

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 447 | Junio 2020

ISSN: 1138-9540

Exención de consejeros desplazados al extranjero y supuestos de simulación sin sanciones

Pedro Manuel Herrera Molina y Ada Tandazo Rodríguez

Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma

César García Novoa

¿Existe un plazo para notificar las resoluciones de los TEA?

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Las consultas tributarias en el ámbito local

María del Mar Martínez Morant

Responsabilidad social tributaria

Santiago Barrenechea Elorrieta y Alberto Monreal Lasheras

Reversión de deterioros (art. 11.6 LIS)

Luis de Lorenzo Gil

Desafíos de la información no financiera.

Posible escenario tras la pandemia

Manuel Luis Pérez García

Derechos recibidos en pago de un dividendo

Carlos Calderero Parlange

La prima de emisión o asunción y otras aportaciones de socios

Marta Borque Francisco



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 447 | Junio 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
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña
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

- La exención de los trabajos realizados en el extranjero por miembros de consejos de administración y la posibilidad de no imponer sanciones en supuestos de simulación (A propósito del ATS de 21 de febrero de 2020, rec. núm. 5596/2019) 5-36
Tax exemption for work abroad regarding members of a board of directors and the possibility of not imposing penalties for sham transactions
Pedro Manuel Herrera Molina y Ada Tandazo Rodríguez
- Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo 37-54
Simulation, penalties and reasonable interpretation of the law. A recent contribution from the Supreme Court
César García Novoa
- Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local 55-86
Challenges from tax consultations in the local sphere for taxpayers and tax administrations
María del Mar Martínez Morant
- Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario 87-104
Tax considerations of the social corporate responsibility
Santiago Barrenechea Elorrieta y Alberto Monreal Lasheras
- La obligación de revertir los deterioros impuesta por el artículo 11.6 de la Ley 27/2014 (A propósito de la SAN de 14 de noviembre de 2019, rec. núm. 238/2016, y de la RTEAC de 2 de marzo de 2016, RG. 5079/2012) 105-136
The obligation to revert the asset impairment enforced by article 11.6 of Corporate Tax Law
Luis de Lorenzo Gil

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Los responsables tributarios a quienes se deriven deudas procedentes de retenciones pueden solicitar su aplazamiento/fraccionamiento (Análisis de la RTEAC de 27 de febrero de 2020, RG 3322/2018) 137-143
Manuel Mejías Mondelo
- La relevancia jurídica del plazo de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos (Análisis de la STS de 18 de diciembre de 2019, rec. núm. 4442/2018) 144-154
Diego Marín-Barnuevo Fabo



Casos prácticos

- @ Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2019 en una entidad de reducida dimensión (supuesto práctico) 155-156
Fernando Borrás Amblar y Antonio Pascual Martínez Alfonso

Contabilidad

Estudios

- Nuevos desafíos del reporte corporativo: la información no financiera (y de diversidad) y la información integrada. Posible escenario tras la pandemia 157-184
New challenges of corporate reporting: non-financial (and diversity) information and integrated information. Possible scenario after the pandemic
Manuel Luis Pérez García

Análisis doctrinal

- La prima de emisión o asunción y otras aportaciones de socios a efectos del artículo 31.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 119, de septiembre de 2019) 185-187
Marta Borque Francisco
- Derechos recibidos en pago de un dividendo a efectos del artículo 35.4 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 (Análisis de la consulta 1 del BOICAC 120, de diciembre de 2019) 188-196
Carlos Calderero Parlange

Casos prácticos

- @ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado 197-198
Javier Aguilar López y Javier Romano Aparicio

- Normas de publicación 199-200

@ | 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>>.



La exención de los trabajos realizados en el extranjero por miembros de consejos de administración y la posibilidad de no imponer sanciones en supuestos de simulación

A propósito del [ATS de 21 de febrero de 2020, rec. núm. 5596/2019](#)

Pedro Manuel Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED

Ada Tandazo Rodríguez

Tutora del Centro Universitario Ramón Areces. UNED

Extracto

En este trabajo se analizan diversas cuestiones planteadas por el Auto del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2020 (rec. núm. 5596/2019). Nuestro estudio llega a las siguientes conclusiones: a) las personas residentes en España que se desplacen al extranjero para asistir a las reuniones de un consejo de Administración de una entidad no residente deberían poder disfrutar de la exención prevista en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; b) En el caso de que se declare una simulación en el procedimiento inspector y no se aprecie un mínimo grado de culpabilidad derivado de dicha conducta en el procedimiento sancionador, es conveniente preguntarse por las causas de tal incoherencia, que podría llevar a anular la declaración de simulación; c) Por último, consideramos que la Administración suele calificar incorrectamente como sociedades simuladas supuestos que, en realidad, constituyen ejemplos de fraude de ley (conflicto en la aplicación de las normas tributarias).

Palabras clave: exención por trabajos realizados en el extranjero; simulación; sanciones tributarias; sociedades simuladas.

Fecha de entrada: 25-04-2020 / Fecha de aceptación: 11-05-2020 / Fecha de revisión: 05-05-2020

Cómo citar: Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. (2020). La exención de los trabajos realizados en el extranjero por miembros de consejos de administración y la posibilidad de no imponer sanciones en supuestos de simulación (A propósito del ATS de 21 de febrero de 2020, rec. núm. 5596/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 5-36.



Tax exemption for work abroad regarding members of a board of directors and the possibility of not imposing penalties for sham transactions

Pedro Manuel Herrera Molina

Ada Tandazo Rodríguez

Abstract

This work analyses several questions raised by the Supreme Court on its decision of February the 21st 2020. In our view, (a) Spanish residents who travel abroad to attend the meetings of a foreign board of directors should be tax-exempt according to article 7.p of the Income Tax Act. (b) When a sham business is assessed through the audit procedure and no degree of negligence or guilt is proven in the infringement procedure it is relevant to determine the reason for such an incoherence. The conclusion could be that the tax assessment should be overridden. (c) To finish with, we consider that the tax authorities tend to incorrectly qualify as sham companies corporations created to avoid tax law.

Keywords: tax exemption regarding work carried out abroad; sham businesses; tax penalties; sham corporations.

Citation: Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. (2020). La exención de los trabajos realizados en el extranjero por miembros de consejos de administración y la posibilidad de no imponer sanciones en supuestos de simulación (A propósito del ATS de 21 de febrero de 2020, rec. núm. 5596/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 5-36.



Sumario

1. Planteamiento
 2. Procedencia de la exención por trabajos realizados en el extranjero a las retribuciones de los consejeros
 - 2.1. Marco jurídico e interpretación administrativa
 - 2.2. Restricción de la exención a los rendimientos derivados de relaciones laborales o estatutarias
 - 2.3. Limitación de la exención a los supuestos de operaciones intragrupo en el caso de vinculación societaria
 3. ¿Deben sancionarse necesariamente los supuestos de simulación en materia tributaria?
 - 3.1. Antecedentes jurisprudenciales
 - 3.2. Reconstrucción conceptual
 4. La elusión de la carga tributaria mediante sociedades profesionales interpuestas como supuesto de simulación o de fraude a la ley tributaria («conflicto»)
 - 4.1. Una cuestión cerrada en falso
 - 4.2. Aproximación al problema desde la teoría de la causa
 - 4.3. Aproximación a partir de los elementos estructurales del «conflicto en la aplicación de las normas tributarias»
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: Los autores agradecen las valiosas observaciones del profesor don Carlos Palao Taboada, quien no comparte necesariamente nuestras opiniones ni es responsable de nuestros posibles errores.



1. Planteamiento

Pueden plantearse dudas sobre la oportunidad de desarrollar un trabajo a partir de un auto de admisión de un recurso de casación, dado que este no ofrece respuesta a las cuestiones planteadas. Ahora bien, dichos autos ponen de manifiesto la existencia de problemas jurídicos de especial relevancia sobre los que resulta oportuno reflexionar. No se trata tanto de *anticipar* la respuesta del Tribunal Supremo (TS) como de ofrecer propuestas de solución basadas en razonamientos jurídicos sólidos. Este es el objetivo que intentamos conseguir. Además, siempre existirá una pequeña posibilidad de que un estudio de estas características pueda ofrecer alguna idea útil a los magistrados que hayan de dictar sentencia sobre el recurso de casación.

En el caso que analizamos, el recurrente había constituido una sociedad (ANGARE, SL), de la que formaban parte también su cónyuge e hijas. Dicha entidad facturaba por la prestación de servicios de asesoramiento a otra de la que el recurrente también era socio (EMESA, SL). La Agencia Tributaria consideró que se trataba de una sociedad simulada cuyo único fin consistía en reducir la carga fiscal, puesto que, en realidad, el contribuyente prestaba de modo directo los servicios a EMESA. La Administración tributaria impuso sanciones, considerando que la culpabilidad había concurrido necesariamente al tratarse de un supuesto de simulación (art. 16 Ley General Tributaria –LGT–).

Además, el citado contribuyente había realizado diversos desplazamientos a México para asistir a las reuniones del consejo de administración de otra sociedad, residente en dicho país (GERESA DE MÉXICO, SA), filial participada al 100 % por otra sociedad española (ÁREAS, SA), que retribuyó al consejero por estos servicios. El contribuyente había considerado en sus autoliquidaciones que los rendimientos percibidos por dicha actividad disfrutaban de la exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, prevista en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). En cambio, la Administración tributaria entendió que tal exención no era aplicable puesto que tales actividades de «dirección y control» se habían prestado en exclusivo beneficio de la sociedad matriz.

El interesado recurrió en vía económico-administrativa y, posteriormente, ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña. Este, en Sentencia de 17 de mayo de 2019 (rec. núm. 702/2016 –NFJ076672–), confirmó el carácter simulado de ANGARE, pero anuló las sanciones por entender que:

[...] la utilización de la estructura societaria de pantalla no puede reputarse con el ánimo defraudatorio dirigido a la ocultación de las rentas o con utilización de medios fraudulentos, sino que se amparaba en el uso de unos mecanismos instrumentales que pudieran haberse considerado respaldados por la normativa en determinados momentos a la vista de su encaje legal. Por ello, las sanciones deben anularse atendiendo a la duda razonable de la estrategia utilizada por el actor en cuanto a la utilización de sociedades que no responden a efectiva ordenación de medios materiales y personales (FJ 9.º *in fine*).

A continuación, el interesado interpuso recurso de casación ante el TS, señalando como cuestiones de «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia»:

- a) Si puede considerarse simulada una sociedad profesional válidamente constituida.
- b) Si puede negarse la exención por trabajos en el extranjero a las labores propias del miembro de un consejo de administración.

Por su parte, el abogado del Estado interpuso recurso de casación alegando que los supuestos de simulación deben ser siempre sancionados, puesto que implican un engaño, sin que pueda concurrir la causa de exoneración de responsabilidad basada en la existencia de una interpretación razonable.

El Alto Tribunal admite los recursos en lo que se refiere a la exención de trabajos en el extranjero y a la posibilidad de aplicar sanciones. En cambio, rechaza la cuestión relativa al carácter simulado de una sociedad profesional, por considerar –de modo discutible– que esta materia ya había quedado resuelta por la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–).

2. Procedencia de la exención por trabajos realizados en el extranjero a las retribuciones de los consejeros

2.1. Marco jurídico e interpretación administrativa

El TSJ de Cataluña argumenta, de modo muy somero, que la exención no resulta aplicable como consecuencia de la remisión del artículo 7 p) al artículo 18.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aunque no se esfuerza en precisar el sentido de estos preceptos:

De la demanda no se introduce ningún elemento o dato añadido que permita tener por acreditados los trabajos efectivos más allá de la participación en los citados Consejos de Administración en GERESA MÉXICO, para los que sí se traslado y que realizó reuniones de trabajo. Tampoco resulta acreditado el especial beneficio a la entidad no residente a la vista de la vinculación con la entidad española ÁREAS SA, por lo que es evidente que ha de enmarcarse de entrada en el control del grupo propio de las labores de dirección que ejerce el hoy actor por su condición profesional. *No existe esa prueba contundente que permita deducir que ese valor se generó en la entidad no residente más allá de la dirección y control* (FJ 8.º *in fine*, la cursiva es nuestra).

Dado que los certificados fueron aportados por la matriz española (ÁREAS) parece claro que el contribuyente asistió al consejo de administración de la filial mexicana (GERESA MÉXICO) en representación de la sociedad española y no como consejero independiente. Por este motivo, resulta aplicable (por remisión) el citado artículo 18.5 de la LIS. Según este precepto, debe determinarse qué parte de la retribución del servicio corresponde a cada una de las entidades vinculadas «teniendo en cuenta además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que este se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias».

El auto del TS considera de interés casacional interpretar si las labores de dirección y supervisión propias de los miembros de consejos de administración pueden resultar o no exentas en aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF. Para analizar esta cuestión conviene exponer la doctrina administrativa (plasmada en contestaciones de la Dirección General de Tributos –DGT– a diversas consultas tributarias) sobre la inaplicación de la exención por trabajos en el extranjero a las retribuciones de los miembros de consejos de administración. Esta se funda en dos argumentos:

- a) Por una parte, la Administración considera que la exención solo es aplicable a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria. Es decir, la mayoría de los enumerados en el artículo 17.1 de la LIRPF (sueldos, salarios...), así como los previstos en la letra j) del apartado 2 del citado artículo 17 de la LIRPF (retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial).

Dado que las retribuciones de los miembros de consejos de administración derivan de una relación mercantil –y no laboral– no podrían disfrutar de la exención. Este argumento resultaría aplicable, por ejemplo, a los consejeros independientes residentes en España que se desplacen a otro país para asistir a las reuniones del consejo de administración de una entidad no residente. El término «consejeros independientes» designa a «aquellos [...] que no están vinculados con el equipo de gestión ni con los núcleos accionariales de control que más influyen sobre este». Dichos consejeros son nombrados en atención a su «experiencia, competencia y prestigio profesional» (Comisión Olivencia, 1998, apdo. II.2.1).

- b) Por otro lado, puede suceder que el consejero de una sociedad de un grupo multinacional no sea retribuido por su condición de consejero, sino por su relación laboral con otra sociedad del grupo (como parece suceder en el caso que analizamos). En este supuesto, los criterios administrativos niegan la aplicación de la exención por una razón distinta. Según el artículo 7 p).1.º de la LIRPF:

[...] cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (el actual art. 18.5 LIS).

Según los criterios administrativos, las tareas prestadas por los miembros de consejos de administración no se consideran «servicios intragrupo» en el sentido del artículo 18.5 de la LIS, por lo que no se admite la exención. Analicemos a continuación cada una de estas dos argumentaciones.

2.2. Restricción de la exención a los rendimientos derivados de relaciones laborales o estatutarias

En cuanto al primer argumento, no nos parece acertado, pues carece de apoyo en el texto del artículo 7 p) de la LIRPF. Este precepto no exige que el *trabajo* derive de una relación laboral o estatutaria. Es cierto que algunos de los rendimientos previstos en el artículo 17 de la LIRPF, por su propia naturaleza, no pueden disfrutar de la exención. Demos un repaso a los diversos rendimientos contemplados en los apartados primero y segundo del citado artículo –incluyendo las retribuciones de los consejeros– para ver si les resulta o no aplicable la exención.

Desde luego, no parece posible que disfruten de la exención «las prestaciones por desempleo» (art. 17.1 b) pues en este caso la prestación no deriva «del trabajo realizado efectivamente en el extranjero», sino de la acción protectora de los entes públicos. Este argumento es trasladable a «las pensiones y haberes pasivos» mencionados en el artículo 17.2 a).1.º (Consulta V1684/2005 –NFC021234–). En el caso de las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones, estas no derivan del trabajo efectivamente realizado en el extranjero, sino de las aportaciones realizadas a dichos planes (art. 17.2 a).3.º).

En cambio, en nuestra opinión, nada impediría aplicar la exención a «las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo» cuando mantengan su residencia fiscal en España. Sin embargo, la DGT niega esta posibilidad al afirmar que los eurodiputados no se encuentran en «una relación laboral o estatutaria

con el Parlamento Europeo» (Consulta V3354/2015 –NFC056746–). A favor de esta tesis se manifiesta Prendes Valle (2019), reiterando los argumentos de la DGT.

Un razonamiento análogo lleva a la DGT a denegar la exención, entre otros, a los «rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares» (art. 17.2 c), salvo que se trate de funcionarios desplazados al extranjero mediante una comisión de servicios (Consulta V1443/2009 –NFC033863–); a las retribuciones de los administradores (art. 17.2 e), Consulta V1567/2011 –NFC041810–); a las becas no exentas (art. 17.2 h), Consultas núms. V1486/2015 –NFC055098–, V2087/2013 –NFC048376–, V3600/2013 –NFC049929– y V0500/2009 –NFC032170–), y a las «retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro, salvo que medie una relación laboral» (art. 17.2 j), Consulta V1904/2011 –NFC041958–).

En la doctrina, acepta esta postura restrictiva Almagro Martín (2019, p. 159), detallando con precisión la postura de la DGT. Sin embargo, a nuestro entender, sus contestaciones a consultas incurren en una *petición de principio*. El órgano directivo afirma –sin fundamento en la ley– que la exención solo es aplicable a las relaciones laborales y estatutarias y concluye que los rendimientos derivados de otros trabajos efectivamente realizados en el extranjero no pueden estar exentos.

En cambio, otros autores –cuya opinión suscribimos– consideran que no debe establecerse una distinción ausente en la ley, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 7 p) (Chico de la Cámara y Ruiz Garijo, 2008, p. 104; García Carretero, 2015, p. 53).

En este mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 19 de febrero de 2020 (rec. núm. 485/2017 –NFJ077476–) considera que la DGT:

[...] no justifica la razón de esa limitación, cuando el precepto no exige de manera expresa que los trabajos que dan derecho a la exención se desarrollen en el ámbito de una relación de carácter laboral o estatutaria, ni ello puede deducirse exclusivamente de la expresión «trabajos». El propio artículo 17 define como rendimientos del trabajo, no solo los que se deriven de una relación laboral o estatutaria, sino también del «trabajo personal», como categoría diferenciada de las anteriores (FJ 7.º).

Un argumento utilizado para respaldar la postura restrictiva estaría en la «finalidad» de la exención (Almagro Martín, 2019, p. 147). Según la exposición de motivos de la Ley 6/2000, de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, dicho fin estaría en «facilitar la movilidad de los «trabajadores españoles» en el extranjero y de simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español».

A nuestro parecer resulta poco sólido apoyarse en esta mención para concluir que la exención se limita a las personas que «trabajan mediante una relación laboral o estatutaria».

Alguna autora señala que la finalidad de la exención es la «internacionalización del capital humano con residencia en España» (Selma Peñalba, 2018, p. 148). Pues bien, esta finalidad es perfectamente coherente con la aplicación de la exención a todos los supuestos en que se perciban rendimientos como consecuencia de un trabajo realizado efectivamente en el extranjero, aunque no se realice mediante una relación laboral o estatutaria. A esta conclusión llega también la citada Sentencia de la AN de 19 de febrero de 2020 (rec. núm. 485/2017 –NFJ077476–): la aplicación de la exención a *todos* los rendimientos del trabajo es coherente «con la finalidad que le ha reconocido al incentivo de internacionalizar el capital humano (que no es solo el personal laboral o estatutario) con residencia en España que se desplaza a trabajar al extranjero» (FJ 7.º).

Otro razonamiento que se ha utilizado para limitar la exención a las relaciones laborales o estatutarias es la «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales, que algunas sentencias del TS deducen del artículo 14 de la LGT («no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales») (cfr. el voto particular de la magistrada doña Carmen Álvarez Theurer a la citada Sentencia de la AN de 19 de febrero de 2020). Ahora bien, este argumento nos parece erróneo. Las normas que establecen beneficios fiscales no pueden aplicarse por analogía a casos no contemplados en su supuesto de hecho, pero esto no supone que su ámbito deba *restringirse* por vía interpretativa.

En efecto, la Sentencia del TS de 24 de mayo de 2019 (rec. núm. 3766/2017 –NFJ077538–), relativa precisamente al artículo 7 p) de la LIRPF, concluye que:

[...] la interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT. *En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece* (la cursiva es nuestra).

Un último argumento favorable a la «restricción» está en afirmar que la Sentencia del TS de 24 de mayo de 2019 exigió la existencia de una relación laboral o estatutaria para aplicar la exención (cfr. el voto particular de la magistrada doña Carmen Álvarez Theurer a la citada Sentencia de la AN de 19 de febrero de 2020). Sin embargo, a nuestro juicio, lo único que señaló el TS en dicha sentencia, al analizar la aplicación de la exención a un trabajador del Banco de España, fue declarar indiferente que su relación sea laboral o estatutaria.

Desde luego, el legislador podría excluir del beneficio fiscal alguno de los «trabajos» previstos en el artículo 17.2 de la LIRPF (por ejemplo, el que prestan los eurodiputados en el Parlamento Europeo), pero, en tal caso, debía haberlo dicho expresamente.

2.3. Limitación de la exención a los supuestos de *operaciones intragrupo* en el caso de vinculación societaria

El artículo 7 p) de la LIRPF exige que los trabajos se realicen:

[...] para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Ya sabemos que la remisión debe entenderse realizada al actual artículo 18.5 de la LIS.

Este precepto establece que:

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que este se preste, *los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias* (la cursiva es nuestra).

El artículo 6.1.1.º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) reformula ligeramente el mandato de la ley indicando que:

En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha *prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria* (la cursiva es nuestra).

¿Cuál es la naturaleza de esta limitación? A nuestro juicio, se trata de precisar el mandato general de que los trabajos se hayan realizado *efectivamente* para una empresa extranjera. Si los trabajos han tenido lugar materialmente en el extranjero, pero –dentro del grupo– solo benefician a la sociedad residente en España, no sería aplicable la exención.

Desde un punto de vista técnico, la remisión presenta ciertas deficiencias. Como advierte, con acierto, Almagro Martín, el artículo 7 p) de la LIRPF se refiere al supuesto de una empresa española que –a través de su trabajador– presta un servicio a otra no residente. En cambio:

[...] en el supuesto regulado 18.5 de la LIS es la empresa española la que recibe un servicio de otra vinculada con ella, que podrá ser residente o no en España, lo que provocará un gasto fiscalmente deducible en la primera. Entendemos, por tanto, que la remisión que la LIRPF hace a la LIS lo es únicamente a fin de determinar cuándo los servicios prestados intragrupo generan una ventaja o utilidad en la empresa o entidad que los recibe, al margen de cualquier otra consideración sobre la deducibilidad de tales gastos (Almagro Martín, 2019, pp. 162-163).

Del precepto se deduce también que es posible el disfrute de la exención aunque el beneficio se «comparta» por la entidad extranjera y la española. Es decir, que no es necesario un beneficio exclusivo para la empresa extranjera. Esta postura ha sido asumida por el TS en su Sentencia 428/2019, de 28 de marzo (rec. núm. 3774/2017 –NFJ073020–).

La *reformulación* que realiza el reglamento del mandato de la ley, al exigir la presencia de una «operación intragrupo» parece asumir toda la práctica administrativa sobre los criterios de deducibilidad de gastos en las operaciones vinculadas, lo que no parece correcto, dada la diversa finalidad de los artículos 7 p) de la LIRPF y 18.5 de la LIS. Como indica Almagro Martín, solo debemos utilizar el texto del artículo 18.5 para determinar si el trabajo «produce o puede producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria».

En nuestra opinión, «aunque en sentido estricto no se considere un servicio intragrupo a efectos del impuesto sobre sociedades», cabe interpretar que la actividad de los miembros del consejo de administración produce una utilidad, al menos potencial (*produzca o pueda producir*), a la entidad administrada. Recordemos que los administradores «deberán tener la dedicación adecuada y adoptarán las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad» (art. 225.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

Sobre este punto debemos distinguir dos planos para la aplicación de la exención: el *cumplimiento material* de los requisitos previstos en la ley y la *prueba* de que tales requisitos se han observado.

Es cierto que «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo» (art. 105.1 LGT). Ahora bien, la prueba puede llevarse a cabo mediante simples presunciones basadas en «un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano» (art. 108.2 LGT) y cabe presumir que la actividad de los miembros del consejo de administración resulta útil para la empresa, salvo

que se demuestre lo contrario. A nuestro juicio, lo que no exige el artículo 7 p) en relación con el artículo 18.5 de la LIS es esa «prueba contundente» a que se refiere el TSJ en la sentencia objeto del recurso de casación.

Es más, parafraseando el artículo 18.5 de la LIS, parece contrario a «criterios de racionalidad» el entender que la labor desarrollada por los consejeros y administradores de una sociedad (labores de dirección y control) son completamente inútiles para dicha entidad y solo benefician, en su caso, a la sociedad matriz. La Administración y el TSJ de Cataluña consideran que las labores de *dirección o supervisión* propias de los consejeros no aportan beneficio alguno a la empresa extranjera, pero no ofrecen argumento alguno para respaldar tal conclusión. Además, la Administración venía considerando que las tareas de *supervisión o coordinación* no constituían un trabajo efectivo en el extranjero. Sin embargo, la sentencia del TS de 28 de marzo de 2019 (rec. núm. 3774/2017 –NFJ073020–) rechazó esta postura, por entender que ningún elemento de ley excluía estas labores (Herrera Molina, 2019a, p. 149). El mismo argumento podría aplicarse analógicamente a las tareas *dirección y supervisión* propias de los miembros de consejos de administración.

3. ¿Deben sancionarse necesariamente los supuestos de simulación en materia tributaria?

3.1. Antecedentes jurisprudenciales

A primera vista, esta pregunta puede causar cierto desconcierto. Puesto que la simulación constituye un engaño (sobre los hechos realizados) y el engaño parece implicar una actitud similar al dolo por parte del contribuyente, *podría parecer* obvio que obtener una ventaja fiscal impropcedente a través de una simulación constituye una conducta infractora que debe ser sancionada.

El auto comentado hace referencia a la existencia de decisiones judiciales contradictorias sobre esta cuestión:

[...] la línea jurisprudencial mayoritaria considera sancionable toda conducta calificada como constitutiva de simulación (así, las sentencias de 29 de marzo de 2010, rec. 3400/2004, 7 de julio de 2011, rec. 260/2008, 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2012, y 22 de junio de 2016, rec. 3176/2014). Sin embargo, no es esta una postura unánime al existir sentencias no solo de la Audiencia Nacional que aducen una interpretación razonable de la norma sino también de esta propia Sala que anulan las sanciones impuestas por insuficiente motivación de la culpabilidad (así sentencias de 14 de abril de 2016, rec. 3153/2014, 4 de noviembre de 2015, rec. 100/2014, y 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013), debiendo añadirse la falta de una delimitación clara y precisa en sede jurisprudencial entre el conflicto

de aplicación de la norma y la simulación, que dio lugar a un voto particular en la sentencia de 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2012 (FJ 3.º 4).

No observamos una auténtica contradicción entre la *línea mayoritaria* y la supuestamente discrepante.

En cuanto a la jurisprudencia citada como mayoritaria, la Sentencia del TS de 29 de marzo de 2010 (rec. núm. 3400/2004 –NFJ039127–) afirma que:

[...] como la simulación se caracteriza por la existencia de una divergencia, querida y deliberadamente producida por las partes, entre su verdadera voluntad y su manifestación externa, con el fin de generar una apariencia jurídica que oculte a los terceros dicha voluntad, su apreciación en materia tributaria *normalmente* va acompañada de la sanción de las infracciones tributarias en que eventualmente se haya incurrido (FJ 5.º, la cursiva es nuestra).

En el caso concreto entiende probada tanto la simulación en la correspondiente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central como la culpabilidad en el expediente sancionador. La Sentencia del TS de 7 de julio de 2011 (rec. núm. 260/2008 –NFJ044251–) considera suficientemente probada la existencia de simulación en el procedimiento inspector y la concurrencia de culpabilidad en el procedimiento sancionador. La Sentencia del TS de 12 de noviembre de 2014 (rec. núm. 1881/2012 –NFJ056750–) también afirma que se probó la simulación en el procedimiento inspector y la culpabilidad en el procedimiento sancionador (aunque los argumentos ofrecidos sobre este segundo punto parecen algo endebles). Un razonamiento semejante se utiliza por la Sentencia del TS de 22 de junio de 2016 (rec. núm. 3176/2014 –NFJ077534–).

En cuanto a la supuesta *línea discrepante*, la Sentencia del TS de 14 de abril de 2016 (rec. núm. 3153/2014 –NFJ062796–) no se pronuncia sobre la procedencia de no sancionar en todo caso la simulación. Se limita a desestimar el recurso de casación frente a la Sentencia de la AN de 28 de mayo de 2014 (que sí afirmaba dicha posibilidad) por no haber justificado el recurrente la necesaria identidad entre la sentencia recurrida y las sentencias de contraste en los términos exigidos en el antiguo recurso de casación para la unificación de doctrina.

En lo que respecta a la Sentencia del TS de 4 de noviembre de 2015 (rec. núm. 100/2014 –NFJ077537–), se limita a anular el acuerdo sancionador por falta de motivación, pues la Inspección solo argumentaba que la norma era clara, que el contribuyente no se había amparado en una interpretación razonable, que había ignorado el criterio de la DGT y que, además, disponía de medios económicos que debían haberle permitido obtener un correcto asesoramiento jurídico.

Por lo que se refiere al voto particular de los magistrados don José Antonio Montero Fernández y don Joaquín Huelin Martínez de Velasco a la Sentencia del TS de 12 de noviembre

de 2014 (rec. núm. 1881/2012 –NFJ056750–), entiende que un supuesto considerado por la sala como una *simulación* no debía haberse sancionado, porque existían elementos que hubieran permitido calificarlo como «conflicto en la aplicación de las normas tributarias».

El auto que comentamos también menciona en su FJ 3.º 5 otros dos autos de admisión en los que se había planteado una cuestión similar (Autos del TS de 20 de noviembre de 2017, rec. núm. 3130/2017 –NFJ071685–, y de 10 de octubre de 2018, rec. núm. 3285/2018 –NFJ076536–). El segundo asunto ha sido resuelto por la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2020 (rec. núm. 3285/2018 –NFJ076536–). Sin embargo, esta no se pronuncia sobre la cuestión de interés casacional, pues advierte que la resolución sancionadora no afirmaba la existencia de dolo, sino de mera negligencia y ni siquiera motivaba correctamente la presencia de esta última (cfr. García Novoa, 2020).

Por tanto, entendemos que estas sentencias *no se contradicen* con las que no anulan la sanción por entender suficientemente motivada la culpabilidad en el procedimiento sancionador. Simplemente afirman que es en dicho procedimiento sancionador donde debe probarse la concurrencia de culpabilidad.

Por último, entre las sentencias citadas por el auto que «anulan las sanciones impuestas por insuficiente motivación de la culpabilidad», destaca la Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013 –NFJ057176–), de la que es ponente don Ángel Aguillo Avilés.

En primer lugar, la sentencia señala que *no* constituye suficiente motivación de culpabilidad la referencia en la resolución sancionadora a que el interesado (FJ 8.º):

- Ha «dejado de ingresar en el plazo reglamentario parte de la deuda tributaria».
- «Disponía de los asesoramientos necesarios para haber realizado correctamente la declaración del impuesto».
- La norma «era clara» y no cabe «invocar una interpretación razonable».
- No ha seguido la interpretación de la DGT.

Sin embargo, la propia sentencia advierte que:

[...] en la medida en que [...] la resolución sancionadora, en la misma línea que la liquidación tributaria, hace hincapié en la existencia de simulación, y esta presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo, en principio, podría aceptarse sin mayor esfuerzo argumental que la decisión administrativa punitiva que enjuiciamos motiva suficientemente la existencia de culpabilidad (FJ 9.º).

Ahora bien, puesto que la simulación –según la propia sentencia– implica dolo, y en el caso analizado la cuota defraudada superaba los 120.000 euros, no debía haberse impues-

to una sanción, sino que –según el Alto Tribunal– debía haberse pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal.

Sin embargo, en el informe del inspector jefe regional se afirmaba que:

La conducta descrita no debe ser calificada de dolosa, toda vez que no existe el engaño a la Hacienda Pública ya que descansa sobre una interpretación jurídica del concepto de bienes susceptibles de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Pues bien, como señala con toda claridad la sentencia, esta afirmación demuestra que la conducta no podía ser calificada de simulación, sino, en su caso, de «conflicto en la aplicación de las normas tributarias»:

[...] la argumentación del funcionario de la Inspección tiene como finalidad dejar expedita la vía administrativa-sancionadora, de un lado, utilizando el inadecuado cauce de la simulación (en lugar del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 de la LGT), y, de otro, soslayando el mandato legal del art. 180.1 de la LGT y, por ende, el constitucional del art. 25.1 de la CE, mediante el simple expediente de negar lo que es connatural a la simulación (el «engaño» u «ocultación»).

En definitiva, la Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2014 anula la sanción por no motivar el procedimiento sancionador la concurrencia de culpabilidad. Al mismo tiempo afirma que esta motivación hubiera sido suficiente de haberse argumentado con coherencia en dicho procedimiento la concurrencia de simulación, puesto que dicha figura implica un engaño.

A la vista de estas sentencias podemos llegar a la siguiente conclusión: cuando el artículo 16.3 de la LGT afirma que «en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, *en su caso*, la sanción pertinente» (la cursiva es nuestra), dicho precepto se está refiriendo simplemente a que la sanción procederá en el «caso de que se desarrolle un procedimiento sancionador» con todas las garantías del cual resulte la existencia de culpabilidad.

En cambio, si ha concurrido un engaño (circunstancia inherente a la simulación), resultará imposible invocar la causa de exoneración de sanciones prevista en el artículo 179.2 d) de la LGT: «cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias» porque «el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma».

Por este motivo, resultan criticables diversas sentencias que –con mayor o menor precisión– sí consideran compatible la simulación con la aplicación de una interpretación razonable de la norma:

- El TSJ de Cataluña, en la Sentencia de 17 de mayo de 2019 (rec. núm. 702/2016 –NFJ076672–), recurrida en casación que aquí analizamos, afirma que:

[...] la utilización de la estructura societaria de pantalla [que la propia sentencia califica de simulación] no puede reputarse con el ánimo defraudatorio dirigido a la ocultación de las rentas o con utilización de medios fraudulentos, sino que se amparaba en el uso de unos mecanismos instrumentales que pudieran haberse considerado respaldados por la normativa en determinados momentos a la vista de su encaje legal. Por ello, las sanciones deben anularse atendiendo a la duda razonable de la estrategia utilizada por el actor en cuanto a la utilización de sociedades que no responden a efectiva ordenación de medios materiales y personales (FJ 9.º).

- La Sentencia 5275/2012 de la AN, de 5 de diciembre (rec. núm. 123/2011 –NFJ049701–), pese a entender probada la existencia de «simulación», anula la sanción por considerar que «el mantenimiento de aquella situación por parte del obligado tenía apoyo en la propia actuación de la Administración». La sociedad *simulada* se había constituido años atrás, cuando estaba vigente el régimen de transparencia fiscal, de modo que «el defecto de una motivación suficiente de la concurrencia de la culpa, como en el caso enjuiciado, permitiría excluir esta» (FJ 10.º). Es cierto que esta sentencia pone el acento en la *falta de motivación*, pero admite que la «simulación» era consecuencia de la propia actuación de la Administración (una simulación sobrevenida y carente de culpa) lo que nos parece incoherente.
- La Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–) afirma como *obiter dictum* que:

[...] la simulación no implica siempre ni necesariamente sanción tributaria (y lo explica la STS referenciada [STS de 15 de marzo de 2015, FJ 4.º]) y ello porque los hechos considerados probados en cada caso arrojarán unos niveles de culpabilidad o negligencia culpable que pueden existir o no existir o existir en nivel no considerable. Son las diversas situaciones y consecuencias que menciona (y extraña) a la Sala pero en el campo del Derecho Tributario con legislación cambiante, impuestos diferentes y circunstancias distintas estas situaciones diferenciadas son posibles. El artículo 16 LGT lo patentiza al referirse que la sanción tributaria en simulación solo será posible «en su caso», es decir: no siempre, puede haber una «simulación» no culpable aunque haya un componente de ocultación (hacia el final del antecedente de hecho 3.º).

Aunque esta sentencia también se refiere a la necesaria motivación, nos parece incoherente que considere posible la existencia de una «simulación no culpable» y de una «ocultación sin culpabilidad».

A nuestro entender estas afirmaciones muestran que algunas sentencias confunden la figura de la «simulación» (art. 16 LGT), que implica siempre un engaño, con el «fraude de ley» (el «conflicto» del art. 15 LGT) (cfr., en este sentido García Berro, 2018, p. 375).

En efecto, al encontrarse ante supuestos de fraude de ley, la Administración tiende a calificarlos de «simulación», porque así elude el procedimiento especial previsto en el artículo 159 de la LGT y puede imponer sanciones sin necesidad de acudir al restrictivo artículo 206 bis de la LGT.

Algunos tribunales aceptan este planteamiento de modo acrítico, pero, al mismo tiempo, son conscientes de que las situaciones calificadas erróneamente de «simulación» no suponen necesariamente un engaño, por lo que no deben ser sancionadas.

3.2. Reconstrucción conceptual

A la vista de los problemas planteados por la jurisprudencia son posibles tres formulaciones dogmáticas para explicar las relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador en supuestos de simulación. En realidad, la tercera formulación es un mero complemento de la segunda.

- a) Tesis del automatismo. Con arreglo a esta postura, cuando se declare la simulación en el procedimiento inspector, esta debe sancionarse siempre en el procedimiento sancionador. En su formulación extrema, el procedimiento sancionador podría limitarse a motivar la culpabilidad mediante una mera remisión a los razonamientos de la resolución inspectora en la que se determina la existencia de simulación.

Las ventajas de esta teoría están en su simplicidad y en la afirmación de una perfecta coherencia entre el resultado de ambos procedimientos. Sin embargo, no resulta aceptable. Tanto la jurisprudencia constitucional como la doctrina del TS advierten claramente que la culpabilidad debe motivarse de modo suficiente en el procedimiento sancionador (o, en su caso, en el proceso penal). La tesis del automatismo pone en peligro los principios constitucionales de culpabilidad y de presunción de inocencia.

- b) Tesis de la independencia. Según esta construcción, no es necesaria la coherencia entre el resultado de ambos procedimientos –de inspección y sancionador– puesto que operan en dos *planos distintos e independientes*: el primero se dirige a determinar el importe de la deuda tributaria, y el segundo a apreciar si deben imponerse o no sanciones atendiendo a la existencia de culpabilidad. Esta teoría no niega por completo que pueda existir una cierta *conexión material* entre ambos procedimientos, en el sentido de que ambos examinan los mismos hechos –la

conducta del contribuyente— pero considera que tal *conexión es irrelevante en el sentido de que en el procedimiento sancionador debe probarse ab initio la culpabilidad. Para ello podrán utilizarse los mismos indicios que llevaron a afirmar la simulación, pero desde una perspectiva distinta* (Palao Taboada [2020a]).

Esta postura presenta dos ventajas: por una parte, destaca la necesidad de probar la culpabilidad en el procedimiento sancionador, reforzando así la relevancia de los principios de culpabilidad y presunción de inocencia propios de dicho procedimiento. Por otro, es una construcción de gran elegancia, pues simplifica el análisis de la cuestión centrándose en determinar si se ha probado suficientemente la culpabilidad en el seno del procedimiento sancionador (o, en su caso, en el proceso penal).

Suscribimos plenamente esta tesis y pensamos que puede completarse realizando un análisis de las discrepancias entre el procedimiento de liquidación y el sancionador y sus eventuales consecuencias jurídicas.

- c) Tesis de la interrelación. Esta es la postura que sostenemos en este artículo. Se trata de asumir plénamente la tesis de la independencia formulada por Carlos Palao y completarla con un análisis adicional: Para aplicar la sanción la culpabilidad debe probarse siempre e íntegramente en el procedimiento sancionador con independencia del resultado alcanzado en el procedimiento inspector (tesis de la independencia). En el caso de que exista una discrepancia entre ambos procedimientos (el procedimiento inspector concluye que ha existido simulación, que implica un engaño, y el procedimiento administrativo sancionador llega a la conclusión de que no puede probarse ni siquiera una negligencia en grado mínimo), deben estudiarse las razones de dicha incoherencia, pues pueden producir ciertas consecuencias jurídicas.

A continuación desarrollamos estas ideas. El punto de partida es la interrelación entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador en los casos de simulación. Esta relación es doble: material y procedimental.

La *conexión material* deriva de los hechos sobre los que operan ambos procedimientos. Según la jurisprudencia constante del TS, la simulación supone un engaño (la ocultación de la causa típica del negocio). De tal manera que «su aplicación en el mero procedimiento de liquidación, exige la prueba de dicho engaño» (es decir, de que el contribuyente ha obrado con un grado de culpabilidad semejante al dolo).

En palabras de García Novoa:

[...] en la medida en que la simulación presupone la existencia de un comportamiento artificioso, eminentemente doloso, en la apreciación de su concurrencia [que debe apreciarse en el procedimiento de inspección con arreglo al art. 16.2

LGT] la Administración debe ser especialmente concienzuda. Y ello debe hacerlo desde los parámetros del Derecho Civil, lo que requiere localizar el acto o negocio disimulado frente a la apariencia simulada. Si no se lleva a cabo este ejercicio no se determina correctamente la existencia de simulación (García Novoa, 2020, apdo. VI, el inciso entre corchetes es nuestro).

Esto supone una anomalía –o al menos una *peculiaridad*– en el procedimiento inspector, pues este se encamina a la mera liquidación de la deuda tributaria, de modo que –en principio– no necesitaría preguntarse por la concurrencia o no culpa en la conducta del contribuyente.

Sin embargo, el artículo 16 de la LGT ha dotado de un instrumento muy potente al procedimiento inspector: la posibilidad de prescindir de los negocios *aparentemente* realizados por el contribuyente cuando entienda que estos *ocultan* otra realidad. Aunque la LGT no haya definido la *simulación*, el concepto doctrinal y jurisprudencial que de ella se ha elaborado implica la existencia de un *engaño* (un grado relativamente intenso de culpabilidad). En palabras de De Castro, «la nota distintiva de la “simulación” es el encubrimiento convenido de una realidad jurídica mediante una falsa apariencia jurídica que acarrea la declaración de la inexistencia de lo aparentado (art. 1.261 y 1.276 CC)» (De Castro y Bravo, 1949, p. 543).

La paradoja radica en que el procedimiento inspector no parece sometido –al menos expresamente– al principio de presunción de inocencia, de modo que la Administración utiliza *patrones* sumamente laxos para concluir la existencia de *simulación*. De todos modos, la Sentencia del TS de 29 de marzo de 2010, FJ 5.º (rec. núm. 3400/2004 –NFJ039127–) parece afirmar que la presunción de inocencia también es aplicable en la prueba de simulación en el procedimiento inspector.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establecía que la actuación de los contribuyentes se presumía realizada de buena fe (art. 33.1) sin limitar este mandato a los procedimientos sancionadores. Esta *garantía* no se reitera en la enumeración de «derechos y garantías de los contribuyentes» reflejada en el actual artículo 34.1 de la LGT. No obstante, según el artículo 105.1 del citado texto legal «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo». Por consiguiente, dado que la simulación implica un engaño, para aplicarla la Administración deberá *probar* la existencia de dicho requisito, sin que puede presumirla ni deducirla de meras consideraciones genéricas sobre la reducción de la carga tributaria que implica determinada conducta.

Pues bien, a nuestro entender, presenta cierta incoherencia que se entienda probado un engaño en el procedimiento inspector y, sin embargo, no se aprecie culpabilidad alguna en el procedimiento sancionador. En efecto, aunque tengan finalidades distintas, ambos procedimientos han de valorar los mismos hechos para determinar si ha existido o no un engaño (en el procedimiento inspector) y un mínimo grado de culpabilidad en el procedimiento sancionador.

Desde luego, en la práctica puede tener lugar la mencionada incoherencia pero, en tal caso, conviene preguntarse por qué se ha producido y si tal inconsistencia ha de tener algún efecto jurídico.

Además, debemos tener presente que –desde un punto de vista práctico– la *separación* entre el procedimiento inspector y el sancionador es más teórica que real. Por regla general, el *instructor* del procedimiento sancionador va a coincidir con la persona del *inspector actuario* y lo mismo va a suceder con el titular del órgano competente para dictar la liquidación y la resolución sancionadora (arts. 23.1 y 25.1 y 8 del Reglamento General Sancionador Tributario). A nuestro entender, esta circunstancia reduce notablemente las garantías que se atribuyen al procedimiento separado.

Pese a todo, podría suceder que en el procedimiento de inspección se argumentase de modo adecuado la existencia de un engaño, declarándose la simulación y, sin embargo, el procedimiento sancionador se limitara a fundar la culpabilidad en lugares comunes, como la claridad de la norma o la existencia de doctrina administrativa contraria a la postura del contribuyente. En este caso estaríamos ante una deficiencia del procedimiento sancionador, pero la sanción debería anularse en caso de recurso, puesto que la falta de motivación en el procedimiento sancionador no puede sustituirse por razonamientos de los órganos económico-administrativos ni de los tribunales contenciosos.

Por tanto, la única consecuencia práctica de la incoherencia en este supuesto estaría en la conveniencia de dar instrucciones a los órganos de inspección para que mejorasen la motivación en los procedimientos sancionadores.

También es posible –aunque improbable– que el procedimiento sancionador se funde en nuevas pruebas, que no se tuvieron en cuenta en el procedimiento inspector (o en una valoración distinta de las ya obtenidas), y se llegue a la conclusión de que una mínima culpabilidad no resulta suficientemente acreditada aunque se hubiese declarado la simulación en el procedimiento de liquidación.

En este caso –a nuestro entender– la falta de culpabilidad apreciada en el procedimiento sancionador mostraría que no ha concurrido el presupuesto de la simulación (el engaño), de modo que debería anularse la liquidación, siempre que se hubiera recurrido en plazo. Si el acto de liquidación es firme, estaríamos ante uno de los supuestos que permitiría acudir a la revocación («circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y pongan de manifiesto la improcedencia del acto», art. 219.1 LGT). De todos modos, debemos recordar que la revocación solo puede iniciarse de oficio y que la Administración tributaria es sumamente reacia a utilizarla.

Más probable será el caso en el que, tras declararse la simulación en el procedimiento inspector, se argumente en términos similares la prueba de culpabilidad en el procedimiento sancionador. Si la resolución sancionadora se impugnase y fuese anulada –por falta de

una adecuada motivación de la culpabilidad– pensamos que debería anularse también la liquidación. Lógicamente esto presupone que dicha liquidación también se haya impugnado y *recomienda* que se haya solicitado la acumulación de ambas reclamaciones o recursos (art. 230.1 d) LGT y art. 34.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

En nuestra opinión, sería claramente contradictorio que la misma sentencia confirmara la existencia de simulación, pero anulase la sanción por entender que el contribuyente se ha amparado en una «interpretación razonable de la norma» (art. 179.2 d) LGT). Si ha concurrido una interpretación razonable –aunque errónea– de la norma, el tribunal no solo debería anular la sanción, sino también la liquidación basada en un supuesto de simulación.

A juicio de García Novoa:

[...] declarar que un acto o hecho es simulado es un ejercicio de calificación, no de interpretación. Por ello, al moverse la interpretación de la norma y la determinación de la simulación, en planos diferentes (planos que, no obstante, pueden interactuar), sí cabría admitir casos hipotéticos en que el particular alegase que ha actuado amparado por una interpretación razonable de la norma. Verbigracia, porque crea que tal interpretación le legitima a crear una determinada sociedad o a formalizar un negocio para aprovechar, por ejemplo, una ventaja o beneficio fiscal. Y que, la inspección, por el contrario, considere, más allá de la razonabilidad o no de la interpretación del obligado tributario, que la sociedad constituida o el negocio formalizado son absolutamente simulados. Y es esa diferente dimensión en la que se mueven la interpretación y la simulación la que determinaría que, en un supuesto como este, no se podría enervar la calificación de un negocio como simulado invocando la interpretación razonable de la norma. Y es que ninguna interpretación razonable legitima para diseñar un acto, hecho o negocio absolutamente artificioso con el fin último de reducir o eliminar la carga fiscal (García Novoa, 2020, apdo. VI).

Ahora bien, si «ninguna interpretación razonable legitima para diseñar un acto, hecho o negocio absolutamente artificioso con el fin último de reducir o eliminar la carga fiscal» resultaría coherente que en el procedimiento sancionador no se aceptasen las alegaciones del contribuyente en el sentido de que ha actuado al amparo de una interpretación razonable de la norma. Desde luego, no bastaría con negar la concurrencia de una interpretación razonable para imponer la sanción. Sería preciso motivar adecuadamente en el procedimiento sancionador la existencia de culpabilidad, aunque para ello se utilicen –desde una perspectiva distinta– unos argumentos semejantes a los que se han empleado en el procedimiento inspector para demostrar la simulación.

Pasando ahora a analizar la perspectiva procedimental, veremos que el procedimiento de liquidación puede presentar las siguientes relaciones con el procedimiento sancionador o con el proceso penal:

Si el contribuyente ha renunciado al procedimiento sancionador separado (art. 21.2 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario) sería especialmente incoherente que se llegara –al mismo tiempo aunque a través de actos distintos– a la conclusión de que ha existido engaño a efectos de la liquidación y no está presente ni siquiera una mínima negligencia en el ámbito sancionador. En efecto, según el artículo 7.1 *in fine* del citado reglamento, en la *tramitación conjunta*:

[...] las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizarán conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos, y la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se considerarán integrantes de ambos expedientes, debiéndose incorporar formalmente a estos, con vistas a los recursos que pudieran interponerse contra la resolución dictada en cada procedimiento.

En el caso de que los procedimientos se tramiten de forma separada –como sucede por regla general– si en el procedimiento de liquidación se declara la existencia de simulación, nos parecería incoherente «que no se iniciara» en plazo el correspondiente procedimiento sancionador.

¿Qué sucede si en el acta de inspección se declara la simulación y el contribuyente la firma de conformidad? ¿Podría fundarse en esta manifestación del contribuyente la prueba de la culpabilidad en el procedimiento sancionador?

El artículo 156.5 de la LGT establece que «a los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley» y según este último precepto «los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho» (art. 144.2 LGT). En nuestra opinión, la validez probatoria de las actas debe entenderse limitada a *hechos externos* y no a la posible intención del contribuyente. Así, aunque en la resolución sancionadora se haga referencia a los hechos externos reflejados en las actas a los que el contribuyente ha dado su conformidad, la culpabilidad deberá motivarse de modo fundado en la propia resolución sancionadora.

Cuando se utilice el *procedimiento sancionador abreviado* (situación especialmente frecuente en el ámbito de la Inspección) parece lógico que en la propuesta de sanción se reflejen argumentos análogos –aunque desde una perspectiva distinta– a los que se utilizaron en el procedimiento inspector para probar la existencia de un engaño como elemento constitutivo de la simulación. Recordemos que el procedimiento abreviado está previsto para los casos en que «al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción» (art. 210.5 LGT).

Veamos ahora las relaciones entre la declaración de simulación en el procedimiento inspector, de una parte, y el proceso penal de otra.

Si en el procedimiento de liquidación se ha apreciado la existencia de simulación y se considera que, como consecuencia de ella, se ha dejado de ingresar una cantidad superior a los 120.000 euros, debería dictarse la correspondiente liquidación derivada del delito y pasarse el tanto de culpa a la jurisdicción penal (art. 250 LGT). En este sentido, se han pronunciado –si bien *obiter dicta*– las Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013 –NFJ057176–) y de 13 de febrero de 2020 (rec. núm. 3285/2018 –NFJ076536–).

En el pasado, la Administración tenía la tentación de declarar simulado un negocio afirmando, al mismo tiempo, que no concurría el grado de culpabilidad necesario para pasar el tanto de culpa a los tribunales, aunque la cantidad dejada de ingresar superase los 120.000 euros. De este modo, no era necesario suspender el procedimiento inspector y, además, podía iniciarse el procedimiento sancionador. Esta «tentación» ha desaparecido puesto que, en la actualidad, la Administración dictará y recaudará la correspondiente «liquidación vinculada al delito» sin tener que esperar la resolución firme del tribunal penal (art. 253.1 LGT).

Es cierto que el concepto de «engaño» propio de la simulación puede no alcanzar las exigencias del «dolo» características del delito fiscal, pero esto deberá determinarse en cada caso por los tribunales penales, sin que exista actualmente una jurisprudencia que permita distinguir con carácter general ambas categorías. Por este motivo, si la Inspección ha apreciado un *engaño* y la cuota defraudada supera los 120.000 euros, debería abstenerse de iniciar un procedimiento sancionador, y pasar, en cambio, el tanto de culpa a los tribunales penales.

Si la Administración, como consecuencia de haber apreciado simulación por una cuantía superior a 120.000 euros, ha pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal y, «en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito» por entenderse que no concurre dolo «procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta Ley, teniendo en cuenta los *hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados*, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo» (art. 257.2 c) LGT, la cursiva es nuestra).

En este caso debería analizarse el modo en que la sentencia condenatoria describe los hechos probados. Si el tribunal afirmara que no ha existido engaño alguno, sería precisa –a nuestro entender– una nueva liquidación que no estuviera basada en la concurrencia de simulación.

Por tanto, nos parece que por regla general debería existir una cierta coherencia entre la apreciación de simulación –que implica engaño– en el procedimiento de liquidación y la motivación de culpabilidad, en el correspondiente procedimiento sancionador. Cuando

dicha coherencia no concurra estaremos ante un *indicio* de que se ha producido alguna deficiencia y será conveniente realizar un análisis adicional para determinar si tal situación tiene o no relevancia jurídica. Si un tribunal ante el que se ha impugnado tanto la liquidación (que ha apreciado un supuesto de simulación) como la sanción, considera que no concurre culpabilidad, por haberse amparado el contribuyente en una interpretación razonable de la norma, por regla general, dicho tribunal debería anular también la liquidación.

4. La elusión de la carga tributaria mediante sociedades profesionales interpuestas como supuesto de simulación o de fraude a la ley tributaria («conflicto»)

4.1. Una cuestión cerrada en falso

El TS se niega a pronunciarse sobre la posibilidad de calificar como simulada una sociedad expresamente constituida para facturar servicios de carácter profesional, por haber resuelto ya esta cuestión en su Sentencia de 17 de diciembre de 2019 (rec. 6108/2017 –NFJ075741–, cfr. la crítica de Pedreira Menéndez, 2019, pp. 171 y ss.). La misma cuestión de interés casacional ha sido también planteada por los Autos del TS de 16 de enero de 2019 (rec. núm. 5977/2018 –NFJ077533–) y de 16 de mayo de 2019 (rec. núm. 872/2019 –NFJ077535–) sin que aún haya recaído sentencia sobre los correspondientes recursos en el momento de escribirse estas líneas.

La sentencia considera:

[...] indiscutible que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional, los supuestos concretos sobre aquellos casos *en que realmente la sociedad profesional no tiene causa sino que es un instrumento de cobro y de ocultación de la realidad de prestación por persona física, sin empleados, sin estructura*, serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso (FJ 3.º, subrayado nuestro).

El tribunal añade que:

En el [caso] que nos ocupa y limitándose el acto recurrido exclusivamente a la Sociedad recurrente Ramón y Cajal Abogados, SL quien al admitir las facturas de las Sociedades profesionales constituidas por sus socios, sin tener relación alguna con aquellas, dejó de practicar la retención en el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido hacer de haber pagado las facturas a los socios, la regularización que se le efectúa [...] es ajustada a derecho, y procede en con-

secuencia confirmar la sentencia recurrida y no dar lugar a la casación de la misma (FJ 3.º).

Por este motivo, la sentencia afirma expresamente que:

[...] no procede en el presente caso pronunciarse sobre las preguntas que formula la Sección Primera, pues no se discute, en el presente caso la posibilidad de que el ejercicio de la [actividad] se realice, a través de sociedades profesionales, incluso de sociedades interpuestas (FJ 3.º, la cursiva es nuestra).

Por tanto, no parece adecuada la siguiente afirmación del auto comentado:

En lo concerniente a la segunda cuestión que plantea el recurrente, esto es, si puede calificarse de simulada, por la inexistencia de especiales medios materiales, el ejercicio de una actividad de asesoramiento intelectual a través de una sociedad profesional [...] la Sección de Enjuiciamiento ha dictado sobre este particular sentencia de 17 de diciembre de 2019 en sentido contrario a la tesis que sostiene la hoy recurrente, decayendo por tanto y de manera sobrevenida el interés casacional objetivo de su pretensión (FJ 2.º 5).

Si la citada sentencia afirma expresamente que «no procede pronunciarse sobre las cuestiones de interés casacional», es que dichas cuestiones no han quedado resueltas aunque la sentencia realice algunas afirmaciones, algo confusas, sobre la materia. Por tanto, en nuestra opinión, la cuestión casacional debía haberse admitido. Al no haberse hecho así, el problema se cierra en falso.

Recordemos las cuestiones de interés casacional sobre las que debía pronunciarse la sentencia:

Primera. 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.

Segunda. Si la respuesta a la anterior cuestión fuera que no puede declararse la existencia de simulación, precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.

Para responder a esta segunda pregunta (¿cómo tributa una sociedad profesional interpuesta si no tiene carácter simulado?) hubiera sido aconsejable analizar si la sociedad profesional interpuesta podía considerarse un supuesto de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (art. 15 LGT), o bien si procedía aplicar las normas sobre operaciones vinculadas (art. 18.6 LIS). Una tercera posibilidad –más discutible– estaría en aplicar directamente la cláusula de calificación (art. 13 LGT).

Ante todo, para responder a la primera pregunta (¿puede tener carácter simulado una sociedad profesional?), el TS debía haber delimitado el concepto jurídico de «simulación», contrastándolo con «el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados».

4.2. Aproximación al problema desde la teoría de la causa

El TS no llega a configurar con claridad las notas esenciales de la simulación. Como punto de partida afirma que «la ley no define lo que se entiende por simulación» (FJ 2.º *in fine*). A continuación parece admitir que la simulación implica «ocultación» pues indica que «la inexistencia de ocultación no se acredita por el mero hecho de que la recurrente haya formulado en anteriores ocasiones sus declaraciones utilizando el sistema de facturación a las sociedades profesionales interpuestas», de modo que «esta [la ocultación] y la misma simulación, será el resultado de la prueba correspondiente y en este caso corresponde a los tribunales de instancia su valoración» (FJ 2.º)

¿Qué es lo que se *oculta* en el caso de la simulación? El Alto Tribunal parece afirmar que el objeto de la simulación es una causa negocial *ilícita*, que consiste en «minorar indebidamente la carga fiscal»:

Como sostiene el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución, de 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 (FJ 2.º).

El TS añade que las sociedades profesionales y sus socios podrán probar que no existe simulación demostrando la existencia de «un motivo económico válido» (FJ 2.º).

En definitiva, se trata de decidir si la sociedad profesional tiene «un objetivo meramente de ahorro fiscal y no un motivo económico válido y en consecuencia nos encontramos ante una simulación, al carecer de causa válida en derecho distinta de la elusión fiscal» (FJ 2.º, primer párrafo).

El Alto Tribunal incurre en una notable confusión, que intentaremos poner de relieve.

En palabras del maestro Federico de Castro:

[...] la desconsideración [por los tribunales] de la causa en determinados negocios, llevará como consecuencia el que respecto de ellos (de los que no signifiquen atri-

bución patrimonial), su existencia y eficacia jurídica dependerá tan solo de haberse observado las formalidades legales, ajustándose las partes al esquema formal correspondiente. En cambio, si se atiende a la causa de los tales negocios, se deja abierto un portillo para que la investigación judicial no se detenga allí, para que se declare en su caso lo defectuoso del negocio que, a pesar de su perfección externa, no corresponda al resultado social que ampara el Derecho, y para que se declare la ineficacia del que suponga un resultado contrario a las normas jurídicas. De este modo, se afirma una interpretación de las reglas jurídicas más ajustada a sus fines ordenadores y se hace posible «sancionar la simulación (falta de causa) y el negocio en fraude a la ley (causa ilícita) respecto de todos los negocios»(De Castro y Bravo, 1985, p. 194).

El término «causa» utilizado en el párrafo anterior presenta dos sentidos: la causa genérica o típica del negocio, cuya ausencia determina la *simulación*, y la causa concreta o finalidad específica de las partes, que dará lugar al *fraude a la ley*, cuando resulte ilícita.

El profesor Palao Taboada ha vuelto recientemente sobre estas ideas:

Para eludir o defraudar la ley fiscal se utilizan generalmente contratos u otros negocios jurídicos, aisladamente o mediante combinaciones de varios de ellos. Dada la finalidad pretendida, que es que se reconozcan a efectos tributarios las consecuencias de estos negocios, se acude invariablemente a figuras típicas, y la norma de cobertura es la norma civil o mercantil que regula tales figuras. *En los términos de la dogmática de la causa del negocio, el mecanismo del fraude a la ley consiste en la pretensión de que prevalezca la causa típica del negocio cuando la finalidad perseguida por el autor o las partes (causa concreta) es eludir la ley fiscal.* Es, pues, una causa ilícita, pero esta ilicitud no afecta a los aspectos jurídico-privados del negocio, siempre que no se haya vulnerado la ley civil o mercantil (la forma jurídica), que como es lógico se procurará observar escrupulosamente (Palao Taboada, 2020b, apdo. 5).

Por tanto, según Carlos Palao, en el negocio en fraude de ley («conflicto») está presente la causa típica (a diferencia de lo que sucede en la simulación), mientras que la *causa concreta* consiste en la finalidad ilícita de eludir la ley fiscal.

Entendemos, por tanto, que el concepto de simulación que utiliza el TS se corresponde, en realidad, con el fraude de ley. Desarrollemos esta idea.

La doctrina mercantilista define la «causa típica» del contrato de sociedad como «la obtención de un fin común constituido por el ejercicio colectivo de una actividad económica generadora de ganancias que, más tarde, habrán de dividirse entre los socios» (Jiménez Sánchez y Díaz Moreno, 2019, § 38.B). Este concepto de causa puede matizarse en el caso de las sociedades unipersonales, en las que la causa típica quedaría reducida a una «fina-

alidad organizativa» dirigida a «constituir una organización objetiva y establecer sus reglas de funcionamiento» (Leonart Castro, 2017, p. 36) para desarrollar determinada actividad con ánimo de lucro.

A juicio Paz-Ares dentro de la causa típica del contrato de sociedad pueden distinguirse dos elementos: el *fin común formal* (o *último*) estaría constituido por ese ejercicio colectivo de la actividad económica con ánimo de lucro, mientras que el *fin común material* (o *próximo*) delimita el sector o ramo de actividad que se propone realizar para conseguir beneficios, es decir, el *objeto social* (Paz-Ares, 2018, p. 221).

Pues bien, a nuestro juicio, en «el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados» está presente la causa típica, tanto en su aspecto formal (ejercicio colectivo de una actividad con ánimo de lucro) como en su aspecto material (ejercicio de la actividad en el ámbito de determinados servicios profesionales). La ausencia de empleados o medios materiales no es incompatible con la *causa típica* del contrato de sociedad, especialmente en el caso de una sociedad profesional en la cual los únicos medios indispensables para conseguir su fin consisten en las aportaciones profesionales de los socios.

Cuestión distinta es que la sociedad se haya constituido esencialmente con el propósito concreto de eludir la carga tributaria. En este caso, aunque esté presente la causa típica (y, por tanto, no concorra simulación), la causa concreta resultaría ilegal, de modo que estaríamos ante una actividad realizada en fraude a la ley tributaria (el actual «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»).

4.3. Aproximación a partir de los elementos estructurales del «conflicto en la aplicación de las normas tributarias»

A la misma conclusión podemos llegar por un camino distinto: contrastando el supuesto de la sociedad constituida para facturar servicios profesionales a que se refiere la sentencia con el concepto de «conflicto» delimitado en el artículo 15.1 de la LGT (cfr. Herrera Molina, 2019b, pp. 148 y ss.). A continuación iremos comparando los requisitos previstos en el artículo 15 con las circunstancias de hecho descritas en la sentencia.

Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

Según el TS, esto es lo que sucedió en el caso enjuiciado: «que para los socios profesionales al facturar a través de sociedades profesionales a la Sociedad recurrente puede suponer un ahorro de su carga fiscal es evidente» (FJ 1.^o).

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

El Alto Tribunal deduce la artificiosidad (aunque no utiliza esta palabra) de la interposición de un estrato societario adicional entre los socios personas físicas y la sociedad Ramón y Cajal, así como de que tales sociedades intermedias carezcan «del personal necesario para su funcionamiento» (FJ 2.º).

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

La sentencia afirma que «la utilización de sociedades profesionales [...] tenía un objetivo meramente de ahorro fiscal y *no un motivo económico válido*» (FJ 1.º, la cursiva es nuestra).

Por tanto, parece que concurren todos los elementos necesarios para calificar la conducta como «conflicto» (fraude de ley). En cambio, es discutible que esté ausente la causa típica, como sucedería en el caso de la simulación.

5. Conclusiones

El TS debe pronunciarse sobre la posibilidad de aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero a las retribuciones de los miembros de consejos de administración, así como sobre la existencia de algunos supuestos de simulación que no puedan ser sancionados, por no concurrir culpabilidad.

En cuanto a la primera cuestión, la Administración entiende que la retribución de los consejeros no puede estar exenta, puesto que las labores de «dirección y control» que aquellos realizan al participar en los consejos de administración de una filial extranjera no suponen un «trabajo efectivo». A su juicio, solo benefician a la sociedad matriz, cuyos intereses defiende el consejero.

Consideramos que esta postura no es correcta: parece razonable presumir que la labor de los consejeros beneficia tanto a la matriz como a la filial y el TS ya ha declarado que, para que pueda disfrutarse de la exención, no es necesario que el trabajo se preste en beneficio *exclusivo* de la entidad extranjera (Sentencia del TS de 28 de marzo de 2019, rec. núm. 3774/2017 –NFJ073020–).

La segunda cuestión pregunta si «estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar

la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma».

A nuestro juicio, el interrogante debería reformularse y no partir de la «estimación de la existencia de un negocio simulado». Por el contrario, debería interpretarse que, «si ha concurrido una interpretación razonable –aunque equivocada– de la norma no ha podido existir un supuesto de simulación».

Las relaciones entre la declaración de simulación en el procedimiento inspector y la prueba de culpabilidad en el procedimiento sancionador pueden intentar explicarse con tres construcciones teóricas: la teoría del automatismo, la teoría de la independencia y la teoría de la interrelación (que asume íntegramente la teoría de la independencia completándola con un análisis adicional).

Según la teoría del automatismo, debe entenderse probada la culpabilidad en el procedimiento sancionador siempre que se haya declarado la existencia de simulación en el procedimiento inspector. Esta construcción debe rechazarse pues pone en peligro los principios constitucionales de culpabilidad y de presunción de inocencia propios del derecho sancionador.

La tesis de la independencia entiende que el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador operan en dos planos distintos cuya única conexión material –el análisis de unos mismos hechos– resulta irrelevante: la prueba de la culpabilidad debe plasmarse en la resolución sancionadora con independencia de las conclusiones a que se haya llegado en el procedimiento inspector.

La teoría de la interrelación suscribe plenamente la tesis de la independencia al considerar que la culpabilidad debe probarse íntegramente en el seno del procedimiento sancionador. Al mismo tiempo subraya las mutuas relaciones entre el procedimiento inspector y el sancionador y se pregunta por las causas que pueden llevar a declarar el engaño propio de la simulación el procedimiento inspector y la falta de culpabilidad en procedimiento sancionador (o bien en las resoluciones administrativas o judiciales que lo revisan). Por regla general, una prueba insuficiente de la culpabilidad en el procedimiento sancionador debería conducir a anular la declaración de simulación en el procedimiento inspector, siempre que el acto de liquidación no sea firme.

Por último, el recurrente planteaba otra cuestión de interés casacional: la posibilidad de calificar como *simulada* una sociedad constituida para facturar servicios profesionales. El TS inadmite la cuestión por entender que ya ha quedado resuelta por la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–). Tal planteamiento no parece adecuado, pues la citada sentencia señaló expresamente que «no procede en el presente caso pronunciarse sobre las preguntas» de interés casacional. De todos modos, la senten-

cia realizó ciertas afirmaciones que, a nuestro juicio, califican como simulación un supuesto de fraude de ley. El Alto Tribunal afirma que en el caso concreto no existía la causa negocial, pero esto resulta sumamente dudoso si atendemos a la doctrina mercantilista sobre la *causa típica* del negocio societario. Además, de los hechos referidos en la sentencia se deduce con claridad que el supuesto litigioso cumplía todas las características propias del «conflicto en la aplicación de las normas tributarias» (fraude de ley) reguladas en el artículo 15.1 de la LGT.

Referencias bibliográficas

- Almagro Martín, C. (2019). *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Madrid: Dykinson.
- Castro y Bravo, F. de. (1949). *Derecho Civil de España*. (2.ª ed.). Tomo I.
- Castro y Bravo, F. de. (1985). *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas.
- Chico de la Cámara, P. y Ruiz Garijo, M. (2008). Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero. *Crónica Tributaria*, 126.
- Comisión Olivencia. (1998). *Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades*. Madrid: Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- García Berro, F. (2018). *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- García Carretero, B. (2015). *Régimen fiscal de expatriados e impatriados*. Lisboa: Editorial Juruá.
- García Novoa, C. (2020). Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 447, 37-54.
- Herrera Molina, P. M. (2019a). La exención de trabajos realizados en el extranjero (art. 7 p) LIRPF) y la supuesta «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales. Análisis de la STS de 28 de marzo de 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 436.
- Herrera Molina, P. M. (2019b). La necesaria reforma del fraude o conflicto a la ley tributaria a la luz de las sociedades profesionales interpuestas. En S. Álvarez García, J. García Sánchez y P. Herrero de la Escosura (coords.), *Amici, amico. Estudios en Homenaje al Profesor Antonio Aparicio Pérez*. Oviedo: Universidad de Oviedo.
- Jiménez Sánchez, G. y Díaz Moreno, A. (coords.) (2019). *Lecciones de Derecho Mercantil*. (23.ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Lleonart Castro, J. (2017). El empresario individual y la búsqueda de la limitación de responsabilidad. *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. extraordinario 1/2017.
- Palao Taboada, C. (2020a). En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre elusión). *Nueva fiscalidad* (en prensa).
- Palao Taboada, C. (2020b). «Prólogo» a la obra de Alberto Tarsitano, *La elusión fis-*



cal. Forma y sustancia en el Derecho tributario. Buenos Aires (en prensa).

Paz-Ares, C. (2018). El concepto de sociedad profesional. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 49.

Pedreira Menéndez, J. (2020). La interposición de sociedades por profesionales y el motivo económico válido. Análisis de la STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 444.

Prendes Valle, M. (2019). Los rendimientos de trabajo obtenidos por los eurodiputados españoles no son rentas exentas. *El Derecho* (8 de noviembre de 2019).

Selma Peñalva, V. (2018). Régimen y problemática actual de los trabajadores desplazados al extranjero: beneficios fiscales y problemática de los expatriados. En I. Merino Jara (dir.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. Documento de Trabajo del IEF núm. 7/2018.



Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo

César García Novoa

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela*

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo 192/2020, de 13 de febrero, se refiere a la motivación de las sanciones tributarias en casos de simulación y a la excepción por interpretación razonable. La sentencia no resuelve el fondo del asunto, pero permite formular algunas opiniones sobre estas cuestiones.

Palabras clave: Tribunal Supremo; simulación; motivación; fondo del asunto; interpretación razonable; culpabilidad.

Fecha de entrada: 09-04-2020 / Fecha de aceptación: 29-04-2020

Cómo citar: García Novoa, C. (2020). Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 37-54.



Simulation, penalties and reasonable interpretation of the law. A recent contribution from the Supreme Court

César García Novoa

Abstract

The judgment of the Supreme Court 192/2020, of February 13, 2020, refers to the motivation of the tax penalties in simulation cases and to the exception for reasonable interpretation. The judgment does not resolve the merits of the case, but it allows to formulate some opinions on these topics.

Keywords: Supreme Court; simulation; motivation; merits of the case; reasonable interpretation; guilt.

Citation: García Novoa, C. (2020). Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 37-54.



Sumario

1. Introducción
2. La declaración de un acto, hecho o negocio como simulado
3. La sancionabilidad en los supuestos de simulación
4. La interpretación razonable como causa de exención de responsabilidad infractora
5. El supuesto al que hace frente la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2020 y el contenido de la resolución
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas



1. Introducción

La jurisprudencia se ha pronunciado, desde hace ya tiempo, sobre la necesidad de motivar las sanciones y acerca de la relevancia sustantiva que tal motivación tiene. Existe además una doctrina del Tribunal Constitucional (TC) al respecto, en la que se destaca la trascendencia de la motivación de las resoluciones sancionadoras. El tribunal recuerda que en las sanciones, como en cualquier acto administrativo, la motivación «resulta imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión», permitiendo conocer los motivos de la imposición de la sanción y facultando el control jurisdiccional de la decisión administrativa (Sentencia del TC 7/1998, de 13 de enero, FJ 6; en el mismo sentido, Autos 250/2004, de 12 de julio, FJ 6; 251/2004, de 12 de julio, FJ 6; 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; y 324/2004, de 29 de julio, FJ 6). Pero, además, el incumplimiento o la deficiencia del deber de motivar una sanción afecta a garantías constitucionales como los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia. Por eso, la ausencia de una verdadera motivación faculta la anulación del acto sancionador e imposibilita dictar una nueva resolución.

En el presente trabajo, vamos a pronunciarnos sobre la motivación sancionadora, singularmente en los casos en que la conducta del obligado tributario sea catalogada por la Inspección como de simulación. Y vamos a hacerlo a la luz del reciente pronunciamiento del Tribunal Supremo (TS) en Sentencia 192/2020, de 13 de febrero (rec. núm. 3285/2018). El mismo puede catalogarse como una excelente oportunidad perdida para sentar una doctrina clara y extensa sobre la materia.

En este pronunciamiento, el Alto Tribunal resuelve el recurso de casación planteado por la Abogacía del Estado contra la Sentencia de 14 de febrero de 2018 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN). Esta sentencia estimaba parcialmente el recurso contencioso-administrativo 395/2016 contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 13 de enero de 2016 que, a su vez, respondía afirmativamente a un recurso de alzada contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias. El TEAR había intervenido como consecuencia de una reclamación formulada por un contribuyente persona física en régi-

men de estimación objetiva, contra acuerdos de liquidación y sanción relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los ejercicios 2004 y 2005.

Tales liquidaciones del IRPF eran fruto de una regularización de la Inspección en una situación que ha sido bastante habitual en la práctica de los últimos años. En concreto, se trataba de un *modulero* que, a criterio de la Agencia Tributaria, había dividido artificialmente una única actividad económica, para no sobrepasar los límites que permiten tributar por estimación objetiva. En este caso, la supuesta división artificial tenía lugar por medio de la creación de una sociedad limitada de la que el contribuyente en módulos tenía el 70 % del capital y su cónyuge un 30 % y que realizaba similar actividad que la persona física, compartiendo los mismos activos. Para la Inspección, con la creación de la sociedad y la facturación por esta de parte de los servicios prestados, no se pretendía realizar ninguna actividad económica sino solo mantener el régimen de tributación y trasladar a la sociedad creada los gastos soportados en la actividad. La consiguiente imposición de la sanción se motiva, con referencia a los argumentos que fundamentan la regularización practicada por la Agencia Tributaria, para decir que la opción de constituir una sociedad limitada no respondía a un criterio *económico válido* ni tenía mayor incidencia en el obligado que la menor tributación en el conjunto de actividades realizadas por el mismo, con el uso indebido de la persona jurídica y del régimen de estimación objetiva de los rendimientos. Se arguye que, con esta forma de proceder, el obligado tributario «actuó al menos de forma culposa, a efectos del artículo 183.1 LGT, por cuanto no observó la diligencia objetivamente debida a un ordenado comerciante»¹.

Ante el recurso contencioso formulado, la AN entendió que la resolución sancionadora no estaba lo suficientemente motivada, en tanto no alcanzaría los estándares establecidos por la jurisprudencia del TS que viene sosteniendo que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias (Sentencia de 28 de marzo de 2014 –rec. núm. 5074/2011–), y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria.

Así, el recurso de casación planteado por la Abogacía del Estado pretende que el TS ratifique la tesis de que, apreciada la existencia de simulación que presupone la existencia de ocultación y, por tanto, del dolo o la culpa, debe aceptarse sin mayor esfuerzo argumental que la decisión administrativa punitiva motiva suficientemente la existencia de culpabilidad. De manera que, una vez estimada la concurrencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley General Tributaria (LGT) sería procedente, en

¹ Sin embargo, el TEAC estimó de la pretensión del recurrente en relación con la no superación del límite para tributar en estimación objetiva singular, y así, respecto a determinadas facturas de 2003, concluyó que debían restarse del importe de la cifra de negocios calculada por la Inspección, por lo que en 2004 sí le sería aplicable el régimen de estimación objetiva.

todo caso, aplicar la sanción sin que resultase invocable la excepción del artículo 179.2 d) del citado texto legal, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma.

La cuestión que late aquí es si resulta acorde con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución española (CE) no motivar una imposición de sanciones en los casos de simulación. Y, en este sentido, planteado recurso contencioso-administrativo ante la AN, esta, en Sentencia estimatoria parcial de su Sala de lo Contencioso-Administrativo de 14 de febrero de 2018 (rec. núm. 395/2016), entiende que la resolución no está suficientemente motivada, ya que la motivación de la culpabilidad «nada añade a los motivos que determinaron la regularización».

En esa línea, el Auto de 10 de octubre de 2018 (rec. núm. 3285/2018) del TS dispone que tiene interés casacional:

[...] aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16,3 de la LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes, en relación con operaciones similares.

Aunque la parte recurrente pretendía que el Alto Tribunal cuestionase también la culpabilidad de la conducta², el TS se cuida de concretar la cuestión casacional planteada, limitándose a valorar si, una vez que se determina la existencia de un acto o negocio simulado, es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 de la LGT. Pero, como veremos, la resolución del TS no aborda el fondo de la materia con interés casacional.

En cualquier caso, la cuestión que se trata en esta sentencia exige que tomemos en consideración diversos aspectos previos que constituyen el marco del tema que aquí se suscita.

² Para la representación procesal del contribuyente, admitir este recurso de casación en los términos en los que se ha hecho, constituye un error en la delimitación de la controversia ya que en ningún caso se ha cuestionado la aplicación del artículo 179.2 d) de la LGT. Pero para el TS, dados los términos del auto de admisión, plantear aspectos relativos a la culpabilidad de la conducta del presunto infractor, «desborda la motivación que, a propósito de la aplicación de la infracción tributaria, contiene la resolución administrativa, e incurre en el planteamiento, en realidad, de una cuestión nueva vedada en el recurso de casación». Añadiendo que «la auténtica *ratio decidendi* de la estimación del recurso es la falta de motivación del elemento culpabilístico, es decir, la apreciación de que se carece, de inicio de un elemento del tipo subjetivo de la conducta, porque la Administración no ha razonado suficientemente sobre la existencia de culpabilidad».

2. La declaración de un acto, hecho o negocio como simulado

A la simulación se refiere el artículo 16 de la LGT. Este precepto, junto con el conocido artículo 15 del mismo texto legal, que incorpora el llamado «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (para muchos, un trasunto del antiguo «fraude de ley», contenido en el art. 24 LGT de 1963), constituyen la expresión en nuestro ordenamiento jurídico de las denominadas «cláusulas generales antiabuso» o «General Anti-Abuse Rules» (GAARs). Como se sabe, según este artículo de la LGT, en los actos o negocios en los que exista simulación, «el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes», añadiendo que la existencia de simulación «será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación» sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. El tercer párrafo del precepto señala que «en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente».

También es sabido que este precepto no define qué se entiende por simulación, por lo que habrá que atender al significado jurídico de este término que deriva de la legislación común. Por las limitaciones propias de un trabajo de estas características, vamos a centrarnos en recordar que cabe entender por «simulación» la apariencia de lo que no es o una cosa que realmente no existe. Como señala Ferrara (1961, p. 43) en su clásica definición, un negocio simulado es aquel negocio que «tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de cómo aparece». Al primer supuesto se le suele catalogar de *simulación absoluta*, mientras que al segundo se le denomina *simulación relativa*, y abarca, sobre todo, la simulación relativa referida a la naturaleza del negocio, pero incluye otros supuestos importantes como son la simulación referida al objeto, al precio o a los sujetos (Ferrara, 1961, pp. 261 y 262)³. Como señala De Castro, la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial, ya sea contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)⁴.

La simulación se sitúa, por tanto, en el plano de las apariencias, lo que no supone otra cosa que una contradicción entre lo que se declara y lo que realmente se quiere⁵. La Sen-

³ Para De Castro (1999, pp. 334 y 335), no toda interposición de personas es simulación, sino solo la ficticia.

⁴ La simulación absoluta sería un ejemplo de «falsedad en la causa»: De Castro (1999, p. 334), Betti (1959, pp. 37 y 38) y Gómez Calle (1995, p. 6.217).

⁵ Para la doctrina del TS la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el cual ambas partes, de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros que puede ser lícito o ilícito, dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su interno querer. Véase, por todas, la Sentencia del TS de 2 de noviembre de 1999 (*Aranzadi 7999*). Véase Gullón Ballesteros (1969, p.119).

tencia 54/2016 del TS, Sala de lo Civil, de 11 de febrero, dictada en el recurso de casación número 44/2014, resume la doctrina jurisprudencial sobre la simulación, cuando señala que «la simulación no es otra cosa que la apariencia negocial», de manera que:

[...] bajo esta se oculta un caso inexistente (simulación absoluta) o bien otro negocio jurídico distinto (simulación relativa), lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay, la simulación será absoluta y el aparente negocio será inexistente por falta de causa; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa.

Y concluye el TS:

[...] en el primer caso, se aplica el artículo 1275 del Código Civil en relación con el apdo. 3 del artículo 1261 del mismo texto legal; y en el segundo, no existirá el negocio simulado, pero sí el disimulado, conforme al artículo 1276 del Código Civil.

Por lo tanto, en la simulación, hay un ardid que se traduce en la implementación de un acto o negocio artificioso, con la evidente finalidad de generar una apariencia que oculte la realidad, lo que nos llevaría a pensar que toda conducta simulada conlleva un cierto grado de artificiosidad.

Y uno de los supuestos en los que, con mayor asiduidad, se viene apreciando simulación por la Administración tributaria es en lo que se conoce como *interpositio societatis*, esto es, en los casos de creación de una persona jurídica que actuará en lugar de las personas físicas integrantes de la misma, con personalidad jurídica diferenciada de los socios o partícipes. Esta práctica administrativa de calificar de modo automático a ciertas sociedades como simuladas es plenamente reprochable, ya que no puede prejugarse la condición elusiva de una sociedad interpuesta (Pedreira Menéndez, 2020, p. 3). Ni siquiera alegando que con dicha interposición lo que se pretende es remansar beneficios de la sociedad. Por el contrario, optar por desarrollar una actividad económica, sea empresarial, profesional o de explotación de bienes como inmuebles o acciones es un claro ejemplo de economía de opción y así ha sido catalogada en muchas ocasiones⁶.

⁶ La decisión de operar en el mercado a través de una sociedad es un ejemplo de planificación fiscal lícita o economía de opción, siendo esta una teoría defendida por una consolidada, aunque discontinua, jurisprudencia. Por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 13 de julio de 2000 (rec. núm. 751/1998) y las de 24 de julio y 15 de noviembre de 2002 (recs. núms. 650/2001 y 649/2001). El argumento utilizado por este tribunal se basa en que «es una técnica frecuente la intermediación de sociedades en negocios con el fin de mitigar la fiscalidad de personas físicas», añadiendo, a mayor abundamiento, que la justificación de esta economía de opción radicaría en que el legislador «mantiene una notable distancia de los tipos impositivos entre los dos impuestos directos que sujetan a personas físicas y jurídicas».

3. La sancionabilidad en los supuestos de simulación

Como con frecuencia se ha dicho, el artículo 16 de la LGT es una de las GAAR o cláusulas generales antiabuso del ordenamiento tributario español. Y aunque la cuestión que se dilucida en la Sentencia del TS 192/2020, de 13 de febrero, no es la procedencia de sanción en los casos de simulación negocial, sino la necesaria y suficiente motivación que deben contener los actos de imposición de sanciones, conviene hacer alguna referencia a la posibilidad de sancionar en las situaciones en que se aplican cláusulas generales antielusivas.

Tradicionalmente se ha rechazado la posibilidad de que la aplicación de cláusulas antiabuso de carácter general conlleve sanciones. Las disposiciones generales antielusivas no son normas materiales de calificación de conductas sino reglas que atribuyen a la Administración una potestad exorbitante para desconocer los negocios realizados y hacer tributar las operaciones «que se deberían haber realizado» de no haber mediado el abuso. Sancionar estas conductas supondría tipificar infracciones por no haber tributado por los negocios que la Administración «cree que se deberían haber realizado» (López Tello, 2000, p. 54). Por ello es defendible que la tipificación de infracciones en los casos de conflicto o abuso de la norma tributaria no respeta las exigencias de *lex certa*, expresión del principio de seguridad jurídica a que se refiere el artículo 9.3 de la CE y que tiene especial relevancia respecto a las sanciones, en atención a lo dispuesto en el artículo 25.1 de la Norma Fundamental, y a la interpretación de este precepto por el TC⁷.

Como se recuerda, el artículo 24.3 de la LGT de 1963 señalaba que en las liquidaciones practicadas aplicando la figura del fraude de ley se liquidarían los correspondientes intereses de demora «sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones». Así, se decía que los hechos, actos o negocios realizados en fraude, «no impiden la aplicación de la norma eludida», debiéndose además evitar las ventajas fiscales buscadas por los particulares, lo que supone proceder a liquidar el tributo como si se hubiera realizado el hecho imponible en lugar del *hecho equivalente*, y acometer una especie de *regularización* o *restitución*, si las ventajas fiscales en cuestión ya se estuviesen disfrutando. La finalidad del fraude de ley sería, por tanto, liquidar el tributo aplicando la norma tributaria eludida, que será la norma que contempla el hecho imponible o hechos imponibles que la Administración considera se «debieron realizar». Cuando la LGT de 2003 sustituye el fraude de ley por el

⁷ En efecto, la jurisprudencia del TC ha defendido que del artículo 25 de la CE se desprende «... la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) dichas conductas...», añadiendo un requisito de carácter formal, que hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras (Sentencias del TC 42/1987 -FJ 2-, 101/1988 -FJ 3-, 29/1989 -FJ 2-, 69/1989 -FJ 1-, 219/1989 -FJ 2-, 61/1990 -FJ 7-, 83/1990 -FJ 2-, 207/1990 -FJ 3-, 6/1994 -FJ 2-, 145/1995 -FJ 3- y 153/1996 -FJ 3-). Ello supone, como exigencia de seguridad jurídica, la concurrencia del tipo infractor en su función de garantía.

conflicto en la aplicación de la norma, surge de nuevo la cuestión acerca de la posibilidad de sancionar las conductas elusivas declaradas mediante la aplicación del artículo 15 de la LGT, excluyéndose las sanciones en la redacción inicial de la ley codificadora. Como es sabido, y ante la tendencia internacional a aplicar sanciones en las GAAR, la reforma de la LGT por la Ley 34/2015 procede a eliminar la referencia del artículo 15.3 de la LGT de que en las liquidaciones por conflicto no procede la imposición de sanciones, y dispone la sancionabilidad del conflicto, tipificando la infracción del artículo 206 bis⁸.

La imposibilidad de sancionar conductas en aplicación de normas generales antiabuso se suele fundamentar en que se incumplirían las exigencias de tipicidad, pues estas reglas contra la elusión no llevarían a cabo una descripción de las acciones u omisiones constitutivas de infracción que respete las exigencias del principio de seguridad jurídica y que permita predecir con suficiente grado de certeza «las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa» (Sentencias del TC 133/1987, de 21 de julio –FJ 4– y 53/1994, de 24 de febrero –FJ 4–). Para el ámbito penal, la Sentencia del TC 75/1984, de 27 de junio, ha señalado que el principio de legalidad penal exige que solo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito, lo que lleva al tribunal a afirmar que no cabe hacer uso del fraude de ley en la aplicación de la ley penal, y que los principios de legalidad y tipicidad penal se verían vulnerados si «a través de la figura del fraude de ley se extendiese a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas...» (FJ 6)⁹.

Por el contrario, el argumento que se suele sostener para defender la sancionabilidad de las conductas elusivas es que siempre se trata de construcciones guiadas por un especial ánimo mendaz que lesiona las expectativas recaudatorias de la Administración (Ruiz

⁸ Este precepto establece que «constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en las situaciones prevista en el precepto, y que veremos más adelante». Añade también la exigencia de *igualdad sustancial* entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

⁹ En la Sentencia 145/2013, de 11 de julio, referida a la tipificación de las sanciones consistentes en no declarar el valor de mercado en las operaciones vinculadas del artículo 16.10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades entonces vigente, tras la reforma introducida por la Ley 36/2006, el TC dice en su FJ 6 que «en resumen, en el presente caso la Ley contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos; acota materialmente el ámbito al que debe ceñirse el régimen sancionador, enuncia su concreta finalidad, identifica los sujetos responsables y describe suficientemente los elementos objetivos de las conductas antijurídicas en una materia específica y mutable que requiere de una colaboración reglamentaria "en cierto modo insuprimible" (STC 34/2013, FJ 19, citando la STC 42/1987, FJ 2). Para el TC, la regulación de la documentación relacionada con las operaciones vinculadas no es, pues, una referencia abierta: la potestad reglamentaria está sujeta a directrices legales suficientemente precisas».

Almendral y Seitz, 2004, p. 55; Palao Taboada, 8 de junio de 2001, pp. 15 a 17). Pero este solo argumento chocaría con las exigencias de intervención mínima del derecho sancionador, pues no toda lesión de los intereses de la Hacienda Pública debe enfrentarse con la represión a través del mecanismo sancionador. Y la evitación de un hecho gravado realizando lo que podemos llamar un «negocio anómalo» no significa, como recuerda Choclán Montalvo (8 de enero de 2004, p. 3), que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito susceptible de ser sancionado.

Por tanto, hay argumentos para dudar de la viabilidad de sancionar los supuestos a los que se aplica una cláusula general antielusión. Sin embargo, estas argumentaciones suelen quebrar cuando la elusión incorpora alguna suerte de ocultación de la realidad, como ocurre con la figura de la simulación. Así lo ha reconocido el TS, entre otras, en las Sentencias de 29 de marzo de 2010 (rec. núm. 3400/2010), 7 de julio de 2011 (rec. núm. 260/2008), 12 de noviembre de 2014 (rec. núm. 1881/2012) y 22 de junio de 2016 (rec. núm. 3176/2014), avalando la imposición de sanciones en aplicación de la cláusula de simulación.

Por ello, surge la cuestión a la que se enfrenta la citada sentencia 192/2020, de 13 de febrero, y que no es otra que aclarar si en la imposición de sanciones en caso de simulación es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 de la LGT, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma.

Debemos, por tanto, hacer una breve referencia a la virtualidad de la interpretación razonable como causa de exención de responsabilidad del presunto infractor.

4. La interpretación razonable como causa de exención de responsabilidad infractora

No creemos que sea necesario insistir demasiado en algo que es de sobra conocido: las sanciones tributarias no pueden tener su base en una responsabilidad objetiva. Así lo afirma el TC desde la clásica sentencia 76/1990, de 26 de abril, en cuyo FJ 7 se señala que «... más allá de la simple negligencia, los hechos no podrán ser sancionados por no existir forma alguna de culpabilidad y carece de sentido pensar en una objetividad de las infracciones...»¹⁰. Las infracciones tributarias son sancionables a título de negligencia, ya que el

¹⁰ En la Sentencia 145/2013, de 11 de julio, referida a la tipificación de las sanciones consistentes en no declarar el valor de mercado en las operaciones vinculadas del artículo 16.10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades entonces vigente, tras la reforma introducida por la Ley 36/2006, el TC dice en su FJ 6, que

artículo 183.1 de la LGT dispone que se sancionan las acciones u omisiones dolosas o culpadas «con cualquier grado de negligencia».

También es de común conocimiento que, siendo la culpabilidad un requisito esencial para sancionar, solo cabe imponer una sanción si se motiva positivamente su concurrencia. La culpabilidad debe ser acreditada por la Administración, so pena de nulidad del acto sancionador. Así lo ha reiterado una abundante jurisprudencia, encarnada entre otras en las Sentencias del TS de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996; FD Tercero), 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003, FD Quinto) y 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006, FD Sexto). En especial conviene destacar el punto de inflexión que, en su momento, marcó la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. núm. 146/2004)¹¹ según la cual «no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria». Señala esta resolución que «las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» (FD Cuarto)¹².

La Sentencia del TS de 4 de febrero de 2010 (rec. núm. 7043/2004) afirma que:

[...] el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable (FD Duodécimo).

Así lo recuerdan también las Sentencias de 22 de diciembre de 2016 (rec. núm. 348/2016) y 15 de marzo de 2017 (rec. núm. 1080/2016).

«en resumen, en el presente caso la Ley contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos; acota materialmente el ámbito al que debe ceñirse el régimen sancionador, enuncia su concreta finalidad, identifica los sujetos responsables y describe suficientemente los elementos objetivos de las conductas antijurídicas en una materia específica y mudable que requiere de una colaboración reglamentaria "en cierto modo insuprimible" (STC 34/2013, FJ 19, citando la STC 42/1987, FJ 2). Para el TC, la regulación de la documentación relacionada con las operaciones vinculadas no es, pues, una referencia abierta: la potestad reglamentaria está sujeta a directrices legales suficientemente precisas».

¹¹ Posteriormente, también la de 22 de octubre de 2009 (rec. núm. 2422/2003).

¹² La Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997) en su FD Segundo dice que «no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción, sino que [e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora». En el mismo sentido, Sentencias de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto; de 16 de septiembre de 2009 (recs. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto; y de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero.

En suma, no se puede prescindir en la configuración del ilícito tributario del elemento subjetivo del injusto y sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. Un sistema sancionador administrativo, propio de un Estado de Derecho, requiere que se tengan en cuenta los elementos subjetivos de la conducta infractora y la concurrencia, al menos, de la negligencia a la que el artículo 183.1 de la LGT hace referencia¹³, o bien de cualquier género de culpa o dolo.

Y uno de los supuestos que excluyen la culpabilidad es que el contribuyente haya obrado mediando una interpretación razonable de la norma, como expresamente lo recoge el artículo 179.2 d) de la LGT. Según este precepto no habrá responsabilidad infractora «... cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias», para añadir que «... entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»¹⁴.

No podemos extendernos en este trabajo sobre los múltiples problemas de interpretación que ha generado este concepto. Baste con decir que la falta de claridad de la norma o la existencia de discrepancias en cuanto a su contenido ayuda a poder entender que la interpretación del obligado tributario es razonable, pero incluso una interpretación razonable es posible cuando la norma sea clara. Lo importante es que la interpretación llevada a cabo por el particular sea *no descabellada* ni extravagante, aunque sea errónea o no coincida con la que defiende la Administración¹⁵. En suma, las acciones formalmente típicas no deben ser punibles cuando no se haya superado el margen de error razonable en la interpretación de la norma tributaria por el sujeto pasivo del impuesto. Esto es, el error excluye el dolo. Y habrá error cuando concorra una interpretación razonable que será aquella que no pueda ser catalogada como falaz o estrambótica.

Señaladas estas cuestiones previas respecto al concepto de simulación, su sancionabilidad, la necesidad de que se descarte la responsabilidad objetiva en las sanciones y la necesidad de motivar la culpabilidad, vamos a enmarcar nuestras reflexiones en el contenido de la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2020.

¹³ Según este precepto son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas «con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley».

¹⁴ Así lo señala la Sala Tercera del TS en la Sentencia de la Sección 2.ª, de 16 de julio de 2002 (rec. núm. 5031/1997), al decir que no hay dolo cuando la conducta del sujeto se halla amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables.

¹⁵ Y, obviamente, puede tratarse de una interpretación claramente favorable a los intereses del contribuyente. Como señala la AN en la Sentencia de 21 de abril de 2014 (rec. núm. 169/2013):

[...] quien en una interpretación razonable de la norma jurídica, acoge aquel sentido que le es más favorable, no puede responder por infracción tributaria alguna, pues es legítimo acogerse a aquella interpretación jurídica, que sin ser descabellada, es favorable a los intereses del sujeto.

5. El supuesto al que hace frente la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2020 y el contenido de la resolución

El TS no aborda en esta sentencia la cuestión casacional que justificó la admisión del recurso de casación y declara que la sentencia de instancia resulta plenamente ajustada a derecho al apreciar la falta de motivación de la resolución sancionadora. Y aunque se parte de la premisa de que, como en la simulación siempre hay dolo, no pueden concurrir causas que excluyan la responsabilidad y, en concreto, la interpretación razonable de la norma, a la que se refiere el artículo 179.2 d) de la LGT, no hay un pronunciamiento expreso en ese sentido. Esto es, la resolución judicial no se pronuncia, como requería el interés casacional, acerca de si en las situaciones en que se declare simulación sería necesario o no motivar el elemento subjetivo de la conducta infractora.

Y ello lo hace el TS porque toma en consideración dos circunstancias relevantes. Se fija el Alto Tribunal, por un lado, en que la resolución sancionadora se apoya, para justificar la culpabilidad, en la simple negligencia, y no en el dolo, ante lo cual «no cabe tornar ahora en doloso lo que en vía administrativa se calificó de simple negligencia». En segundo lugar, se destaca que, en tanto que el importe de la cuota tributaria objeto de la actuación regularizadora en el ejercicio de 2005 era superior a 120.000 euros, deberían haberse remitido las actuaciones a la vía penal o al Ministerio Fiscal, como exige el artículo 180 de la LGT, por lo que «la apariencia de delito fiscal hacía precisa una mayor explicación del por qué no se remitió el expediente a la jurisdicción penal».

Es la primera de estas dos cuestiones la que lleva al TS a desestimar el recurso de casación. En efecto, no se casa la Sentencia de la AN de 14 de febrero de 2018 (rec. núm. 395/2016), que entiende que la resolución sancionadora no está suficientemente motivada. Pero no porque al acto de imposición de sanción no alcance los estándares establecidos por la jurisprudencia del TS ni porque se aprecie ninguna suerte de automatismo sancionador, sino porque, simplemente, la resolución sancionadora invoca negligencia y no dolo. Como dice la sentencia en «un caso así, decir que el recurrente habría actuado por simple negligencia, cuando lo que en realidad se sostiene es que ha actuado dolosamente argumentado extensamente sobre la simulación, contraviene el más elemental deber de congruencia en la motivación»¹⁶.

Y a pesar de que los pronunciamientos del TS se hacen «en la medida en que la simulación pueda presuponer la existencia de engaño y ocultación, y, por consiguiente, en

¹⁶ En palabras del TS se estaría violando el límite implícito del artículo 25 de la CE:

[...] según el cual solo puede ejercerse la potestad sancionadora si los hechos no son paralelamente constitutivos de infracción penal, pues en estos casos de concurrencia normativa aparente, de disposiciones penales y administrativas que tipifican infracciones, solo la infracción penal es realmente aplicable, lo que determina que el único poder público con competencia para ejercer la potestad sancionadora sea la jurisdicción penal.

principio, dolo», no hay en la Sentencia de 13 de febrero de 2020, como dijimos, un pronunciamiento expreso sobre la necesidad o no de motivación en los supuestos de simulación.

6. Conclusiones

Como hemos visto, el TS, ante una cuestión de extrema importancia como es la motivación de sanciones en casos de simulación, no aborda la materia de interés casacional y confirma la sentencia de la AN por considerarla plenamente ajustada a derecho. Esta resolución de la AN entendía que el acto de imposición de la sanción no estaba razonablemente motivado. En cualquier caso, la ausencia de un pronunciamiento expreso sobre si en la simulación siempre hay dolo, sobre si pueden concurrir causas que excluyan la responsabilidad o sobre las exigencias de motivación, nos obliga a dar nuestra opinión al respecto.

Como es sabido, la cláusula antiabuso de simulación contenida en el artículo 16 de la LGT no incluye una definición de lo que se entiende por tal simulación, a diferencia de lo que ocurre respecto al conflicto del artículo 15 del mismo texto legal. Por eso, el concepto de simulación ha de ser el acuñado por la doctrina y jurisprudencia iusprivatista, a partir de la consideración de la *causa simulationis* como un supuesto de causa falsa, en los términos del artículo 1.276 del Código Civil. Así, de acuerdo con la Sentencia del TS 225/2012, de la Sala de lo Civil, de 4 de abril (rec. núm. 149/2009), la simulación absoluta es una «apariencia de negocio jurídico, en que las partes, de común acuerdo, constituyen lo que no es más que uno aparente, que carece de causa», mientras que la simulación relativa es «una apariencia de negocio jurídico distinto de aquel que se quiere celebrar». En casos de *interposición de sociedades* o de una sociedad que la Inspección reputa simulada, como el que incluye el supuesto fáctico de esta sentencia, estaríamos ante una *simulación absoluta*. Como también se sabe, es habitual el apriorismo de la Inspección a la hora de calificar sociedades interpuestas como simuladas. Pero la atribución de la condición de simulada a una mercantil requiere verificar que la constitución de la entidad no se guía por las motivaciones comunes que orientan la utilización de una sociedad (obtener financiación vía recursos ajenos, realizar una actividad económica con limitación de responsabilidad o, simplemente, ser titular de bienes y derechos...). Y, para que podamos hablar realmente de simulación absoluta de la persona jurídica, lo trascendente es la creación de un sujeto que no sustituye realmente a las personas físicas y, por tanto, que no responde a la función de creación de un nuevo centro de imputación de efectos jurídicos. En la simulación de la persona jurídica, detrás de la entidad no hay otra realidad jurídica, sino la simple y mera concurrencia de una persona física. De manera que la persona jurídica no actúa *realmente*, sino *nominalmente*. Y en relación con la sociedad interpuesta en el caso tratado por la sentencia del TS objeto de esta casación, la Inspección no ha llevado una evaluación de este tipo que pudiera conducir a la convicción de que nos hallamos ante un supuesto de simulación absoluta de una sociedad.

Al margen de ello, la simulación siempre supone la gestación de una apariencia y, por tanto, de una actuación guiada por la artificiosidad y la falsedad. Ese carácter artificioso de

la conducta de quien diseña un acto o negocio absolutamente simulado es lo que legitima que se pueda sancionar, además de hacer tributar al obligado tributario por el hecho, acto o negocio *disimulado* en lugar del *simulado*. Y es por ello por lo que cabe afirmar que la simulación presupone el dolo. Ello pone de manifiesto el contrasentido de la resolución sancionadora enjuiciada por la sentencia objeto de casación, que ante un supuesto de simulación se refiere a *negligencia* cuya omisión determina la actuación culposa del sujeto. Si la expresión «simulación dolosa» supone un pleonasma, la «simulación por negligencia» constituye un auténtico oxímoron.

En la medida en que es posible sancionar en la simulación absoluta por tratarse de una conducta dolosa, la apreciación de tal simulación en una regularización que, como la del presente caso, supone una cuota superior a 120.000 euros, supondría siempre la necesidad de que la Inspección tributaria remita las actuaciones a la vía penal. Aspecto sobre el que incide la citada sentencia del TS, que califica la actuación de la Inspección de incumplimiento del artículo 180.1 de la LGT.

Pero las dos cuestiones sobre las que no se pronuncia de forma determinante el TS son las relativas a la motivación y a la posible apreciación de una interpretación razonable de la norma como causa excluyente de la culpabilidad.

En cuanto a la primera cuestión, como hemos dicho, hay que asumir el importante rol que la motivación de la culpabilidad tiene en la imposición de sanciones. Hasta tal punto de que, a diferencia de lo que ocurre con los actos de carácter tributario como las liquidaciones, la motivación en materia sancionadora adquiere un perfil sustantivo. Y ello no solo porque la motivación es esencial para garantizar el derecho de defensa que hunde sus raíces en el artículo 24 de la CE, sino porque incorpora una valoración sobre la concurrencia de culpabilidad y resulta fundamental para enervar la presunción de inocencia. Si no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, no se pueden admitir sanciones sin motivación, ya que la motivación debe incluir una valoración de la concurrencia de dolo o culpa.

Por eso, ni siquiera en el supuesto de actos, hechos o negocios declarados en simulación, se puede prescindir de la motivación. Obviamente la motivación de las resoluciones sancionadoras debe ser una motivación *suficiente*. Y no parece necesaria una motivación muy extensa de la imposición de una sanción cuando se ha llegado a la conclusión de que la actuación del obligado tributario ha sido absolutamente simulada. Pero, también por ello, es necesaria una extrema escrupulosidad de la Administración a la hora de justificar la concurrencia de tal simulación. En especial, cuando la propia Inspección tiene, según el artículo 16 de la LGT, la facultad libérrima de declarar la concurrencia de simulación en el propio procedimiento inspector. Y de esa ausencia de motivación es de la que adolecen buena parte de las actuaciones de la Inspección en las que se aprecia simulación, incluida la presente. Suele ser habitual que se califiquen sociedades como simuladas de forma apriorística, sin justificar por qué razón se entiende que las mismas no sustituyen realmente a las personas físicas o tienen como objeto ocultar la titularidad de bienes. Se invoca la ausencia de sustancia económica, pero sobre la base de indicios endeble, como que la sociedad

no tiene suficientes activos o carece de empleados, que remansa beneficios, cuando no, que la sociedad tiene un tipo de gravamen inferior al que correspondería a la persona física.

En suma, en la medida en que la simulación presupone la existencia de un comportamiento artificioso, eminentemente doloso, en la apreciación de su concurrencia la Administración debe ser especialmente concienzuda. Y ello debe hacerlo desde los parámetros del Derecho Civil, lo que requiere localizar el acto o negocio disimulado frente a la apariencia simulada. Si no se lleva a cabo este ejercicio, no se determina correctamente la existencia de simulación.

Finalmente, si la simulación presupone un comportamiento doloso, será difícil apreciar circunstancias en las que resulte aplicable el artículo 179.2 d) de la LGT, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma. Pero debe tenerse en cuenta que la simulación se refiere a hechos. O, más bien, a actos o negocios con virtualidad puramente fáctica, a efectos de generar o no la obligación tributaria. Por eso, declarar que un acto o hecho es simulado es un ejercicio de calificación, no de interpretación. Por ello, al moverse la interpretación de la norma y la determinación de la simulación en planos diferentes (planos que, no obstante, pueden interactuar), sí cabría admitir casos hipotéticos en que el particular alegase que ha actuado amparado por una interpretación razonable de la norma. Verbigracia, porque crea que tal interpretación le legitima a crear una determinada sociedad o a formalizar un negocio para aprovechar, por ejemplo, una ventaja o beneficio fiscal. Y que la Inspección, por el contrario, considere, más allá de la razonabilidad o no de la interpretación del obligado tributario, que la sociedad constituida o el negocio formalizado son absolutamente simulados. Y es esa diferente dimensión en la que se mueven la interpretación y la simulación la que determinaría que, en un supuesto como este, no se podría enervar la calificación de un negocio como simulado invocando la interpretación razonable de la norma. Y es que ninguna interpretación razonable legitima para diseñar un acto, hecho o negocio absolutamente artificioso con el fin último de reducir o eliminar la carga fiscal.

Referencias bibliográficas

- Betti, E. (1959). *Teoría General del Negocio Jurídico*. (Trad. de Marín Pérez). Madrid: Ed. Revista de Derecho Privado.
- Castro, F. de. (1999). *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas. Tomo X.
- Choclán Montalvo, J. A. (8 de enero de 2004). Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal. *La Ley*, 5928.
- Ferrara, F. (1961). *La simulación de los negocios jurídicos*. (Trad. Atard y de la Puente). Madrid: Ed. Revista de Derecho Privado.
- Gómez Calle, E. (1995). Voz «Simulación». *Enciclopedia Jurídica Básica*. Vol. IV. Madrid: Civitas.
- Gullón Ballesteros, A. (1969). *Curso de Derecho Civil. El negocio jurídico*. Madrid: Tecnos.



- López Tello, J. (2000). La cláusula antiabuso del Anteproyecto de Nueva Ley General Tributaria. *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario Español*. Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, n.º 16, septiembre.
- Palao Taboada, C. (8 de junio de 2001). Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. *Seminario Fernando Sáinz de Bujanda*, «Las nuevas medidas frente al fraude de ley tributaria». Madrid: IEF (inédito).
- Pedreira Menéndez, J. (2020). Sociedades profesionales e IRPF. Una década de conflicto. *Revista Interactiva de Actualidad, AEDAF*, 1.
- Ruiz Almendral, V. y Seitz, G. (2004). El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 53.



Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local

María del Mar Martínez Morant

*Licenciada en Derecho y Administración y Dirección Empresas. Icade E-3
Master oficial Dirección Pública, Políticas Públicas y Tributación. UNED
Master en Tributación Local y Gestión Presupuestaria. Título propio. UAM.
Funcionaria de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Isaac Merino Jara, don Ignacio Corral Guadaño, don Jesús López Tello, doña Saturnina Moreno González, don Enrique Ortiz Calle y don Eduardo Verdún Fraile.

Extracto

En el ámbito municipal, por la naturaleza bifronte de la materia tributaria local, tanto la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda como las propias Administraciones locales pueden dictar consultas tributarias lo que exige de una delimitación de los efectos (vinculantes o no y para quien) dependiendo del sujeto de las que emanen y sobre qué se expresen; las consultas tributarias de la DGT son vinculantes para la Administración tributaria local en aquellas materias y elementos del tributo para los que existe una «reserva de ley rígida». No se puede ir más allá a través de una consulta tributaria de lo que podría ir el pleno al regular y aprobar una ordenanza fiscal. *A contrario sensu*, respecto de aquellas materias y elementos del tributo que las ordenanzas fiscales pueden regular y desarrollar, la Administración tributaria local no puede sentirse vinculada por una consulta de la DGT.

Palabras clave: consulta tributaria; efecto vinculante; autonomía local tributaria; competencia estatal en materia tributaria local; reserva de ley tributaria; potestad de ordenanza.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 03-05-2020

Cómo citar: Martínez Morant, M.^a del M. (2020). Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 447, 55-86.



Challenges from tax consultations in the local sphere for taxpayers and tax administrations

María del Mar Martínez Morant

Abstract

In the area of municipal taxation, the Directorate-General for Taxation (DGT hereinafter) of the Ministry of Finance, as well as Local Authorities, may issue tax consultation given that the dual nature of local tax matters. This requires a delimitation of the effects (binding or nonbinding depending on to whom are addressed) depending on the administrative authority issuing them and on which matters are expressed; The DGT tax consultations are binding on the local tax authorities in those areas and elements of the tax for which there is a «hard law reservation». A tax consultation cannot regulate beyond what is regulated by a tax Ordinance adopted by the Plenary of a Town council. Conversely, in respect of those matters and elements of the tax which the tax Ordinance may regulate and develop, the local tax authority cannot be bound by a consultation of the DGT.

Keywords: tax consultation; binding effect; local tax autonomy; State jurisdiction in local tax matters; reservation of tax law; Ordinance powers.

Citation: Martínez Morant, M.^a del M. (2020). Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 55-86.



Sumario

1. Justificación del trabajo
2. Introducción
3. Las consultas tributarias locales: planteamiento del problema
 - 3.1. Los sujetos que pueden dictar consultas tributarias escritas
 - 3.2. Los efectos de las consultas tributarias escritas
 - 3.2.1. Para la Administración tributaria que aplica el tributo
 - 3.2.2. Para los contribuyentes
 - 3.3. La posibilidad de impugnación de las respuestas a consulta tributaria escrita por otra Administración
4. La facultad de las entidades locales para dictar consultas tributarias
 - 4.1. La extensión de la autonomía local al ámbito tributario
 - 4.2. La gestión tributaria local y la aplicación de los tributos locales: el fundamento de la competencia local para dictar consultas tributarias
5. Las materias objeto de consulta tributaria local y la Administración tributaria competente para dictarlas
 - 5.1. Delimitación de las materias objeto de consultas tributarias locales y su conexión con el principio de reserva de ley tributaria y la «potestad de ordenanza»
 - 5.2. La incompetencia de la DGT para vincular en todo caso a las entidades locales con las consultas tributarias que dicta. Alegaciones a realizar a la Consulta número V2258/2018
6. La problemática de la coexistencia de consultas tributarias estatales y locales sobre un mismo supuesto: ¿cuál debería prevalecer?
7. Conclusiones finales
8. Propuestas y recomendaciones

Referencias bibliográficas

Bibliografía



1. Justificación del trabajo

La problemática de las consultas tributarias y sus efectos ha sido ampliamente estudiada por la doctrina desde una perspectiva general sin dotarla de un enfoque específicamente local. El estudio a realizar en estas líneas pretende suplir dicha laguna.

El análisis que se hace en el cuerpo del trabajo se desarrolla en tres direcciones, que se interrelacionan, y que reflejan la complejidad de la materia dada la coexistencia de un poder tributario originario del Estado con un poder tributario derivado de las entidades locales y cómo una correcta comprensión de los límites de cada uno de esos poderes delimita el régimen jurídico de los efectos de las consultas tributarias locales.

En primer lugar, se trata de centrar el origen del problema que deriva de la redacción actual de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al reconocer de forma implícita la posibilidad de que dos Administraciones tributarias puedan dictarlas en la esfera local. A su vez, se pretende trasladar la importancia que tiene esta figura como uno de los principales derechos que asisten a los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria, en este caso la local. No se puede despreciar la complejidad de la materia tributaria dado su carácter eminentemente técnico y cambiante; es necesario que, en aras a la seguridad jurídica, exista una herramienta de la propia Administración tributaria que preste asistencia a los contribuyentes en el correcto cumplimiento de las obligaciones exigibles y evitar con ello posibles infracciones involuntarias o por desconocimiento.

En segundo lugar, se aborda la competencia que tienen las entidades locales para dictar sus propias consultas como facultad incardinada dentro de la potestad de gestión tributaria que el ordenamiento le reconoce en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL) y expresamente en el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). La autonomía local justifica esa competencia. A mayor abundamiento, hay que señalar que la autonomía local tributaria no se agota con las posibilidades de interpretar aquellos aspectos que el TRLRHL le reserva mediante la aprobación de una ordenanza fiscal, sino que también abarca a las facultades de gestión, liquidación, recaudación e inspección, dentro de los límites de la ley; facultad de gestión, en sentido amplio, a través de la aplicación de sus tributos, donde se ubica la consulta tributaria. Ahora bien, esa potestad de ordenanza constituye una frontera que delimita el ámbito sobre el que pueden las entidades locales dictar consultas tributarias con

efectos vinculantes para sus propios órganos en sus relaciones con los contribuyentes, sin perjuicio de lo dispuesto en el propio tenor literal del mencionado artículo 13. Y ese es, precisamente, el tercer eje sobre el que se reflexiona en el trabajo.

En esa tercera directriz se analizará la Consulta número V2258/2018, de 27 de julio (NFC069689), dictada por la Dirección General de Tributos del Estado (DGT) e incluso se plantearán alegaciones y matizaciones a las conclusiones a las que llega.

Una vez delimitado quién tiene la competencia para dictar la consulta tributaria dependiendo de la materia de la que sea objeto, queda por resolver los supuestos en los que han intervenido o pretenden intervenir tanto la Administración tributaria del Estado como la Administración tributaria local con planteamientos contradictorios.

En conclusión, la justificación de este trabajo es encontrar respuesta a la cuestión *¿ante qué Administración tributaria ha de plantear un contribuyente la consulta tributaria en las cuestiones que afecten a un tributo local para que su respuesta sea vinculante para los órganos encargados de la aplicación del tributo?*

2. Introducción

La complejidad y el carácter cambiante e innovador de la materia tributaria justifica en nuestro ordenamiento, y en el derecho comparado, la existencia de la figura de las consultas. Se trata de un instrumento en virtud del cual los obligados tributarios pueden dirigirse a la Administración a la que le corresponde la iniciativa para la elaboración de las disposiciones, su propuesta o interpretación, para formularle consultas respecto al régimen, clasificación o calificación tributaria.

Este planteamiento que se esboza, en principio tan aparentemente sencillo y comprensible, sin embargo, en el ámbito local no lo es tanto, tal y como ha puesto de manifiesto la citada Consulta de la DGT V2258/2018, de 27 de julio (NFC069689), por la que un contribuyente se dirige a ese centro directivo solicitando el reconocimiento de efectos vinculantes a la respuesta a una consulta anterior, en concreto sobre la tributación en el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) de las transmisiones producidas a través de la extinción parcial de un condominio, para poder ser aplicado en el ámbito local. El ayuntamiento en el que pretendía hacerla valer no la reconocía, habiendo obtenido, incluso, de esta entidad local una respuesta en sentido contrario. La Administración tributaria local se pronunció a favor de la sujeción al impuesto mientras que la Consulta de la DGT V2035/2016, de 11 de mayo (NFC059598), manifestaba que para ese tipo de transmisiones no había sujeción al impuesto.

Hecha pública la controversia por la difusión en la web de la respuesta a las consultas vinculantes emitidas por la DGT se reveló una interesante problemática que trascendía del



mero debate doctrinal, pues una herramienta que es una manifestación de la asistencia que las Administraciones tributarias deben prestar a los obligados tributarios deja a estos sin tal auxilio en el cumplimiento de sus obligaciones, pues existen dos respuestas de signo contrario, en cuanto a tributación o no, ante un misma transmisión. Recordemos además que, por un lado, la LGT impide a los contribuyentes la posibilidad de formular recursos contra las mismas y que, por otro, existen aproximadamente 8.000 ayuntamientos, es decir, 8.000 Administraciones tributarias que pueden emitir sobre esta materia otras tantas interpretaciones dando lugar a una disparidad en la aplicación de un tributo sobre la que existe en el ámbito del hecho imponible una reserva de ley rígida.

En relación con esta última cuestión, la propia LGT determina que la contestación se emitirá por la Administración a la que le corresponde la iniciativa para la elaboración de las disposiciones, su propuesta o interpretación. Esta afirmación en el campo de la tributación local, exige analizar detenidamente las materias sobre las que se formulen las preguntas objeto de consulta, pues, ha de recordarse que aunque hay una reserva de ley, esta no se agota con la regulación contenida en el actual TRLRHL ya que, a su vez, existe en determinadas cuestiones la posibilidad de desarrollarla por medio de ordenanzas fiscales, disposiciones normativas que no son meros reglamentos de desarrollo, tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional (TC) al hablar de la «potestad de ordenanza» en virtud del carácter democrático de los plenos de los que emanan. Profundizando en la complejidad del asunto, el artículo 13 de ese cuerpo legal prescribe que la competencia para evacuar las consultas a que se refiere el artículo 88 de la LGT corresponde a la entidad que ejerce las funciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, que no necesariamente es coincidente con la que propone o elabora las disposiciones normativas tributarias.

Por lo tanto, este trabajo va a abordar la problemática de las consultas tributarias en la esfera municipal teniendo en cuenta que la autonomía local tributaria está limitada, por un lado, por el principio de reserva de ley respecto a los elementos esenciales del tributo y, por otro, el principio de unidad del ordenamiento y la igualdad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, y sin perjuicio de lo anterior, el respeto a estos principios no puede significar un desconocimiento de las facultades que el propio TRLRHL le reconoce a las entidades locales para dictar sus propias consultas ni por supuesto un abandono a aquel obligado tributario que desea correctamente cumplir con sus obligaciones y que pide asistencia para tal fin formulando la correspondiente consulta.

3. Las consultas tributarias locales: planteamiento del problema

El planteamiento del problema se enmarca en la actual regulación contenida en los artículos 88 y 89 de la LGT, cuando se analiza, por un lado, los sujetos que pueden dictar

consultas tributarias escritas y, por otro, el valor vinculante de las respuestas emitidas para los órganos encargados de la aplicación de los tributos como principal expresión de la naturaleza de auxilio a los contribuyentes para el correcto cumplimiento de sus obligaciones.

3.1. Los sujetos que pueden dictar consultas tributarias escritas

Resulta imprescindible discernir a través de un análisis del tenor literal de los apartados 5 y 6 del artículo 88 cuál es el órgano al que deben dirigirse los contribuyentes al plantear la cuestión, que como en el caso de los tributos locales puede no coincidir con el obligado a aplicar el criterio contenido en la consulta dado el carácter bifronte de la materia tributaria local.

Dispone el artículo 88 de la LGT en su tenor literal que:

5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.
6. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación.

El tenor literal del apartado sexto del artículo 88 de la LGT impone a la Administración tributaria competente la obligación de contestar por escrito en el plazo de seis meses las consultas que planteen los contribuyentes cumpliendo los requisitos legales (por escrito, antes de la finalización del plazo para el cumplimiento de la obligación...). Por lo tanto, para cumplir correctamente esta imposición legal, es necesario determinar cuál es la Administración tributaria competente, lo que a su vez exige ponerlo en relación con el apartado quinto, en el que se identifica con aquella que tiene la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.

Así las cosas, con la reserva de ley tributaria ex artículo 31 de la Constitución española (CE), clarificada a través de la jurisprudencia constitucional, que será objeto de análisis en los siguientes epígrafes de este trabajo, y que impera en el ámbito local respecto de los elementos esenciales del tributo –hecho imponible, sujetos pasivos, devengo...–, la iniciativa para la elaboración o propuesta de las disposiciones legales en materia tributaria corresponde al Estado.

Fruto de esa iniciativa fue la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su versión actual de texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. Más controvertido es determi-

nar a quién corresponde la iniciativa para la interpretación, pero parece obvio deducir que también respecto de ese aspecto le corresponde al Estado (interpreta de quién emana la disposición) y más aún si consideramos que la configuración del sistema tributario local es competencia exclusiva del Estado.

Ahora bien, respecto a aquellas cuestiones que el propio TRLRHL deja la decisión, dentro de los márgenes de la propia ley, a través de las correspondientes ordenanzas fiscales, la iniciativa corresponde a sus plenos y, por lo tanto, se puede entender que la Administración competente es la entidad local, por ser de quien emana la elaboración y propuesta.

En el caso de las entidades locales conocidas como de régimen común, la competencia residirá en el alcalde por aplicación del artículo 21.1 f) en concordancia con la cláusula residual de la letra s) de la LRBRL y, en su caso, por delegación en el Concejal de Hacienda o la Junta de Gobierno Local.

Para las entidades locales a las que se les aplica el título X de la LRBRL, conocidas como grandes municipios en el caso de estar creado, corresponderá al órgano de gestión tributaria previsto en el artículo 135, al que, entre otras funciones, le corresponderá la señalada en la letra «e) La propuesta, elaboración e interpretación de las normas tributarias propias del ayuntamiento». Nótese que el tenor literal exclusivamente hace referencia a las «normas tributarias que son propias del ayuntamiento» por lo que quedan fuera de la cobertura legal interpretaciones relativas a materias que son competencia exclusiva del Estado en virtud de la reserva de ley del artículo 31 de la CE.

3.2. Los efectos de las consultas tributarias escritas

Íntimamente ligado a la problemática que aquí se analiza, es decir, los sujetos que pueden dictar las consultas tributarias en el ámbito local, está analizar los efectos que tienen las respuestas obtenidas en las consultas planteadas, especialmente para los órganos de la Administración encargada de la aplicación del tributo local, pues, tal y como se ha anticipado en la introducción de este trabajo se pueden dar situaciones como las descritas en la Consulta de la DGT número V2258/2018, de 27 de julio (NFC069689), en las que ante una misma transmisión (extinción parcial del condominio) el obligado tributario tiene dos respuestas contrarias (en una se defiende la sujeción y en otra no) que proceden de dos Administraciones tributarias diferentes al no reconocer el ayuntamiento de la imposición efectos vinculantes a las respuestas emitidas por la DGT.

Los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas se encuentran expresamente regulados en el artículo 89 de la LGT. Podemos distinguir, desde un punto de vista subjetivo, que los efectos se producen tanto para la Administración que aplica el tributo como para el consultante, y que esos efectos son «opuestos» para cada uno de ellos.

3.2.1. Para la Administración tributaria que aplica el tributo

Cumplidos los requisitos legal y reglamentariamente establecidos¹, la Administración tributaria tiene el deber de responder a la consulta que se le ha formulado adquiriendo la respuesta que emita efectos vinculantes para los órganos encargados de la aplicación del tributo, lo que significa que esos mismos órganos están sujetos a la opinión e interpretación que previamente han emitido.

En este sentido, prescribe el tenor literal del artículo 89 de la LGT el efecto vinculante de la consulta tributaria para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (locales), que tal y como ya se anticipó puede no coincidir con la Administración que tiene encargada la elaboración, propuesta e interpretación de las disposiciones tributarias (locales):

1. Párrafo 1.º «La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante».

[...]

Párrafo 3.º «Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta».

Tal carácter vinculante es predicable en dos sentidos; por un lado, respecto de los criterios expresados en la consulta, en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, y siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del citado artículo 88 y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Como, por otro lado, respecto de los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, que deberán aplicar (imperativo) los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

¹ Definidos en detalle en el artículo 88 de la LGT y, en su desarrollo, en el artículo 66 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.

3.2.2. Para los contribuyentes

El efecto para los contribuyentes de las consultas formuladas se diferencia al de los órganos de gestión tributaria, ya que las respuestas recibidas tienen un carácter informativo; esto es, que obtenida la contestación a la consulta planteada, el interesado puede apartarse del criterio incorporado en el escrito remitido por la Administración tributaria.

Esto significa, por un lado, que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter ilustrativo, de forma que el contribuyente puede dentro de una «interpretación razonable» de la norma escoger, de entre las diferentes opciones interpretativas posibles, aquella que sea la más favorable a sus intereses para disminuir la carga fiscal y esa «interpretación razonable» no tiene por qué ser coincidente con la emitida por el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente. La no aplicación de la respuesta recibida, en ningún caso, significa que automáticamente se haya cometido una infracción que lleve aparejada la imposición de una sanción tributaria.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 2735/2016, de 22 de diciembre (rec. núm. 348/2016 –NFJ065184–), explica qué es una «interpretación razonable» para determinar si una conducta es sancionable o no, partiendo de la premisa de que no exista la responsabilidad tributaria objetiva y que la Administración tributaria es quien ha de demostrar la existencia de dolo y culpa en el contribuyente ya que:

[...] el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable –como ha sucedido en el caso enjuiciado– o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.3 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3 d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2 d) Ley 58/2003, dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, *in fine*; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto]» [FD Octavo; en el mismo sentido, las citadas Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 9 de

julio de 2009 (rec. cas. núm. 1790/2006), FD Cuarto; y de 27 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 294/2005), FD Octavo].

A *contrario sensu*, si el contribuyente siguiera el criterio establecido en la respuesta recibida de la Administración tributaria sí evitaría que esta entrara a conocer o corregir su actuación. Esta exoneración es un elemento intrínseco a la naturaleza de la consulta como herramienta del contribuyente para la asistencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias para quien siguiendo los criterios que le marca la Administración se entiende por correctamente cumplida la obligación para la que ha solicitado auxilio. Por lo tanto, la cuestión de cómo el contribuyente ha de enfrentar el cumplimiento de la obligación tributaria si ha obtenido dos respuestas opuestas ante una misma consulta y ante qué Administración debió plantearla para que vinculara a los órganos de aplicación del tributo resulta nuclear.

Por otro lado, de la naturaleza informativa de la contestación deriva, al no tener naturaleza de acto dispositivo, que el obligado tributario no pueda entablar recurso alguno contra dicha contestación. Entonces, el contribuyente deberá aplicar el criterio que decida teniendo abierta la posibilidad de recurso exclusivamente con posterioridad, esto es, contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de los criterios manifestados en la contestación, difiriendo a un momento posterior la ansiada búsqueda de seguridad en el cumplimiento de su obligación tributaria que se deduce del planteamiento de su consulta.

Por último, entre los efectos para los contribuyentes, no huelga señalar que, tal y como establece el artículo 89.3 de la LGT, la presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones, de manera que la presentación de la consulta no tiene efectos interruptivos de ningún modo a favor del contribuyente ni le extiende los plazos legales para cumplir con sus obligaciones.

3.3. La posibilidad de impugnación de las respuestas a consulta tributaria escrita por otra Administración (Silvestre López, 2019)

La posibilidad de que una Administración tributaria impugne la respuesta dada por otra Administración tributaria a una consulta planteada por un contribuyente queda abierta a partir de la prohibición expresa que se establece en el artículo 89.4 de la LGT respecto de esta misma posibilidad para el obligado tributario al dotar de carácter informativo a las contestaciones que este ha obtenido. Esta posibilidad adquiere especial importancia en el ámbito local cuando cualquier Administración tributaria (local o estatal) invade la esfera de las materias que son objeto de respuesta por la otra Administración.

Así, dispone el artículo 89.4 del citado texto legal que:

La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

De la literalidad de este precepto se observa que no hay ningún impedimento para que un tercero, que sin haber iniciado el procedimiento (presentación de la consulta tributaria escrita), tenga derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte; por lo tanto, tiene legitimidad para impugnar la contestación de una consulta tributaria. Sería el caso de una Administración (del Estado –DGT– o de las entidades locales), que por entrar dentro del concepto de interesado del artículo 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas pudiera presentar un recurso contra la contestación que ha dado otra (Estado –DGT– o entidades locales) a un contribuyente por entender que carece de la competencia suficiente como para pronunciarse sobre la materia y vincular a los órganos de gestión tributaria de la otra Administración. Los tribunales no se pronunciarían sobre el contenido de la respuesta sino sobre la competencia para evacuarla y vincular.

A estos efectos podemos citar, abundando en la jurisprudencia en el marco del concierto económico, dos sentencias del TS que son extrapolables al ámbito local dado el carácter bifronte de su materia tributaria en la que coexiste tanto la potestad tributaria del Estado (originaria) y la de ordenanza de las corporaciones locales conforme a la delimitación realizada por el TC.

Así, de una parte, se encuentra la Sentencia del TS de 21 de febrero de 2011 (rec. núm. 2400/2006 –NFJ041987–), que concluyó que no existía ninguna limitación legal que impidiese a otro tipo de interesados, como la Administración del Estado, impugnar la actuación de la Administración foral afectada por razones competenciales y de procedimiento. Y, de otra, la Sentencia del TS 1236/2016, de 31 de mayo (rec. núm. 2541/2015 –NFJ064025–), que delimita los efectos vinculantes de las consultas en el ámbito de las competencias que cada Administración tributaria tiene reconocidas, postura que se comparte y se defiende en este trabajo, cuando sentó que la Junta Arbitral:

[...] no siendo competente para exaccionar dichos tributos, la Administración del Territorio Común no podrá emitir pronunciamiento de carácter vinculante frente a obligados tributarios en relación con extremos concretos de dichas obligaciones tributarias, porque tales contestaciones nunca podrían tener los efectos vinculantes inherentes a una consulta de tal naturaleza, en un marco de competencia exclusivas y excluyentes entre Administraciones como es el que delimita el Concierto Económico en las concretas obligaciones a las que se refiere la presente consulta.

4. La facultad de las entidades locales para dictar consultas tributarias

4.1. La extensión de la autonomía local al ámbito tributario

Partiendo del texto constitucional, donde se reconoce expresamente un poder tributario que ha sido calificado de derivado² (por contraposición al del Estado que es originario –art. 133.1 CE–), está previsto que las corporaciones locales puedan establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. De dicha premisa se puede deducir una «reserva de ordenanza» directa del texto constitucional (art. 133.2 CE).

Así, tenemos que, en su desarrollo, el artículo 106 de la LRBRL reconoce a las entidades locales la autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las leyes que dicten las comunidades autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquella, al objeto de cumplir con la reserva de ley ex artículo 31.3 de la CE en concordancia con el artículo 133.2 del mismo texto legal.

La exacción de esos tributos se realiza a través del ejercicio de la potestad reglamentaria que tienen reconocidas las corporaciones locales mediante la aprobación por los plenos de las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Todo lo anterior, sin perjuicio de las disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas que puedan aprobar con posterioridad.

El objetivo es que las entidades locales tengan un instrumento que sea una manifestación del ejercicio de su autonomía y de la corresponsabilidad fiscal que lleva aparejada para que adopten decisiones sobre volumen de ingresos y sobre los diferentes aspectos dentro del abanico de posibilidades que contempla el TRLRHL en las diferentes figuras tributarias. Se busca un equilibrio entre la reserva de ley y la autonomía de los entes locales.

El margen de actuación es tal que para los impuestos de exacción potestativa (impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras –ICIO–, IIVTNU, tasas y contribuciones especiales), las entidades locales deberán acordar su imposición o supresión mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras. Y en ese ejercicio adquiere

² La naturaleza de poder tributario derivado local también es matizable pues hay autores, como el catedrático Rafael Calvo Ortega (2009, p. 5), que consideran que también es originario, ya que la CE le reconoce expresamente tal posibilidad cuando dice:

[en el] art. 140 «La Constitución garantiza la autonomía de los municipios» [...] En definitiva, para realizar sus políticas son necesarios medios económicos que solo pueden obtenerse con su sistema tributario propio. Lo contrario sería que estas políticas, su realización, quedase en manos de las transferencias del Estado o de las CC. AA.

significado pleno la autonomía tributaria, ya que la corporación municipal puede decidir su exigencia o no; en caso afirmativo, habrá de hacerlo dentro del marco de las prescripciones del TRLRHL. Por su parte, para los impuestos de exacción obligatoria (impuesto sobre bienes inmuebles –IBI–, impuesto sobre actividades económicas –IAE– e impuesto sobre vehículos de tracción mecánica –IVTM–), los ayuntamientos que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, también deberán acordar el ejercicio de tales facultades, a través de las oportunas ordenanzas fiscales; las corporaciones ejercitan su autonomía dentro del abanico de posibilidades que la ley les facilita como manifestación de la discrecionalidad de optar por una u otra opción.

La distinción entre ambas ordenanzas nos lleva a mencionar que hay autores (Calvo Ortega, 2009, p. 7) que han realizado una diferencia teórica entre reglamentos tributarios locales que constituyen un auténtico acto de imposición de aquellos otros que son de simple ordenanza, pues, se limitan a concretar los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. En cualquier caso, se trata de materias que están reservadas a la ley, y por ello se puede decir que tienen un contenido claramente legal que desborda el concepto de reglamento *secundum legem* pues tienen un cierto poder conformador primario y de asunción de opciones de oportunidad política.

La explicación para no considerarlos meros reglamentos de desarrollo radica en que las ordenanzas fiscales son aprobadas por los plenos de las corporaciones locales que están integrados por el alcalde y sus concejales elegidos por sufragio universal, libre, directo y secreto. Y en este sentido se pronuncia la Sentencia del TC 132/2001, de 8 de junio (NCJ051534), en su fundamento jurídico 5:

[...] el ámbito de colaboración normativa de los municipios, en relación con los tributos locales, [es] mayor que el que podría relegarse a la normativa reglamentaria estatal», por dos razones: en primer lugar, porque «las ordenanzas municipales se aprueban por un órgano –el Pleno del Ayuntamiento– de carácter representativo (art. 22.2.d LBRL)»; y, en segundo término, porque «la garantía local de la autonomía local (arts. 137 y 140 CE) impide que la ley contenga una regulación agotadora de una materia –como los tributos locales– donde está claramente presente el interés local».

Los ayuntamientos, como Administración más cercana a los ciudadanos, en aplicación del principio de subsidiariedad, conocen la problemática de su población y el mejor modo de su resolución, por lo tanto, a través de su pleno como expresión de la «soberanía municipal» debe poder adecuar, modular, dentro de los límites de la ley, la aplicación del derecho tributario a tal conocimiento y conformar su propio ordenamiento jurídico tributario local con su propia jerarquía de fuentes. Por lo tanto, podemos concluir que la concreción y ejercicio de la autonomía local en este campo da lugar a tantos «ordenamientos jurídicos tributarios locales» como corporaciones hayan aprobado sus correspondientes ordenanzas fiscales.

Es obvio que la ley es la primera fuente de ese «ordenamiento jurídico tributario local» y en todo caso el límite; un techo en cuanto a la imposibilidad de regular aquello que no esté así previsto y un suelo pues constituye una garantía de unidad del ordenamiento jurídico e igualdad (que no uniformidad) para los contribuyentes. Por su parte, también es cierto que las ordenanzas fiscales aprobadas y en vigor integran ese sistema tributario. Por lo tanto, es a ellas a donde hay que acudir para cualquier interpretación en las materias que dentro de los límites que les ha conferido el propio TRLRHL sus Plenos han desarrollado decantándose en favor de alguna de las opciones predeterminadas que se les permitía.

Una vez que las corporaciones tienen conformado su propio sistema tributario hay que proceder a su aplicación con los instrumentos, entre ellos la consulta tributaria, que también la propia ley les atribuye tal y como se desarrollará a continuación.

4.2. La gestión tributaria local y la aplicación de los tributos locales: el fundamento de la competencia local para dictar consultas tributarias

Se define, en sentido amplio, la gestión tributaria como el conjunto de competencias y facultades para hacer efectiva la aplicación del sistema tributario, es decir, el ejercicio de todas aquellas potestades públicas reconocidas por la ley para el cobro de los ingresos públicos (debidos); se incluyen las actuaciones de cuantificación de la deuda tributaria, su recaudación en periodo voluntario y ejecutivo, las actuaciones de control destinadas a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria y, por último, la revisión de los actos tributarios y la resolución de las reclamaciones y recursos presentados, si bien en la práctica, y en sentido estricto, cada una de estas funciones es desarrollada por un órgano de gestión diferenciado.

Por lo tanto, es en esa definición amplia donde se circunscriben las consultas tributarias locales, ya que, en virtud de la reserva ley en materia tributaria y de la competencia exclusiva del Estado, el artículo 12 del TRLRHL³ reconoce a las corporaciones locales facultades sobre la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales de acuerdo con lo previsto en la LGT y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las entidades locales de ámbito superior o de las respecti-

³ Artículo 12. Gestión.

1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2. A través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa.

vas comunidades autónomas y de las fórmulas de colaboración con otras entidades locales (por ejemplo, cuando se delega la gestión y liquidación en favor de las diputaciones).

A su vez, se reconoce (*ex art. 12.2 en relación con el art. 15.3 TRLRHL*⁴) que a través de sus ordenanzas fiscales específicas puedan adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa legal.

Por lo tanto, a las entidades locales se les reconoce la competencia específica para la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, pero siempre de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado y podrán adaptarlas, dentro de los límites de la ley a las peculiaridades de la propia entidad local a través de la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales.

Por ello, se puede afirmar que la autonomía tributaria no se agota con las posibilidades normativas reconocidas al pleno para decidir discrecionalmente dentro de los márgenes que la ley le reconoce respecto de cada una de las figuras impositivas, sino que, se hace extensiva también a que la propia Administración tributaria local adapte a su régimen interno, siempre dentro de la ley, los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación para la aplicación de los tributos locales. Es decir, que la ley es el techo que impediría alterar a través de cualquier ordenanza el régimen jurídico de esos procedimientos.

A mayor abundamiento se le reconoce expresamente competencias exclusivas en la gestión (en sentido amplio) en figuras como el IBI (art. 77.1 TRLRHL), el IAE (art. 91 TRLRHL) y el IVTM (art. 97 TRLRHL)⁵ respecto de las facultades específicamente señaladas.

⁴ 3. Asimismo, las entidades locales ejercerán la potestad reglamentaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta ley, bien en las ordenanzas fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, bien mediante la aprobación de ordenanzas fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

⁵ Artículo 77. Gestión tributaria del impuesto (IBI).

1. La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los ayuntamientos y comprenderán las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.

Artículo 91. Matrícula del impuesto (IAE).

2. La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto se llevará a cabo por los ayuntamientos y comprenderá las funciones de concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los instrumentos de cobro,

A su vez, la aplicación de los tributos locales tampoco se agota con el ejercicio de las potestades públicas para la gestión, inspección y recaudación, sino que conforme al artículo 83 de la LGT⁶ comprende además todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias y las que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

Es por ello que el artículo 13 del TRLRHL⁷ prevé que en relación con las facultades reconocidas sobre la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, la competencia para evacuar las consultas a que se refiere el artículo 88 de la LGT corresponde a la entidad que ejerza dichas funciones. Es decir, que dicho artículo nos da la pista acerca de las materias sobre las que pueden pronunciarse las consultas tributarias locales al centrar su atención en las facultades que tienen reconocidas estas entidades para la gestión, liquidación, inspección y recaudación de sus tributos propios. A su vez, la remisión realizada al artículo 88 de la LGT implica que es dentro de este texto legal donde han de resolverse los problemas planteados sobre la Administración tributaria ante la que se han de plantear las consultas, qué Administración debe responder, y ante qué órganos tributarios son vinculantes las respuestas emitidas. Por lo tanto, el TRLRHL con su remisión a la LGT impide una configuración autónoma y divorciada de la regulación estatal.

resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la información y asistencia al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.

Artículo 97. Gestión tributaria del impuesto (IVTM).

La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.

⁶ Artículo 83. Ámbito de la aplicación de los tributos.

1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.

3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.

⁷ Artículo 13. Consultas.

En relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, la competencia para evacuar las consultas a que se refiere el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria corresponde a la entidad que ejerza dichas funciones.

Expuesto el fundamento de la autonomía local y su concreción en el ámbito tributario y los instrumentos a través de los que se expresa; la ordenanza fiscal, como instrumento principal y, entre otros, la consulta tributaria como instrumento subordinado o necesario, ¿puede el órgano gestor ejecutivo (alcalde, junta gobierno local, gerente del órgano de gestión tributaria municipal...) encargado de la evacuación de las consultas tributarias ampliar o acotar, modular, flexibilizar, o interpretar aquellos aspectos que son objeto de reserva de ley, ya sea rígida, porque solo puede ser regulada por una ley estatal, o flexible, en tanto se deposita sobre los plenos por su carácter democrático? O dicho de otro modo, ¿la extensión de la autonomía tributaria local, donde también se ubican las también consultas, nos puede llevar a pensar que la consulta tributaria local puede ir más allá de lo que podría ir una ordenanza fiscal al aprobar un tributo local potestativo o un aspecto concreto de un tributo obligatorio? Entiendo que no, pues si la respuesta fuese afirmativa entonces podríamos preguntarnos si las consultas tributarias locales tienen una suerte de naturaleza de reglamentos *praeter legem*, que actualmente no están admitidos en nuestro ordenamiento.

5. Las materias objeto de consulta tributaria local y la Administración tributaria competente para dictarlas

5.1. Delimitación de las materias objeto de consultas tributarias locales y su conexión con el principio de reserva de ley tributaria y la «potestad de ordenanza»

Tal y como hemos visto, existe una reserva de ley en materia tributaria que debe coexistir con el principio de autonomía de los entes locales, pues, por un lado, autonomía no es soberanía y, por otro, si la autonomía fuese plena se transgrediría el principio de reserva de ley que impera en el campo tributario *ex Constitutione*. Para ello, en la búsqueda del equilibrio por dotar a las corporaciones locales de un margen de discrecionalidad adecuado el TC ha venido señalando, entre otras, en la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), en su fundamento jurídico 6 c) y la Sentencia 102/2005, de 20 de abril (NFJ019864), en su fundamento jurídico 7 que:

[...] en general, hemos señalado que la reserva de ley tributaria es relativa o, lo que es lo mismo, limitada a la creación *ex novo* del tributo y a la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (entre otras muchas, SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4, y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3). Por ello, dicha reserva de ley admite la colaboración del reglamento siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad.

En particular, cuando se trata de la regulación de los tributos locales, la reserva de ley «ve confirmada su parcialidad, esto es, la restricción de su ámbito» (SSTC 19/1987, de 17 de febre-

ro, FJ 4, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 b), pues la reserva de ley prevista en el artículo 31.3 de la CE no puede entenderse desligada «de las condiciones propias del sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (art. 137) y específicamente de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios (art. 140)», tanto más cuanto que el artículo 133.2 de la CE establece la posibilidad «de que las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales establezcan y exijan tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes», procurando así la Constitución «integrar las exigencias diversas en este campo, de la reserva de Ley estatal y de la autonomía territorial, autonomía que, en lo que a las corporaciones locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues estas habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los artículos 140 y 133.2 de la misma Norma fundamental» (Sentencia del TC 233/1999, de 16 de diciembre –NFJ008394–, FJ 10 b).

En consecuencia, con este marco constitucional que ha dibujado nuestro Alto Tribunal, hay que tener en consideración, de una parte, el artículo 8 de la LGT que delimita las materias que son objeto, en todo caso, de reserva de ley y, de otra, la existencia de una «potestad de ordenanza» al imponer a la ley la necesidad de reconocer a las corporaciones locales algún tipo de intervención en el establecimiento o exigencia de sus propios tributos.

Prescribe el artículo 8 de la LGT que se regularán en todo caso por ley, que en el sistema tributario local se identificaría con el TRLRHL en virtud de la competencia exclusiva del Estado, las siguientes materias:

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

Por lo tanto, cualquier acto o disposición normativa sin rango legal sobre alguna de estas materias quedaría afectada al vicio de nulidad del artículo 217.1 b) de la LGT. Consecuentemente, las consultas tributarias locales no pueden evacuarse sobre ninguna de estas materias al no tener atribuidas las corporaciones locales sobre ellas la iniciativa para la elaboración de disposiciones, su propuesta o interpretación (art. 88.5 LGT).

Por otro lado, como consecuencia de la parcialidad de la reserva de ley, «por la restricción de su propio ámbito» lo que implica que necesariamente ha de conectarse con el principio de autonomía local del artículo 140 de la CE, el propio TRLRHL reconoce un margen de actuación a las corporaciones locales a través de la aprobación de sus correspondientes ordenanzas fiscales en las que, además de concretarse los elementos procedimentales de la gestión de los tributos, se decide el establecimiento o no de los tributos potestativos (ICIO, IIVTNU, tasas y contribuciones especiales) y sobre los obligatorios (IBI, IAE, IVTM) los elementos de cuantificación de la deuda tributaria, sin perjuicio de la posibilidad de aprobar las correspondientes ordenanzas generales reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

Así, a título enunciativo, el poder tributario local se concreta en la fijación de los tipos de gravamen⁸, la concreción de ciertas exenciones (como en el IBI), el establecimiento de bonificaciones potestativas o desarrollo de las obligatorias, la aplicación de los coeficientes previstos (por ejemplo, el coeficiente de situación en el IAE) o la forma de gestión del impuesto (por ejemplo, en régimen de autoliquidación) además de las facultades de gestión en sentido amplio para las que se les reconoce competencia exclusiva (IBI, IAE e IVTM⁹).

⁸ En sentido, reconoce la Sentencia del TC 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), fundamento jurídico 4:

Puede el legislador estatal hacer una parcial regulación de los tipos del impuesto, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por cada Corporación Local, a la que corresponderá ya, en ejercicio de su autonomía y en atención a las peculiaridades de su hacienda propia, la precisión de cuál sea el tipo que, de acuerdo con el marco legal, haya de ser aplicado en su respectivo ámbito territorial.

⁹ *Ut supra*, p. 15.

Es por ello que, sobre estas materias en las que el pleno (máximo órgano democrático de la corporación local) con funciones «cuasilegislativas» una vez que ya ha fijado una regulación concreta sobre aquellos aspectos o materias que previamente el legislador le ha atribuido para su desarrollo, las entidades locales pueden dictar consultas con efectos vinculantes para los órganos de gestión de sus Administraciones tributarias en las funciones de auxilio que tienen reconocidas en el artículo 13 del TRLRHL con la finalidad de asistir a los contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; fácilmente se deduce que estas materias previamente habían sido detraídas de una reserva de ley rígida al dejarlas a manos de las corporaciones locales. Por lo tanto, es lógico que sean ellas quienes deban interpretarlas a través de las consultas que puedan plantearles los contribuyentes, ya que en estos supuestos las entidades locales sí tienen atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones, su propuesta o interpretación (art. 88.5 LGT).

Sentada la premisa general, queda por precisar por su especial trascendencia cómo afecta a las materias sujetas a «reserva de ordenanza» sobre las que no existe regulación local.

Así, en el supuesto en que una entidad local no haya hecho uso de las facultades reconocidas y reservadas por el TRLRHL a través de la correspondiente ordenanza fiscal, al no aprobarse la regulación local por sus plenos, por aplicación del sistema de prelación de fuentes, y dado el carácter supletorio de la ley, la competencia para evacuar la consulta corresponderá al Estado. En estos casos, reside en el Estado la competencia de la iniciativa para la elaboración de la disposición tributaria como consecuencia de la propia renuncia de la entidad local. Una interpretación que permitiese sobre estas materias el pronunciamiento de una consulta tributaria local implicaría reconocerles como una suerte de naturaleza de reglamentos *praeter legem*, que actualmente, tal y como ya dijimos, no están admitidos en nuestro ordenamiento.

5.2. La incompetencia de la DGT para vincular en todo caso a las entidades locales con las consultas tributarias que dicta. Alegaciones a realizar a la Consulta número V2258/2018

Comenzaremos explicando el contenido de la mencionada consulta de la DGT número V2258/2018, de 27 de julio (NFC069689), en la que se describe como hechos que:

[...] con fecha 10/02/2016 el consultante planteó una consulta tributaria en relación con la tributación por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de una extinción parcial de condominio. En fecha 10/05/2016 se emitió la consulta vinculante en la que se manifestaba la no sujeción al impuesto.

Con la respuesta obtenida, el consultante con fecha 16 de noviembre de 2016 y 5 de julio de 2017, solicitó al ayuntamiento de la imposición que se reconociera la citada consulta vinculante emitida por la DGT. Sin embargo, ese ayuntamiento el 8 de noviembre de 2017 emitió

un informe jurídico que señalaba que las consultas de la DGT no vinculaban al ayuntamiento y que, por tanto, la extinción parcial del condominio planteada estaba sujeta al impuesto.

Con dicho informe jurídico, el consultante se dirigió nuevamente a la DGT planteando dos nuevas cuestiones:

Si las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos vinculan a la Administración Pública Tributaria de la Administración Local, y por ende al Ayuntamiento correspondiente, tal como vinculan a la Administración Tributaria del Estado y a la Administración Tributaria de las Comunidades Autónomas.

Que se determine la no adecuación al ordenamiento jurídico del Informe del Ayuntamiento de fecha 08/11/2017 que se adjunta (sujeción parcial de la extinción del condominio) y que el mismo debe ser conforme con el criterio de la consulta vinculante emitida por la Dirección General de Tributos de fecha 10/05/2016.

La DGT, sin entrar a valorar el Informe del ayuntamiento de 8 de noviembre de 2017, concluyó (a mayor abundamiento con efectos vinculantes: «Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme...») con fundamento en lo previsto en el artículo 5 de la LGT, que dispone que se entiende por Administración tributaria a efectos de esa ley lo siguiente:

1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII.

Y disponiendo a continuación el primer párrafo del apartado 3:

3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes. [...]

De lo que se concluye que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos señalados anteriormente, para los órganos y entidades de la Administración tributaria de las entidades locales encargados de la aplicación de los tributos.

A la vista de tal respuesta y, como continuación a la postura que se viene manteniendo a lo largo de las líneas de este trabajo, consideramos desafortunado que la Administración General del Estado pretenda apropiarse de toda la esfera tributaria local, como parece deducirse del contenido de su respuesta, de forma que solo sea la DGT quien emita respuesta a consultas tributarias y que, además, parece que deban vincular, en todo caso, a los órganos

de gestión encargados de la aplicación del tributo a pesar de que no están integrados en su Administración tributaria, ni media con ellos ningún criterio de jerarquía, sino competencial. Esta crítica se defiende, incluso, haciendo referencia al fundamento normativo citado en la citada Consulta V2258/2018; el mismo primer párrafo del apartado 3 del artículo 5 de la LGT señala que las «entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos [donde se ubican la facultad para dictar consultas tributarias vinculantes] con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes».

Por lo tanto, ese sistema de fuentes debe ser respetuoso con la autonomía (tributaria) constitucionalmente reconocida y que nuestro Alto Tribunal, como ya hemos visto, ha delimitado respecto de la reserva de ley que «no deberá extenderse hasta tal punto que se prive a los mismos (los municipios) de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial» y que por extensión, y por encontrarse dentro del contenido de la autonomía debe hacerse respecto de las facultades implícitas en la aplicación de los tributos locales y a mayor abundamiento cuando el artículo 13 del TRLRHL se las reconoce expresamente.

Al hilo de este argumento, hubiera sido más razonable que dicho centro directivo estatal hubiera atribuido el valor vinculante de su respuesta para los órganos de la Administración tributaria local conectando la cuestión planteada (la sujeción o no de la extinción parcial de un condominio) con el sistema de fuentes tributario local, es decir, en función de la regulación contenida en la ordenanza fiscal en vigor emanada de la autonomía tributaria constitucionalmente reconocida.

Sobre esta base, se ha de advertir que la delimitación del hecho imponible a través de la concreta regulación de los supuestos de no sujeción no está dentro de las materias que son objeto de reserva de ley rígida del artículo 8 de la LGT. Por lo tanto, en caso de no estar regulado en la correspondiente ordenanza fiscal del ayuntamiento de la imposición, a la que ni siquiera se hace la más mínima referencia en la respuesta de la DGT, en tanto en cuanto una consulta no puede suplir la potestad normativa del pleno, se entiende que en virtud de la competencia exclusiva del Estado en la tributación local y en que la ley es la primera fuente para suplir las lagunas, por cuanto se produce una afección a la «determinación de los elementos esenciales o configuradores» del tributo local como es el propio hecho imponible del IIVTNU, la respuesta del Estado sería vinculante. La solución es la misma, pero el fundamento jurídico muy diferente.

Los efectos vinculantes de la respuesta del Estado se extenderían hasta que no se aprobase la correspondiente ordenanza con al menos una referencia a la sujeción o no de las transmisiones producidas en el marco de un condominio que diera cobertura a una posible interpretación local a través de la respuesta dada a una consulta planteada.

La consulta tributaria local no puede expresarse sobre lo no regulado en la ordenanza fiscal pues le resulta indisponible y en ningún caso es una fuente para rellenar las lagunas

del Derecho. Es por ello que prima el principio de jerarquía normativa y se ha de acudir a la primera fuente que es la ley, y sobre esta materia, la competencia para su elaboración, propuesta e interpretación corresponde al Estado (art. 88.5 LGT) al tener la competencia exclusiva para la regulación las Haciendas locales¹⁰.

Recordemos que el TC en la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), ya advirtió que el legislador, en este caso el Estado, no puede renunciar «al establecimiento de toda limitación en el ejercicio de la potestad tributaria de las corporaciones locales» y máxime cuando estas, pudiendo hacerlo, no la han ejercido.

No tiene ajuste legal según el propio sistema de fuentes al que venimos aludiendo (art. 5.3 LGT) que el ayuntamiento se pronuncie a través de un informe jurídico emitido por un simple funcionario (órgano burocrático) o un gestor (director general o alto cargo) o un órgano de gobierno con facultades exclusivamente ejecutivas (concejal, alcalde o junta de gobierno local) sobre materias que, en su caso, podrían no haber sido previamente reguladas por un pleno de constitución democrática al que se le tienen reconocidas en exclusiva y de forma indelegable facultades «cuasilegislativas». Esa ausencia de regulación puede ser expresa y voluntaria (por ejemplo, por no alcanzar la mayoría necesaria para su aprobación) o por mera renuncia al ejercicio de tal potestad. Por lo tanto, el órgano burocrático, de gestión o ejecutivo de la Administración local no puede usurparle a través de la consulta dicha omisión regulatoria.

Es importante también incidir que la DGT no se ha pronunciado sobre la no *adecuación al ordenamiento jurídico del Informe del Ayuntamiento de fecha 08/11/2017* solicitado por el obligado tributario y máxime cuando tenía a su alcance la posibilidad de su impugnación ante los tribunales, tal y como ya se desarrolló en líneas superiores.

6. La problemática de la coexistencia de consultas tributarias estatales y locales sobre un mismo supuesto: ¿cuál debería prevalecer?

Es cierto que la Sentencia del TC 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), fundamento jurídico 4, al reconocer la existencia de una «garantía de la autodisposición de la comuni-

¹⁰ Exposición de motivos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales:

Así la primera de las notas caracterizadoras indicadas impone que los preceptos de esta Ley disfruten de la misma naturaleza que la de los que la Ley 7/1985 dedica a la regulación de las Haciendas Locales, los cuales son, a su vez, consecuencia de la delimitación competencial llevada a cabo para esta materia por la Constitución; por ello, dichos preceptos son de aplicación en todo el territorio nacional, bien por tratarse de normas básicas dictadas al amparo del artículo 149.1.18.1 de la Constitución, bien por tratarse de normas relativas a materias de la competencia exclusiva del Estado, como son el sistema tributario local y la participación de las Entidades Locales en los tributos del Estado, según resulta de los artículos 133 y 142, respectivamente, de la Constitución.

dad sobre sí misma de forma» sobre los tributos propios de los municipios, implica que se tenga que reconocer un margen de actuación que ponga de manifiesto su capacidad de intervención en la ordenación su propio sistema tributario como expresión de la autonomía emanada del artículo 140 de la CE en relación con el artículo 142 sobre la base del carácter democrático de los plenos de las corporaciones municipales.

Pero también es cierto que en el orden tributario el artículo 31 de la CE establece una reserva general de ley, que en el ámbito local es competencia exclusiva del Estado, con fundamento en la igualdad que su apartado primero reclama como principio inspirador de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos lo que a su vez exige inevitablemente ciertas dosis de homogeneidad con el fin de:

[...] mantener la unidad misma del ordenamiento (art. 2 de la Constitución), unidad que –en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de modo muy especial, de los impuestos¹¹– entraña la común prosecución, a través de las determinaciones que la Ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna.

Así, la propia Sentencia del TC 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), fundamento jurídico 4, lo resume: «Consecuencia del art. 31.1 y también del art. 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles».

Por lo tanto, en lo que ahora importa, esta potestad tributaria de carácter derivado no podrá hacerse valer en detrimento de la reserva de ley tributaria (arts. 31.3 y 133.1 CE), ya que impone al legislador una obligación de regular que no podrá limitarse, «al adoptar las reglas a las que remite el art. 133.2 en su último inciso, a una mera mediación formal, en cuya virtud se apodere a las corporaciones locales para conformar, sin predeterminación alguna, el tributo de que se trate».

Por su parte, no es de menor relevancia señalar que el espacio que se deja a las ordenanzas fiscales en el ejercicio de la reserva *ex Constitutione* (art. 133.2 CE) no puede dar lugar a que se desvirtúe, hasta la deformación la unidad del ordenamiento, cuando procedan a la regulación de sus propios tributos y máxime cuando la vertebración de las Haciendas locales por las exigencias definidas por el TC no pueden afectar a la «creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (Sentencias 6/1983, de 4 de febrero; 37/1981, de 16 de noviembre, y 179/1985, de 19 de diciembre)».

¹¹ Nótese que no se menciona ni a las tasas, ni a las contribuciones especiales ni al resto de prestaciones patrimoniales de carácter público donde hemos visto que la flexibilidad de la reserva de ley es mayor (Sentencia del TC 233/1999, de 16 de diciembre).

Por ello, con fundamento a los argumentos esgrimidos, la reserva de ley en materia tributaria y la potestad de ordenanza delimitan el ámbito material de las consultas tributarias. Dibujar claramente cuál es la frontera de ese ámbito material es determinante para definir el órgano de la Administración tributaria que tiene la facultad de evacuarlas, ante qué órganos tributarios despliegan sus efectos vinculantes y a qué Administración ha de dirigirse el consultante. También es determinante que se analice en cada caso el sistema de fuentes aplicable especialmente en aquellas materias que son objeto de «potestad de ordenanza», pues ya hemos visto que las ordenanzas fiscales son fuente del derecho tributario local para establecer en cada caso la prevalencia.

Ejemplos que podemos encontrar en los que se les presume efectos vinculantes para los órganos de gestión tributaria local, conforme a los argumentos expuestos sobre la competencia y el sistema de fuentes, en los que prevalece el criterio de la DGT, además de la Consulta V2035/2016, de 11 de mayo (NFC059598), sería el informe emitido sobre el prorrateo de la cuota tributaria del IVTM en caso de que se produzca la baja definitiva de un vehículo después de haber sido transmitido a un tercero distinto del sujeto pasivo a 1 de enero. En esta consulta se estudian cuestiones como el periodo impositivo, el devengo del tributo, los sujetos pasivos o el derecho de los obligados tributarios a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. Son materias sobre las que las corporaciones locales carecen de facultades de regulación; a través de sus ordenanzas fiscales no pueden decidir los supuestos de prorrateo de la cuota, ya que vienen impuestos por la ley. Otro ejemplo que podríamos citar sería la Consulta V0399/2016, de 1 de febrero (NFC058090), sobre la obligación de realizar la división del recibo del IBI entre los titulares de la propiedad de unos inmuebles incluidos en una herencia yacente por afectar al hecho imponible del impuesto, sujetos pasivos y régimen de responsabilidad.

Por otro lado, ejemplos en los que podrían prevalecer las consultas locales podemos citar los supuestos en los que el TRLRHL les otorga facultades normativas, así el artículo 108.4 relativo a la plusvalía municipal:

Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

En este supuesto las ordenanzas fiscales pueden regular que la bonificación se refiera exclusivamente a la vivienda habitual o locales afectos a la actividad económica ejercida por el causante, con referencia al valor catastral, en función de tramos... sobre todas estas cuestiones la Administración tributaria local tendrá plenas facultades para responder consultas tributarias vinculantes para sus propios órganos de gestión pues están referidas a materias sobre las que se reconoce una «potestad de ordenanza», si previamente ha hecho uso de tal facultad y ha aprobado la correspondiente ordenanza regulatoria de esas cuestiones.

7. Conclusiones finales

Las líneas de este trabajo se justifican en encontrar respuesta a la cuestión *¿ante qué Administración ha de plantear un contribuyente la consulta tributaria en las cuestiones que afecten a un tributo local para que su respuesta sea vinculante para los órganos encargados de la aplicación del mismo?*

Para contextualizar la importancia de la respuesta, hay que partir del hecho de que las consultas tributarias son un elemento de colaboración con los contribuyentes cuya finalidad principal es que estos puedan conocer de antemano las consecuencias de una operación o acto con trascendencia tributaria sin que la Administración posteriormente pueda cambiar de criterio y, a mayores, sin fundamento alguno. En este sentido, se debe señalar la generalización, en el ámbito local, de la autoliquidación que exige la plena participación del contribuyente en la calificación de la operación y la cuantificación de la deuda tributaria.

Por lo tanto, su importancia radica en que, por un lado, permiten aclarar las dudas que les puedan surgir a aquellos que quieren cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias y, por otro, planificar su escenario tributario dentro de las diferentes opciones de política fiscal. En este sentido, se pronunció el TC en su Sentencia 173/1996, de 31 de octubre (NFJ004656), cuando sentó que «el conocimiento previo de las consecuencias tributarias es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto, el tributo es siempre un componente más –y, a menudo, nada despreciable, del coste de la misma».

La propia LGT en su artículo 34 a) reconoce al contribuyente un derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria respecto del ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias al tiempo que impone en su artículo 85 a la Administración un deber de información y asistencia a los obligados tributarios, entre los que se encuentra, en su apartado 2 c), las contestaciones a consultas escritas.

De lo anterior se deduce que las consultas tributarias pivotan en torno a tres principios, el de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe. Por lo tanto, no tiene cabida en la regulación actual que sobre una misma materia los dos sujetos con capacidad abstracta para dictar consultas tributarias en el campo de la tributación local (Estado y entidad local) hayan emitido dos pronunciamientos opuestos, como sucede en el supuesto analizado en este trabajo; la Consulta de la DGT V2035/2016, de 11 de mayo, frente al informe del ayuntamiento de la imposición de fecha 8 de noviembre de 2017, por ser contrario a su propia esencia y, más aún, cuando ninguna de las respuestas se han fundado en el sistema de fuentes tributario local. Tampoco se comparte que el Estado haya abdicado de sus responsabilidades al no plantear un recurso frente a la respuesta evacuada por la entidad local dejando en manos del obligado tributario la elección de la respuesta. Consecuente y paradójicamente, la interposición del recurso le corresponde, una vez que se ha dictado el acto de aplicación del tributo, a quien ha solicitado previamente la asistencia para evitar la controversia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Con este planteamiento se confronta con esos tres principios de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe.

En conclusión, la respuesta a la cuestión que justifica este trabajo pasa por buscar un mejor acoplamiento de los poderes tributarios que confluyen sobre la materia que puede ser objeto de consulta tomando como base las disposiciones que de ellos emanan y que configuran un ordenamiento tributario con su propio sistema de fuentes (en el que se incluyen también las ordenanzas fiscales) al que hay que acudir para delimitar las competencias relativas a la aplicación de los tributos donde se ubica la consulta tributaria, tal y como dispone el artículo 5 de la LGT. El no reconocimiento del efecto vinculante de la consulta emitida por otro órgano debe ser motivado en ese sistema de fuentes concreto sin que sea aceptable referencias genéricas a la autonomía local o a la preeminencia de la competencia del Estado. Esquemáticamente:

- Materia objeto de «reserva de ley»: la facultad para dictar las consultas tributarias reside en la Dirección General de Tributos Locales y serán vinculantes para los órganos locales que aplican el tributo objeto de consulta. Consecuentemente son materias vetadas para que se pronuncien las consultas tributarias locales. Los obligados tributarios las plantearán ante la Dirección General de Tributos Locales.
- Materia objeto de «reserva de ordenanza» con regulación por ordenanza fiscal: las consultas tributarias se plantearán ante y se resolverán por las propias entidades locales y serán vinculantes para los órganos locales que aplican el tributo objeto de consulta.
- Materia objeto de «reserva de ordenanza» sin regulación por ordenanza fiscal: la consulta no tiene naturaleza de reglamento *praeter legem* (que confrontaría con la reserva de ley tributaria), el sistema de fuentes está conformado por la aplicación directa del TRLRHL, que es supletorio de esa laguna del Derecho, por aplicación del principio de jerarquía normativa. La consulta tributaria ha de plantearse y ser respondida por la DGT con efectos vinculantes para los órganos locales que aplican el tributo objeto de consulta en tanto no se aprueba la ordenanza fiscal.

8. Propuestas y recomendaciones

Propuesta 1. Modificación del artículo 13 del TRLRHL. El objetivo es clarificar sobre qué materias las entidades locales pueden evacuar consultas vinculantes para sus propios órganos de gestión tributaria, qué materias le están vetadas por ser competencia exclusiva del Estado y ante quién debe dirigirse el contribuyente.

A su vez, cuando la materia tributaria sea competencia exclusiva del Estado se deberá diseñar un procedimiento que permita a las entidades locales pronunciarse previamente

a la posible respuesta en los términos que reglamentariamente se determinen mediante la modificación 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. En ningún caso estas alegaciones deben vincular a la DGT.

Recordemos que ya en el artículo 67 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se establece como posibilidad de solicitar durante la tramitación del procedimiento los informes que se estimen pertinentes de otros centros directivos y organismos para la formación del criterio aplicable al caso planteado; se trata de modificar esta posibilidad de potestativa a obligatoria en el caso de las entidades locales.

Un ejemplo paradigmático sería el de las consultas tributarias en el ámbito del concierto económico. Tanto la Administración del Estado como la foral tendrían facultades para formular una propuesta de resolución que necesariamente habrá de dar traslado a las demás Administraciones concernidas.

Al ser el TRLRHL legislación básica ordinaria no sería necesaria la concurrencia de una mayoría cualificada. Se trataría de incorporar las líneas señaladas:

Texto propuesto (cursiva):

En relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, en el ámbito de las materias objeto de desarrollo de su potestad normativa, la competencia para evacuar las consultas a que se refiere el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria corresponde a la entidad que ejerza dichas funciones. En ningún caso a través de las consultas tributarias las corporaciones locales podrán alterar los elementos esenciales del tributo objeto de reserva de ley.

Cuando la materia objeto de la consulta afecte a la competencia exclusiva del Estado sobre tributación local, el contribuyente se dirigirá a la Dirección General de Tributos dependiente del Ministerio de Hacienda. Las respuestas vincularán a todos los órganos encargados de la aplicación de los tributos locales en los términos de la Ley General Tributaria. En todo caso, para garantizar la autonomía tributaria constitucionalmente reconocida, se concederá un plazo de audiencia no inferior a 15 días para que aleguen lo que estimen por conveniente, en los términos que reglamentariamente se especifiquen.

Propuesta 2. Incorporar en la regulación de las ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección aprobadas por los plenos de los ayuntamientos una referencia a las materias sobre las que tienen competencias las Administraciones locales en virtud de la autonomía tributaria constitucional y jurisprudencialmente reconocida para responder a las consultas que se le planteen.

Objetivo: Delimitar correctamente el ámbito material sobre el que pueden pronunciarse las consultas tributarias locales para reducir los errores interpretativos de los contribuyentes y aumentar su confianza en virtud de los principios de seguridad jurídica y buena fe.

Texto propuesto (cursiva) como modelo para una ordenanza fiscal:

Las consultas tributarias escritas, habrán de referirse, necesariamente, al régimen, clasificación o calificación tributarios que se encuentren dentro del ámbito competencial de la Administración tributaria municipal y, en todo caso, respecto a la gestión, liquidación, inspección y recaudación de sus tributos.

Propuesta 3. Que desaparezca la calificación de vinculante cuando las respuestas a las consultas tributarias no lo sean por ser evacuadas por quien carece de tal facultad al ser incompetente por razón de la materia.

Si las consultas tributarias encuentran su fundamento en la necesaria seguridad jurídica para el contribuyente dada la dificultad, el carácter cambiante e inestable y en particular la naturaleza bifronte de la materia tributaria local, no se puede traicionar la confianza de quien legítimamente cumple con su obligación tributaria sobre la base de la respuesta de una consulta que ha sido emitida con el carácter de vinculante («Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria») cuando en realidad no lo es.

En caso de ser necesario, se deberá modificar el contenido del artículo 89 o el artículo 12 de la LGT, para distinguir cuando una consulta se emite con meros efectos informativos y cuando es vinculante respetando los principios de autonomía local y reserva de ley tributaria.

Propuesta 4. Modificar el contenido del artículo 89 de la LGT de forma que cuando la consulta se presente ante la Administración tributaria que sea incompetente por razón de la materia sea remitida a la que sí tenga reconocida la competencia de forma que el contribuyente pueda obtener la respuesta a la consulta planteada con los efectos vinculantes actualmente reconocidos a las respuestas emitidas.

Texto propuesto (cursiva):

Artículo 88. Consultas tributarias escritas.

1. [...]

La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente. *En caso de error respecto al órgano competente por razón de la materia, la Administración tributaria receptora del escrito lo remitirá de oficio al órgano correspondiente.*

Propuesta 5. Obligar a publicar en el Boletín Oficial del Estado la respuesta a la consulta cuando afecte a los rasgos esenciales del tributo por contener elementos que desbordan la naturaleza de la mera consulta tributaria y proceder a su conversión por aplicación del principio *favor acti* en una interpretación de la norma tributaria cuya competencia exclusiva radica en el Estado en el ejercicio de su potestad reglamentaria.

Propuesta 6. Modificar el contenido del artículo 34.2 de la LGT para incorporar un nuevo derecho en favor de los obligados atribuyendo con efectos vinculantes al «Consejo para la Defensa del Contribuyente» dependiente del Ministerio de Hacienda la facultad de decidir cuál es la Administración tributaria competente en caso de conflicto o duda planteado por el contribuyente.

Dicha modificación será de aplicación en todo el territorio nacional, por tratarse de una norma básica dictada al amparo del artículo 149.1.18.^a de la CE, relativas a materia de la competencia exclusiva del Estado, como es el sistema tributario local, según resulta de los artículos 133 y 142 de la CE.

Texto propuesto (cursiva):

Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

2. Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

Asimismo atenderán las reclamaciones y quejas que se le puedan presentar los contribuyentes de los tributos locales cuando hayan obtenido dos respuestas contradictorias emitida sobre a una misma consulta, una procedente del órgano competente en la materia del Estado y en otra de la Entidad Local donde tributará, indicando con efectos vinculantes cuál debe prevalecer.

Asimismo el Consejo deberá resolver las dudas que por anticipado se le presente sobre la Administración competente ante la que presentar la consulta.

Referencias bibliográficas

Calvo Ortega, R. (2009). La autonomía tributaria y la suficiencia financiera de los entes locales y, específicamente de los municipios. *Revista de Estudios Locales (CUNAL)*, 125.

Silvestre López, J. L. (2019). Las consultas tributarias escritas. *Fórum Fiscal*, 251.

Bibliografía

Acín Ferrer, Á. (2019). Algunas reflexiones sobre la autonomía tributaria local. *El Consultor*, 1, 36-42.

Adame Martínez, F. D. (2006). Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias. *Crónica tributaria*, 119, 9-44.

Aníbarro Pérez, S. (2003). El sistema tributario local a la luz de los principios de autonomía y suficiencia financiera. *Revista «El Consultor»*, 21, 3581-3596.

Anoir Chams el Din Delgado, J. (2004). Información y asistencia a los obligados tributarios: Las consultas vinculantes. *Hacienda Canaria*, 10, 175-191 (Ejemplar dedicado a: La nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

Calvo Vérguez, J. (2006). El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente? *Quincena Fiscal*, 3-4, 11-29.

Falcón y Tella, R. (2004). El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas. *Quincena Fiscal*, 19, 5-8.

Penedo García, A. (2016). Efectos de las contestaciones a las consultas tributarias. *Actualidad Administrativa*, 3.

Rovira Ferrer, I. (2017). Compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes

y los pronunciamientos judiciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 413-414, 5-42.

Ruiz Garijo, M. (2008). Un nuevo intento en defensa de la autonomía tributaria local ante el Tribunal Constitucional. *Revista Tributos Locales*, 76, 59-62.

Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos, S. G. Tributos Locales CV2035-16 de 10 de mayo de 2016; Consulta Vinculante V2258-18, 27 de julio de 2018; Base de datos de Consultas tributarias <<https://petete.minhfp.gob.es/consultas/>>.

Serrano Antón, F. (dir.). (2012). Prólogo de M.^a Concepción Dancausa Treviño, «Problemática de los procedimientos tributarios en las haciendas locales», Capítulo 5. La gestión tributaria local y el principio de eficacia de acuerdo con los criterios de economía y eficiencia, Civitas-Ayuntamiento de Madrid (Colección «Defensor del Contribuyente»); 991.

Villaverde Gómez, M.^a B. (2013). Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas. «Dereito», *Revista jurídica Universidad Santiago de Compostela*, N.º extra 1, 685-715.



Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario

Santiago Barrenechea Elorrieta

Alberto Monreal Lasheras

Socios, PwC Tax & Legal Services

Extracto

En el presente artículo se trata de describir los elementos esenciales de lo que debe configurar el marco propio de la responsabilidad social corporativa (RSC) en el ámbito tributario. Con este propósito se analizan separadamente dos aspectos. En primer lugar, se desarrollan los elementos sustanciales de la RSC en el ámbito tributario. Para ello se parte de la consideración de que la RSC tiene que ver con las decisiones que en su ámbito discrecional toman las empresas para el desarrollo de su propósito, el cual incluye consideraciones de ámbito social. Esto es, la atención y consideración de los distintos grupos de interés (empleados, clientes y sociedad en general). Centrado de esta manera, el instrumento idóneo para el cumplimiento de estos fines es el desarrollo de un marco de control fiscal o *compliance* tributario, acorde con las recomendaciones de buen gobierno ya establecidas interna e internacionalmente por distintos organismos como son la OCDE, la UE y las distintas AATT, incluida la española. Se subraya en este punto que este marco de control fiscal tiene como eje principal el análisis y gestión de los riesgos fiscales y, en particular, del riesgo interpretativo.

En la segunda parte de este artículo, se trata de explicar que basar la RSC en el ámbito tributario en el riesgo reputacional es contrario al sentido propio de la RSC. Así, se analizan las referencias más usuales para constatar, según este criterio, la insuficiencia para el cumplimiento de la responsabilidad social tributaria que partiría de conceptos tales como el «*fair share*», el arbitraje fiscal o la utilización de paraísos fiscales. En el primero, se explica cómo la responsabilidad de un reparto justo de la carga tributaria corresponde a una legislación que así lo determine. En el segundo, se apela a la existencia de una normativa que ya establece los límites de la planificación fiscal y, en el tercero, se describe la indeterminación del alcance del concepto de paraíso fiscal cuando se utiliza para estos fines.

Palabras clave: responsabilidad social corporativa (RSC); cumplimiento tributario; riesgo fiscal/social.

Fecha de entrada: 08-01-2020 / Fecha de aceptación: 31-01-2020

Cómo citar: Barrenechea Elorrieta, S. y Monreal Lasheras, A. (2020). Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 447, 87-104.



Tax considerations of the social corporate responsibility

Santiago Barrenechea Elorrieta

Alberto Monreal Lasheras

Abstract

The purpose of this article is to explain the essential elements that should make up the very framework of the tax consideration within the frame of the concept of social corporate responsibility (SCR). To serve this purpose, two aspects are analyzed separately. Firstly, the explanation of the main tax elements of the RSC. To do so, it is considered that the RSC has to do with the decisions that are made by the companies for the development of their object in the discretionary field which include social issues, such as the attention and consideration of the different groups of interest (employees, clients and, in general, society). Stemming from this basis, the ideal instrument in the fulfillment of these purposes is the development of a tax control framework that are in accordance with the good governance recommendations already established both internally and internationally by the different organizations such as OECD, EU and the various TTAA's, including the Spanish Tax Agency. It is stressed that, in this sense, the main function of the tax control framework is to analyze and manage tax risk and being the control of the uncertain tax positions a key feature of this matter.

The second part of this article aims to explain why the reference to the reputational risk as the essential part of the social tax responsibility do not comply the essence of the SCR. In this sense, and in accordance with this criterion, the most common references of those utilizing this reputational risk method are analyzed so as to establish an insufficient compliance with the SCR, these being «the fair share», tax arbitrage and the use of tax havens. In the first, it is explained how the responsibility of a fair distribution of the tax burden pertains to a legislation that determines so. In the second, a call to the existence of regulations that already establish the tax planning limitations and in the third one the description of the undefined scope of the concept of tax haven, when used for these purposes.

Keywords: corporate responsibility (CSR); tax compliance; tax risk.

Citation: Barrenechea Elorrieta, S. y Monreal Lasheras, A. (2020). Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 87-104.



Sumario

1. Introducción
2. La responsabilidad fiscal empresarial: responsabilidad social corporativa en su vertiente tributaria
3. Crítica del riesgo reputacional como elemento estructural de la responsabilidad fiscal empresarial

Referencias bibliográficas



1. Introducción

El propósito general de estas notas es acotar los factores que pueden integrar la responsabilidad fiscal empresarial (RFE) dentro del concepto general de responsabilidad social corporativa (RSC). La aparente simplicidad de este propósito se contradice con la constatación de que, en muchos casos, esta integración se ha hecho sin una adecuada consideración ni del ámbito propio de la RSC, ni de los principios que rigen el sistema tributario y, en particular, del principio de legalidad.

Lo que se tratará, en primer lugar, es dar una explicación de lo que se entiende por ámbito propio de lo tributario en la RSC, que es el de la gestión transparente de los riesgos tributarios, en general, y del riesgo interpretativo, en particular.

En segundo lugar, se expone una apreciación, tan cercana a la realidad como entendemos posible, de cuándo se produce una inadecuada integración de la que hemos denominado RFE con los principios propios del sistema tributario, fundamentalmente cuando la misma se pretende estructurar a partir de otro nuevo concepto, el denominado «riesgo reputacional».

2. La responsabilidad fiscal empresarial: responsabilidad social corporativa en su vertiente tributaria

Cuando hablamos de RSC se ha de entender que la actividad empresarial se mueve en dos planos relacionados, pero distintos. Estos son, por un lado, el puro ejercicio de su actividad dentro del marco legal y, por otro, la eventual consideración de posibles expectativas sociales adicionales, asociadas a su actividad. El primer ámbito (cumplimiento del marco legal) está definido por la obligatoriedad y la responsabilidad legal derivada de su eventual incumplimiento. Sin embargo, la consideración de otras expectativas sociales está definida por la discrecionalidad, tanto en la identificación de cuáles sean las expectativas sociales más relevantes para la actividad concreta de que se trate, como en la identificación de los medios destinados a su gestión. La responsabilidad asociada al acierto o error en la gestión de las expectativas sociales está ligada a la sostenibilidad del negocio que se trate y no a su eventual sanción por un incumplimiento de la legalidad. Esta distinta categorización no

presupone, de ninguna manera, una mayor o menor importancia para la gestión de un negocio, de uno u otro ámbito, sino una distinta consideración de la responsabilidad derivada de los actos de administración empresarial.

Como es sabido, las teorías sobre el alcance de la RSC han evolucionado, sin abandonar principios básicos del capitalismo, pero abriéndose a concepciones más amplias. Así, si Milton Friedman consideraba, a mediados del siglo pasado, que no existe otra responsabilidad social que pueda exigirse a los gestores de una compañía que la maximización, dentro del marco legal, de los beneficios para el accionista, otros intereses aparecen como relevantes para las empresas y sus gestores.

En la actualidad y aceptando que la economía de mercado sigue siendo el más eficiente mecanismo para asignar recursos y asegurar el crecimiento, predomina la concepción de que el planteamiento clásico despreciaba un factor muy relevante, la creación de valor en el tiempo, que inevitablemente ha de tener en consideración, además de una perspectiva financiera, factores de sostenibilidad social y medioambiental.

Esta concepción permite, por tanto, entender que la consideración de estos factores de sostenibilidad social y medioambiental y los costes asociados a los mismos, no son contradictorios con la creación de valor empresarial, sino que precisamente contribuyen al mismo. Esta concepción permite, a su vez, acotar lo que desde el punto de vista empresarial es razonable considerar en materia de RSC.

Este año, la Unión Europea (UE) ha emitido un documento que concreta la RSC en «la responsabilidad de las empresas por su impacto en la sociedad». Las empresas han de gestionar dicho impacto mediante la implantación de:

[...] procesos que integren las preocupaciones sociales, éticas, medioambientales, de derechos humanos y de los clientes con el propósito de maximizar una creación de valor compartida por los accionistas y la sociedad en general, basada en la prevención y mitigación de los posibles impactos adversos.

Siguiendo esta compleja definición, podemos enmarcar lo que, sin duda, puede representar el ámbito propio de la RSC en relación con la tributación de las empresas, que hemos llamado RFE.

La gestión del impacto de las empresas en la sociedad en el ámbito tributario exigiría así el establecimiento de procesos capaces de prevenir un impacto adverso, entendiendo por tal un incumplimiento de lo establecido por el sistema fiscal. Esta perspectiva es la que dentro del espectro de la RSC se identifica con el buen gobierno corporativo. Por tanto, una empresa que establece y cumple procesos de decisión en el ámbito tributario, que, no siendo legalmente exigibles, convienen a un cumplimiento voluntario y responsable del conjunto de la normativa tributaria, estaría actuando conforme a la RFE y RSC, tal y como ha quedado definida.

En otras palabras, la RSC tributaria no se relacionaría ni con la eventual consideración (legítima, por otra parte) de que sea necesario establecer mayores cuotas del impuesto sobre sociedades o, en general, un mayor grado de contribución tributaria a las empresas, ni con la eventual pretensión de que pagar impuestos por encima de lo legalmente exigible fuera considerado como más socialmente responsable.

La RSC tributaria, en definitiva, se relacionaría así directamente con los procesos de gestión que aseguran un cumplimiento tributario, acorde con la legislación aplicable y con la transparencia de los mismos, más que con un resultado, la tributación finalmente obtenida.

La RFE, bajo esta perspectiva del buen gobierno corporativo, se trata de centrar en los procesos de decisión establecidos para hacer efectiva la contribución tributaria total exigible a las empresas, sin menoscabo de la legitimidad de cualquier contribuyente a planificar la más eficiente gestión de sus costes tributarios, tanto directos como indirectos, pero advirtiendo la necesidad de una sostenible creación de valor, y, para ello, integrando en sus procesos de decisión las citadas preocupaciones sociales, éticas, medioambientales y de derechos humanos, que se consideren relevantes.

Estos procesos de decisión tributaria de las empresas hay que evaluarlos teniendo en consideración dos características de los sistemas tributarios actuales. En primer lugar, que los impuestos se hacen efectivos, en su mayor parte, por sistemas de autoliquidación. Es decir, los contribuyentes hacen propuestas de liquidación que la administración revisa y, en su caso, valida o cuestiona. En segundo lugar, que este sistema de autoliquidación se exige tanto para los impuestos propios como para aquellos que las empresas gestionan por cuenta de la Administración tributaria. Los actuales sistemas fiscales no solo exigen a las empresas una contribución en relación con sus propios beneficios o activos, sino que han creado todo un conjunto de obligaciones tributarias «entre particulares» que les obligan a actuar por cuenta y en beneficio exclusivo de la Administración. Así ocurre a través del sistema de retenciones sobre rentas del trabajo o del capital (salarios, dividendos, intereses, otros) y el mecanismo de deducción y repercusión en el impuesto sobre el valor añadido, pero también cuando la Administración exige embargos de créditos comerciales o se generalizan los supuestos de responsabilidad por deudas tributarias de terceros. Al conjunto de obligaciones tributarias asociadas a esta labor de gestión delegada se les aplica el mismo régimen de responsabilidad tributaria (administrativa y penal) que el que se corresponde con los impuestos propios, todo ello en un marco jurídico que ha de reconocerse como inacabado, imperfecto¹.

¹ La resistencia administrativa a aplicar el principio de regularización íntegra, construido en la jurisprudencia y doctrina, o la tardía y parcial incorporación del régimen de las obligaciones conexas en la Ley General Tributaria, son prueba del carácter inacabado o imperfecto de nuestro sistema tributario en relación con estas cuestiones. Aunque resulte difícil aceptarlo, sigue siendo posible que un mismo importe se embarque un número n de veces a distintos contribuyentes, que no realizaron el hecho imponible, o que una misma cuota se exija a un sujeto pasivo del IVA mientras se le niega la deducción a su cliente.

En definitiva, son los procesos que determinan la cantidad total autoliquidada, tanto de los impuestos que se satisfacen siendo propios como de los que se recaudan y repercuten a terceros, los que referencian adecuadamente la medida en que se ejerce la RFE y, en definitiva, la valoración y análisis de la RSC en materia tributaria.

Desde esta perspectiva, no llegamos a plantear como base de la responsabilidad social de los contribuyentes que realizan una actividad económica la razonabilidad o justicia de la cantidad a pagar, sino que los impuestos, que las cuotas tributarias exigibles a las empresas, se autoliquiden siguiendo procesos de decisión previamente establecidos, transparentes, eficientes y soportados desde el punto de vista interpretativo.

La gestión de los asuntos tributarios ha evolucionado desde una posición en el que el único factor de referencia de la gestión fiscal era el coste que representaban los impuestos, a su incardinación dentro de la RFE, debiendo la gestión fiscal asegurar el cumplimiento normativo. Para ello, los procesos internamente establecidos deberán mitigar o prevenir no solo el riesgo de sanción sino también el reputacional, construyendo una función fiscal que se organiza en procesos de decisión transparentes y seguros, tendentes a un cumplimiento voluntario y responsable del conjunto de la normativa tributaria.

Esta nueva perspectiva tiene la ventaja de ser un instrumento de gran utilidad tanto para el cumplimiento eficiente de las obligaciones tributarias como para la relación informada con los distintos grupos de interés (ya sean los directivos, consejo de administración, socios o la sociedad en general, además de la propia Administración tributaria) que pueden sentirse concernidos por «los impactos adversos» que la actuación empresarial pudiera ocasionar en esta materia.

La relevancia social de la gestión tributaria empresarial ha generado un cuerpo de recomendaciones, fundamentalmente impulsado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (OCDE, 2010 y 2016), alrededor del buen gobierno corporativo de las empresas multinacionales, que se ha traducido en el desarrollo de los llamados marcos de control de los riesgos fiscales (*tax control framework*, TCF). Esta tendencia también ha tenido su repercusión directa en nuestro país, tanto en los respectivos códigos de buen gobierno promovidos por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) como en la normativa positiva, muy en particular en la importante modificación incorporada en la Ley de Sociedades de Capital en 2014.

Bajo estos parámetros, la gestión empresarial de los asuntos tributarios hay que situarla en el ámbito más amplio y genérico de la gestión de riesgos. La CNMV específicamente ha establecido esta gestión de los riesgos tributarios como una responsabilidad indelegable de los consejos de administración de las empresas cotizadas.

En concreto, consideramos que serían tres los riesgos específicos en materia tributaria. En primer lugar, estaría el riesgo en el cumplimiento, que aborda el conjunto de procesos, sistemas y medios de que una empresa dispone o emplea para cumplir con sus obligaciones tributarias. Dentro de esta categoría, será de especial relevancia cómo hacer frente al

riesgo interpretativo, que se refiere al proceso mediante el cual una empresa adoptará el criterio de interpretación de una particular norma tributaria y decidirá su aplicación al caso concreto. En relación con este punto existe una amplia normativa contable internacional que, si bien referida a los impuestos sobre los beneficios, enmarca adecuadamente los aspectos de valoración y registro de lo que se denominan «posiciones fiscales inciertas» (*Uncertain Tax Positions*, UTP)².

Los otros dos riesgos fiscales relevantes son el riesgo normativo y el riesgo reputacional. El primero se refiere al riesgo asociado a los cambios normativos y su impacto en los costes tributarios. Las empresas se ven obligadas a la adopción de decisiones en un marco normativo movedizo, incierto, en el que los cambios políticos pueden alterar el resultado previsto de operaciones y reestructuraciones, a veces de forma sustancial. Podrían citarse numerosos ejemplos de cómo la seguridad jurídica sufre con las innumerables modificaciones normativas en el ámbito tributario, dando lugar a situaciones de riesgo empresarial, modificaciones incorporadas mediante leyes de presupuestos o decretos-leyes de inmediata entrada en vigor, etc.

En cuanto al riesgo reputacional, nos referimos al conjunto de efectos que se pueden derivar en la actividad empresarial con origen en una eventual negativa consideración de los diferentes grupos de interés respecto a la empresa, con origen en asuntos de naturaleza tributaria y a él nos referiremos más adelante en particular.

La integración de estos riesgos dentro del *Marco integrado de gestión del riesgo empresarial* de COSO³ posiciona el riesgo tributario de tal forma que hace más eficiente su relación con las expectativas de las distintas partes interesadas.

Todo lo anterior configura un extenso cuerpo de referencias y recomendaciones que permiten estructurar eficientemente lo que sería una gestión responsable de los asuntos fiscales por parte de cualquier empresa tanto desde la perspectiva del cumplimiento legal (responsabilidad legal) como desde la consideración de su dimensión social (responsabilidad social).

Tal como se ha señalado anteriormente, es importante entender que los impuestos se liquidan mediante un proceso de concreción conjunta entre Administración tributaria y con-

² La IFRIC 23, «Uncertainty over Income Tax Treatments» –Incertidumbre en la aplicación del Impuesto sobre Beneficio–, aclara cómo se deben interpretar y aplicar los criterios de la IAS 12 (*International Accounting Standard*), sobre «impuestos a las ganancias». Para las empresas europeas cotizadas, es de obligatoria aplicación habiendo sido adoptada mediante Reglamento de 28 de octubre de 2018. La regla interpretativa (*International Financial Reporting Standards*) se emite en respuesta a la divergencia práctica en la aplicación de la IAS 12, en relación con el reconocimiento de posiciones fiscales inciertas (UTP por sus siglas en inglés), y su correspondiente registro como activos y pasivos por impuesto diferido y corriente. Esta regla se emite por el International Accounting Standards Board (el IASB) y se desarrolló por el IFRS Interpretations Committee (IFRIC).

³ Committee of Sponsorship Organizations of the treadway Commission (COSO).

tribuyente. Esto significa que el inicio del proceso de liquidación o concreción de la cantidad debida (soportada, retenida o repercutida) está confiado al contribuyente, al cual se le exige conocer las normas y determinar la cantidad a ser ingresada. Exigir que siempre y en todo caso esta cantidad coincida justa y exactamente con la que pueda derivarse de la interpretación que cada Administración pueda entender más adecuada, simplemente carece de sentido. Lo que sí cabe esperar, siempre y en todo caso, es que las empresas puedan demostrar la diligencia debida en los procesos de gestión de sus obligaciones tributarias y, en particular, la explicación razonada de los criterios y procesos de decisión de todas aquellas liquidaciones susceptibles ser valoradas de diferente forma por los distintos grupos de interés y muy en especial por las Administraciones tributarias.

Sin duda, la justicia de los sistemas tributarios se relaciona tanto con las leyes que determinan los diferentes tributos, como con las reglas que ordenan su aplicación y la forma en que finalmente sean aplicados. Son, no obstante, ámbitos que exigen un examen separado, ya que la responsabilidad del diseño del sistema no es la misma que la que se puede reclamar de quienes tienen que hacerlo efectivo. El primero sería fundamentalmente un ámbito cuya responsabilidad final principal corresponde al poder legislativo y, en cambio, el de aplicación corresponde tanto a la Administración tributaria como a los contribuyentes.

Es en este marco de aplicación normativa donde cabe entender la RFE que, como se ha tratado de explicar anteriormente, tiene un contenido extraordinariamente relevante desde su perspectiva social. Desde esta comprensión de la RSC es posible tratar todas las dimensiones de la fiscalidad empresarial y específicamente el interés general de maximizar la creación de valor por las empresas, compartido entre sus accionistas y la sociedad.

3. Crítica del riesgo reputacional como elemento estructural de la responsabilidad fiscal empresarial

Desde distintos ámbitos se ha impuesto una corriente de opinión cuyo mensaje común es que se están produciendo una serie de conductas antisociales en el ámbito empresarial, centradas en el ámbito tributario, que tienen como resultado que los países no pueden recaudar lo suficiente para atender sus compromisos sociales. Se identificaría así una insuficiente recaudación fiscal con una falta de responsabilidad social en el ámbito empresarial, una insuficiente RFE.

Hay que entender que, tal como acertadamente expone el profesor Calderón (2019, pp. 10-16):

[...] los impuestos y la función fiscal han salido del «espléndido aislamiento» en el que vivían dentro del seno de las grandes empresas y han alcanzado una visibilidad de primer nivel, resultando relevantes para la sociedad y los ciudada-

nos (dimensión ética y reputacional), para los accionistas, para los inversores (dimensión externa empresarial) y para el consejo de administración (dimensión corporativa).

En efecto, el número y relevancia de los interesados en el nivel de cumplimiento tributario y la suficiencia fiscal de los Estados se ha incrementado y, desde luego, en pocos ámbitos del derecho puede afirmarse con mayor certeza que en este del tributario el mismo nace del conflicto de intereses (Von Jhering, 1872). En el derecho tributario, los Estados y sus Administraciones tributarias, las empresas, sus accionistas y directivos, sus socios comerciales, las organizaciones sociales de carácter político, sindical, cívico o religioso, la Academia y los expertos, los consumidores, cada uno tiene y da su opinión, defiende o contrapone intereses.

Ahora bien, si el conflicto se resuelve mediante normas, que se van adaptando en cada momento y lugar a las particulares fuerzas en juego, el resultado es que no podremos hablar propiamente de RFE sin destacar la relevancia del principio de legalidad.

En este punto resulta imprescindible tener en cuenta que las distintas legislaciones nacionales y las convenidas internacionalmente, han venido estableciendo un marco normativo específico que trata de determinar lo que puede entenderse como aceptable en el ámbito tributario y, en particular, en el de la planificación fiscal internacional. En el establecimiento de este marco general, los principios en los que se basa la tributación y, en particular, la correspondiente a operaciones internacionales, hay que destacar que organizaciones como la propia Organización de las Naciones Unidas (ONU), la OCDE o la UE, han jugado un papel preponderante. También han de considerarse muy relevantes las aportaciones del resto de interesados, pero han sido estas organizaciones las que han determinado los principios y reglas básicas de lo «tributariamente correcto».

En concreto, son muy relevantes el modelo de convenio para evitar la doble imposición, las normas sobre precios de transferencia, las diversas normas que proceden de los documentos de la OCDE⁴ contra la erosión local de bases imponibles y el desvío de beneficios o las más genéricas de prevalencia de la sustancia sobre la forma, que configuran un conjunto de normas llamadas «antiabuso» (*General Anti Avoidance Rules*, GAAR), y todas ellas tienen como principal o exclusivo propósito la limitación del marco interpretativo de las opciones de planificación fiscal.

Adicionalmente, en los últimos tiempos, además del reforzamiento de este tipo de normas, han proliferado un sinfín de nuevas obligaciones de suministro de información y envío

⁴ El proyecto BEPS es la iniciativa más importante en este sentido siendo promovida por el G20 y la OCDE y en la que han participado 135 países para establecer una estrategia especificada en 15 acciones que tienen como propósito evitar lo que se ha calificado como planificación fiscal agresiva.

de datos a las Administraciones tributarias por parte de los contribuyentes e intermedios fiscales (asesores, bancos, etc.), con el fin de hacer más efectivo el control tributario⁵.

Todo ello configura el marco de referencia en la aplicación de la norma tributaria y nos debe permitir distinguir aquello que es legal de lo que no lo es. Como hemos señalado, no es un marco estático, sino en permanente evolución, configurando un concepto de justicia tributaria, de legalidad tributaria, cada día más exigente y global.

Llegados a este punto, no estaríamos hablando todavía ni de RSC ni de RFE, sino de cumplimiento o incumplimiento tributario *stricto sensu* y las consecuencias de dicho comportamiento, fuertemente influido por la generalización antes indicada de los sistemas de autoliquidación y «gestión delegada» de los más relevantes tributos.

Pero las opiniones antes citadas plantean un requerimiento adicional de valoración del cumplimiento tributario, no basado única o exclusivamente en la legalidad, sino referido a las repercusiones sociales de las conductas de todos o, al menos, ciertos contribuyentes, los de mayor relevancia económica.

A partir de este planteamiento, se ha ido construyendo una forma de entender la responsabilidad social en materia tributaria, enjuiciando las consecuencias sociales y económicas de decisiones empresariales (incluso personales) amparadas en criterios legales, pero cuya finalidad era la maximización del ahorro tributario u optimización fiscal. El objetivo de quienes así actúan consiste en generar rechazo social mediante la denuncia pública de lo que se consideran conductas antisociales, inmorales o contrarias al bien común. Se generaría así en los gestores de las compañías la percepción de un riesgo de negocio por los efectos que dicho rechazo pueda suponer en su actividad empresarial. Este rechazo social se entiende que provocará, en quienes resulten denunciados, la abstención de incurrir en dichas conductas, cumplidoras o no de la norma tributaria, pero definitivamente calificadas como socialmente incorrectas.

Para lograr este propósito, siguiendo esta lógica de denuncia pública, diversas organizaciones, de todo tipo (principalmente ONG), publican listas que pretenden mostrar quiénes serían las entidades que no son socialmente responsables. Dichas listas se configuran básicamente identificando ciertos parámetros relacionados con el impuesto sobre sociedades, que se configura como última (o mejor, única) ratio de un comportamiento responsable en el conjunto de la fiscalidad.

⁵ Basta referirse a los cientos de millones de datos recogidos en la «Campaña Anual de Declaraciones Informativas» o al SII del IVA en España y, en el ámbito internacional, el trabajo del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, o la *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* y el imparable crecimiento del intercambio automático de información (según la OCDE, más de 90 jurisdicciones han intercambiado datos de 47 millones de cuentas en el extranjero, por un valor total de 4,9 trillones de euros, reportando 95 billones a las Haciendas de los respectivos titulares). También podemos referirnos a la información país por país que deben aportar los grupos multinacionales o a la que será exigida a partir de verano de 2020 a los «intermediarios fiscales».

El resultado es la aparición de un nuevo riesgo en el cumplimiento tributario, el denominado «riesgo reputacional», que se añadiría a los conocidos interpretativo y normativo, ya citados.

Ahora bien, aceptando la relevancia de un análisis del comportamiento tributario que supera la hasta ahora determinante barrera del principio de legalidad, debemos hacer un examen crítico de los criterios que se expresan como fundamento para la elaboración de las citadas clasificaciones de responsabilidad fiscal. El enjuiciamiento social de la conducta de personas o entidades en el ámbito tributario más allá de lo que la ley les ha exigido, no puede hacerse de una forma simple, desde el desconocimiento de los principios y extraordinaria complejidad de los sistemas tributarios actuales. La superposición de ámbitos de exigencia fiscal: central, regional y local, así como la aparición de multitud de figuras fiscales o parafiscales novedosas⁶, hace inviable, y muy injusto, otorgar un determinado grado de RFE o RSC en función de la cuota de un único impuesto. Baste recordar que un determinado cumplimiento tributario en un país o territorio puede haber vaciado la cuota en otro, o que una nueva exigencia parafiscal (para financiar cierta actividad pública, por ejemplo) puede reducir sensiblemente, como gasto deducible, la cuota en el controvertido impuesto sobre sociedades.

Los elementos más característicos de este planteamiento sobre una suficiente RFE o RSC, como riesgo reputacional en la actividad empresarial, serían los tres siguientes:

a) El concepto de «contribución justa» (o *fair share*).

Una referencia común al tratar esta materia es la que hace descansar la RFE en la idea de que las empresas, a la hora de liquidar sus impuestos, lo han de hacer con el propósito de satisfacer «la contribución justa».

Podría parecer obvio señalar que establecer cuál sea esa contribución justa es una tarea competencial exclusiva del legislador. El contribuyente y la Administración tributaria tienen la obligación de aplicar las normas establecidas y, en último término, corresponderá a la Administración de justicia la función de dirimir las controversias que pudieran surgir en el proceso de determinación de la deuda tributaria. Las empresas, como cualquier contribuyente, podrán hacer su propio análisis sobre si las normas y las cuotas tributarias que le son exigidas suponen una contribución justa. Pero esta apreciación no dejará de ser subjetiva y no cabe hacer descansar algo tan relevante como es la contribución tributaria a dicha subjetividad.

En definitiva, nuestro sistema jurídico descansa precisamente en que la legislación aplicable define la parte justa de contribución tributaria que corresponde a cada contribuyente y no la apreciación individual sobre si los impuestos que corresponda liquidar alcanzan el ideal de justicia tributaria que cada uno puedan tener.

⁶ En España, considerando impuestos del Estado, autonómicos y locales, se supera la centena.

No obstante, no sería realista despreciar la presión que este planteamiento supone a los contribuyentes. La forma en que organizan su actividad económica, estructuran sus operaciones y grupos empresariales, incluso los territorios en que operan, pueden hacer variar sustancialmente sus impuestos, sin merma del debido cumplimiento de la norma tributaria. Pero, operando dentro de la legalidad, ¿será legítima, o socialmente aceptable, cualquier decisión que adopten?

La cuestión será especialmente visible pues la mayoría de los impuestos, en la mayoría de los países, se gestionan con sistemas de autoliquidación. Es decir, los contribuyentes periódicamente están obligados a hacer una declaración en la que manifiestan que el impuesto correspondiente se calcula de una determinada forma e ingresan la cantidad resultante. Cualquier decisión se adoptará, por tanto, pudiendo estimar el coste tributario concreto de cada alternativa estudiada.

Que esta autoliquidación suponga que se ha cumplido con la obligación de contribuir, dependerá sin embargo de un juicio de legalidad externo (Administración tributaria y en su caso la de justicia) que solo se conocerá en un momento a veces muy posterior.

Sin duda, dicho juicio debiera estar basado en lo que la norma establece concretamente y no en las valoraciones que se puedan tener, individual o socialmente, sobre si dicha norma es la apropiada para hacer frente a las necesidades de recaudación o imperativo de justicia social del sistema tributario de que se trate y en el momento en que se haga dicho enjuiciamiento.

En definitiva, la concreción de la contribución justa a exigir a cada contribuyente es un proceso político que culmina en las normas que finalmente se establecen. En el proceso de aplicación de las normas tributarias corresponde tanto a los contribuyentes como a la Administración aplicar la letra y el espíritu de las mismas, pero no determinar esta aplicación a partir de un juicio subjetivo sobre la idoneidad de las mismas. Será, pues, justa la contribución realizada de acuerdo con la norma, rectamente interpretada y aplicada, aunque la opinión social en un momento dado pueda haber variado y exija un comportamiento distinto.

La opinión social podrá, a través de su voto, inclinarse hacia nuevas reglas más o menos exigentes e instar cambios, pero solo es la norma la que determina en el ámbito tributario lo que es justo.

b) La proscripción del abuso de incoherencias legales (*arbitrage*) en el ámbito fiscal internacional.

Cuando hablamos de contribución justa, otra referencia común será la abstención del «abuso de las incoherencias de los sistemas fiscales». La realidad es que, efectivamente, la creciente globalización de los negocios, la digitalización de la economía y la competencia

fiscal entre los Estados han provocado que los impuestos sobre la renta, particularmente el impuesto sobre sociedades, no ofrezcan seguridad a los Estados sobre la permanencia de sus respectivas bases imponibles, pudiendo comprometer significativamente sus necesidades de recaudación.

La consideración de que las empresas tuvieran que tributar por el impuesto sobre sociedades ignorando las posibilidades que les ofrece la globalización y digitalización de su actividad económica, como guía de comportamiento responsable, plantea ciertamente problemas relevantes. Algo similar ocurre con las ventajas fiscales que los Estados ofrecen a quienes desarrollen en su territorio determinada actividad económica.

Si de lo que estamos hablando es del «abuso» de las mencionadas incoherencias, esto ya se encuentra protegido por la normativa, tanto la interna como la convenida. La eficacia de estas normas para hacer frente a la llamada erosión de bases imponibles no cabe sustentarla en la apelación a lo que cada compañía entienda que es un comportamiento ético en esta materia, sino por el desarrollo de instrumentos jurídicos y controles efectivos que impidan el abuso aquí mencionado. Una muy gráfica forma de expresar los límites de la planificación fiscal la hizo, a mediados del siglo pasado, el laborista británico Dennis Healey, que dijo que la distancia que hay entre la planificación fiscal y la evasión fiscal es «el grosor de la pared de una cárcel». Por tanto, la abstención del abuso no es tanto una materia que tenga que ver con el cumplimiento voluntario sino simplemente con el cumplimiento de la ley.

Si de lo que hablamos es de evitar una ventaja fiscal que proporcione una actividad empresarial desarrollada en varios países, comparada con la realización de esa misma actividad en un solo país, sería en cambio muy discutible cuál habría de considerarse el interés social protegido y no menos problemático determinar la jurisdicción relevante para hacer este análisis. Algo parecido nos ocurre con la digitalización. ¿Tiene sentido dedicar esfuerzos y recursos a fabricar velas cuando se ha inventado la bombilla? ¿Deberíamos seguir recogiendo el trigo a mano cuando hay cosechadoras? Las ventajas, también fiscales, que proporciona a la actividad económica tanto la globalización como la digitalización, han de utilizarse ajustando los sistemas tributarios en lo que sea necesario para adaptarse a esta nueva realidad.

Es una obligación del legislador que puede recabar para ello el apoyo de los múltiples interesados en la fiscalidad, eliminar o reducir las incoherencias del sistema fiscal, su falta de adaptación a la realidad económica. Mientras tanto, las empresas habrán de cumplir con la normativa vigente en cada territorio, sin incorporar mejoras subjetivas o correcciones individuales, que no se corresponden a criterios de cumplimiento voluntario y responsable mediante procesos de decisión previamente establecidos, transparentes, eficientes y soportados desde el punto de vista interpretativo.

Un término especialmente esquivo, al tratar esta materia, es el de «paraíso fiscal». A pesar de su larga tradición en el ámbito tributario, es en los últimos años donde ha cobrado gran protagonismo. El problema que plantea esta calificación, hoy en día, es que su contor-

no es tan variable como las personas que lo utilizan. Dos son las características que, hasta la fecha, habían dado sustancia a este concepto: se trataría de jurisdicciones con una muy baja o ausencia de tributación y la utilización del secreto como garantía de opacidad, para el ocultamiento de rentas y haberes. En términos de responsabilidad fiscal es esta última característica la que hemos de considerar determinante, ya que evitar el pago de impuestos por medio de la ocultación, facilitada por una jurisdicción que, bajo la excusa del secreto, no suministra información tributaria a otro Estado, supone un claro incumplimiento de las obligaciones tributarias.

No podremos considerar, al menos desde el punto de vista técnico-tributario, paraíso fiscal a cualquier jurisdicción que esté comprometida con el intercambio de información con otros Estados. El suministro de información, automático o a requerimiento, pero preciso, completo e inmediato, permite a las Administraciones tributarias interesadas examinar la realidad económica subyacente de cualquier renta o patrimonio que se asigne a esa jurisdicción y determinará, en su caso, la artificiosidad o realidad económica subyacente de la localización de las rentas que corresponda.

En la actualidad, diversas organizaciones han elaborado listas que relacionan lo que denominan paraísos fiscales pero que se refieren fundamentalmente a jurisdicciones con tributaciones reducidas, siendo la opacidad o transparencia de sus Administraciones tributarias ignorada a estos efectos.

Una tributación reducida puede responder a muchas razones y estar siendo compensada mediante otros recursos (del Estado central, de recursos naturales, etc.) y no puede presuponer un juicio necesariamente negativo sobre su situación política o social. Debiera ser obvio que determinar negativamente la responsabilidad fiscal de cualquier empresa por el mero hecho de tener actividades en jurisdicciones que, manteniendo una reducida tributación, son transparentes en la información tributaria, carece de sentido.

Habremos de aceptar que cada Estado es soberano en la decisión del nivel de tributación que exige a sus contribuyentes y que, en ocasiones, puede aceptar incluso discriminar positivamente a los residentes a una región o zona (por su menor nivel de desarrollo, por su lejanía, etc.). Solo debiera dar lugar a la negativa consideración de «paraíso fiscal» si no acepta suministrar información a otros Estados cuando se la demandan en relación con personas, entidades u operaciones con relevancia en su respectivo territorio.

En realidad, cuando se plantea la discusión sobre un nivel de tributación mínimo, por debajo del cual habría un «paraíso fiscal», un territorio de baja o nula tributación, nos referimos a un problema específico del impuesto sobre sociedades, no del sistema tributario en su conjunto. Una baja carga fiscal en este impuesto ya hemos comentado que puede ser compensada de muchas formas, incluso dando lugar a una presión fiscal superior a la existente en países con tipos nominales mayores en el mismo impuesto. Si en el marco de la OCDE se están desarrollando importantes trabajos en esta materia, habrán de tener en

cuenta la diversidad de motivos y territorios afectados antes de imponer una regla que, a fuer de simple, acabe siendo tan injusta como la situación que pretendía combatir. La competencia fiscal entre Estados o territorios no es ni siempre ni necesariamente dañina, y la fórmula de integración internacional que pudiera acordarse habría de tener en consideración la necesidad de ciertos regímenes especiales.

c) La renuncia a las actividades de influencia en el proceso legislativo o de interpretación y aplicación de la norma tributaria

Una mención también usual es la que se refiere a la abstención de las empresas, o del mundo económico en general, de «usar su capacidad de influencia frente a gobiernos» para determinar su política fiscal. Pero es una idea que vuelve a tener contornos tan imprecisos, a la hora de establecer criterios de RSC, que no permite una construcción fácil a partir de la misma.

Efectivamente, esta influencia será ilegítima cuando no responda a los criterios de transparencia que debieran ser exigidos en toda relación con la Administración pública. Una vez más, la legislación aplicable debe sancionar las conductas impropias en este ámbito. Del mismo modo cabe razonar en relación con la gestión de las incompatibilidades por el ejercicio de cargo público, en particular con la Administración de justicia o puestos políticos claves.

En definitiva, no puede exigirse a una parte de la sociedad abstenerse de opinar e influir en los procesos políticos de producción normativa, de decisión y aplicación de los tributos. Podemos incluso señalar que es más responsable socialmente hacerlo que no hacerlo, siempre que se haga en un entorno abierto, público y transparente. Una empresa, un particular que desarrolle una actividad económica, directamente o a través de sus asociaciones, ejerce su responsabilidad fiscal cuando expresa opiniones en las que disiente, añade o pide modificaciones, tratando de influir en su Gobierno respectivo, siempre que lo haga en la forma antes indicada.

Todo lo anteriormente expuesto muestra que la imputación de un riesgo reputacional, al que las empresas pueden verse enfrentadas como consecuencia de un incumplimiento de alguno de los anteriores criterios, erróneamente fundamentado, puede llegar a comprometer los principios de legalidad y equidad, y en ningún caso puede ser el soporte de la RFE-RSC.

Una inadecuada comprensión de estos criterios daría lugar a un injusto instrumento de recaudación, adicional a la prevista por el sistema tributario, que pagarían quienes prefirieran asumir ese coste antes que exponerse a un infundado riesgo reputacional.

Finalmente, hay que insistir en dos aspectos que son necesarios para hacer un adecuado examen de los criterios y las listas sobre las que se construye dicho riesgo reputacional: la exclusiva consideración del impuesto sobre sociedades pagado localmente y que la RFE solo sería aplicable a las empresas multinacionales, de gran dimensión.

En realidad, la contribución tributaria de una empresa y, por tanto, la responsabilidad asociada a su cumplimiento efectivo abarca al conjunto de los impuestos aplicables a la actividad empresarial que, en muchos casos, ni siquiera otorga al de sociedades el papel más relevante para definir su contribución fiscal. Son muchos y muy diversos los impuestos y tasas que gravan la actividad económica desarrollada e ignorarlo solo conduce al error. Una simple comparación entre la cuenta 63, «Tributos», del Plan General de Contabilidad, y la cuota del impuesto sobre sociedades debiera bastar para entenderlo.

Algo parecido ocurrirá si comparamos resultados globales de una empresa o grupo empresarial con una singular cuota local del impuesto sobre sociedades. También parece obvio que en tal caso ofreceremos una información capciosa, o cuando menos confusa, pues tales resultados solo habrían de compararse con lo pagado en el conjunto de países en los que se han obtenido dichos resultados.

En segundo lugar, parece obvio señalar que la responsabilidad social que entraña el cumplimiento de las obligaciones tributarias alcanza al conjunto de personas y entidades que desarrollan actividades fiscalmente relevantes. La RFE no es patrimonio exclusivo de las grandes corporaciones, afecta a todos los contribuyentes, en particular a todos los que desarrollan una actividad económica. A menudo, quizá por la falta de transparencia en la comunicación de resultados recaudatorios, se imputan incumplimientos a sectores sociales o empresariales de forma demagógica y superficial. En este punto, para poder determinar dónde se encuentra cada uno, no estaría de más que la Administración tributaria publicara el porcentaje de la recaudación que proviene de cada tipo de empresas, según su ámbito, internacional, doméstico o local, por sectores de actividad o regímenes aplicables, ayudando así a desterrar errores comunes y poniendo en valor a quienes mejor cumplen⁷.

Finalmente, recordemos que la legislación tributaria, tanto la interna como la convenida, deben determinar un reparto suficiente y justo de la recaudación tributaria entre los Estados. Este es el reto que plantean la globalización, la digitalización y la competencia fiscal entre los Estados. La crítica expuesta trata de señalar que más que de RSC o de RFE, en muchos casos, de lo que realmente se habla es de las carencias de la normativa de los vigentes impuestos sobre sociedades, de la falta de voluntad política para enfrentar estos problemas y hacer frente a esos retos, tratando de responsabilizar de esas limitaciones a conductas empresariales que, cuando resultan abusivas, ya encuentran respuesta legal en nuestro sistema vigente.

⁷ *Vid.* Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. TAXUD/2015/CC/131. Directorate General Taxation and Customs Union, elaborado por Center for Social and Economic Research (Project leader), Institute for Advanced Studies (Consortium leader), in consortium with CPB, IFS, DIW, IPP, DONDENA, PwC, ETLA, ISER, IEB.



Referencias bibliográficas

- Calderón Carrero, J. M. (2019). Redimensionamiento de marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS. *Revista Análisis Tributario*, 378.
- IHS. (2019). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*. IHS, Institute for Advanced Studies.
- OCDE. (2016). *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. OECD Publishing, Paris. Recuperado de <<https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>>.
- OCDE. (2020). *International collaboration to end tax avoidance*. Recuperado de <<https://www.oecd.org/tax/beps/>>.
- OCDE. (2010). *A Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies. Sixth meeting of OECD Forum on Tax Administration*. Istanbul, 15-16 September 2010.
- Von Jhering, R. (1872). *Der Kampf ums Recht*. Vittorio Klostermann.



La obligación de revertir los deterioros impuesta por el artículo 11.6 de la Ley 27/2014

A propósito de la [SAN de 14 de noviembre de 2019, rec. núm. 238/2016](#), y de la [RTEAC de 2 de marzo de 2016, RG. 5079/2012](#)

Luis de Lorenzo Gil

Abogado

Extracto

La Audiencia Nacional ha modificado recientemente su criterio respecto a la obligación de revertir los deterioros que contempla el artículo 11.6 de la Ley del impuesto sobre sociedades (anterior art. 19.6 del texto refundido del impuesto). Influida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), la Audiencia Nacional (AN) ha terminado por acoger, probablemente sin darse cuenta de ello, una interpretación de dicho artículo que es abiertamente contraria a la única interpretación gramatical posible del precepto. Este no solo ordena, con absoluta claridad, que la reversión del deterioro se integre en la base imponible de la sociedad que lo haya reconocido o en la de otra entidad vinculada con ella, sino que también hace depender el contenido concreto de dicha orden de cuál de ellas sea titular, en el momento de la reversión, del activo deteriorado. Omitiendo el necesario análisis gramatical del precepto y la imprescindible coordinación de su contenido con el resto del ordenamiento tributario, el TEAC y la AN han puesto el foco exclusivo en una inexistente finalidad «antielusiva» de la norma para, de ese modo, poder amputar uno de los contenidos que el citado artículo 11.6 atribuye a la orden que él mismo contiene.

Palabras clave: reversión; deterioro; vinculación.

Fecha de entrada: 16-02-2020 / Fecha de aceptación: 05-03-2020 / Fecha de revisión: 30-03-2020

Cómo citar: Lorenzo Gil, L. de. (2020). La obligación de revertir los deterioros impuesta por el artículo 11.6 de la Ley 27/2014 (A propósito de la SAN de 14 de noviembre de 2019, rec. núm. 238/2016, y de la RTEAC de 2 de marzo de 2016, RG. 5079/2012). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 105-136.



The obligation to revert the asset impairment enforced by article 11.6 of Corporate Tax Law

Luis de Lorenzo Gil

Abstract

The Audiencia Nacional has recently modified its criteria regarding the obligation to reverse the asset impairments referred to in article 11.6 of the Corporate Tax Law (former art. 19.6 of the Royal Decree 4/2004). Influenced by the TEAC, the Audiencia Nacional has finally admitted, probably without realizing it, an interpretation of said article that is openly contrary to the only possible grammatical interpretation of it. The article 11.6 not only orders, clearly, that the reversal of the asset impairment must be integrated in the taxable base of the company that has recognized it or in the taxable base of a related entity. The specific content of this order also depends on the fact of which of these companies owns, at the time of the reversal, the impaired asset. Omitting the necessary grammatical analysis of the article and the essential coordination of its content with the rest of the tax system, the TEAC and the Audiencia Nacional have put the exclusive focus on a non-existent anti-tax avoidance purpose to, in this way, be able to cut off one of the contents that Article 11.6 itself attributes to the order it contains.

Keywords: reversion; asset impairment; related-party transactions.

Citation: Lorenzo Gil, L. de. (2020). La obligación de revertir los deterioros impuesta por el artículo 11.6 de la Ley 27/2014 (A propósito de la SAN de 14 de noviembre de 2019, rec. núm. 238/2016, y de la RTEAC de 2 de marzo de 2016, RG. 5079/2012). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 105-136.



Sumario

1. Introducción
2. El mandato
3. Una primera reflexión sintáctica
4. Sobre el verbo «imputar»
5. Más gramática
6. El Derecho
7. La elusión
8. Conclusión

1. Introducción

Soy plenamente consciente de las diferencias que Josef Esser advirtió que existen entre la interpretación jurídica de un texto y su comprensión filológica. Y sé que la interpretación de la ley escrita es una tarea u oficio técnico y no gramatical para el que, en palabras de Eduardo García de Enterría, «hay que acudir armado con categorías y principios jurídicos». Pero para alguien con tendencia a demarrarse hacia el positivismo –y yo soy de esos–, aquellos –los principios jurídicos– son, en el mismo número de ocasiones en el que resultan imprescindibles, un mero artificio al que acudir cuando se quiere subvertir una ley que no se pliegue a nuestros deseos.

Además, no podemos ignorar que en el mundo tributario es muy habitual despreciar la interpretación de las normas que atiende, principalmente, al sentido propio de sus palabras; se suele desdeñar identificándola como algo fácil y simplón a lo que, por tanto, se le debe prestar poca o ninguna atención. Servirse de ella es considerado como una cosa pueril, inocente, cándida y, en fin, inadecuada para averiguar los «mensajes secretos, recónditos y reservados» que, para los detractores de tal interpretación, deben encerrar, necesariamente, las normas tributarias. Enigmas que, claro está, solo se encontrarían al alcance de unos pocos; capacitados para descifrarlos acudiendo, no al vulgar contenido textual de la redacción de una norma, sino a una siempre provechosa componenda entre el sentido lato o figurado de sus palabras y aquellos principios jurídicos de los que, para la ocasión, se pueda, más o menos, echar mano.

Elocuente es el hecho de que para referirse a ese tipo de interpretación se acostumbre a emplear un adjetivo –«literal»– que, en este contexto, connota, además de su significado propio o específico, otro de carácter claramente peyorativo que pasa a ser, directamente, despreciativo cuando se sustituye por su derivado nominal: «literalidad». Referirse a la «literalidad de la norma» suele proporcionar al que lo hace un doble efecto; por un lado, la causación en sus oyentes de otro taumáturgico por virtud del cual cualquier conclusión que se extraiga sobre un determinado mandato normativo basándose exclusivamente en su literalidad debe ser descartada automáticamente y sin mayor razonamiento (el Derecho –especialmente el tributario– no puede ser así de simple por mucho que sus destinatarios sean todos los ciudadanos; el «simple» es el intérprete que actúa de ese modo); y, por el otro, le abre la puerta en la que se encuentran, ocultos a casi todos, los verdaderos espíritu y finalidad de la norma. Elementos sobre los que el intérprete podrá elucubrar con soltura y sin miedo a ser contradicho; mucho menos por la pobre y desgraciada «literalidad» de la norma que, siendo accesible para todos, habrá quedado, no obstante, en un plano muy inferior; desde el que resultará inalcanzable aquel en el que ya estará volando el exégeta.

Y así suele ser como, sin darnos cuenta, nos convertimos en legisladores y acabamos dando a las leyes el contenido que, a nuestro cuestionable juicio, creemos que deberían tener (y, por tanto, creemos que tenían en la mente del legislador) en lugar del que realmente ellas tienen y manifiestan a través de sus palabras. Porque, no nos engañemos, cuando uno se adentra en las menudencias del espíritu y finalidad de las leyes, estas suelen tener tantos –espíritus y finalidades– como oráculos dispuestos a desentrañarlos haya. Y hay muchos. Luego, cuando aterrizamos, solemos invocar, en otros ámbitos, a la seguridad jurídica que, en ese concreto entorno, hemos contribuido a destrozar.

Le sucedió, por ejemplo, a la Dirección General de Tributos (DGT) cuando se aprobó la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). En ella –en la ley– se exigía, con claridad nítida e inobjetable, que, a la hora de determinar la base imponible de un grupo fiscal, se eliminasen también las *partidas intragrupo* a las que se refiere el artículo 41 de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010. Y así lo indicó, razonándolo de manera ejemplar conforme al texto de la ley, en hasta tres contestaciones (V2400/2015, V4163/2015 y V3869/2015). Aquello no gustó a quienes vuelan por encima de las normas y no necesitan (porque conocen sobradamente y de forma innata las instituciones legales y los fines que con ellas se persiguen) detenerse en su redacción, de modo que después de esas tres contestaciones emitió algunas más (V2751/2016, V4312/2016, V4325/2016, V4499/2016 y V0048/2017) conforme a las cuales las referidas *partidas intragrupo* ya no tenían que ser eliminadas a la hora de determinar la base imponible del grupo por la exótica y exclusiva razón de que «de lo contrario, se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las entidades intervinientes en la operación, que resultaría contrario a la filosofía del régimen de consolidación fiscal». Como si un cambio en el reparto de la cuota tributaria consolidada entre las diferentes sociedades respecto de las expectativas existentes pudiese y hubiese de ser resuelto, exclusivamente, mediante una ilegal reinterpretación del régimen de consolidación fiscal que, arrumbando su inobjetable redacción, apelase, en exclusiva, a «la filosofía» (fementida, por otra parte) de dicho régimen.

Hay veces, sin embargo, en las que la interpretación literal no es tan fácil y simplona como quisieran quienes suelen prescindir de ella, sino que adquiere una dificultad sobresaliente. Para esos casos, la candidez y la ingenuidad se suelen sustituir por otro tipo de reproches entre los que la falta de claridad, el desacierto, el descuido, el equívoco o la falta de precisión en la redacción adquieren el protagonismo. A ello, es verdad, ha contribuido un legislador tributario que probablemente sea muy competente para concebir en sus esquemas mentales tributos casi perfectos pero que, desde luego, no es capaz de expresarlos adecuadamente porque, sencillamente, no sabe escribir.

Aunque, en ciertas ocasiones, el encargado de interpretar las normas también debiera, humildemente, reconocer sus propias carencias para desenvolverse adecuadamente en eso que, con demasiada soltura y facilidad, tiende a arrinconar en un lugar retirado o apartado como si fuese algo inútil: el sentido propio de las palabras de la ley. Porque la importancia que tiene, en el ámbito del Derecho, saber escribir correctamente solo es superada por la

que representa acertar a comprender lo escrito. En otro caso, los despropósitos están garantizados. Hay ejemplos muy numerosos y muy recientes. Quisiera solamente apuntar aquí tres de ellos que son, para mí, escandalosamente llamativos y centrarme, después, y como promete el título de estas notas, en el último. Porque sobre los otros dos ya he escrito en lugares diferentes.

El primero afecta a la «plusvalía municipal»; aunque ignoro qué quisieron decir realmente los respectivos ponentes del Tribunal Constitucional en sus Sentencias de 2017 números 26, 37, 48 y 59 (algo que sería necesario conocer para opinar sobre su acierto al redactarlas) lo que desde luego no ha sabido –o no ha querido– comprender el Tribunal Supremo (TS) es lo que, gramaticalmente, está nítidamente escrito en ellas. Y no acertando a comprenderlo dio inicio, el 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017), a un despropósito que se está multiplicando exponencialmente a medida que se están resolviendo, en igual sentido, las decenas de recursos de casación que tiene pendientes de sentenciar. Si todo sigue así, pasado un tiempo, cuando alguien que sepa leerlas objetivamente analice nuevamente aquellas sentencias, quizá se produzca otro episodio similar al recientemente acontecido acerca de la identidad del sujeto pasivo en el impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava los préstamos hipotecarios (SSTS de 27 de noviembre de 2018 –recs. núms. 1653/2017 y 5911/2017– afrentadas, casi de inmediato, por SSTS de 16 de octubre de 2018 –rec. núm. 5350/2017–, de 22 de octubre de 2018 –rec. núm. 4900/2017– y de 23 de octubre de 2018 –rec. núm. 1168/2017–).

El segundo se refiere a la retribución de los administradores. Aquí, el estrepitoso error de redacción lo cometió el legislador, quien escribió lo contrario de lo que quería decir (o, probablemente, hacer; intentar otorgar, por una cuestión de soberbia, rango de ley a una construcción dogmática que algunos consideramos que, al ser sometida a un análisis lógico-jurídico, deviene inviable). El TS, sin embargo, supo leer, magistralmente bien, el artículo 217 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (Ley de Sociedades de Capital) en su Sentencia de 26 de febrero de 2018 (rec. núm. 3574/2017) aunque, ahora, sea la Dirección General de los Registros y del Notariado quien, a partir de su Resolución de 8 de noviembre de 2018 (BOE de 29 de noviembre de 2018), esté intentando leer torcidamente dicha sentencia.

El tercero (la identidad del obligado a revertir los deterioros de un activo que haya sido transmitido a una entidad vinculada) no es, todavía, un capítulo mal cerrado, pero le falta poco. Su final va a depender, una vez más, de que se sepa leer adecuadamente el artículo 11.6 de la LIS y se corrija la errónea lectura que de su versión anterior (art. 19.6 del RDLeg. 4/2004) realizó el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 2 de marzo de 2016 (RG 05079/2012), luego reiterada en otra de 2 de marzo de 2017 no publicada en su base de datos –DYCTEA– contrariando, por lo demás, lo dicho por la Audiencia Nacional (AN) en su Sentencia de 20 de diciembre de 2010 (rec. núm. 611/2007); de quien –junto con el TS, para el caso de que le termine alcanzando la cuestión– yo esperaba que resistiera –pero con argumentos mejores que los empleados hasta ahora– y no acabase embriagada por un TEAC cada vez más sofista.

Pero no ha sido así. La AN ha abjurado, en su reciente Sentencia de 14 de noviembre de 2019 (rec. núm. 238/2016), de todo lo que dijo en la de 20 de diciembre de 2010. Y el retracto se ha producido, además, sin emplear argumentos propios –excepto alguno que quizá debió haberse ahorrado–, sino incurriendo, por ingenuidad y –supongo– falta de tiempo suficiente para analizar los asuntos que le competen, en los mismos errores que en las resoluciones del TEAC fueron, a mi juicio, vertidos con una intención traslapada que ha terminado dándole gloriosos frutos en la AN. Feracidad que ha tardado bien poco en exhibir, «orgullosa», en su base de datos (DYCTEA) haciendo constar en la resolución, casi como una mención honorífica, la siguiente nota: «Criterio confirmado por Sentencia de la Audiencia Nacional de 14/11/2019 (recurso n.º 238/2016)». ¿Cuántas resoluciones del TEAC, rectificadas luego por los tribunales, lucen notas de esa laya advirtiendo que han sido desmentidas?

A juzgar por esa nota, parece que el panorama con el que vislumbra el TEAC la situación incluye un alto grado de confianza en que el TS no reconduzca jamás la situación a los cauces intelectuales de los que nunca debió salir y ya da la batalla por ganada. Tan ganada como yo, honestamente, la doy por perdida. Lamento la iconoclasia, pero que el TS terminará también trasuntando, con algún exorno, la resolución de TEAC me parece, a estas alturas, algo ya ineluctable.

2. El mandato

La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

Esta mal construida orden –pero en su versión de 1995–, una formidable capacidad para leer lo que no pone en ella y el socorrido «fraude» (la finalidad «antielusoria» que atribuye al precepto; y que quizá debió calificar de antielusiva) son el único andamiaje sobre el que la vocalía tercera del TEAC construye, en su Resolución de 2 de marzo de 2016 (RG 5079/2012), un criterio según el cual «la recuperación del valor [de un elemento patrimonial que haya sido transmitido] debe integrarse en la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor», esto es, en la base imponible de la entidad que lo haya transmitido y que, por tanto, no ostente ya su titularidad en el momento en que se produzca aquella recuperación. Y lo mismo ha hecho la sección segunda de la sala de lo contencioso-administrativo de la AN en su Sentencia de 14 de noviembre de 2019 (rec. núm. 238/2016), que, como ya he advertido, se ha dejado arrastrar, de forma poco elegante, por el TEAC para, así, poder desdecirse a sí misma respecto de lo que dijo en su Sentencia de 20 de diciembre de 2010 (rec. núm. 611/2007).

Digo que es poco elegante porque no parece intelectualmente muy refinado resolver una cuestión de semejante calado apoyándose, casi en exclusiva, en una machacona reproducción literal de la resolución del TEAC sobre cuyo recurso uno tiene que decidir, para terminar

realizando una afirmación absurda («que no resulta admisible [...] que pueda ser una u otra entidad indistintamente y a su libre elección, la que pueda imputarse dicha recuperación») que, acto seguido, permite presentar la solución adoptada –por muy absurda que esta también resulte–, como la única que posibilita, precisamente, evitar aquel supuesto sinsentido. Esto es, para eludir un absurdo que no es tal se impone otro, pero sin reconocer o admitir que lo sea.

Y si con la frase que ha quedado entrecomillada en el párrafo anterior lo que se quiere afirmar es que al variar el contenido del gravamen impositivo según se lleve o no a término un acto con contenido real (y no meramente simulado) y con capacidad plena para alterar las relaciones jurídicas y cuya realización, obviamente, dependa, en exclusiva, de la voluntad de obligado tributario (en este caso la transmisión, real, del activo deteriorado a un sujeto pasivo vinculado con él) se estaría poniendo en manos de este el contenido de aquel gravamen, el argumento se entiende aún menos. Porque me atrevería a decir que hay, no ya centenas, sino miles de actos jurídicos cuya realización o no realización –que depende de la exclusiva voluntad del obligado tributario– altera el gravamen que este sufre sin que jamás se oiga, como es lógico, el más mínimo reproche al respecto. ¿O es que no está en la exclusiva mano del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas que obtenga ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles, que estos queden gravados como un rendimiento procedente de una actividad económica o como un rendimiento del capital inmobiliario mediante el establecimiento, o no, de una relación laboral ordinaria, a jornada completa, con otra persona? Sinceramente –y sin necesidad de adentrarse en el terreno de las opciones tributarias a las que se refiere el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT)– el argumento me parece jurídicamente tan incomprensible como insostenible.

3. Una primera reflexión sintáctica

Lo que voy a contar es tremendamente aburrido. Pero es inevitable hacerlo; porque la LIS está mal escrita. Y lo está hasta un extremo difícil de tolerar en una norma; la redacción de muchos de sus artículos no solo daña la vista, el oído y el entendimiento, sino, sobre todo, la seguridad jurídica y el Derecho.

Y por este motivo, y ante el esfuerzo que suele comportar el estudio de la construcción sintáctica de los mandatos de la ley –necesario para averiguar su sentido–, existe, como ya he anticipado, una fuerte tendencia a realizar afirmaciones incongruentes o fuera de propósito; a divagar o extraviarse en el raciocinio o el discurso con tal de no recurrir a la aburrida gramática. Esto es, precisamente, lo que hace el TEAC en la resolución señalada. Resolución en la que analiza el artículo 19.6 del que fue texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (RDLeg. 4/2004) y cuya función actualmente es desempeñada por el artículo 11.6 de la LIS.

Dejando aparte sus sujetos pacientes y una escasa variación en cuanto al complemento de régimen preposicional, un mandato (el del art. 11.6) reproduce al otro (el del art. 19.6) y ambos ordenan lo mismo con exactitud; si atendemos a la redacción actual:

La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

Y si lo hacemos a la anterior, el sujeto paciente era «la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro» y el complemento de régimen preposicional no era «en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión», sino *solamente* «en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión». Aún antes en el tiempo (1995), aquel sujeto era «la recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor» y no incluía la abominable coma que, entre él y el verbo, insertó la última versión –la de 2014– aunque, como contrapartida, nos ofrecía un «elegante» uso del adjetivo «misma» con funciones anafóricas, afortunadamente sustituido después –en 2004– por el pronombre personal «ella».

Todas las versiones del mandato están construidas como pasivas reflejas o pasivas con se y la orden que se da en ellas es, sintéticamente, también la misma; «se imputará "algo" en "otro algo"».

El «algo», esto es, el sujeto paciente (o lo que hay que imputar), es «la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible» y el «otro algo», es decir, el complemento de régimen preposicional (o aquello en lo que se debe integrar lo imputado), es «la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión». Pero ¿qué es exactamente «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella»? ¿Qué función sintáctica desempeña?

Alegando que la respuesta a la pregunta que ha quedado formulada es confusa («la norma no es lo suficientemente clara como para no necesitar de una labor interpretativa. Basta su simple lectura para apreciar que no permite concluir de forma determinante sobre la cuestión aquí debatida», dice), el TEAC –creo que sin ser realmente consciente de ello– nos ofrece un papel relacional para el sintagma final del artículo 19.6 que, además de resultar sensacional y extraordinario, le permite ahorrar el Derecho a sus deseos para imponerlos como solución; pero haciéndolos pasar no como tales sino como el fruto exclusivo de un razonamiento jurídico sopesado y sensato con el que ha terminado por seducir a la AN.

El sintagma –en la trastienda mental del TEAC– queda convertido en una especie de complemento adjunto de la oración de relativo («en el que se haya producido dicha reversión») que modifica al complemento preposicional («del periodo impositivo») del grupo nominal «la base imponible». Por ponderar su importancia mediante antifrasis: ahí es nada. El TEAC pretende que lo expresado por el mandato del artículo 19.6 sea algo así como que la reversión de un deterioro –que, piensa él, habitualmente «se produce» en la entidad que practicó la corrección– también se debe imputar aunque tal reversión se «[haya producido]

en otra sociedad vinculada con ella»; y que, como el mandato no especifica en la base imponible de quién se debe efectuar dicha imputación, esta debe de hacerse en la de «la sociedad que practicó la corrección». Al fin y al cabo, «ahí» se efectúa siempre tal imputación y hacerlo en otro «sitio» sería un fraude.

Además de la barbaridad sintáctica que ha quedado dicha al principio del párrafo anterior, la validez del razonamiento del TEAC también exige asumir algo que, no por oírse y leerse con harta frecuencia, deja de ser inaudito: que las «reversiones» no se «producen» en el valor del propio elemento deteriorado, sino, más bien, en quien sea su titular.

El TEAC, sobrepasando los límites de lo razonable, crea, en su entendimiento, un inexistente e imposible vínculo entre el verbo «producir» (conjugado, en el art. 19.6, en pretérito perfecto compuesto –o antepresente– de subjuntivo; «haya producido») y la alternancia que se expresa inmediatamente a continuación de él para hacernos creer que con el fragmento se está aludiendo a la doble posibilidad de que «la reversión [del deterioro] se *"haya producido"* *"bien en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella"*».

Como he dicho, considerando, además, que las reversiones del deterioro de un activo se «producen» en su titular (el propietario del activo) en lugar de en el valor del propio activo, el TEAC alcanza su momento sublime y conforme al cual, pese a que cuando reviertan las circunstancias que permitieron a alguien reconocer una pérdida por el deterioro de un activo su titular ya no sea ese alguien sino otra sociedad vinculada con él, se mantendrá viva la obligación de reconocer un ingreso. Y como, así entendido, el mandato no especificaría en modo alguno quién debe reflejar ese ingreso, el TEAC cierra el círculo acudiendo a la figura del fraude mediante la cual consigue, con facilidad, concluir que el ingreso lo debe reconocer quien también reconoció el gasto; esto es, la reversión se «produce» en un sujeto pasivo (bien expresado, se debió decir que se «produce» siendo titular del activo un sujeto pasivo, aunque, entonces, el razonamiento del TEAC se vendría abajo) pero el ingreso asociado a ella –a la reversión– lo reconoce otro sujeto pasivo diferente y vinculado con aquel, por el solo hecho de dicha vinculación y de que en su día detentó ese activo y reconoció un deterioro en su valor.

Así las cosas, ni es fácil ni es entretenido reconducir el razonamiento del TEAC a los límites gramaticales de los que nunca debió salir, pero –como ya he dicho– hay que hacerlo necesariamente; porque así lo ordena el artículo 3.1 del Código Civil y porque el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» solo puede realizar dos funciones muy precisas que nada tienen que ver con la que, fantasiosamente, le asigna el TEAC; o bien modifica al verbo «imputar» o bien lo hace sobre la locución nominal «base imponible». Digo que los modifica en el sentido de que introduce cierta información, sea o no exigida o pedida por ellos, sobre el verbo «imputar» o sobre «la base imponible». No hay más posibilidades (ni mucho menos la de vincularlo con el verbo «producir»), mal que le pese al TEAC y pese a quien pese. Incluida la AN.

Dicho de otra forma y para quienes tengan una sensibilidad exagerada y contraria a la gramática: si el artículo 11.6 ordena «imputar "algo" en "otro algo"», el sintagma sobre el que

el TEAC pretende edificar su razonamiento o nos está proporcionando cierta información sobre el «otro algo» (es decir, sobre «la base imponible») o nos la está proporcionando sobre la misma «imputación» que ordena (y más en concreto sobre dónde debe realizarse esta) pero es imposible, como luego explicaré, conectarlo con el verbo «producir» («haya producido») que incluye la oración de relativo del artículo 19.6, que es lo que pretende el TEAC.

Lo anterior solo se puede trocar, en términos gramaticales, por dos funciones alternativas para el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella»; o se trata de un complemento adjunto del grupo nominal «la base imponible» (es decir, un adjunto del núcleo del complemento de régimen preposicional que incluye la orden), o se trata de un complemento adjunto del grupo verbal (y más en concreto, un complemento circunstancial del núcleo verbal –«imputar»– del mandato). Con ello se agotan por completo sus posibles funciones sintácticas.

Sin embargo, antes de seguir con esta fatigosa y penosa cuestión, creo conveniente ocuparme de otra que quizá sirva para comprender un poco mejor lo que luego voy a decir y que, desde luego, es algo –pero solo un poco– más entretenida.

4. Sobre el verbo «imputar»

El verbo «imputar», al que acuden y en torno al cual giran tanto el actual artículo 11.6 como el antiguo 19.6, es tan inadecuado para expresar lo que se quiere decir con él como arraigado está en el ámbito del impuesto sobre sociedades, de manera que, más que intentar la imposible tarea de cambiarlo, lo mejor es procurar fijar de modo preciso cuál es su significado especializado en el contexto técnico del derecho tributario, ya que el concepto común o usual de los diccionarios solo es útil en los ámbitos del derecho penal, del derecho contable y, a lo sumo, del derecho civil. En aquellos (Diccionario de la Lengua Española, RAE), «imputar» es o bien «atribuir a alguien la responsabilidad de un hecho reprobable» o bien «señalar la aplicación o inversión de una cantidad, sea al entregarla, sea al tomar razón de ella en cuenta». El de uso del español de María Moliner añade que «imputar» es «atribuir a una cosa ser causa de cierta desgracia o contratiempo» y el del español actual de Manuel Seco extiende la «desgracia o contratiempo» a «otra cosa» cualquiera. El diccionario panhispánico del español jurídico se limita a dilatar aún más esa extensión, asignándole, al término, el significado de «atribuir», sin más, y considerándolo propio del «derecho general» al que define como el «común a varios ámbitos del derecho» entre cuya taxonomía ni siquiera señala al derecho tributario sino, tan solo, al financiero.

Así las cosas, «imputar» podría significar, en derecho tributario, lo que a cada uno le venga en gana; y probablemente considerando esto como un aserto en lugar de una broma, el TEAC se alinea con la afirmación que realiza la jefa adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Con-

tribuyentes en el acto de liquidación cuya revisión le competía y, como he dicho, con tal punto de partida se entrega a una tan desafortunada como supuesta labor de descifrado que, en realidad, le sirve para crear, disimuladamente y a su antojo, el Derecho aplicable. Estamos, en definitiva, ante una manifestación más –pero esta vez palmaria– del voluntarismo jurídico que nos invade y al que, en algún otro lugar de funesto recuerdo para mí, he calificado como la mayor máquina de carcomer la seguridad jurídica que existe hoy en día.

El verbo «integrar» –e incluso el verbo «incorporar»– describe admirablemente bien lo que quería decir quien comenzó a emplear, en las normas que regulan el impuesto sobre sociedades, el verbo «imputar». El primero de ellos, en la tercera de las acepciones del diccionario de la RAE, se define como «hacer que alguien o algo pase a formar parte de un todo»; y el segundo –«incorporar»– como «unir una persona o una cosa a otra u otras para que haga un todo con ellas». Ambas definiciones, en esencia, coinciden con las que ofrecen el diccionario de uso del español y el del español actual antes señalados. El «algo» o la «cosa» suelen ser, en este contexto, un ingreso, un gasto, una simple magnitud o cantidad y, en menor medida, la base imponible de un impuesto; y el «todo» o «la otra cosa» de las que aquellos pasan a formar parte o a las que se unen es la propia base imponible del impuesto sobre sociedades. Cualquiera podría considerar esto último muy discutible si analiza las 11 veces en las que el término «imputar» figura en la Ley 61/1978 y las 95 que lo hace en el Real Decreto 2631/1982 que la desarrolló; las 85 de la Ley 43/1995 (10 menos que en la última versión –año 2014– del RDLeg. 4/2004); o las 110 de la Ley 27/2014.

Porque en muchas de ellas no se predica que algo deba imputarse «en la base imponible» sino que se dice que la imputación debe hacerse «al contribuyente», «al periodo impositivo», «en el contribuyente» o «en el periodo impositivo» de forma que, a simple vista, podría concluirse que el «todo» o «la otra cosa» de las que el «algo» pasa a formar parte o a las que se une no es la propia base imponible del impuesto sobre sociedades sino «el sujeto pasivo» o «el periodo impositivo». Pero esto no es realmente así y aquel «todo» en el que el «algo» debe integrarse sigue siendo la base imponible del impuesto sobre sociedades también en aquellos supuestos en los que la ley ordena la imputación no «en la base imponible» sino «al contribuyente», «al periodo impositivo», «en el contribuyente» o «en el periodo impositivo».

Hay que tener en cuenta que una simple referencia a la base imponible no suele comportar el grado necesario de certeza que se precisa para liquidar un impuesto y habitualmente es esencial determinar, además, tanto el concreto periodo impositivo al que corresponde aquella base imponible a la que uno se refiere como el sujeto pasivo al que debe ser asignada o atribuida. La debida precisión exige imputar «algo», no en una base imponible cualquiera, sino en la base imponible de un ejercicio determinado y de un sujeto pasivo concreto. La preposición «de» –que denota posesión o pertenencia– se emplea habitualmente para señalar a los concretos periodo impositivo y sujeto pasivo a los que corresponde la base imponible. La imputación se hace –o debería hacerse– «en la base imponible [de] un sujeto pasivo singular» o «en la base imponible [de] un periodo impositivo determinado» o, con mayor precisión aún, «en la base imponible [de] un sujeto pasivo y [de] un periodo impositivo».

vo claramente definidos». Que el exacto sujeto pasivo o el específico periodo impositivo se puedan sobreentender muchas veces sin necesidad de citarlos no obsta en modo alguno a lo que se acaba de decir. De forma que cuando no están señalados con el adecuado rigor, es imprescindible aclarar a cuáles se está refiriendo uno. Y a mayor concreción o detalle, mayor longitud y, quizá, mensajes más abstrusos. De manera que la elipsis del núcleo del complemento de régimen preposicional que, semánticamente, exige el verbo «imputar» funciona aquí como un potente elemento del subconsciente para intentar aportar simplicidad (claridad, al fin) refiriéndose a las acciones de «imputar en [la base imponible de] el periodo impositivo (X)» y de «imputar en [la base imponible de] el sujeto pasivo (Y)» mediante la omisión de los segmentos que han quedado señalados entre corchetes, de suerte que las acciones verbalizadas terminan siendo «imputar en [] el ejercicio (X)» e «imputar en [] el sujeto pasivo (Y)». Al cabo y al fin, «la base imponible de» es, en esos casos, un segmento sintáctico cuyo contenido se puede recuperar muy fácilmente por el contexto.

Por consiguiente, cuando la ley ordena que «algo» se impute «en el periodo impositivo» nada pasa a integrarse en él –en el periodo impositivo–, sino que lo que hace ese «algo» es pasar a formar parte de la base imponible –incorporarse a ella– correspondiente a un determinado periodo impositivo. Y cuando la ley ordena que algo se impute «en un sujeto pasivo» nada pasa a integrarse en dicho sujeto pasivo, sino que lo que sucede es que pasa a formar parte de la base imponible –nuevamente, incorporarse– atribuible a un determinado sujeto pasivo.

¿Y de dónde viene la sustitución de la preposición «en» en dichas expresiones por la preposición «a»? ¿Por qué se pasa de imputar «en el contribuyente» o «en el periodo impositivo» a hacerlo «al contribuyente» o «al periodo impositivo»?

Los verbos suelen seleccionar semánticamente las preposiciones que los acompañan y, echando un simple vistazo al diccionario, no es difícil darse cuenta de que el verbo «imputar» selecciona, según su definición común (la del DRAE), la preposición «a» mientras que el verbo «integrar» exige la preposición «en» (o, a lo sumo, la locución preposicional «dentro de»). Por tanto, el empleo «vulgar» del verbo «imputar» debe hacerse con la preposición «a»; mientras que su utilización «especializada» en el contexto técnico del derecho tributario que ahora analizamos debería, sin embargo, y por equivaler a «integrar», servirse de la preposición «en».

De forma que cuando uno elide el grupo nominal –«la base imponible»– que integra el complemento de régimen preposicional que exige el sentido técnico que tiene el verbo «imputar» y mantiene solo los complementos adjuntos de aquel grupo –«de el ejercicio (X)» o «de el sujeto pasivo (y)»– es tremendamente fácil sustituir, sin percatarse de ello, la preposición «en» que exige tal sentido especializado por la preposición «a» que demanda su uso vulgar. Sobre todo cuando el complemento adjunto es una entidad animada, como sucede con «el sujeto pasivo (y)», a quien, casi instintivamente y por la pujanza del sentido vulgar en ese contexto («atribuir a alguien un acto, normalmente condenable»), se pasa, directamente, «a» imputar, perdiendo la consciencia de que lo realmente expresado sigue siendo la imputación «en» su base imponible (la base imponible del sujeto pasivo).

Y en este «juego inconsciente» de las preposiciones –junto a la más práctica que correcta elisión del núcleo del complemento de régimen preposicional que exige el verbo «imputar» en su acepción especializada y equivalente a «integrar»– está, probablemente y como luego diré, una de las tediosas claves de bóveda para entender el sentido gramatical del artículo 11.6 y el de su versión anterior (art. 19.6) y que no podría estar más alejado del que pretende atribuirle el TEAC en la resolución comentada.

5. Más gramática

Vuelvo ahora a la resolución del TEAC que me ocupa. El mensaje, la orden, o el mandato del artículo 11.6 (y el de su antecedente, el art. 19.6) podrá estar mal construido sintácticamente. Y, de hecho, creo que lo está. Pero en absoluto es un mensaje ambiguo. Su contenido no puede entenderse de varios modos ni admitir distintas interpretaciones; no hay motivo alguno para la duda, la incertidumbre o la confusión que se dice que reside en la expresión «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella». Resulta verdaderamente asombroso que ante un grupo coordinado de dos elementos que alternan entre sí o se prestan a una elección («sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella») mediante una conjunción correlativa disyuntiva se pueda llegar a extraer la consecuencia que obtiene el TEAC a través de un proceso «lógico» que no sea el propio de un arúspice: que no hay opción que valga y que la imputación siempre debe hacerse en una de las dos bases imponibles que ofrece como alternativas el artículo 19.6.

Vaya por delante que, si prescindimos del sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella», el apartado 6 del artículo 11 de la LIS contiene la expresión de un mandato que, por la carga de necedad o simpleza que comporta el reiterarlo, podría calificarse con bastante seguridad de perogrullada. La obligación de imputar «la reversión de un deterioro o corrección de valor» «en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión» ya viene impuesta, no solo por el número 1 de dicho artículo sino, sobre todo, por el artículo 10.3 de dicha ley. De manera que no parece discutible considerar que el artículo 11.6 no reitera, sin más ni más, lo obvio o notoriamente sabido, sino que lo hace para introducir alguna aclaración que modifique –en algún punto concreto de ella– la obviedad que previamente declara.

Tal finalidad (la de modificar la obviedad) se encomienda a la expresión «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» que, aisladamente considerada, se limita, como ya he apuntado, a establecer una simple disyunción entre dos entidades distintas; la que practicó la corrección y otra vinculada con ella. Pero que, unida al resto del artículo, tan solo puede desarrollar dos funciones sintácticas muy precisas que también antes he anticipado; una es operar como complemento circunstancial del mandato («imputar»), y la otra es ejercer como complemento o modificador adjunto del núcleo –el núcleo es, en este caso, el grupo nominal «la base imponible»– del complemento de régimen preposicional del mandato (otra vez, «imputar»).

Mis conocimientos no alcanzan para precisar cuál de ellas desempeña realmente y la ignorancia que, acerca de la sintaxis, debían tener quien redactó en su origen el artículo 19.6 y quien lo retocó en 2014 (un lujo que ni a un «legislador», ni a un juez o magistrado, ni a un vocal de un tribunal económico-administrativo se les debería permitir) no ayuda en modo alguno, así que no me queda otro remedio que analizar ambas empezando por la que, a primera vista, considero más probable para demostrar que, en todo caso, su sentido siempre es el mismo e idéntico en todos los casos y completamente opuesto al pretendido por el TEAC.

«Sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» aparenta ser un complemento circunstancial del elemento primordial del mandato del artículo 19.6: el verbo «imputar». Por tanto, su función sería expresar las condiciones o circunstancias en las que se debe desarrollar la acción del verbo «imputar»; «la reversión [...] se imputará [...] sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella». Se aprecia incluso con más claridad el sentido de la expresión si eliminamos la innecesaria conjunción discontinua disyuntiva «sea»: «la reversión se imputará [] en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella». ¿Hay alguna duda sobre el sentido de esta frase?

Lo llamativo es que, exigiendo el verbo «imputar» un complemento regido sin el cual la oración debería resultar agramatical, no sucede así en el presente caso. Hemos eliminado la totalidad del complemento de régimen preposicional del mandato originario («en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión») y conservado solo su aparente complemento circunstancial y, sin embargo, la oración mantiene su pleno sentido (aunque, ahora, ignoramos el concreto periodo impositivo en el que se debería realizar la imputación; dato que, sin embargo y como ya he dicho antes, es, aquí, una obviedad innecesaria pues ya está perfectamente delimitado en los arts. 10.3 y 11.1 de la ley).

Lo anterior es así porque, aún eliminado, el complemento de régimen preposicional se mantiene implícito y puede deducirse con absoluta facilidad del contexto. De hecho, el aparente complemento circunstancial estaría realizando, en este caso, las funciones propias de un complemento de régimen preposicional. Esto se comprende fácilmente si recordamos lo antes dicho sobre el verbo «imputar» y el «juego inconsciente» de las preposiciones; cuando se dice que algo «se debe imputar en el sujeto pasivo (y)» lo que realmente estamos queriendo decir –aunque lo simplifiquemos– es que ese algo «se debe imputar en [la base imponible de] el sujeto pasivo (y)». Por tanto, si recuperamos el término entre corchetes, el mandato queda construido de la siguiente forma: «la reversión se imputará [...] en [la base imponible de] la entidad que practicó la corrección o en [la base imponible de] otra vinculada con ella».

Es probable, pues, que el que he identificado como complemento circunstancial opere, realmente, como un verdadero complemento de régimen preposicional. Pero, en todo caso, el sentido del mandato será, en uno u otro caso, siempre el mismo e idéntico: se ordena que la imputación se realice, alternativamente, en la base imponible de la entidad que practicó la corrección o en la base imponible de otra entidad vinculada con ella.

De forma que comienza a sorprender que el TEAC haya llegado a alcanzar una solución que impide, de forma absoluta, la alternancia que ordena el artículo 19.6, pues en su resolución veta por completo que la imputación pueda llegar a realizarse en la base imponible de la entidad que identifica como «otra vinculada con ella». El TEAC considera que, siempre y en todo caso, la imputación habrá de hacerse en la base imponible de «la entidad que practicó la corrección».

¿Cómo es posible que el TEAC no se haya dado cuenta de la alternancia que se ordena en el artículo 19.6 y la haya prohibido? ¿Es coherente su conclusión desde un punto de vista gramatical? ¿Alguien—incluido el propio TEAC— cree, de verdad, que su interpretación «es plenamente respetuosa con la literalidad del artículo 19.6 del TRLIS», como él mismo afirma en el fundamento de derecho quinto de su resolución? Y qué decir de la AN, incapaz de explicar en qué circunstancias se podría producir lo que, en su sentencia, queda como mera afirmación de imposible cumplimiento para que el razonamiento lógico, al menos en apariencia, cuadre siquiera sea a machamartillo. Es fácil expresar con alegría que «en principio cualquiera de las dos situaciones podría producirse» pero muy difícil no balbucir cuando uno es exhortado a explicar cuál es la concreta situación en la que la reversión de un deterioro debería imputarse en «otra [sociedad] vinculada con» aquella que practicó la corrección». Sencillamente; en la construcción de la Audiencia se trata de una hipótesis imposible que, por ello, solo sirve para darle el tiro de gracia y negar validez jurídica alguna a la conclusión que alcanza.

El fenómeno antes apuntado (que eliminando por completo su complemento de régimen preposicional el mandato mantenga intacto su sentido) podría apuntar a que la expresión «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» es, realmente, un complemento adjunto del grupo nominal «la base imponible». Aunque sea adentrarse en zarandajas, el grupo nominal «la base imponible» junto con todos sus complementos sería el término de la preposición «en» y todos ellos formarían el complemento de régimen del verbo «imputar». Si este fuera el caso, la preposición a la que debió acudir quien redactó la norma no tendría que haber sido «en», sino, más bien, «de»; de forma que en lugar de decirse «sea [en] la entidad que practicó la corrección o [en] otra vinculada con ella», se debió decir «sea [de] la entidad que practicó la corrección o [de] otra vinculada con ella».

Con ello quedaría claro que la base imponible en la que se ordena realizar la imputación es la [de] una entidad determinada o la [de] otra vinculada con ella. En este caso, la redacción completa del mandato podría, intentando respetar su forzada estructura originaria, haber sido la siguiente: «la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible se imputará en la base imponible [de] la entidad que practicó la corrección o en la [de] otra entidad vinculada con ella y, en ambos casos, en la [de] período impositivo en el que se haya producido dicha reversión». Pero, en cualquier caso, es evidente que funcionando como un complemento de la locución nominal «base imponible», el mensaje no cambia de sentido en absoluto y sigue permitiendo una clara alternancia que el TEAC ha cercenado llegando así, en su resolución, a una conclusión gramaticalmente inviable.

El análisis sintáctico que realiza, implícita e inconscientemente, creo, el TEAC ya lo he apuntado más arriba. Él entiende que el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» complementa de alguna manera al verbo «haya producido» del mandato y que, en consecuencia, la alternancia que se ofrece en él bascula entre haberse producido la reversión en la entidad que practicó la corrección o haberse producido en otra entidad vinculada con ella.

Sin embargo, ni las «reversiones» se «producen» en un sujeto pasivo ni, desde luego, la oración de relativo del mandato en la que se incluye el verbo «producir» admite un complemento como el señalado implícitamente por el TEAC.

Comenzando por este último punto, la gramática vuelve a ser tediosa pero imprescindible. «[...] en el que se haya producido dicha reversión» (sintagma que incluye el verbo «producir» al que el TEAC se agarra como un clavo ardiendo en su subconsciente) es una oración subordinada de relativo, también llamada por algunos gramáticos como proposición adjetiva. Las oraciones de relativo modifican al segmento que las precede (denominado «antecedente») y desempeñan, en la oración principal, la función típica del adjetivo.

En este caso, el «antecedente» de la oración de relativo es, sin ninguna duda, la locución sustantiva «periodo impositivo» y la oración de relativo realiza, sobre el «periodo impositivo», una de las dos funciones que pueden realizar este tipo de oraciones; la especificativa o restrictiva (por contraposición a la explicativa). Lo corrobora el hecho de que solo las oraciones de relativo especificativas puedan estar construidas en modo subjuntivo. Por tanto, en el presente caso, su misión es la propia de las relativas restrictivas; reducir los posibles referentes del «antecedente» seleccionado a uno solo (el concreto «periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión») de todos los que pertenecen a la clase designada por el grupo nominal («el periodo impositivo», que podría ser cualquiera).

Así pues, la oración de relativo «en el que se haya producido dicha reversión» únicamente puede, en este contexto, servir para restringir el significado de su antecedente («el periodo impositivo»). Aquello que no agregue circunstancias o matices del «periodo impositivo» o no complete su imagen expresando alguna particularidad de él, no puede formar parte de la oración de relativo.

«Sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» no actualiza, apunta o precisa la significación de «el periodo impositivo» en modo alguno y, por tanto, no puede integrarse en la oración de relativo que incluye el verbo «haya producido» pues, como se ha dicho, la oración de relativo debe proporcionar información sobre su antecedente en la misma forma que lo hace un adjetivo. Por tanto, si no puede integrarse en la oración de relativo no puede funcionar como un complemento, sea del tipo que sea, de su núcleo verbal (el verbo «producir»), de suerte que es gramaticalmente imposible entender que el artículo 19.6 alude a la alternancia de que la reversión se haya «producido» en una u otra sociedad. Porque la alternancia entre dos sociedades no aporta –ni puede hacerlo– información adicional alguna sobre el «periodo impositivo». Por mucho que el TEAC se empecine en ello.

Por lo demás y en el contexto en el que nos movemos (el contable y el tributario), la «reversión» tiene dos claros significados. Uno, como «fenómeno» o «acontecimiento» –que, por tanto, no depende de sujeto pasivo alguno–, es la desaparición de las circunstancias conforme a las cuales el valor de un determinado activo experimentó un descenso en su cuantía y vuelve, de esta manera, al estado o condición que tuvo antes de producirse aquellas. La otra, como «acción» –dependiente, por tanto, de que el sujeto pasivo la lleve a cabo–, generalmente contable, de restituir, total o parcialmente, el valor por el que un elemento figura en el activo del balance utilizando para ello, y como contrapartida, un abono en la cuenta de resultados o en el patrimonio neto, según los casos.

Es más que evidente que la «reversión» que se menciona en la oración «el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión» está concebida como un fenómeno o acontecimiento y no como una acción. Por tanto, como «fenómeno» o «acontecimiento», jamás puede considerarse que sucede o se «produce» ni en «la entidad que practicó la corrección» ni «en otra vinculada con ella» sino, tan solo y como indica el mandato del artículo, en un momento temporal determinado que aquí se inserta en un periodo impositivo concreto. El razonamiento del TEAC, comienza, así –y al margen del estricto campo gramatical en el que los ha perdido por completo–, a no tener pies ni cabeza; y no los tendría aunque diéramos de barato que la «reversión» a la que ahora se hace referencia hubiese de ser considerada como una «acción» (es decir, en el otro sentido antes apuntado) porque, aparte de que las acciones no se «producen» –que es la acción que expresa el art. 19.6–, sino que se ejecutan, realizan, efectúan, cumplen, consuman o actúan, la necesidad expresada por el mandato pasaría aquí a ser pura majadería y disparate, al ordenar algo así como que la reversión sea imputada cuando sea reflejada contablemente; ni antes ni después; esto es, cuando al sujeto pasivo le venga en gana hacerlo.

Llegados a este punto, no hay mucho más que se pueda decir en el plano sintáctico: la reversión de un deterioro o corrección de valor debe integrarse, alternativamente, en una u otra base imponible o, dicho de otra forma; el ingreso asociado a toda reversión (entendida como «acción») debe incorporarse, alternativamente, o bien en la base imponible de la entidad que practicó la corrección o bien en la de otra entidad vinculada con ella y, en ambos casos, en la del periodo impositivo en el que se haya producido la reversión (entendida esta última como fenómeno). Esto, por sí solo, demuele por completo la conclusión alcanzada por el TEAC en su resolución. Porque esta, al considerar que, siempre y en todo caso, «la recuperación del valor debe integrarse en la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor», pretende amputar la alternancia que, de manera diáfana, contempla la ley, haciéndola inviable. Cuando la ley contempla tan claramente dos alternativas, sostener, como hace el TEAC, que solo existe una de ellas es paralogizar de una manera ostensible.

Es verdad que el texto de ambos artículos (19.6 y 11.6) no aclara, en modo alguno, de qué concretas circunstancias depende que la incorporación del ingreso asociado a la reversión de un deterioro se deba hacer en una u otra base imponible. Pero la respuesta, afortunadamente, no puede ni debe buscarse en la gramática porque en el Derecho está meridianamente clara.

6. El Derecho

¿Qué es, exactamente, el artículo 19.6? El TEAC dice, en su resolución, que se trata de una norma de imputación temporal especial («dicho precepto establece un criterio especial de imputación temporal», dice en su fundamento de derecho segundo). No soy de esa opinión. Una norma de imputación temporal sirve, exclusivamente y por muy especial que sea, para identificar el concreto periodo impositivo al que pertenece la base imponible en la que se deberá integrar un gasto, un ingreso o una simple magnitud, ya sea esta positiva o negativa. Pero no puede servir, en modo alguno, para engendrar o definir ingresos, gastos o magnitudes que no estén creados o precisados ya en alguna otra parte del ordenamiento jurídico.

Y es evidente que, en la concepción del TEAC, el artículo 19.6 se refiere a la imputación de una magnitud positiva (la «reversión» que dice que se debe imputar) que no «existe» en sitio alguno porque en ninguno se regula: las «reversiones», como concepto jurídico, solo se regulan en el derecho contable (Plan General de Contabilidad –PGC–, fundamentalmente) y en él no existen aquellas que afecten a deterioros asociados a activos cuya titularidad no se ostente ya en el momento de la supuesta reversión, como pretende el TEAC. Su razonamiento es, pues, una falacia porque, conforme a él, en el artículo 19.6 se estaría regulando, exclusivamente, la imputación temporal de algo que, sin embargo, no existe en el ordenamiento jurídico.

El artículo 19.6 debe ser, necesariamente, algo más que una norma de imputación temporal. Necesidad sobre la cual, sin embargo, no puede sostenerse, sin más, que dicho artículo sea una verdadera norma definitoria del hecho imponible del impuesto sobre sociedades. Más en concreto, definitoria de una parte de ese hecho imponible: la integrada por la categoría –inédita fuera del precepto y que el TEAC pretende que existe, pero sin aclarar dónde– de las «reversiones de deterioros asociados a activos cuya titularidad ya no se detente». La construcción gramatical del mandato no da para diluir tamaña entelequia.

La redacción del precepto, como ha quedado acreditado, solo da para considerar que, más allá de su condición de norma de imputación temporal de perogrullo es, también y sobre todo, una norma de imputación personal. Porque su finalidad única es identificar –para alterarlo respecto del esperable– el sujeto pasivo al que pertenece la base imponible en la que se debe integrar un ingreso o magnitud que, necesariamente, ya tienen que estar definidos y regulados en algún otro sitio del ordenamiento jurídico. Eso es lo que hace –lo único que puede hacer gramaticalmente– el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma»; identificar a quién pertenece la base imponible en la que se deberá integrar un determinado ingreso o magnitud positiva.

De manera que lo único que puede admitirse es que, mediante dicha identificación (su fin primordial), el sintagma viene también a transformar el mandato (aunque de forma indirecta y siempre subordinada a aquel fin principal) en una norma definitoria del hecho imponible. Pero esto último sucede, insisto, como un mero epifenómeno: al identificar el sujeto pasivo al que pertenece la base imponible en la que se debe producir la imputación de un

determinado ingreso, se provoca el efecto secundario de desarticular algunas de las características de las que gozan, en los sitios del ordenamiento jurídico que los regulan, esos ingresos o magnitudes a los que se refiere el artículo 19.6 (las «reversiones») que quedan, con ello, privados de tales características. ¿Y de cuáles se les priva? Pues –siendo este efecto de supresión puramente accesorio al fenómeno principal (que es la imputación personal) sin poder tener influencia sobre él– se les priva, exclusivamente, de aquellas características que aquellos ingresos o magnitudes no podrían conservar sin que ello impidiese, simultáneamente, la imputación personal que en él se regula. Pero de ninguna otra; así de sencillo.

Con independencia de cuántas tenga, es muy importante centrarse en dos características que son propias de las «reversiones» y, sobre todo, también de los «deterioros» –anverso de los que aquellas son el mero reverso–, porque ambas características (y más en concreto, su conservación o remoción por el art. 19.6) son el fulcro sobre el que descansa la correcta interpretación de este último.

Para poder demostrar que las dos características a las que me refiero son innatas a las reversiones y que se deben dar obligatoriamente ante toda reversión es necesario exponer, previamente, varias consideraciones, pero, en todo caso y por claridad expositiva, anticipo ya someramente cuáles son esas características y me centro, inmediatamente después, en tales consideraciones:

- Solo a quien previamente haya reconocido el deterioro de un activo le compete la obligación de reflejar su reversión.
- Y solo le compete si sigue siendo titular del activo deteriorado en el hipotético momento en que debiera reflejarse la reversión.

Vamos ahora con esas consideraciones; tras las cuales retomaré, de nuevo, un análisis algo más detallado de estas dos características.

Para averiguar la solución que ofrece el Derecho a la cuestión que se ha señalado al final del epígrafe titulado «Más gramática» es indispensable analizar la evolución que ha experimentado, desde su origen, el actual artículo 11.6 y, más en concreto, el que antes he identificado como su sujeto paciente. Este comenzó siendo «la recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor»; en 2008 pasó a serlo «la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro» y actualmente lo es «la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible».

Aunque en principio parezca que las verdaderas protagonistas del mandato son, dependiendo de su versión, «la recuperación» y «la reversión» –porque de ellas se predica la imputación– lo cierto es que el protagonismo corresponde, realmente, a la «corrección de valor», la «corrección valorativa» y el «deterioro» a los que, según las formas que ha adoptado el mandato, aparecen vinculadas aquellas. Esto es lógico si se tiene en cuenta que

sin «corrección de valor», «corrección valorativa» o «deterioro» previos no hay ni «recuperación», ni «reversión», ni cosa que lo valga.

Los términos «corrección de valor», «corrección valorativa» y «deterioro» son nociones propias del derecho mercantil y, más concretamente, del derecho contable. Y conforme a las reglas que rigen en ellos (en el derecho mercantil y en el contable), cualquier elemento que se registre en alguna de las partidas que figuran en las cuentas anuales debe ser objeto de una valoración; «La asignación de un valor es el último paso necesario antes de contabilizar toda transacción o hecho económico», reconoce la exposición de motivos del vigente PGC.

Con el transcurso del tiempo el valor que es necesario asignar a un activo para poder registrarlo contablemente cambia por razones muy diversas. Entre estas el PGC incluye el «deterioro del valor», al que, cuando se produce, se asocia la obligación de practicar una «corrección valorativa» o «corrección de valor».

Conviene tener muy claro, por tanto, que la «corrección valorativa» o «corrección de valor» de las que hablamos no son más que el mecanismo contable mediante el cual se reduce el valor con el que un elemento del activo aparece registrado en las cuentas anuales. Esto quiere decir que ambos grupos nominales deben, en este concreto contexto, ser entendidos como una acción y no como un fenómeno. Ninguno de ellos significa la aparición de las circunstancias conforme a las cuales el valor de un determinado activo experimenta un descenso en su cuantía (fenómeno) sino la acción (dependiente, por tanto, de un acto humano) de reducir el valor por el que un elemento figura en el activo del balance y que se lleva a cabo o ejecuta mediante un mero apunte contable.

Así pues, el «deterioro» y la «corrección de valor» afectan, exclusivamente, al valor del activo y no es correcto –o, al menos, no es muy preciso o certero– calificarlos como gastos ni tiene mucho sentido imputarlos en cuenta de resultados o base imponible alguna, como pretende el artículo 19.6.

Ahora bien, como la contabilidad está regida por el sistema de partida doble, la reducción del valor del activo que se consigue mediante una «corrección valorativa» exige, necesariamente, una contrapartida contra la que registrarla. Dicha contrapartida sí es un gasto; gasto que sí debe imputarse a la cuenta de resultados, excepto que proceda su imputación directa al patrimonio neto.

Y lo mismo sucederá cuando cesen o dejen de existir las circunstancias que hayan motivado el reconocimiento de una «corrección valorativa» o «deterioro» en el valor contable de un activo; estos (corrección valorativa o deterioro) se deberán revertir o eliminar, con objeto de lograr que el activo en cuestión vuelva a aparecer reflejado en el balance por el valor que tendría en ese momento (en el momento en el que cesen las circunstancias citadas) de no haber sido registrado el deterioro. Y por eso, debe tenerse igualmente claro que la primera de las dos «reversiones» que cita el artículo 19.6 no deja de ser otro mecanismo contable idéntico a los antes señalados sin que tampoco sea muy preciso o acertado calificarlo como

ingreso (por mucho que así lo haga el PGC) ni imputarlo en cuenta de resultados o base imponible alguna, excepto por el hecho de que la reversión también necesita de una contrapartida contable que, esta sí, opera como un ingreso y sí debe imputarse en la cuenta de resultados.

Por consiguiente, solo es aceptable calificar a un «deterioro» como gasto y a su «reversión» como ingreso de manera impropia y porque el sistema de partida doble embrida unos y otros (la alteración del valor del activo con el gasto o el ingreso) de tal manera que no es posible separarlos; y refiriéndose exclusivamente a uno necesariamente se señala también, siquiera sea indirectamente, al otro.

Todo lo anterior pone de manifiesto dos pormenores o particularidades que son de especial importancia en el presente análisis.

La primera particularidad es que, de la misma manera que sucede con el «deterioro» y la «corrección de valor» a los que se refiere el artículo 11.6, «la reversión» que se menciona en este artículo (y también la «recuperación» a la que se refería la versión de 1995 –es decir, el art. 19.6–) debe ser entendida como una acción y no como un fenómeno. Me estoy refiriendo, lógicamente, a la «reversión» que conforma o constituye el núcleo del sujeto paciente del mandato (la primera, pues, de las dos «reversiones» que cita el art. 19.6) y no a la «reversión» que se integra en la oración de relativo de aquel que, como antes expliqué, solo puede ser concebida como un fenómeno salvo que queramos admitir un precepto con significado sandio. La «reversión» que actúa como sujeto paciente no significa la desaparición de las circunstancias conforme a las cuales el valor de un determinado activo experimentó un descenso en su cuantía (fenómeno) sino la acción (dependiente, por tanto, de un acto humano) de restituir, total o parcialmente, el valor por el que un elemento figura en el activo del balance; acción que, hay que advertirlo, depende o es desencadenada por el fenómeno (nuevamente la «reversión») al que se refiere la oración de relativo citada. En resumen, la acción de revertir se llevará a cabo cuando se produzca el fenómeno de la reversión.

La segunda particularidad es que la «reversión» a la que se refiere el artículo 19.6 es una acción que se desarrolla, exclusivamente, en el ámbito contable y que consiste en efectuar un cargo, bien en la cuenta que refleje el valor del activo bien en la cuenta que refleje su deterioro, con abono a una cuenta de ingreso. Prueba irrefutable de aquella exclusividad es –siento volver a echar mano de la gramática– la necesidad de introducir en la redacción del artículo una oración subordinada de relativo («que haya sido fiscalmente deducible») que, en caso contrario, hubiese sido superflua. Ello quiere decir que probablemente el perímetro de aplicación del artículo 11.6 tan solo se extienda a aquellas reversiones de deterioros o correcciones de valor que deban efectuarse de conformidad con las previsiones del PGC. Lo cual es de una importancia capital porque, de ser esto así, quedarían excluidas del ámbito de aplicación del artículo 11.6 determinadas partidas extracontables (pues respecto de estas estaría de más la adjetivación que, mediante la proposición «que haya sido fiscalmente deducible», efectúa el art. 19.6) que, habiendo podido reducir la base imponible del impuesto sobre sociedades en el pasado sean susceptibles de incrementarla en el futuro; sería el caso de la «diferencia» que pasó a regular el artículo 12.3 del Real Decreto Legis-

lativo 4/2004 tras la redacción que, para los periodos impositivos iniciados a partir del día 1 de enero de 2008, le dio a dicho artículo la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

Aunque esto último no sea el objeto de estas notas, sí quisiera realizar una digresión sobre ello y, con tal efecto, comenzar recordando que, después de poner sistemáticamente un límite al gasto contable asociado al deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de determinadas entidades, la Ley del impuesto sobre sociedades optó, a partir de 2008 y respecto de las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, por apartarse por completo de la regulación contable (mediante una enmarañada composición, muy propia de nuestro legislador tributario, que hizo pensar a algunos que se permitía, para tales valores, duplicar la deducción del gasto asociado a su deterioro) creando, a efectos fiscales exclusivamente, una figura equivalente a la de las «pérdidas por deterioro» –expresión utilizada por el PGC de entonces, el de 2007– y a la que denominó «diferencia» y que, lógicamente, en lugar de integrarse en la cuenta de resultados, se incorporaba directamente en la base imponible, primero con signo negativo y, después –en los ejercicios siguientes–, con signo positivo; en concreto se señalaba que tales «cantidades se integraran como ajuste positivo en la base imponible del periodo impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio». Hay que advertir que la ley no calificaba en ningún momento a dicho acto de integrar la «diferencia» en la base imponible con signo positivo como «reversión» por mucho que sí dijese que las «diferencias» «deducidas tendrían la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación».

Siguiendo con la digresión, también quisiera apuntar que lo que regula el artículo 11.6 es la imputación temporal de una «reversión», esto es –y como he señalado antes– de una acción contable mediante la cual se restituye a su origen el valor de un activo que previamente haya sido objeto de un «deterioro» o «corrección de valor». Y aunque es verdad que podría afirmarse que los valores representativos de participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a los que se les aplicó, desde el 1 de enero de 2008, el artículo 12.3 también fueron objeto de una «corrección de valor», una «depreciación» o un «deterioro» (por la equiparación que se encargó de formular dicho artículo) es harto dudoso que el acto de integrar dicha diferencia como ajuste positivo en la base imponible pudiese ser calificado como una «reversión», porque la equiparación que he señalado (que las «diferencias» «deducidas tendrían la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación») no se extendía a la «reversión» y probablemente se hizo únicamente a efectos de que la «diferencia» deducida no pudiese gozar, al integrarse, en su caso, con signo positivo en la base imponible, de la exención por doble imposición que preveía el artículo 21 de la ley; a efectos de que la compensación de las bases imponibles negativas de la sociedad absorbida al amparo del régimen especial de fusiones no pudiese contravenir la limitación prevista en el artículo 90.3 de la ley; y a efectos de evitar un exceso de la deducción por doble imposición prevista en el artículo 30 de la ley. Pero no hay nada que permita extender, más allá de lo dicho, el ámbito de la equiparación. De forma que la integración de la «diferencia» positiva solo muy forzosamente encajaría en la «reversión» a la que aludía y regulaba el artículo 19.6 y a la que alude y regula el artículo 11.6.

A fin de cuentas, es más que probable que el de la participación en otras sociedades, principal –aunque no exclusivo– campo de aplicación originario del artículo 19.6 –nacido en 1995–, fuese asfixiado hasta su casi completo exterminio por el propio legislador mediante la modificación que, en 1998, introdujo en el artículo 12.3 sin la necesaria readaptación que precisaba aquel. El descuido o la torpeza del legislador en este punto habrían sido, sin embargo, superados por los de algunos operadores jurídicos que, sin percatarse de ello, estarían permitiendo al artículo 19.6 seguir, como un cid cualquiera, ganando batallas en aquel campo después de muerto: hasta el punto de haber resucitado en la nueva LIS sin otra transfiguración que la de su ordinal.

En todo caso, y concluido el excurso, hay que hacer notar que, al conformar esta figura (la de la «diferencia») al margen de los cimientos que proporciona la contabilidad –asentándola exclusivamente en los del impuesto sobre sociedades–, el legislador tributario tuvo la precaución de hacerla funcionar como si estuviese también regida por el principio de partida doble que impera en aquella, de forma que advirtió que siempre que se incorporase a la base imponible una «diferencia» negativa ello comportaría la minoración del valor (lógicamente, el valor fiscal, no el contable) de las participaciones, es decir, del activo al que iba asociada la «diferencia». Y, por tanto, si no fuese posible sostener o mantener la deducción de la «diferencia» en el tiempo, es decir, si la «diferencia» a integrar en la base imponible de los ejercicios siguientes fuese positiva, ello incrementaba, en igual medida y en tales ejercicios, aquel valor fiscal. Con ello se incrustó en la Ley del impuesto sobre sociedades una sincronía inexcusable o, si se prefiere, un peculiar principio de partida doble mediante el cual, la integración de una «diferencia» negativa o positiva en la base imponible por el motivo expresado comportaba, también y simultáneamente, una reducción o un incremento inapelables, respectivamente, de lo que la LIS denomina, sin definirlo, «valor fiscal».

Por consiguiente, en el derecho contable –y también en el tributario que atañe al impuesto sobre sociedades– resulta inconcebible –por imposible jurídicamente– que exista un gasto asociado a un deterioro o corrección de valor que no comporte, de forma simultánea, la reducción del valor del activo deteriorado ni, lo que es capital a los efectos que aquí interesan, que exista un ingreso asociado a la reversión de un deterioro o corrección de valor que no conlleve, de forma simultánea, un incremento del valor del activo afectado. Y esto sucede, como he explicado, aun cuando abandonemos el terreno contable y nos adentremos en una figura exclusivamente fiscal, como es la «diferencia» que se reguló, entre 2008 y 2013, en el artículo 12.3 de la Ley del impuesto sobre sociedades (RDLeg. 4/2004) porque para ella –para la «diferencia»– rigió, a tales efectos, un principio de «partida doble fiscal» que, por la manera en que fue formulado, resultaba, y resulta aún, tan infranqueable o invulnerable como lo es el que gobierna y preside el PGC. Y quienes quieran negar esto deberían, por pura coherencia, comenzar por admitir que el antiguo artículo 12.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004 no comportaba, en la misma medida en que se «amortizaba» el mal llamado «fondo de comercio financiero» en él regulado, una reducción del coste de adquisición de las participaciones afectadas.

Gasto y reducción del valor están, en la configuración legal, inexorablemente unidos de la misma e inescindible manera en que lo están ingreso y recuperación del valor y uno no

puede existir ni es concebible en el plano jurídico si el otro no existe o no es posible. Y solo en este sentido los términos son reemplazables, de modo que, quizá, ni el artículo 19.6 ni el artículo 11.6 deberían haberse referido a la «reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible» sino «al ingreso o magnitud gravable que estén asociados a la reversión de un deterioro o corrección de valor que, a su vez, estén ligados a un gasto o magnitud deducible o desgravable». Aunque, rizando el rizo, acaso debería haberse empleado, en lugar del adjetivo «deducible», el participio «deducido»; diferencia sobre la que la DGT ha construido una magnífica teoría recaudatoria –digna de un análisis específico que dejo para otro momento porque supondría, en parte, un retorno a la aburrida gramática– y conforme a la cual, aunque un gasto asociado a un deterioro no haya sido «deducido» en el pasado, si hubiese sido «deducible» en él –en el pasado– será obligatorio tributar en el futuro por el ingreso asociado a su reversión (por ejemplo, V0758/2013 y V0757/2013).

Hechas estas precisiones, parece venial el pecado de referirse, en un comentario como este, a los gastos e ingresos antes señalados denominándolos «deterioro» y «reversión». Y así lo haré (referirme a ellos de esa manera); pero que lo haga la misma ley del impuesto transforma a aquel en grave, capital o mortal.

Conforme a todo lo que ha quedado dicho, no creo que nadie pueda discutir ya que, en condiciones normales (quiero decir, al margen de las «anormales condiciones» que introduce el art. 11.6), la obligación de reconocer el ingreso que, ineludiblemente, está aparejado a una reversión exige, también inapelablemente, que se den dos condiciones muy específicas en la entidad –o el sujeto pasivo– en cuya base imponible se integrará tal ingreso; y que sin la concurrencia de aquellas dos condiciones nadie se atrevería a sostener que aquellos –entidad o sujeto pasivo– están constreñidos por dicha obligación. Es más; no es que nadie esté compelido por aquella obligación sino que, de hecho –y sobre todo de derecho (es decir, en el plano jurídico y por la forma en que está configurada la Ley del impuesto sobre sociedades)–, nadie puede reconocer un ingreso asociado a una reversión salvo que:

- él mismo haya reconocido (o, en la teoría «recolectora» de la DGT, haya podido reconocer) el gasto aparejado al deterioro previo y sin el cual no existe ninguna reversión ni cosa que lo valga y
- él mismo sea titular del activo en el momento en que cesen las circunstancias que le permitieron reconocer el deterioro que haya de revertirse pues, de no serlo (titular), la contrapartida imprescindible del ingreso asociado a tal reversión no podría ser el valor –ya sea el contable y por tanto el fiscal, ya sea el fiscal exclusivamente–, del activo en cuestión y el principio de partida doble, configurado en la forma en la que antes lo he explicado, resultaría imposible de aplicar (salvo mediante el uso de contrapartidas que comportasen una adulteración del propio principio para dejarlo reducido a algo meramente formal).

Pues bien, quizá ahora se pueda comprender mejor la función que viene a desempeñar el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con aquella».

Tal función no es otra más que la de dinamitar el primero de los requisitos que ha quedado señalado, haciéndolo inexigible cuando concurren las circunstancias que detalla el artículo 11.6 (esto es, que exista la vinculación que allí se señala). Pero en su virtud únicamente puede decaer el primero de ellos; porque su redacción –la del sintagma– no es apta (por mucho que el TEAC, secundado ahora por la AN, porfíe en lo contrario) para aniquilar o hacer desaparecer el segundo de los requisitos (el de ser titular jurídico del activo en el momento en el que se produzca la reversión). Se equivoca el TEAC –y lo hace de plano– al creer que es el segundo requisito el que ha sido suprimido a consecuencia del sintagma aquí analizado, porque el único extirpado por este ha sido el primero de ellos.

«Sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con aquella» está permitiendo o habilitando la posibilidad de que la obligación de revertir un deterioro o corrección de valor alcance, también, a otra entidad que no sea aquella que lo reflejó y reconoció, por ello, un gasto o una reducción en su base imponible. La regla jurídica general explicada más arriba que impide a cualquier otro sujeto distinto del que lo haya dotado revertir un deterioro y por tanto restablecer a su valor originario el activo deteriorado, queda eliminada o anulada en los supuestos a los que se refiere el artículo 19.6, pues la obligación de revertir se extiende, también, a «otra entidad vinculada» con aquella que practicó la corrección. Para quien esté vinculado con aquel sujeto pasivo que reconoció el deterioro se quiebra la prohibición de incrementar el valor del activo por encima del «valor fiscal» que tuviese al adquirirlo y se le obliga a ello utilizando, como contrapartida, un supuesto ingreso por la reversión de un deterioro que él no dotó.

Pero, insisto, lo único anulado por el artículo 19.6 –porque es lo único que su redacción puede anular– es el primero de los requisitos señalados. De ningún modo el segundo; quien revierta un deterioro en ejecución del mandato contenido en el artículo 19.6 no tendrá por qué ser él mismo quien haya reconocido previamente tal deterioro, sino que dicho reconocimiento podrá haber sido realizado por otra entidad vinculada con él pero, desde luego, de lo que sí tendrá que seguir siendo capaz ese sujeto pasivo es de incrementar, simultáneamente al reconocimiento del ingreso asociado a la reversión, el valor fiscal del activo cuyo deterioro se revierta.

Por consiguiente, el segundo de los requisitos que se ha expuesto más arriba se mantiene intacto también –porque nadie lo ha removido– en los supuestos de hecho que regula el artículo 19.6 de la LIS y tiene, necesariamente, que cumplirse para poder aplicar el mandato. Porque el sintagma en él incrustado («sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con aquella») no exime o libera en modo alguno –ni puede hacerlo– de su cumplimiento.

Todo lo señalado hasta ahora quiere decir que el mandato del artículo 11.6 solo puede entenderse e interpretarse en aquella manera que permita o no impida incrementar el valor fiscal del activo deteriorado en un importe equivalente al del ingreso que se ordena reconocer en él. Y como –salvo en el ámbito de las operaciones vinculadas, en el que no nos encontramos por mucho que el art. 19.6 exija que concorra vinculación– aún no se han inventado la fiscalidad ni la contabilidad «telepáticas» mediante las cuales un ingreso en una entidad sea capaz de provocar un incremento en el valor del activo de otra, el mandato del

artículo 19.6 no puede realizarse en la forma en la que lo hace el TEAC, sino en la otra –la única– que resulta compatible con el resto del ordenamiento jurídico tributario.

Esto es, la expresión señalada («sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con aquella») habilita la posibilidad –o, más precisamente, genera la obligación– de reconocer el ingreso asociado a una reversión para quien, no habiendo reconocido –ni habiendo podido reconocer– el gasto aparejado al deterioro que se revierte, esté vinculado con quien sí lo hizo o lo pudo hacer y sea titular del activo en el momento en que surja la obligación de reversión. El sintagma está –porque es lo único que puede hacer– señalando, como obligada a revertir, a otra entidad que, no habiendo practicado la corrección por deterioro, esté vinculada con quien sí lo hizo y, además, sea titular del activo en el momento en el que surja la obligación de revertir. Ese y solamente ese, es –y puede, sin sugerencias, ser– el abierto sentido de la expresión «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella».

El otro requisito que ha quedado señalado más arriba (la inevitable revalorización del activo afectado) no puede considerarse menoscabado por nada ni por nadie y, por tanto, no puede ignorarse con el descaro que emplea el TEAC en su resolución; quien aparece como nuevo obligado a revertir debe ser, necesariamente, titular del activo cuyo valor se revierte pues esa es la única manera de poder incrementar simultáneamente el valor fiscal de ese activo y respetar, así, el ordenamiento jurídico tributario en su conjunto. Y quien no lo sea (titular), sencillamente, no puede quedar sometido a la obligación de revertir que impone el artículo 19.6.

En resolución, quien haya reconocido un gasto asociado al deterioro de un activo no puede quedar obligado a reconocer el ingreso ligado a la reversión de dicho deterioro si no es ya titular del activo en el momento en el que cesen las circunstancias que permitieron reconocer el deterioro, porque se trata de uno de los dos requisitos de inexcusable concurrencia que ninguna norma del ordenamiento tributario ha removido en forma alguna, ya que el artículo 19.6 el que ha removido –y el que, con su redacción, puede únicamente alcanzar a remover– es, exclusivamente, el otro.

7. La elusión

La elusión del impuesto es la credencial que permite al TEAC y a la AN sentirse seguros a la hora de traspasar los límites que impone el artículo 3.1 del Código Civil. Aderezando el término con expresiones que, sin denotar nada técnicamente, connotan mucho emocionalmente, la elusión se termina por convertir en el salvoconducto que, hoy en día, permite sostener casi cualquier solución jurídica prescindiendo del contenido de la ley; el fraude. Basta con decir que lo perseguido con un determinado comportamiento es el «lavado de un ingreso» (conjunto de palabras que el TEAC repite por tres veces en su resolución logrando, con ello, que también lo haga la AN) para que su evitación mediante cualquier procedimiento –incluyendo entre ellos a la mera arbitrariedad– se considere legítima, sin más. Siempre, claro está, prescindiendo de los incómodos cauces que exigen los artículos 15 y 16 de la LGT y 6.4 del Código Civil.

El fraude fiscal es algo demasiado serio como para solucionar un problema jurídico que lo involucre en los escasos 5 párrafos (uno solo en el caso de AN) que, entre abluciones o lavados varios, le dedica el TEAC al asunto. Pero si las cosas siguen así, se terminará considerando «elusivo» el hecho de renunciar a una herencia por la exclusiva razón de carecer de medios económicos suficientes para atender el pago del impuesto sobre sucesiones con el que está gravada.

El mandato que expresa el artículo 19.6 fue introducido por primera vez en el ordenamiento tributario en el año 1996; lo fue mediante la Ley 43/1995. Esta ley estuvo precedida por lo que, el 17 de mayo de 1994, el entonces secretario de Estado de Hacienda presentó como el «Informe para la reforma del impuesto sobre sociedades» que, casi de inmediato, pasó a ser conocido como «libro blanco»; según algún autor, «tanto por el color de su portada como por su parecido, conscientemente buscado, con otro informe, de junio de 1990, sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio».

Entre las finalidades básicas de ese informe se encontraba, según él mismo expresaba, la de «difundir los principales aspectos de la reforma del impuesto sobre sociedades, explicitando las causas que [la] justifican [...]». Por lo que se refiere a la medida que ahora nos interesa, en él se decía lo siguiente:

Finalmente, como complemento de la admisión de las disminuciones de patrimonio reflejadas a través de la dotación a una provisión fundamentada en la depreciación del elemento de que se trate, debe establecerse un régimen correlativo de incremento de patrimonio en el supuesto de recuperación de valor, en armonía con las normas contables previstas al efecto. Por pura coherencia, dicho régimen debe extenderse a aquellos casos en los que la recuperación del valor se produce en (*sic*) transmisión de elementos patrimoniales a sociedades vinculadas o de la transmisión a terceros independientes seguida en un breve plazo de tiempo de la adquisición del activo previamente transmitido.

Desde luego que no está bien expresado, pero no creo que se pueda sostener con la rotundidad con la que lo hace el TEAC que la finalidad del precepto sea otra que la de la «pura coherencia». Signifique esto lo que signifique, su parecido con la «indudable finalidad antielusoria» que indica aquel tribunal es más que discutible, salvo que este último término –«antielusorio»– sea alguna otra cosa más que el resultado de emplear el prefijo *-orio* –en lugar del más apropiado *-ivo*– sobre las respectivas bases verbal y nominal «eludir» y «elusión».

El texto inédito del libro blanco parece haber sido retocado por alguien mediante la introducción en él –en el texto original– de una frase sin sentido («casos en los que la recuperación del valor se produce en transmisión de elementos patrimoniales a sociedades vinculadas») que no permite conocer con exactitud el motivo de la norma salvo que, haciendo un juego de palabras, queramos elucubrar o fantasear con que un escaso conocimiento de las preposiciones llevó al redactor del libro a utilizar «en» (en lugar de emplear la mucho más apropiada «tras») y a omitir el artículo «la» tras ella (esto es, «tras "tras"»).

Y aunque yo no me atreva a descartar por completo que la evitación del fraude estuviese entre aquella «pura coherencia» que se cita como tal finalidad, creo que el mandato del artículo 19.6 podría entroncar, mucho mejor, con la finalidad que se expresaba al inicio del libro bajo un epígrafe cuyo título –muy expresivo– era «el marco presupuestario de la reforma del impuesto sobre sociedades» y que se podría condensar de la siguiente forma; la permisión de ciertos gastos se hubo de compensar con la creación de determinados ingresos para lograr, con ello, la reducción del déficit público por debajo del 3 % sobre el PIB en el escaso periodo temporal que, entonces, demandaban las condiciones de convergencia económica que eran necesarias para integrar a España en la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria, prevista para 1997. Vamos, que el puro equilibrio recaudatorio podía haber sido la única razón de ser del mandato comprendido en el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades. Sorprende la similitud que guarda el contenido de dicho epígrafe con ciertos pasajes de los apartados I y II de la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 3/2016 al que me referiré casi de inmediato.

De ser todo esto cierto, la «antielusión» en la que se enroca el TEAC para dar una salida aparentemente airosa a su conclusión no sería más que un mero epifenómeno del verdadero fenómeno perseguido con el artículo 19.6: incrementar la recaudación. Y siendo un epifenómeno aquel fenómeno accesorio que, acompañando al principal, no puede tener influencia sobre él, el razonamiento seguido por el TEAC no pasaría de ser uno más de los muchos fraudes jurídicos que diariamente se cometen en el ámbito del Derecho para arrimar, cada uno, el ascua a su sardina. La Administración también defrauda. Y lo hace, además, amparada por el privilegio que le otorga el principio de autotutela reconocido en el artículo 39 para su vertiente declarativa y en el artículo 99 para la ejecutiva, ambos de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Si se busca un símil adecuado, enseguida se termina dando con una norma cuya finalidad recaudatoria está –de momento– bien y ampliamente reconocida: el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, que dio nueva redacción al punto 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, del impuesto sobre sociedades. Digo reconocida no solo por lo que toca a parte de su expresivo título [Real Decreto-Ley «por el que se adoptan medidas [...] en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas»] sino, sobre todo, por su exposición de motivos; en la que un legislador rapsoda, mediante el hoy tan difundido como estomagante melindre del «ensanchamiento de la base imponible», no creo que quisiese «afectar gravedad y señorío» a esta –a la base imponible– sino, tan solo, alimbarar lo que, en crudo, hubiese quedado expresado como una actuación más propia de Luis Candelas; recaudar a toda costa y como fuere sin reparar en las menudencias impuestas por un ya exangüe artículo 31.1 de la Constitución española.

Si no fuese porque aquella delatora exposición de motivos está indisolublemente unida a aquel real decreto-ley, alguien podría, en el futuro, fantasear con una supuesta función «antielusiva» del precepto que, con tal punto de vista, habría nacido, no para recaudar, sino para combatir los innumerables procesos de disolución y liquidación de participadas con los que los sujetos pasivos –aunque trataron, con ellos, de huir del propio número 3 de la disposición

transitoria indicada– lo habrían pretendido hacer –huir– de su número 1. De forma tal que, relegando la recaudación y convirtiendo al «fraude» en el principal ingrediente interpretativo de la norma, dicho número 3 sería fácilmente aplicable, también –e incluso principalmente–, en los casos en los que se hubiese disuelto la sociedad participada (cosa esta última que, por lo que hace relación a otras consideraciones que no vienen ahora al caso, es, para mí, incuestionable).

Para evitar lo que dice el TEAC que pretende evitar el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades se diseñaron los artículos 15 y 16 de la LGT. Con ellos y especialmente con el segundo, sería posible, en el plano teórico, incorporar «la recuperación del valor [de un elemento patrimonial que haya sido transmitido en] la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor» –como pretende el TEAC en su resolución– en lugar de tener que hacerlo allí donde solo lo permite hacer el empleo del artículo 19.6: en la base imponible de «la entidad vinculada con ella» y que hubiese adquirido tal elemento patrimonial. Cuestión distinta sería, por su complejidad práctica, resolver el impedimento que, al acudir a los artículos 15 y 16 de la LGT, surgiría de la ineludible necesidad de incrementar el valor del activo en el mismo importe de la reversión gravada; necesidad que, casi con toda probabilidad, operaría como un elemento neutralizador de la recuperación del gravamen supuestamente eludido, dejando dicha recuperación reducida a la «nada» al ser preciso transformar la reversión del deterioro en su día deducido en una simultánea disminución patrimonial producida con ocasión de la transmisión del activo a la entidad vinculada; pues la retroacción del ineludible incremento del valor del activo al momento en el que fue transmitido a favor de la «otra entidad vinculada» se me hace inevitable salvo que ese incremento se integrase en la misma base imponible en la que lo hiciese la reversión, solución esta que sería, si cabe, más neutralizante aún del gravamen.

En todo caso, suponiendo que el artículo 19.6 fuese una norma antielusión, existiría una gran diferencia entre él y los artículos de la LGT señalados (15 y 16); estos permiten luchar contra cualquier elusión porque son flexibles y definen de manera genérica el supuesto de hecho al que resultan aplicables. Basta, en el primer caso, con acreditar que, mediante el empleo de cualquier tipo de negocio jurídico que pueda ser calificado de artificioso o impropio o de irrelevante para algo más que no sea el ahorro fiscal, se ha evitado total o parcialmente el hecho imponible o que se ha minorado la base o la deuda tributaria para exigir el gravamen que hubiera correspondido al negocio jurídico propio. Y en el segundo caso, basta con acreditar la simulación (absoluta o relativa) para someter a gravamen el hecho imponible real y no el simulado.

Pero el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (y su correlato; el 11.6 LIS), concebido como lo concibe el TEAC, funciona –o debería hacerlo– de una manera muy diferente; porque permite prescindir por completo de los cauces –y entre ellos y de manera especial, del elemento subjetivo– que exige la LGT para aplicar alguno de sus dos artículos (el 15 o el 16). ¿A cambio de qué? De exigir el hecho imponible estrictamente en la forma en la que aparece configurado en él. Y no en la forma en la que quien lo aplique considere que debe hacerse. En la norma ya está perfecta y plenamente configurado cuál es el concreto hecho imponible que se quiere gravar en los supuestos de hecho

que contempla y si aquel –el hecho imponible– no coincide con el supuestamente eludido ello no habilita para someter a gravamen este, sino solo para exigir aquel, por mucho que al TEAC tal limitación le incomode y trate de soslayarla sin afectación ninguna.

El conflicto en la aplicación de la norma y la simulación no crean hechos imponibles. Tan solo permiten someter a gravamen aquel que se haya evitado artificialmente o aquel que se haya ocultado tras otro simulado. Sin embargo, el artículo 19.6 sí creó un hecho imponible nuevo al permitir someter a gravamen una magnitud en un sujeto pasivo diferente de aquel en quien lo permitirían –aunque, como ya he señalado, sin eficacia práctica alguna– el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación. Mientras que el artículo 19.6 habilita la exigencia del gravamen en la entidad vinculada que haya adquirido el activo de quien fue su titular en el momento en el que fue posible deducir el deterioro que aquel –el activo– experimentó, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación solo permitirían exigirlo de este último titular; pero no de la entidad con él vinculada. Esta es la diferencia fundamental entre las dos instituciones reguladas por los artículos 15 y 16 de la LGT y el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades; y no es posible traspasar la frontera que delimita a unos del otro empleando este último artículo para inmiscuirse en el campo de acción en el que aquellos despliegan su eficacia, ni viceversa. Dicho campo es, para los artículos 15 y 16 de la LGT, el sujeto pasivo que dedujo el deterioro del activo mientras que, para el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, lo es el sujeto pasivo que esté vinculado con él.

Así pues, el artículo 19.6, suponiendo que fuese concebido con la finalidad con la que lo concibe el TEAC, lo sería, en todo caso, para extender el gravamen más allá de donde los artículos 15 y 16 de la LGT podrían alcanzar pues, para ellos, al quedar fuera de su alcance la entidad vinculada con aquella que dedujo el deterioro, también era inaccesible provocar el necesario efecto simultáneo que el ordenamiento jurídico tributario exige, inexorablemente, que se produzca en estos casos: el incremento sincrónico del valor fiscal del activo deteriorado por un importe equivalente al del deterioro sometido a gravamen.

8. Conclusión

El TEAC, al que recientemente y renegando de sí misma ha secundado la AN en su Sentencia de 14 de noviembre de 2019, pretender sostener en sus resoluciones que el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» que contiene el artículo 19.6 del que fue texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (RDLeg. 4/2004) y cuya función actualmente es desempeñada por el artículo 11.6 de la LIS, es un elemento modificador del verbo «revertir» que –conjugado en antepresente de subjuntivo– incluye dicho precepto. Sin dicha premisa, todo el razonamiento de sus resoluciones se viene abajo.

Pero la pretensión del TEAC es gramaticalmente inviable: no es posible que aquel sintagma forme parte de la oración de relativo que incluye al verbo señalado, pues su función

gramatical solo bascula entre dos posibles alternativas: ejercer como complemento circunstancial o como complemento de régimen preposicional del verbo «imputar».

Lo anterior supone que cualquier reversión que haya de practicarse conforme al artículo 19.6 debe, necesariamente, incorporarse, de forma alternativa, bien en la base imponible de la entidad que practicó la corrección o bien en la de otra entidad vinculada con ella. Por el contrario, el TEAC pretender amputar dicha alternancia afirmando que, siempre y en todo caso, «la recuperación del valor debe integrarse en la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor» y negando que se deba hacer en la de «otra vinculada con ella». Ello constituye un incumplimiento abierto y palmario de la norma.

La opción por una u otra alternativa está condicionada por la propia configuración del impuesto sobre sociedades (y no por la arbitrariedad, como parece dar a entender el TEAC para, con ello, desechar la opción): siempre será obligatoria aquella de las dos que permita incorporar el importe de la reversión, además de como ingreso, como mayor valor fiscal del activo afectado. Y ello solo es posible considerando que el ingreso lo debe integrar aquel sujeto pasivo que, en el momento mismo de practicar la reversión, sea también titular o propietario de dicho activo. Esto es, la entidad vinculada a la que se haya transmitido el activo objeto del deterioro.

El precepto carece, al menos como objetivo principal, de la finalidad antielusiva que le atribuyen el TEAC y la AN. Su propósito es tan recaudatorio como el que reconoció de sí mismo el Real Decreto-Ley 3/2016 en su exposición de motivos y, en todo caso, para alcanzar el propósito que ambos tribunales pretenden sería preciso acudir a los artículos 15 o 16 de la LGT, únicos que, por su configuración legal, permitirían integrar la reversión del deterioro en la base imponible de un sujeto pasivo que no sea propietario del activo deteriorado en el momento de dicha reversión.

Aun así, tengo serias dudas de que el TS reconduzca, en un hipotético recurso de casación, la interpretación del artículo 19.6 a los límites de los que nunca debió salir porque, hoy en día, el fraude ha devenido en una institución prodigiosa: basta con apelar a él para conseguir el milagro de extender el hecho imponible de cualquier impuesto mucho más allá de los confines que le son propios. El fraude ya no es una figura que permite someter a gravamen aquellos hechos imponibles que un impuesto quería gravar sino, sobre todo, un instrumento que está permitiendo a la Agencia Tributaria gravar aquellos otros que están mucho más allá de los límites naturales del propio impuesto. Dicho con la misma afectada delicadeza del legislador tributario, se ha dejado de perseguir el «ensanchamiento de las bases imponibles» para codiciar el «ensanchamiento» –por la vía de hecho– del propio hecho imponible. Por ello, y aunque hoy suene a guasa, no descarto que en el futuro se termine considerando «elusivo» el hecho de renunciar a una herencia por la exclusiva razón de carecer de medios económicos suficientes para atender el pago del impuesto sobre sucesiones con el que está gravada.

Los responsables tributarios a quienes se deriven deudas procedentes de retenciones pueden solicitar su aplazamiento/fraccionamiento

Análisis de la [RTEAC de 27 de febrero de 2020, RG 3322/2018](#)

Manuel Mejías Mondelo

*Inspector de Hacienda del Estado
Tribunal Económico-Administrativo Central*

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central considera que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 65.1 de la Ley General Tributaria, en aquellos supuestos en los que al responsable tributario le sean derivadas obligaciones que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, podrá solicitar aplazamiento/fraccionamiento de dichas deudas, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

1. Supuesto de hecho

El obligado tributario (persona física) fue declarado responsable tributario de carácter subsidiario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.2 de la Ley General Tributaria (LGT). Las deudas derivadas correspondían a diversas autoliquidaciones trimestrales presentadas por la deudora principal (persona jurídica) que no habían sido ingresadas por esta y donde el interesado tenía la condición de administrador social. Las autoliquidaciones derivadas correspondían al modelo 111 (Retenciones del trabajo).

El interesado presentó el 5 de febrero de 2016 solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de las deudas derivadas.

El 25 de febrero de 2016 la Administración requirió al interesado, por considerar que la solicitud no cumplía los requisitos establecidos en la normativa, y/o no se acompañaban los documentos necesarios. En concreto, el órgano de recaudación le requería aportase en el plazo de 10 días hábiles:

[...] declaración responsable y justificación documental manifestando que la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente (art. 82.2 b LGT).

En el requerimiento de datos la Administración advertía al interesado que de no ser este atendido en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, y se archivaría sin más trámite.

En el expediente administrativo no consta que el interesado contestase al requerimiento de la Administración.

La solicitud de aplazamiento fue inadmitida por Acuerdo de fecha 24 de marzo de 2016, que fue notificada al responsable el 1 de abril de 2016, donde la Administración señalaba como motivo de la inadmisión de la solicitud:

[...] por tener las deudas la consideración de retenciones o ingresos a cuenta, no pudiendo ser las mismas objeto de aplazamiento/fraccionamiento, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa vigente, no constando acreditados estos extremos, habiendo sido requerido para ello en fecha 25-02-2016.

Frente al acuerdo de inadmisión de la solicitud de aplazamiento, el interesado interpuso recurso de reposición, que fue desestimado mediante Resolución de 7 de junio de 2016, justificando la Administración su decisión en lo dispuesto en el artículo 65.2 de la LGT, al señalar de forma expresa la norma que no «podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria», disponiéndose, asimismo, que «Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión».

Asimismo, la Administración señalaba que:

La normativa no prohíbe el aplazamiento o fraccionamiento de este tipo de obligaciones que debe cumplir el retenedor o el obligado a realizar el ingreso a cuenta sino que limita esa posibilidad en atención a la singularidad de esa obligación tributaria, razón por la cual la norma impone unas condiciones excepcionales y especiales, en concreto, y de acuerdo con el artículo 44.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, esas deudas únicamente serán aplazables o fraccionables cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 82.2 b) de la LGT para poder, si quiera, admitir las solicitudes de aplazamiento que versen sobre dichas obligaciones tributarias. Estos supuestos excepcionales se refieren a los casos en que la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o el nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o producir grave quebranto para los intereses de la Hacienda Pública. [...] Al no concurrir dicha excepcionalidad, no es posible admitir la petición y entrar a valorar si concurre o no el presupuesto habilitante de la dificultad transitoria por razón de la situación económico-financiera.

El 14 de julio de 2016 el obligado interpuso reclamación económico-administrativa número 28/15929/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid que, en su Resolución de 27 de julio de 2017, acordó estimar en parte la reclamación, «anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones [...] para que se resuelva sobre la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento».

El TEAR de Madrid argumentaba su decisión en los siguientes términos:

[...] La inadmisión de la solicitud de aplazamiento fraccionamiento presentada por ser retenciones del Trabajo Personal no se refiere a dicho concepto, sino a deudas procedentes de una derivación de responsabilidad, no son obligaciones tributarias

que deba cumplir el retenedor. Su obligación deriva de la declaración de responsabilidad, no de la obligación de retener.

Frente a la Resolución del TEAR de Madrid, el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por considerarla gravemente dañosa y errónea, alegando que el TEAR entiende que con la derivación las deudas tributarias pierden su identidad y características, por lo que no existiría razón para entender que hay distintas liquidaciones en sede del responsable, y solo cabría hablar de una sola deuda, constituida por el montante de su alcance. Sin embargo, lo anterior sería contrario a lo dispuesto en el artículo 174.5 de la LGT que permite al responsable impugnar tanto el presupuesto habilitante de la responsabilidad, como las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. Como el responsable puede discutir cada una de las liquidaciones que se le derivan, resulta evidente que estas no pierden su naturaleza, ni quedan inidentificadas por el hecho de que se produzca una declaración de responsabilidad.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se adopte en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en virtud de lo dispuesto en el art. 242.3 LGT) no presentó alegaciones.

2. Doctrina del tribunal

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha procedido a desestimar el recurso del director del Departamento de Recaudación de la AEAT, fijando como criterio:

Los responsables pueden solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos, incluidas aquellas deudas derivadas de retenciones e incluidas en el alcance del acuerdo por el que se les considera responsables.

3. Comentario crítico

Los apartados 1 y 2 del artículo 65 de la LGT, en su redacción vigente en el momento de la solicitud de aplazamiento, disponían (la cursiva es nuestra):

1. Las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y

previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

Asimismo, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

El artículo 44.3 del Reglamento General de Recaudación (RGR), en su redacción vigente en la fecha de solicitud del aplazamiento, establecía:

3. Las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos previstos en el artículo 82.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. [...]

Los supuestos a que se refiere el artículo 44.3 del RGR se contienen en el artículo 82.2 b) de la LGT, que disponía en ese momento (la cursiva es nuestra):

2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

[...]

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

La Administración entiende que las deudas tienen la naturaleza de retenciones, no siendo separable dicha naturaleza por la circunstancia de que el obligado solicitante del aplazamiento sea un responsable de la deudora principal, por lo que estas solo pueden ser aplazadas en los supuestos previstos en la normativa, es decir, en los casos de la letra b) del artículo 82.2 de la LGT. Como el interesado y declarado responsable no acreditó que concurriese ninguna de las circunstancias previstas en la norma indicada, en cumplimiento de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 65.2 de la LGT, la solicitud fue inadmitida.

Sin embargo, el TEAC comienza señalando que si bien el TEAR no habla propiamente de «pérdida de identidad» o «pérdida de la naturaleza» como consecuencia de la derivación al responsable, eso es lo que parece que se desprende de su resolución, al afirmar que «su obligación deriva de la declaración de responsabilidad, no de la obligación de retener». La conclusión inmediata de esta postura, como señala el TEAR, es que resulta improcedente la inadmisión de la solicitud de aplazamiento instada por el responsable, inadmisión basada en la falta de acreditación de las circunstancias del artículo 82.2 b) de la LGT exigidas por el artículo 43 del RGR, toda vez que la deuda cuyo aplazamiento solicita el responsable no corresponde ya a una obligación que deba cumplir el retenedor.

Razona el TEAC que las restricciones impuestas por el ordenamiento al aplazamiento/fraccionamiento de las deudas de retenciones tienen su origen en el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, que modificaba el anterior RGR (RD 1684/1990, de 20 de diciembre), donde en su exposición de motivos se decía:

[...] También la experiencia de los últimos años aconseja establecer limitaciones al aplazamiento de pago de determinadas deudas que, como las retenciones a cuenta de impuestos de terceros, no justifican, por su propia naturaleza, la existencia de problemas de tesorería para su ingreso, por cuanto han sido detraídas o descontadas de los pagos efectuados a esos terceros.

Por otra parte, las figuras de retenedor y responsable son tipos distintos de obligados tributarios contemplados en el artículo 35 de la LGT: el primero en el apartado 2, letra d), y el segundo en el apartado 5.

Así, la figura del retenedor, bajo la rúbrica del artículo 37 de la LGT denominada «Obligados a realizar pagos a cuenta», está definido por el apartado 2.º como: «la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a estos», concretándose en qué consiste su obligación, en el artículo 23.1 de la LGT, obligación que la norma califica como autónoma respecto a la obligación tributaria principal:

La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Sin embargo, la figura del responsable tributario es distinta a la del deudor principal (sea o no retenedor), ya que el primero únicamente tiene una obligación de pago para el caso de que no la cumpla el segundo. Así lo señala el artículo 41.1 de la LGT: «La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades [...]».

Por lo expuesto, es evidente que si bien las deudas derivadas en sede del responsable siguen siendo deudas por retenciones, la obligación de pago para el responsable no es una obligación que deba cumplir el retenedor, sino que su obligación de pago se produce al realizar el presupuesto de hecho previsto en la ley que habilita a la Administración a exigirle el pago de tales deudas, y ello con independencia de que, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 174.5 de la LGT, y salvo para las derivaciones del artículo 42.2 de la LGT, pueda oponer contra tal exigencia de pago, no solo los elementos que determinan el presupuesto de hecho habilitante, sino también el ajuste a derecho del acto de liquidación practicado al deudor principal.

Por otra parte, dado el propio espíritu que se desprende de la resolución en unificación de criterio que es objeto del presente comentario, el autor considera que la posibilidad de solicitar aplazamientos/fraccionamientos por parte de los responsables tributarios cuando su situación económico-financiera le impida de forma transitoria efectuar el pago en los plazos establecidos, no debe quedar limitada únicamente a las deudas derivadas por retenciones e ingresos a cuenta, sino que también podrían ser objeto de aplazamiento para el responsable otras deudas derivadas que el artículo 65.2 de la LGT considera como no aplazables, tales como las resultantes de tributos que deban ser legalmente repercutidos o las que resulten de obligaciones que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades.

La relevancia jurídica del plazo de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos*

Análisis de la STS de 18 de diciembre de 2019, rec. núm. 4442/2018

Diego Marín-Barnuevo Fabo

*Of Counsel en Pérez Llorca
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

Extracto

Analizamos en el presente comentario la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2019, en la que establece doctrina sobre la relevancia jurídica de la dilación en la notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos que ordenan la retroacción de actuaciones y deben ejecutarse en un plazo determinado.

* El trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación DER2017-86971-P, titulado «Las entidades locales y su financiación: nuevos retos derivados de la reforma del control interno y de los cambios en el sistema tributario local».

1. Supuesto de hecho

En el caso enjuiciado, un contribuyente fue objeto de regularización en el impuesto sobre sociedades (IS) del año 2000 en un procedimiento inspector tramitado por la Dependencia Regional de Inspección de Valencia del que derivó una liquidación por importe de 760.432,50 euros.

La principal razón de la regularización fue que la entidad escindió de su patrimonio cuatro fincas y las transmitió a una sociedad de nueva creación, acogándose al régimen especial regulado en los artículos 97 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995 –LIS–). La Inspección entendió que las fincas transmitidas no podían considerarse rama de actividad y, por tanto, no resultaba de aplicación ese régimen especial, por lo que en el caso concreto debía determinarse la deuda de acuerdo con lo previsto en el artículo 15.3 de la LIS, lo que exigía integrar en la base imponible de la entidad la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos escindidos y su valor contable. Para determinar ese valor de mercado, la Inspección utilizó los valores determinados por el Gabinete Técnico de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), aplicando la corrección por depreciación monetaria prevista en el artículo 15.11 de la LIS.

El contribuyente no estuvo conforme con la liquidación practicada y presentó reclamación económico-administrativa contra la misma ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), al tiempo que solicitaba la suspensión de ejecución del acto impugnado con aportación de garantías.

El TEAR estimó la reclamación interpuesta por Resolución de 30 de enero de 2009, anulando la liquidación y ordenando a la oficina gestora que acordase la práctica de la tasación pericial contradictoria.

No estando conforme con dicha resolución, el director del Departamento de Inspección de la AEAT interpuso el 1 de octubre de 2009 recurso de alzada ordinario contra dicha Resolución del TEAR (RTEAR), con base en lo dispuesto en el artículo 241.3 de la Ley General Tributaria (LGT). El principal argumento de ese recurso de alzada fue que el IS no estable-

ce la posibilidad de reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria. El contribuyente, por su parte, también interpuso recurso de alzada contra la misma RTEAR.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) resolvió los recursos interpuestos por Resolución de 15 de marzo de 2012, en la que anulaba la RTEAR por motivos formales y ordenaba la retroacción de actuaciones al momento de notificación de la liquidación inicialmente practicada. La Resolución del TEAC consideró defectuosa la notificación practicada porque no advirtió al contribuyente de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, por lo que una vez advertido ese vicio procedimental y la procedencia de retrotraer actuaciones consideró no realizados los demás pronunciamientos del TEAR sobre las demás causas de nulidad invocadas por las partes.

La resolución del TEAC fue oportunamente notificada a las partes: al contribuyente el 22 de marzo de 2012 y al director del Departamento de Inspección el 23 de marzo de 2012. Unas semanas más tarde, el 15 de junio de 2012, el TEAC remitió al TEAR la resolución para que ordenara su ejecución.

El TEAR, erróneamente, remitió la resolución dictada al director del Departamento de Inspección para que procediera a su ejecución. La remisión tuvo lugar el 3 de octubre de 2012, fue recibida por el destinatario el 15 de octubre del mismo año y fue devuelta al TEAR cuatro días después, el 19 de octubre, indicando que el órgano competente para la ejecución de la resolución dictada era la Dependencia Regional de Inspección (y añadía que el director del Departamento de Inspección ni siquiera era el superior jerárquico del órgano encargado de la ejecución).

Efectivamente, el órgano competente para la ejecución de la resolución anulatoria era la Dependencia Regional de Inspección, a la que el TEAR remitió la Resolución el 29 de octubre de 2012. La Dependencia Regional de Inspección ejecutó la resolución anulatoria el 27 de noviembre de 2012.

El contribuyente interpuso incidente de ejecución ante el TEAC contra esa última actuación, solicitando que se declarase la prescripción y, subsidiariamente, la anulación por razones de fondo. El incidente fue desestimado por el TEAC, lo que motivó la interposición de un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de abril de 2018 (rec. núm. 56/2014 –NFJ072466–) desestimó el recurso interpuesto porque el TEAC remitió su resolución al TEAR de Valencia para ejecución el día 15 de junio de 2012, y el TEAR lo remitió a la Dependencia Regional de Inspección de Valencia el día 29 de octubre de 2012, por lo que, «aunque no consta el día de recepción por la Dependencia, es evidente que el día en que se ejecuta, 27 de noviembre de 2012, no podían haber transcurrido seis meses».

Contra la sentencia desestimatoria se interpuso el recurso de casación que fue resuelto por la Sentencia de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–), sobre la que se realiza este comentario.

2. Doctrina del tribunal

La sentencia analizada de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–) tenía por objeto:

[...] discernir si, a pesar del tenor del artículo 150.5 LGT aplicable *ratione temporis* (redacción actualmente vigente en el artículo 150.7 LGT) al supuesto de autos, es jurídicamente reprochable, conforme al principio de la buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, que cuando se ordene una retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo.

Para resolver esa cuestión, la sentencia comienza destacando que la cuestión suscitada versa sobre el alcance e interpretación del apartado 5 del artículo 150.5 de la LGT (actual apartado 7 del mismo precepto) que recogía, en la redacción aplicable en el momento de los hechos, lo siguiente:

Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Además, considera que la recta valoración del conflicto exige tener presente lo dispuesto en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, así como en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y, también, en el artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE).

La sentencia recuerda después la jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera en relación con el principio de buena administración, destacando en primer lugar la Sentencia de 14 de febrero de 2017 (rec. núm. 2379/2015 –NFJ075984–), en la que se afirmó que:

[...] el obligado tributario tiene el derecho a que, ordenada por resolución judicial o económico-administrativa la retroacción las actuaciones, se lleven a cabo en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel periodo fuera inferior, no es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente, lo que

nos debe llevar a entender que en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aun cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados.

En segundo lugar, invoca su Sentencia de 17 de abril de 2017 (rec. núm. 785/2016 –NFJ066666–), en la que se consideró que:

[...] le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

Y, en tercer y último lugar, cita la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), en la que se resolvía un supuesto similar al ahora enjuiciado, en la que se dijo que:

[...] no deja de ser llamativo que a la recurrente se le notifique la resolución del TEAC el 20 de febrero de 2013 y a la Administración Tributaria, al órgano competente para ejecutar la resolución, se remita y recepcione el expediente, según se recoge en la sentencia, en 29 de julio de 2013. Desfase temporal que jurídicamente no puede resultar indiferente. Fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración. Ciertamente el art. 83.2 de la Ley 58/2003, establece [...] separación de funciones [...] pero, en modo alguno puede obviarse que, si bien a los órganos implicados se le atribuyen funciones diferenciadas, en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública. No es aceptable, pues, que los órganos económico-administrativos queden solo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor.

Continúa la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 afirmando que a la Administración:

[...] y claro está, a los órganos económico-administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena

administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable [siendo así que] al menos resulta procedente dejar apuntado que en atención a las circunstancias de cada caso, bajo el prisma de los anteriores principios, la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico-administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas.

Una vez sentadas las premisas que deben sustentar el fallo, la sentencia analizada entiende que el principal motivo del retraso en la ejecución ha sido la errónea remisión del expediente para la ejecución a un órgano administrativo que no era el competente, siendo especialmente relevante destacar que dicho órgano no se demoró en absoluto en subsanar ese error, ya que recibida la resolución por este el 15 de octubre, la devolvió al TEAR el 19 de octubre siguiente.

De este modo, atendidas las circunstancias del caso, la Sala no considera que exista «una dilación desproporcionada, ni menos aún que exista ningún tipo de intencionalidad en el retraso producido, más allá de un mero error del órgano económico-administrativo». Además, entiende que la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad, y a tenor de la extensa justificación aportada con el escrito de oposición por la Administración demandada, «esa limitada demora no revela en modo alguno una conducta manifiestamente negligente o dilatoria del cumplimiento de los plazos, debiendo tener en especial consideración la extraordinaria carga de trabajo que pende sobre este órgano económico-administrativo».

Por todo ello, la doctrina establecida en la sentencia es la siguiente:

[...] del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable. El examen de las circunstancias del presente caso, bajo el prisma de los anteriores principios, nos permite concluir que no ha existido una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para

ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico-administrativo, por lo que no cabe apreciar infracción del art. 150.5 LGT, debiendo rechazar las pretensiones del recurso de casación.

3. Comentario crítico

La sentencia tiene tres partes bien diferenciadas que conviene tratar por separado: a) la fundamentación jurídica genérica, b) la fundamentación concreta y c) el fallo.

La *fundamentación jurídica genérica* se realiza en torno al principio de buena administración, cuyo reconocimiento tiene lugar en el artículo 41 de la CDFUE y comprende: a) el derecho del administrado a ser oído antes de la adopción de una resolución que le resulte desfavorable; b) el derecho del administrado a acceder al expediente que le afecte; c) el derecho del administrado a la reparación del daño soportado por la actuación de las instituciones de la Unión Europea (UE); d) el derecho del administrado a utilizar cualquiera de las lenguas de los tratados; e) la obligación de la Administración de tratar los asuntos de forma imparcial y equitativa; f) el deber de resolver los procedimientos en un plazo razonable; y g) la obligación de motivar sus resoluciones.

Como hemos puesto de manifiesto en otro lugar (Marín-Barnuevo Fabo, 2020), el reconocimiento y desarrollo del principio de buena administración en materia tributaria es un mérito que corresponde a la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que en los últimos tres años ha fundamentado un buen número de sentencias con base en el mismo¹. En esta ocasión, resulta de especial interés para la resolución del caso determinar el significado y alcance del deber de resolver los procedimientos en un plazo razonable, expresamente reconocido como parte esencial del principio de buena administración.

Como expresamente recuerda la sentencia comentada, la importancia de ese deber específico fue destacada por la misma Sección Segunda en las Sentencias de 17 de abril de 2017 (rec. núm. 785/2016 –NFJ066666–) y 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), en las que había puesto de manifiesto que:

- El principio de buena administración «no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente».
- El desfase temporal entre la notificación de la resolución del TEAC al recurrente y al órgano encargado de su ejecución «jurídicamente no puede resultar indife-

¹ Son más de diez sentencias con especial relevancia para la protección de los derechos de los obligados tributarios, cuyo estudio se realiza en el artículo de Marín-Barnuevo Fabo (2020).

rente», porque de lo contrario se podrían incumplir los plazos de ejecución establecidos por el legislador, ya que «bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración».

- «No es aceptable, pues, que los órganos económico-administrativos queden solo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor».
- A la Administración en general, y a los órganos económico-administrativos en particular, «le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación».
- El principio de buena administración «no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable».
- Consecuentemente, «la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico-administrativo no puede resultar jurídicamente neutral, sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas».

Como es fácil suponer, la fundamentación jurídica extractada nos parece impecable, especialmente en un tiempo en que el afán recaudatorio parece haber relegado los derechos y garantías individuales². Todas las afirmaciones contenidas en los párrafos extractados son razonables, derivan de la aplicación de un principio jurídico reconocido en la CDFUE, y pueden contribuir de forma decisiva en la mejora de la actividad administrativa. Por tanto, es difícil encontrar argumentos para rechazar cualquiera de las consideraciones anteriores.

La única cuestión que quizás merece una matización específica es la relacionada con la aplicación del principio de buena administración a todos los procedimientos tributarios porque, como es sabido, el artículo 51 de la CDFUE dispone que las disposiciones de la Carta están dirigidas a los Estados miembros «únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión». Se trata efectivamente de una limitación inicial que, en nuestra opinión, no debe condicionar la aplicación del principio de buena administración al derecho nacional por diversos motivos. El primero de ellos es que la práctica totalidad de principios y reglas comprendidos en el llamado principio de buena administración tienen un reconocimiento expreso en nuestro ordenamiento jurídico³.

² *Vid.*, en relación con ello, la Declaración de Granada, suscrita el 18 de mayo de 2018 por un grupo de catedráticos de Derecho Financiero y Tributario.

³ Ese reconocimiento es unánime en la doctrina y en la jurisprudencia (*vid.*, por todos, Ponce Sola, 2001, p. 155).

Además, cabe destacar que las directivas vigentes en materia de imposición indirecta y, en menor medida, en imposición directa, determinan que buena parte de las actuaciones de la Administración tributaria se encuentren en el ámbito de aplicación del artículo 51 de la CDFUE. Y, como es obvio, sería difícilmente justificable que los tribunales aplicaran exigencias de actuación procedimental distintas en función del impuesto que aplican⁴. O, expresándolo con otras palabras, pese a lo establecido en el artículo 51 de la CDFUE, el principio de buena administración debe exigirse con proyección general porque «resulta difícil establecer y explicar un distinto nivel de enjuiciamiento, según se aplique o no el Derecho de la Unión Europea por los operadores en el ámbito interno»⁵.

Por todo lo expuesto, la fundamentación genérica de la sentencia nos parece excelente y difícilmente rebatible, a diferencia de lo que sucede con la *fundamentación concreta* de la sentencia analizada. Porque después de sentar las anteriores premisas, sostiene la sentencia que, dadas las circunstancias del caso, no se aprecia que exista:

[...] una dilación desproporcionada, ni menos aún que exista ningún tipo de intencionalidad en el retraso producido, más allá de un mero error del órgano económico-administrativo. Por otra parte, la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad, y a tenor de la extensa justificación aportada con el escrito de oposición por la Administración demandada, esa limitada demora no revela en modo alguno una conducta manifiestamente negligente o dilatoria del cumplimiento de los plazos, debiendo tener en especial consideración la extraordinaria carga de trabajo que pende sobre este órgano económico-administrativo.

Esa fundamentación concreta nos parece desafortunada por distintos motivos. En primer lugar, porque consideramos que no puede considerarse un «plazo razonable» la demora de más de seis meses en realizar la notificación al órgano encargado de su ejecución. No es razonable que la Resolución del TEAC de 15 de marzo de 2012 fuera notificada a las partes el 22 y 23 de marzo y, sin embargo, la notificación al órgano encargado de su ejecución tuviera lugar siete meses después, el 3 de octubre de 2012 (además, como fue errónea la identificación del órgano, no llegó a su destinatario hasta el 29 de octubre de 2012). Esa dilación es manifiestamente contraria al deber de resolver el procedimiento en un plazo ra-

⁴ Como sucedería, paradigmáticamente, en caso de que un procedimiento de inspección finalizara con una regularización de la situación del sujeto pasivo en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y en el IS, y por vulneración del principio de buena administración fueran anuladas las liquidaciones del IVA y no las del IS.

⁵ Nos referimos ahora a la Sección Quinta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, cuya Sentencia de 20 de noviembre de 2015 (rec. núm. 1203/2014 –NFJ077425–) explícitamente reconoció que resultaría difícil establecer y explicar un distinto nivel de enjuiciamiento, según se aplique o no el Derecho de la UE por los operadores en el ámbito interno.

zonable, especialmente en el momento actual en que las comunicaciones se pueden hacer telemáticamente y se han establecido una serie de deberes de comunicación electrónica para la Administración y los administrados⁶.

Es cierto que la ley no establece ningún plazo para ese trámite ni, consecuentemente, ninguna consecuencia jurídica para los supuestos de dilación en la realización de este trámite. Pero creemos que es precisamente en ese contexto donde el principio de buena administración adquiere especial relevancia, porque exige a la Administración resolver en un plazo razonable, sin concretar el número de días que pueden considerarse incluidos dentro del mismo⁷.

Además, consideramos que la extraordinaria carga de trabajo de los TEAC no puede justificar un retraso como el enjuiciado, porque la notificación es un trámite que no conlleva especial complejidad y, también, porque en caso de admitir esa eximente se reconocería la posibilidad de que cualquier Administración justificara en el futuro el incumplimiento de los plazos previstos para la realización de sus funciones.

También nos parece desafortunada esta fundamentación por otro motivo más abstracto, derivado de la consideración del procedimiento tributario como un modo de desarrollo de la función administrativa de servicio a los intereses generales, y no como una sucesión de actos administrativos de trámite desconectados entre sí que concluye con la resolución que pone fin al mismo y establece, en su caso, una serie de derechos y obligaciones⁸. Desde este punto de vista, adquiere especial relevancia jurídica constatar que el conflicto enjuiciado en la Sentencia de 18 de diciembre de 2019, que estamos analizando, era un recurso contra la ejecución de resoluciones que, según dispone el artículo 241 ter de la LGT, debe ser tramitado en principio como un procedimiento abreviado que debe finalizar en un plazo de seis meses, por lo que el retraso en siete meses en notificar la resolución al órgano encargado para su ejecución resulta especialmente desproporcionado. Además, el conflicto se encuadra en un procedimiento de revisión iniciado contra una liquidación notificada en diciembre de 2005, que motivó una primera resolución del TEAR en abril de 2009, que, por ser recurrida en alzada, motivó una resolución del TEAC fechada en marzo de 2012 en la que se ordenaba la retroacción de actuaciones.

⁶ Nos parece, por tanto, abiertamente rechazable la afirmación contenida en la Sentencia de 18 de diciembre de 2019, de que «la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad», cuando esa demora había sido de siete meses.

⁷ Tal y como había reconocido el Tribunal Supremo en la Sentencia de 14 de febrero de 2017 (rec. núm. 2379/2015 –NFJ075984–), ponente Sr. Montero Fernández.

⁸ Tal y como defiende Ponce Sola (2001, pp. 109 y ss.), equiparando en este la «función administrativa», que se desarrolla a través del procedimiento administrativo, con la «función judicial» que debe ser realizada a través del proceso judicial.

Por tanto, la tramitación de un simple procedimiento administrativo de revisión, que todavía no estaba definitivamente terminado porque ordenaba la retroacción de actuaciones, había demorado seis años. En el marco de ese procedimiento, consideramos que la tardanza de siete meses en notificar la resolución del TEAC al órgano encargado de su ejecución adquiere especial importancia y «no debería ser jurídicamente indiferente», utilizando la misma expresión acuñada por la Sala en las sentencias citadas.

Finalmente, debemos manifestar también nuestra valoración negativa al *fallo* de la sentencia analizada. En primer lugar, porque, en coherencia con la fundamentación concreta, desestima la pretensión del recurrente, cuando toda la fundamentación jurídica genérica contenida en la sentencia justificaba una solución totalmente distinta.

Y, en segundo lugar, porque revela una clara desviación argumental en relación con los fundamentos jurídicos precedentes. En efecto, en el fallo se afirma que «no ha existido una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico-administrativo, por lo que no cabe apreciar infracción del art. 150.5 LGT, debiendo rechazar las pretensiones del recurso de casación». Y esa resolución permite apreciar que la sentencia, pese a desarrollar una sólida fundamentación referida a la posible vulneración del deber de resolver en un plazo razonable, contenido en el principio de buena administración regulado en el artículo 41 de la CDFUE, lo que realmente estaba enjuiciando era la posible vulneración del artículo 150.5 de la LGT, que había quedado completamente fuera de la argumentación jurídica contenida en la sentencia.

Es cierto que la cuestión que determinó la admisión del recurso de casación pretendía vincular la consecuencia jurídica prevista en el artículo 150.5 de la LGT al caso enjuiciado, lo que justificaría la doctrina establecida en la sentencia analizada. Pero también es cierto que el caso analizado suscita un problema jurídico de difícil solución que quizás deba resolverse en próximos recursos: identificar la consecuencia jurídica anudada a la vulneración del deber de resolver el procedimiento en un plazo razonable con fundamento en lo dispuesto en el artículo 41 de la CDFUE.

Referencias bibliográficas

AA. VV. (18 de mayo de 2018). *Declaración de Granada*.

Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020). El principio de buena administración en materia tributaria. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 186.

Ponce Sola, J. (2001). *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*. Valladolid: Lex Nova.

Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2019 en una entidad de reducida dimensión (supuesto práctico)

Fernando Borrás Amblar

*Licenciado en Ciencias Exactas y Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

Antonio Pascual Martínez Alfonso

*Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales
Técnico de Hacienda del Estado
Profesor de Contabilidad y Derecho Financiero y Tributario. CEF.- UDIMA*

Extracto

El plazo para la declaración del impuesto sobre sociedades (IS) 2019 para las mercantiles que cerraron su periodo impositivo a 31 de diciembre de 2019 es del 1 al 25 de julio de 2020. El Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo, mantiene el plazo de presentación de la declaración del IS 2019, que se deberá realizar con las cuentas anuales disponibles. No obstante, en el caso que con las cuentas anuales aprobadas resultara una liquidación distinta, se presentará una declaración complementaria hasta el 30 de noviembre de 2020.

Presentamos un supuesto práctico en el que, partiendo de la cuenta de pérdidas y ganancias, antes de la contabilización del IS, de una entidad que tributa en el régimen de entidades de reducida dimensión y de unos hechos que le han sucedido en el ejercicio 2019, realizamos los ajustes y los comentarios para determinar la base imponible del impuesto. A partir de aquí, con un resumen de los ajustes, concretamos las casillas de la declaración del modelo 200 donde deberán incorporarse, realizamos la liquidación del IS y su contabilización y reflejamos en el citado modelo 200 las páginas 12 a 15 de la liquidación del IS del periodo impositivo 2019.

Por último, realizamos un comentario sobre la conexión del plazo para la presentación del IS con las obligaciones contables y mercantiles y la modificación de los plazos de estas como consecuencias del COVID-19.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades; ejercicio 2019; empresas de reducida dimensión; ingresos; gastos; ajustes sobre el resultado contable.

Sumario

1. Enunciado: Relación de hechos
2. Ajustes y comentarios para determinar base imponible de la mercantil Promar, SL
3. Resumen de los ajustes al resultado contable antes de impuestos y concreción de las casillas de la declaración del modelo 200 donde deberán incorporarse
4. Liquidación del IS y su contabilización
5. Modelo 200 (págs. 12 a 15) de liquidación del IS 2019
6. Conexión del plazo para la presentación del IS con las obligaciones contables y mercantiles y la modificación de los plazos de estas como consecuencia del COVID-19

1. Enunciado: Relación de hechos

La mercantil Promar, SL se constituyó hace varios años y se dedica a la integración de componentes electrónicos en ordenadores y al diseño y mantenimiento de páginas web. En el año 2019, ha tenido un resultado económico, antes de la contabilización del gasto por el impuesto sobre sociedades (IS), de 533.209,07 euros. La empresa es propiedad al 50 % de dos hermanos, que son, asimismo, copropietarios de la mercantil Alsa, SL.

El importe neto de la cifra de negocios durante los últimos 5 años de ambas entidades ha sido inferior a 10.000.000 de euros.

La cuenta de pérdidas y ganancias, antes de la contabilización del gasto por el IS, muestra la siguiente información:

Cuenta de pérdidas y ganancias de la mercantil Promar, SL, antes de la contabilización del gasto por el IS a fecha (31 de diciembre de 2019)	
OPERACIONES CONTINUADAS	
Importe neto de la cifra de negocios	8.500.000
Ventas	5.150.000
Prestación de servicios	3.350.000
Variación de existencias	250.000
Aprovisionamientos	-3.000.000
Consumo de mercancías	-2.050.000
Consumo de materias primas	-750.000
Trabajos realizados por otras empresas	-200.000
Gastos de personal	-2.500.000
Sueldos y salarios	-2.175.000



Cuenta de pérdidas y ganancias de la mercantil Promar, SL, antes de la contabilización del gasto por el IS a fecha (31 de diciembre de 2019)

▶	
Seguridad Social a cargo de la empresa	-325.000
Otros gastos de explotación	-1.680.000
Servicios exteriores	-950.000
Tributos	-50.000
Pérdidas por deterioro operaciones comerciales	-381.000
Otros gastos de gestión corriente	-299.000
Amortización del inmovilizado	-510.000
Otros resultados	-10.000
RESULTADOS DE EXPLOTACION	1.050.000
Gastos de financieros	-325.000,93
Variación de valor razonable de instrumentos financieros	-191.790
Cartera de negociación	-191.790
Deterioro de instrumentos financieros de empresas del grupo	0
RESULTADO FINANCIERO	516.790,93
RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS	533.209,07

El gerente de la entidad, nos indica los siguientes hechos, con trascendencia fiscal, que han acontecido en el ejercicio:

1. La entidad tuvo un ingreso en c/c de 50.000 euros el día 5 de febrero de 2019 y lo contabilizó con un abono a un préstamo inexistente de una entidad financiera. Al final del ejercicio realizó la siguiente anotación contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	50.000	
113	Reservas voluntarias		50.000

2. La mercantil cambia el criterio contable en 2019, para amortizar las inversiones inmobiliarias y ello le provoca, en el citado ejercicio, un mayor gasto por amortizaciones de 20.000 euros, que corresponde a mayores amortizaciones de los 3 años anteriores que no fueron contabilizadas.
3. La empresa vendió el 1 de octubre de 2019 una máquina que forma parte de su inmovilizado material, cuyo valor contable o en libros es de 90.000 euros (la amortización acumulada hasta el momento de la venta en la citada fecha es de 50.000 €). El precio de venta es de 140.000 euros, y su cobro se pacta en 2 plazos anuales de 70.000 euros cada uno, con vencimientos el 1 de octubre de 2020 y el 1 de octubre de 2021, sin que se haya pactado interés contractual alguno. El tipo de interés de mercado aplicable a estas operaciones es del 4 %. Fiscalmente la empresa opta por la imputación del cobro a plazos conforme al artículo 11.4 de la Ley del impuesto sobre sociedades –Ley 27/2014– (LIS). La operación está exenta de IVA, se renuncia a la misma y existe inversión del sujeto pasivo en sede del adquirente.
4. La empresa tiene una maquinaria (equipo industrial complejo) en su activo, adquirida el 2 de enero de 2017 por un precio de adquisición de 120.000 euros que se amortiza al coeficiente del 12 % según indica la tabla de amortización del artículo 12.1 de la LIS.

Como consecuencia de modificaciones en el sistema productivo de la empresa, en relación con la agilidad de producción de la competencia, el valor del mismo, al final del ejercicio 2018, según valoración técnica efectuada por la empresa, ha sufrido una pérdida tal que sitúa el valor en la fecha de cierre en el 50 % del precio de adquisición y la mercantil contabiliza, en 2018 el deterioro del mismo, por importe de 31.200 euros, siendo gasto contable, no siendo fiscalmente deducible.

El 31 de diciembre de 2019 transmite la maquinaria a una sociedad tercera, sin ningún tipo de relación, por un precio de 70.000 euros, obteniendo un beneficio contable de 19.478,67 euros.

5. La empresa Promar, SL era propietaria de un terreno por importe de 300.000 euros y se vendió en mayo de 2017 a una sociedad tercera por importe de 170.000 euros. Es decir, tuvo una pérdida de 130.000 euros en 2017.

En septiembre de 2019, la mercantil Promar, SL recompra el terreno al tercero por 200.000 euros. Es decir, el tercero tiene una ganancia de 30.000 euros.

6. En relación con las amortizaciones, la mercantil Promar, SL nos indica que determina y contabiliza las dotaciones a la amortización por el método lineal, según los coeficientes máximos que se detallan en la tabla de amortización incorporada en el artículo 12.1 de la LIS y nos manifiesta que el incremento de plantilla del ejercicio 2019, en relación con el ejercicio 2018, ha sido de 1,80 trabajadores y que espera consolidar los mismos en 2020, así como mantenerlos en los ejercicios siguientes. Por otra parte, nos facilita los siguientes datos:

- 6.1. La empresa adquirió el 2 de enero de 2019 una serie de activos materiales fijos usados valorados en contabilidad en 40.000 euros. Estos activos se han amortizado al porcentaje constante máximo, habida cuenta de su condición de usados, por importe de 16.000 euros. (La tabla del art. 12.1 LIS fija un coeficiente máximo del 20 %).
 - 6.2. Se han comprado, el 1 de abril de 2019, activos fijos nuevos de pequeña cuantía para apoyo en la labor de la entidad, por importe de 35.000 euros, no superando ninguno de ellos los 300 euros. (La tabla del art. 12.1 LIS fija un coeficiente máximo del 25 %).
 - 6.3. El 1 de julio de 2019 se adquirió una maquinaria nueva para mejorar el funcionamiento de la entidad. El total de esta inversión ha sido de 300.000 euros. (La tabla del art. 12.1 LIS fija un coeficiente máximo del 12 %).
 - 6.4. El 1 de julio de 2019 la entidad adquirió a un tercero, con el que no le une ningún tipo de vinculación, una patente por importe de 100.000 euros que registra como inmovilizado intangible. Promar, SL considera que la vida útil de la patente la cual coincide con el periodo de explotación de la misma es de 5 años, por lo que la amortiza a razón del 20 % anual.
7. La entidad formalizó, con fecha 1 de octubre de 2018, con una entidad financiera un contrato de *leasing* para la adquisición de una nave industrial nueva que va a destinar a la realización de su actividad. El precio de adquisición de la misma (valor razonable) en la fecha de la firma del contrato es de 800.000 euros. El 25 % del valor corresponde al suelo. El contrato tiene una duración de 12 años, al 5 % de interés fijo, pagándose 144 cuotas mensuales pospagables (el último día de cada mes) por importe de 7.331,32 euros más IVA. El contrato incorpora además una opción de compra, por el valor de una cuota (7.331,32 €) que se ejercerá al final del contrato.

La empresa amortiza con base en el coeficiente máximo de amortización que se fija en las tablas oficiales de amortización, que es el 3 % (lo que supone una vida útil del bien de 33,3 años). No hay dudas de que la misma ejerza la opción de compra para adquirir la propiedad de la nave al final del periodo de arrendamiento.

Los gastos necesarios para la inscripción del mismo en el registro (impuesto sobre actos jurídicos documentados, notaría de la compra previa por la entidad financiera y del contrato de arrendamiento formalizado simultáneamente por la entidad con la empresa y registro de tales operaciones en el registro de la propiedad) repercutidos por la entidad financiera –arrendador– a la empresa, ascienden a 20.000 euros.

En el anexo del contrato figura el siguiente cuadro (tabla de amortización financiera), de la que exclusivamente reflejamos las cantidades correspondientes a los años 2018, 2019 y 2020 (es decir, 27, de las 144 cuotas).

	Cuota bruta	IVA	Cuota neta	Recup. coste terreno	Recup. coste construcción	Recup. coste total	Carga financiera (intereses)	Capital pendiente
Entrega inicial			0	0	0	0		800.000
Cuota 1	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.007,13	3.021,40	4.028,53	3.302,79	795.971,47
Cuota 2	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.011,33	3.033,99	4.045,32	3.286	791.926,15
Cuota 3	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.015,54	3.046,63	4.062,17	3.269,15	787.863,98
Cuota 4	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.019,77	3.059,32	4.079,10	3.252,22	783.784,88
Cuota 5	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.024,02	3.072,07	4.096,09	3.235,22	779.688,79
Cuota 6	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.028,29	3.084,87	4.113,16	3.218,16	775.575,63
Cuota 7	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.032,57	3.097,72	4.130,30	3.201,02	771.445,33
Cuota 8	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.036,88	3.110,63	4.147,51	3.183,81	767.297,82
Cuota 9	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.041,20	3.123,59	4.164,79	3.166,53	763.133,03
Cuota 10	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.045,54	3.136,61	4.182,14	3.149,17	758.950,89
Cuota 11	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.049,89	3.149,68	4.199,57	3.131,75	754.751,32
Cuota 12	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.054,27	3.162,80	4.217,07	3.114,25	750.534,26
Cuota 13	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.058,66	3.175,98	4.234,64	3.096,68	746.299,62
Cuota 14	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.063,07	3.189,21	4.252,28	3.079,03	742.047,34
Cuota 15	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.067,50	3.202,50	4.270	3.061,32	737.777,34



	Cuota bruta	IVA	Cuota neta	Recup. coste terreno	Recup. coste construcción	Recup. coste total	Carga financiera (intereses)	Capital pendiente
▲ Cuota 16	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.071,95	3.215,84	4.287,79	3.043,53	733.489,55
Cuota 17	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.076,41	3.229,24	4.305,66	3.025,66	729.183,89
Cuota 18	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.080,90	3.242,70	4.323,60	3.007,72	724.860,29
Cuota 19	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.085,40	3.256,21	4.341,61	2.989,70	720.518,68
Cuota 20	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.089,93	3.269,78	4.359,70	2.971,61	716.158,97
Cuota 21	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.094,47	3.283,40	4.377,87	2.953,45	711.781,11
Cuota 22	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.099,03	3.297,08	4.396,11	2.935,21	707.385,00
Cuota 23	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.103,61	3.310,82	4.414,43	2.916,89	702.970,57
Cuota 24	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.108,20	3.324,61	4.432,82	2.898,50	698.537,75
Cuota 25	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.112,82	3.338,47	4.451,29	2.880,03	694.086,46
Cuota 26	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.117,46	3.352,38	4.469,84	2.861,48	689.616,62
Cuota 27	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.122,12	3.366,35	4.488,46	2.842,86	685.128,16

Nota: La opción de compra es la cuota 145, por importe de 7.331,32 euros que se paga conjuntamente con la última cuota del contrato.

8. La entidad alquila una carretilla elevadora a una sociedad de renting por un periodo de 3 años. El precio de la carretilla es de 35.000 euros. El contrato se firma el 1 de mayo de 2019 y se acuerda abonar cuotas mensuales al final de cada mes, con el siguiente detalle:

Cuota	1.064,77
Servicios de mantenimiento, reparación y revisiones	50
IVA [21 % × (1.064,77 + 50)]	234,10

Dicha carretilla va a estar afectada a su actividad económica y se conoce que, en condiciones normales, la vida útil de la carretilla son aproximadamente 10.000 horas, que coincide con las horas de actividad que va a tener la misma en la empresa. La carretilla lleva un marcador de las horas de actividad que realiza.

El tipo de interés normal de mercado actualmente para estas operaciones es del 6 % anual. Las tablas contenidas en el artículo 12.1 de la LIS fijan un coeficiente máximo del 12 %.

9. La entidad Promar, SL tiene un saldo en la cuenta de «Clientes de dudoso cobro» por importe de 600.000 euros, por los cuales contabiliza deterioro por importe de 381.000 euros que corresponde a los siguientes deudores y conceptos:
- 25.000 euros, que le debe desde hace más de un año un ayuntamiento de una localidad vecina, sin haber presentado reclamación judicial.
 - 50.000 euros, que corresponden a una entidad de la que participa Promar, SL en un 25 %.
 - 100.000 euros por unas deudas que le deben dos clientes desde hace 8 meses.
 - 200.000 euros corresponden a deudas de diversos clientes con una antigüedad desde el vencimiento de la obligación de pago entre 3 y 6 meses a fecha 31 de diciembre de 2019.
 - 6.000 euros (1 % × 600.000), es decir, del total importe de clientes de dudoso cobro.
10. La mercantil Promar, SL contabiliza en el ejercicio 2019 150.000 euros como provisión para cubrir las siguientes responsabilidades:
- a) 5.000 euros por un aval bancario que la entidad entregó como fianza en cumplimiento de un contrato que va a realizar con la Administración.
 - b) 80.000 euros por posibles futuras demandas que la entidad prevé que tendrá con sus trabajadores ante posibles casos de despido.

- c) 20.000 euros por la demanda de un trabajador por despido improcedente. La citada cuantía se ha obtenido de forma aproximada, en función de los años que el trabajador ha estado en la plantilla de la empresa.
 - d) 45.000 euros por el importe estimado de una deuda tributaria, que es posible que la entidad deba ingresar en un futuro si no cumple determinadas condiciones.
11. La mercantil Promar, SL tiene reflejadas como gasto en su contabilidad las siguientes partidas:
- 1) Vehículo que tiene en *renting* a disposición total del socio y administrador de la empresa que a su vez realiza funciones de gerencia, cuyas cuotas mensuales son 1.500 euros más IVA. El valor contado del vehículo es de 80.000 euros más IVA. El seguro del vehículo y los impuestos municipales del mismo ascienden a 2.000 euros. La empresa no le ha imputado retribución en especie alguna, y la empresa considera que es razonable entender que el uso que el gerente realiza del mismo que se destina a las necesidades privadas es del 40 %.
 - 2) Intereses de un préstamo participativo abonados a Alsa, SL por importe de 20.000 euros. Alsa, SL tiene los mismos socios que la mercantil Promar, SL, y se dedica al arrendamiento de bienes así como a la gestión de participaciones mobiliarias.
 - 3) En la cuenta (631) se incluyen tributos varios, así como otras partidas, según detalle:
 - Impuesto sobre actividades económicas: 4.000 euros.
 - Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) de un local comercial afecto a la actividad: 1.800 euros.
 - IBI de los almacenes, donde desarrolla la empresa la actividad: 4.300 euros.
 - Cuota e intereses de demora de actas de inspección del IS 2016 (están recurridas en el Tribunal Económico-Administrativo Central –TEAC–, pero han sido abonadas y registradas en la contabilidad como gasto): 50.000 euros de cuota y 9.000 euros de intereses.
 - Sanción de actas de inspección del IS (recurrida en el TEAC): 25.000 euros.
 - Multas de tráfico de vehículos comerciales de la empresa: 3.000 euros.
 - Recargo por presentación fuera de plazo del periodo 3M del IVA: 5.000 euros.

- Intereses de demora por aplazamientos de varias autoliquidaciones: 3.000 euros.
- 4) Atenciones a clientes, incluye los siguientes conceptos:
- Relaciones públicas con clientes y proveedores: 105.000 euros.
 - Cena de Navidad del personal: 12.600 euros (de acuerdo con los usos y costumbres).
 - Patrocinio publicitario deportivo: 26.000 euros (de un club de natación que lleva publicidad de la empresa. La entidad de natación ha expedido factura a Promar, SL por el referido patrocinio).
 - Promoción: 18.000 euros (corresponde a 3 figuras de porcelana de Lladró, SA, respecto de las cuales se desconoce el destino que se les ha dado, sin que figuren entre los activos de la empresa).
- 5) La sociedad ha reconocido un deterioro de valor de existencias por importe de 15.000 euros. No dispone de informe económico-financiera alguna más allá de poder probar que las mismas están descatalogadas y que tienen una rotación superior a 12 meses, cuando la media del almacén es de 3 meses.
- 6) La sociedad dispone de la siguiente documentación la cual, a criterio de su director financiero, es justificativa de posibles deducciones en la cuota, cuyo detalle es:
- 6.000 euros que –según factura– se corresponden con el pago del Máster IESE a nombre del don Luis López, que resulta ser empleado de una entidad vinculada.
 - 2.000 euros que –según facturas– corresponden con «ayuda escolarización» del curso escolar de los hijos del empleado de la entidad don Ramón Pérez.
 - 10.000 euros son facturas de alquiler de una sala en el hotel Esmeralda y gastos de material publicitario (pins, llaveros, CD, etc.) utilizados como obsequio a los clientes asistentes a la jornada anual que la entidad organiza con sus clientes donde se resume la actividad de la empresa y los nuevos productos y otras informaciones de interés.
 - 50.000 euros como gastos de locomoción y dietas pagadas a los empleados de la entidad asistentes a un curso de formación organizado por la entidad, para la utilización y adiestramiento de nuevos productos.

- La empresa ha adquirido 10 ordenadores portátiles por importe de 600 euros cada uno que ha entregado a los empleados para teletrabajo, para que puedan pasar determinados pedidos recibidos fuera de la jornada de trabajo (entre las 18,30 y 22 horas). Asimismo también les ha instalado la oportuna conexión a internet en su casa y paga la cuota de línea mensual de 40 euros. En total los gastos para habitar a los empleados a la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información cuyo uso se hace por los mismos fuera del lugar y horario del trabajo ha ascendido en este ejercicio a 5.000 euros más IVA.
 - 30.000 por asistencia a la feria internacional de París.
12. La sociedad Promar, SL, como dijimos, tiene dos socios, cuya participación en el capital lo es por partes iguales. Trabajan los dos en la entidad y uno de ellos realiza, además, las funciones de administrador. Están dados de alta en el régimen especial de la Seguridad Social como trabajadores autónomos. Las cuotas de la Seguridad Social se las abona la empresa. Los dos socios tienen contratos laborales firmados con la entidad por los trabajos y labores ordinarias que realizan (jefe de producción y director de marketing, y el segundo jefe de compras y a su vez administrador) y según los mismos perciben sus retribuciones, siendo estas de 120.000 euros anuales uno de los socios y de 130.000 euros para el socio que realiza, además, las funciones de administrador. En los estatutos de la entidad indica que el cargo de administrador es gratuito.

Además, cada uno de los dos socios dispone de un vehículo turismo, que fueron adquiridos por la mercantil en régimen de *renting*. El coste y demás datos del vehículo que lleva el administrador y socio ya se han expuesto en el anterior punto 11 de este supuesto, y tenemos que recordar que la empresa no ha imputado por este vehículo retribución en especie alguna al administrador y socio.

El otro vehículo que es usado por el socio en su calidad de jefe de producción y director de marketing le supone a la empresa unas cuotas mensuales también de 1.500 euros más IVA. El valor contado del vehículo es de 70.000 euros más IVA. El seguro del vehículo y los impuestos municipales del mismo ascienden a 2.000 euros. El gasto por carburante y reparaciones del mismo han ascendido en este ejercicio a 2.500 euros. En este caso la empresa ha imputado a este socio la retribución en especie considerando que es razonable entender que el uso que hace de este último vehículo para sus necesidades privadas es del 30 %.

13. La mercantil Promar, SL realizó una ampliación de capital en el año 2016, por importe de 500.000 euros, siendo suscrito por los dos socios por partes iguales. Uno de ellos realizó la aportación dineraria correspondiente y el otro socio aportó un terreno lindante con el edificio fabril donde la mercantil Promar, SL realiza sus actividades comerciales. El valor de mercado del terreno, aportando la tasa-

ción correspondiente, fue de 250.000 euros, sin embargo, el precio de adquisición, para el socio, fue de 50.000 euros. La aportación no dineraria realizada por el socio tributó por el régimen especial del capítulo VII, del título VII de la LIS, al cumplir los requisitos establecidos en el artículo 87 de la LIS.

La mercantil Promar, SL contabilizó la ampliación de capital y la recepción del dinero efectivo y del local comercial (siguiendo la norma de registro y valoración 3.^a 3 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –ICAC– de 1 de marzo de 2013) de la siguiente manera, y no registró diferencia temporaria alguna para reflejar la diferencia entre el valor fiscal del activo y su valor contable de 250.000 euros por el que se registró en la contabilidad. No obstante, sí que informó en la memoria de tales valores.

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Participaciones emitidas	500.000	
100	Capital social (100 acciones x 500)		50.000
110	Prima de emisión o asunción (100 x 4.500)		450.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	250.000	
210	Terrenos	250.000	
190	Participaciones emitidas		500.000

En el mes de octubre de 2019, la mercantil Promar, SL vende el terreno por 350.000 euros a un tercero, reflejando un beneficio contable de 100.000 euros.

14. La mercantil Promar, SL nos detalla los siguientes datos que constan en sus balances a fechas 31 de diciembre de 2018 y 31 de diciembre de 2019.

Cuentas	Importe a 31-12-2018	Importe a 31-12-2019
Capital social (5.100 participaciones x 500 € de nominal cada una)	2.550.000	2.550.000
Prima de emisión	450.000	450.000
Reserva legal	100.000	120.000



Cuentas	Importe a 31-12-2018	Importe a 31-12-2019
▶		
Reservas voluntarias	350.000	470.000
Reserva de capitalización	-	60.000
Resultados del ejercicio	700.000	208.333,31
Pérdidas de ejercicios anteriores	400.000	

Y detalla que los resultados del ejercicio 2018 se repartieron de la siguiente forma:

	400.000 euros	a pérdida de ejercicios anteriores
	20.000 euros	a reserva legal
Reparto de 700.000 euros	70.000 euros	a reserva voluntaria
	60.000 euros	a reserva de capitalización
	150.000 euros	a dividendos

15. La mercantil Promar, SL nos detalla los siguientes datos que pueden tener trascendencia en la liquidación del IS, y desea aplicar el incentivo de la reserva de nivelación de bases imponible en su cuantía máxima posible.

- La entidad tiene 560.000 euros de bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores.
- Con fecha 1 de abril de 2019, contrató a jornada completa a un trabajador con discapacidad con un grado del 58 %, siendo este el primer ejercicio que realiza una contratación de trabajadores con discapacidad.
- En la cuenta de pérdidas y ganancias figuran gastos por importe de 100.000 euros para la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de calidad de la serie ISO 9000, en varios de los productos vendidos, así como otros 15.000 euros, que corresponden con la implantación de las citas normas, teniendo la correspondiente certificación y factura.
- Ha efectuado tres pagos a cuenta del IS del ejercicio 2019, por importe de 54.000 euros (1P 10.000, 2P 30.000 y 3P 14.000) y le han efectuado retenciones a cuenta de capital mobiliario por importe de 5.700 euros.

2. Ajustes y comentarios para determinar base imponible de la mercantil Promar, SL

Punto 1

El ingreso en c/c de 50.000 euros en 2019 que se contabilizó con un abono a un préstamo inexistente de una entidad financiera, y que al final del ejercicio ha realizado un abono a la cuenta de reservas voluntarias, tiene como consecuencia incrementar la base imponible del IS correspondiente al ejercicio 2019, en 50.000 euros, y se practicará mediante un ajuste positivo (DP+) al resultado contable para obtener la base imponible. Véase que este ingreso no tiene un origen determinado, por lo que es un incremento de patrimonio no justificado o simplemente una renta que no se ha declarado como tal, por lo que salvo que la empresa pueda demostrar que se trata de una financiación ajena debe incrementar la base imponible. Además, cabría plantearse si este dinero proviene de una operación comercial, en cuyo caso tendríamos que obtener la cuota de IVA que no se ha devengado e ingresado, la cual se entiende que va incluida dentro de los 50.000 euros percibidos en la cuenta corriente. En el caso que nos ocupa, entendemos, que no tiene origen en una operación comercial.

Nota: Posteriormente, para determinar la «Reserva de capitalización» y concretar el incremento de los fondos propios del ejercicio 2019, nos plantearemos si el incremento de «Reservas voluntarias», producido por la anotación contable, determina una mayor cantidad en el cómputo de los fondos propios del ejercicio 2019.

Punto 2

La regla de imputación que se aplica para los cambios de criterios contables la encontramos en el artículo 11.3.2.º de la LIS, cuyo primer apartado contiene una regla general que supone la integración en la base imponible del ejercicio en que se registre el cargo o abono a la cuenta de reservas, salvo que tales cargos o abonos a reservas provengan respectivamente de ingresos o gastos, ya devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos, lo que supone la excepción a la regla general del primer apartado.

Así, en el ejercicio 2019, existe un *cargo* en la cuenta de reservas produciendo un *mayor* gasto, no devengado, y no contabilizado en la base imponible de ejercicios anteriores, y además tal registro no provoca una menor tributación en relación con haberlo contabilizado en los años en que se devengó tal gasto por amortizaciones.

Por lo anterior, los 20.000 euros, es un gasto fiscalmente deducible en el ejercicio 2019, que se practicará mediante un ajuste negativo (DP-) al resultado contable para obtener la base imponible.

Punto 3

La operación descrita cumple las condiciones para considerar que el importe a cobrar por la enajenación del inmovilizado material ha sido percibido a plazos, y la empresa quiere aplicar el criterio de imputación temporal establecido en el artículo 11.4 de la LIS.

Reflejamos a continuación los cálculos y las anotaciones contables realizadas por la entidad en su libro diario. De esta manera la entidad determinaría el beneficio de la operación, ya que, al producirse los cobros aplazados, debe diferenciarse dentro del importe total del cobro la parte que es precio de venta de la parte que es ingreso financiero implícito por el aplazamiento en el pago.

Valor actual de los cobros futuros	132.026,63 euros (70.000 × valor actual de una renta de 2 años al tipo de interés del 4%)
Valor en libros	90.000 euros
Resultado	42.026,63 euros, de beneficio en la operación

Y las anotaciones contables realizadas, teniendo en cuenta que el crédito se contabilizará por su valor actual y posteriormente se valora a coste amortizado, registrando los ingresos financieros conforme al siguiente cuadro de amortización.

Periodos de pago	Cuota (término amortizativo)	Cuota de interés	Cuota de amortización	Capital amortizado	Capital pendiente
0					132.026,63
1	70.000	5.281,07	64.718,94	64.718,94	67.307,69
2	70.000	2.692,31	67.307,69	132.026,63	0

Así, la anotación contable de la venta de la máquina en fecha de 1 de octubre de 2019 sería la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
253	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	132.026,63	
281	Amortización acumulada maquinaria	50.000	
213	Maquinaria		140.000
771	Beneficio procedente del inmovilizado material (1)		42.026,63

(1) Este es el importe al que se le puede aplicar el diferimiento del beneficio al periodo de cobro.

A final del ejercicio actualizaremos el importe del crédito, por el interés devengado, y reclasificaremos el importe a percibir en el corto plazo. La entidad habría realizado los siguientes asientos contables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
253	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado (132.026,63 × 0,04 × 3/12)	1.320,26	
762	Ingresos de créditos		1.320,26

Por la reclasificación del crédito con vencimiento a corto plazo, procede el asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	70.000	
253	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado		70.000

Además, como la empresa se ha acogido a la imputación a plazos de la operación (la cual se hace a través del ajuste oportuno en la casilla específica 358 que prevé el modelo 200) y no se ha percibido todavía cantidad alguna, fiscalmente registrará en 2019 una diferencia temporaria imponible (DTI) por el ajuste negativo de 42.026,63 euros, para calcular la base imponible. Por último realizamos dos precisiones:

- El ajuste negativo (DTI) de 42.026,63 euros, revertirá con signo positivo, por mitad en cada uno de los años 2020 y 2021 de 21.013,32 euros, conforme se perciban los cobros del crédito.
- Tal y como ya hemos comentado anteriormente, la regla de operaciones a plazos no se aplica al interés implícito o pactado en la operación, cuyos ingresos contables son ingresos fiscales.

Punto 4

La mercantil Promar, SL contabilizó en los ejercicios 2017 y 2018 la amortización de la maquinaria, 14.400 euros (12 % × 120.000), siendo gasto contable y fiscal. Asimismo, en 2018, contabilizó un deterioro de 31.200 euros por el deterioro de la misma. La citada cantidad fue gasto contable, pero no es gasto fiscalmente deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 a) de la LIS. Véase que, después de registrar ese deterioro, el valor contable o en libros del equipo (maquinaria) es de 60.000 euros (120.000 – 14.400 × 2 – 31.200).

Por ello, la sociedad Promar, SL debió realizar en 2018 un ajuste positivo (DTD) al resultado contable para determinar la base imponible por importe de 31.200 euros.

Reflejamos a continuación los gastos contabilizados y el gasto fiscalmente deducible en los ejercicios 2017 y 2018:

Ejercicio	Pérdida deterioro	Amortización	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes
2017		14.400	14.400	14.400	-
2018	31.200	14.400	45.600	14.400	+31.200

Con la citada anotación contable tenemos que a 31 de diciembre de 2018 el valor contable y el valor fiscal de la maquinaria son los siguientes:

Valor contable de la maquinaria	60.000 euros
Valor fiscal de la maquinaria	91.200 euros

El 30 de diciembre de 2019 se produce la venta de la maquinaria por 70.000 euros, sin embargo, anteriormente a la venta, Promar, SL debió realizar la amortización de la misma por el siguiente importe de 9.478,67 euros ($60.000/6,33^1$), sin embargo el gasto fiscal por amortización será de 14.400 euros ($12\% \times 120.000$). (Existe una diferencia entre la amortización contable y la fiscalmente deducible que debe revertir de -4.921,33 €).

Con ello, el valor contable de la maquinaria en el momento de la venta es 50.521,33 euros ($60.000 - 9.478,67$). La transmisión de la misma a una mercantil tercera se produce por 70.000 euros y por ello Promar, SL habrá tenido una ganancia de 19.478,67 euros ($70.000 - 50.521,33$), que la mercantil ha contabilizado correctamente.

Sin embargo, fiscalmente, el resultado que obtiene en esta venta es el siguiente:

Valor de la transmisión	70.000 euros
Valor fiscal de la maquinaria ($91.200 - 14.400$)	76.800 euros
Pérdida fiscal	6.800 euros

Luego, por la venta de la maquinaria, tendrá que hacer un ajuste negativo de 26.278,67 euros ($19.478,67 + 6.800$). En conjunto, en el año 2019, la mercantil Promar, SL ha tenido

¹ $100/12 = 8,33 - 2$ años transcurridos = 6,33 años.

una pérdida de 31.200 euros ($4.921,33 + 26.278,67$) y tendrá que hacer un ajuste negativo 31.200 euros (reversión de DTD), para determinar la base imponible. De esta manera se produce la reversión del gasto por deterioro que no fue deducible en el ejercicio 2018.

Punto 5

De acuerdo con lo establecido en el artículo 11.6 de la LIS, la sociedad Promar, SL, que vendió el terreno con una pérdida de 130.000 euros, que la integró en la base imponible en el ejercicio 2017 y vuelve a comprar el mismo terreno en 2019, por importe de 200.000 euros, tendría que hacer un ajuste positivo (DP+) de 100.000 euros ($130.000 - 30.000$) para calcular la base imponible. Es decir, el ajuste es por la diferencia por el valor fiscal del terreno en el momento de la transmisión y precio del terreno en la nueva adquisición ($300.000 - 200.000$).

Nótese que la norma no impone ningún plazo, por lo que cualquiera que sea el plazo que haya transcurrido desde la venta con pérdida, hasta la posterior recompra, deberá practicarse el ajuste positivo antes señalado.

Punto 6

La empresa Promar, SL, por ser de reducida dimensión, tiene los siguientes, incentivos fiscales:

- Aplicación del artículo 102 de la LIS: Libertad de amortización condicionada a la creación de empleo y posterior mantenimiento del mismo. En nuestro caso, ya que la entidad ha creado empleo en 2019 y lo espera mantener en los próximos ejercicios, la cuantía que se podrá beneficiar de este incentivo es de 216.000 euros ($120.000 \times 1,8$).
- Aceleración de las amortizaciones del artículo 103 de la LIS.
- Por otra parte, el artículo 12.3 de la LIS establece, para todas las empresas, la libertad de amortización para los elementos nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta un importe total de todos ellos de 25.000 euros.

Veamos para cada uno de los bienes adquiridos cuál es su amortización contable y cuál es el gasto fiscal por amortización, teniendo en cuenta la totalidad de los incentivos que tienen las empresas de reducida dimensión. Por otra parte, la aplicación tanto de la libertad de amortización como de la aceleración de amortizaciones deben realizarse mediante un ajuste extracontable al resultado de pérdidas y ganancias, lo que dará lugar en origen a un ajuste negativo que supondrá el reconocer una diferencia temporaria imponible (DTI), que revertirá en los años en que la empresa siga amortizando contablemente mediante ajustes positivos, ya que fiscalmente ya han sido deducidas tales amortizaciones.

6.1. Activos fijos usados

No cabe aplicación de los artículos 102 y 103 de la LIS.

Amortización contabilizada	16.000 euros
Gasto fiscal por bienes usados ($40.000 \times 0,2 \times 2$)	16.000 euros

El único beneficio que puede aplicar es el general, por adquirir un elemento usado.

No procede realizar ningún ajuste, ya que la amortización para ser deducible necesita de inscripción contable y la empresa así lo ha hecho.

6.2. Activos fijos nuevos de pequeña cuantía

La amortización contable realizada por Promar, SL es:

Amortización contable realizada por Promar, SL	6.562,50 euros ($35.000 \times 0,25 \times 9/12$)
--	---

El gasto fiscal por amortización es el siguiente:

- Hasta el importe de 25.000 euros, tienen libertad de amortización por el artículo 12.3 e) de la LIS, cualquiera que sea el tipo de empresa.
- Por el resto, se podrá aplicar los incentivos fiscales establecidos en el artículo 102 o 103 de la LIS.

Pero dado que, como veremos posteriormente, la libertad de amortización con creación de empleo ya se aplica en otro elemento, que tiene menor coeficiente de amortización lineal, la libertad de amortización del artículo 102 de la LIS no la aplicamos a estos elementos.

Por ello, al resto de la cuantía, que no se ha aplicado la libertad de amortización del artículo 12.3 de la LIS, 10.000 euros ($35.000 - 25.000$), podremos aplicar la aceleración de la amortización, al doble del coeficiente lineal, según establece el artículo 103.1 de la LIS, teniendo en cuenta que los bienes se adquieren el 1 de abril de 2019.

Por tanto, el gasto fiscal por amortización sería de 28.750 euros, determinada del siguiente modo:

Libertad de amortización (art. 12.3 LIS)	25.000 euros
Aceleración de amortización (art. 103 LIS)	3.750 euros ($10.000 \times 0,25 \times 2 \times 9/12$)
Total gasto fiscal	28.750 euros

El cuadro de ajustes para estos bienes conforme con lo antes expuesto será el siguiente:

Año	Inversión	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste (DTI)
2019	25.000	4.687,50	25.000	- 20.312,50
2019	10.000	1.875	3.750	- 1.875
Total	35.000	6.562,50	28.750	22.187,50

6.3. Adquisición de activo nuevo por importe de 300.000 euros

La amortización contable es la siguiente:

Amortización contable realizada por Promar, SL	18.000 euros $(300.000 \times 0,12 \times 1/2)$
--	---

El gasto fiscal por amortización es el siguiente:

La mercantil podrá aplicar, hasta el importe de 216.000 euros, la libertad de amortización establecida en el artículo 102 de la LIS.

Por el resto, 84.000 euros $(300.000 - 216.000)$, se podrá aplicar la aceleración de la amortización al doble del coeficiente de tablas, teniendo en cuenta que el bien entra en funcionamiento el 1 de julio de 2019.

Por ello, el gasto fiscal por amortización sería de 226.080 euros, determinado del siguiente modo:

Libertad de amortización (art. 102 LIS)	216.000 euros
Aceleración de amortización (art. 103 LIS)	10.080 euros $(84.000 \times 0,12 \times 2 \times 6/12)$
Total gasto fiscal	226.080 euros

El cuadro de ajustes para este bien conforme con lo antes expuesto será el siguiente:

Año	Inversión	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes (DTI)
2019	216.000	12.960	216.000	-203.040
2019	84.000	5.040	10.080	-5.040
Total	300.000	18.000	226.080	208.080

6.4. Adquisición de una patente

La amortización contable es la siguiente:

Amortización contable realizada por Promar, SL	10.000 euros ($100.000 \times 0,20 \times 1/2$)
--	---

El gasto fiscal por amortización es el siguiente:

La adquisición de una patente por importe de 100.000 euros se trata de un inmovilizado intangible que se amortizará atendiendo a su vida útil, que en nuestro caso son los 5 años de explotación de la misma. Se le puede aplicar el artículo 103 de la LIS, multiplicando por 1,5 del coeficiente de amortización, ya que se trata de un activo que no figura en la tabla de amortización del artículo 12.1 de la LIS.

El artículo 103.5 de la LIS dispone que:

Los elementos del inmovilizado intangible a que se refiere el apartado 3 del artículo 13 de esta Ley [la referencia se debe entender al artículo 12.2, desde el 1 de enero de 2016], adquiridos en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dicho apartado.

Por ello, el gasto fiscal por amortización sería de 15.000 euros, determinada del siguiente modo:

Aceleración de amortización (art. 103 LIS)	15.000 euros ($100.000 \times 0,20 \times 1,5 \times 1/2$)
--	--

El cuadro de ajustes para este bien conforme con lo antes expuesto será el siguiente:

Año	Inversión	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste (DTI)
2019	100.000	10.000	15.000	- 5.000

Precisión: Nótese que, si la vida útil de la patente no pudiera estimarse de manera fiable, la amortización fiscal será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, es decir, el 5 % siendo el importe $100.000 \times 5 \% = 5.000$. Sin embargo, contablemente se amortizaría en 10 años ($100.000 \times 10 \% = 10.000$), por lo que en este caso y a pesar de la aceleración del 1,5 por ser empresa de reducida dimensión (ERD), el ajuste sería positivo: $10.000 - 5.000 \times 1,5 = 2.500$.

Por otra parte, cabría señalar que en ERD, los únicos activos fijos intangibles a los que se les puede aplicar el coeficiente de aceleración 2 son a las aplicaciones informáticas y a las producciones cinematográficas, fonográficas, vídeos y series audiovisuales, que son los únicos activos que figuran en la tabla de amortización a la que hace referencia el primer párrafo del artículo 103 de la LIS. Por lo tanto, a cualquier otro intangible que no esté definido expresamente en la tabla de amortización (y ello con independencia de que pueda o no estimarse de manera fiable su vida útil) tal como fondo de comercio, derechos de traspaso, patentes, compra de carteras o clientela, etc., se le aplicará la aceleración de amortizaciones en el coeficiente 1,5.

Como resumen, reflejamos en el siguiente cuadro el gasto contable y fiscal de la mercantil Promar, SL en el ejercicio 2019:

Elemento	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste
Activos bienes usados	16.000	16.000	0
Elementos pequeña cuantía	6.562,50 (35.000 × 0,25 × 9/12)	28.750	-22.187,50
Elementos nuevos	18.000 (300.000 × 0,12 × 1/2)	226.080	-208.080
Patente	10.000 (100.000 × 0,20 × 1/2)	15.000	-5.000

Punto 7

Se trata de un contrato de *leasing* sobre un inmueble que incorpora una opción de compra, por lo que debe registrarse como un arrendamiento financiero (tanto por lo que respecta al terreno como al edificio), ya que no existen dudas razonables respecto del ejercicio de la opción de compra por la empresa, porque se trata de un inmueble de 33 años de vida útil y la duración del contrato es de 12 años. Además, no es necesario hacer cálculo alguno puesto que se puede apreciar que el valor del inmueble en el momento del ejercicio de la opción de compra será muy superior a la misma (7.331,32 €), que no deja de ser una cuota más.

Por otra parte, al ser la duración del contrato superior a 10 años, implica que la empresa pueda aplicar las ventajas fiscales del *leasing* (que analizaremos posteriormente) del artículo 106 de la LIS, lo que dará lugar a ajustes al liquidar el IS.

Nos vamos a referir a continuación a los asientos contables y repercusiones fiscales de los ejercicios 2018 y 2019 exclusivamente, ya que consideramos importante la contabilización del contrato de arrendamiento financiero en 2018 y sus implicaciones fiscales.

A) Operaciones en el año 2018

- 1 de octubre de 2018. Por la firma del contrato y el registro de los gastos del mismo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	200.000	
211	Construcciones	600.000	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (la recuperación de coste de las 12 primeras cuotas)		49.465,74
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (el resto de la cuotas hasta 800.000 €)		750.534,26

Los gastos necesarios para la inscripción del mismo en el registro (impuesto sobre actos jurídicos documentados, notaría de la compra previa por la entidad financiera y del contrato de arrendamiento formalizado simultáneamente por la entidad con la empresa y registro de tales operaciones en el registro de la propiedad) repercutidos por la entidad financiera (arrendador) a la empresa, por 20.000 euros, son mayor valor del activo. No obstante, y a pesar de que están activados, a estos gastos no se les puede aplicar el régimen tributario del artículo 106 de la LIS, antes citado.

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	5.000	
211	Construcciones	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

- 31 de octubre de 2018. Por el pago de la primera cuota y la imputación de los intereses devengados como gasto financiero según la tabla de amortización financiera adjunta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	4.028,53	
6632	Intereses de deudas con entidades de crédito	3.302,79	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.539,58	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.870,90

Por el pago de cada una de las cuotas mensuales siguientes procederán idénticos asientos, cambiando únicamente los importes de capital amortizado o recuperación de coste (cuenta 524) y de los intereses (cuenta 6632), que como se puede ver en la tabla de amortización que nos ha facilitado la entidad son diferentes, puesto que después de cada pago el capital pendiente es menor.

- 31 de diciembre de 2018. Por la amortización contable del inmueble:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(600.000 + 15.000) × 3 % × 3/12]	4.612,50	
2811	Amortización acumulada de construcciones		4.612,50

La vida útil del bien es de 33,3 años (equivalente al 3 % anual), por lo que se amortiza en este plazo porque no hay duda de que la empresa va a ejercer la opción de compra.

- 31 de diciembre de 2018. Por la reclasificación a corto plazo, de las cuotas a pagar durante el 2019:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	12.756,92	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		12.756,92

El importe se corresponde con la suma de las cuotas 13 a 15 de la columna recuperación de coste total de la tabla de amortización financiera adjunta. Véase que durante el año 2019 se pagarán 12 cuotas, pero las 9 primeras ya fueron contabilizadas a corto plazo en el momento inicial del registro contable del contrato de arrendamiento financiero.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 106 de la LIS, el beneficio fiscal para la entidad Promar, SL sería el siguiente:

Recordemos las cuotas pagadas en 2018 y desglose de las mismas:

Importe total	Recuperación de coste total	Recuperación de coste construcción (75 %)	Recuperación de coste terreno (25 %)	Intereses
21.993,95	12.136,02	9.102,01	3.034,01	9.857,93

Y la amortización contabilizada ha sido de 4.612,50 euros de cuyo importe corresponden 4.500 (3 % × 3/12 × 600.000) al inmueble adquirido en *leasing* y el resto a los gastos de

adquisición activados que no pueden disfrutar de la aceleración fiscal de amortizaciones por aplicación del apartado 6 del artículo 106 de la LIS.

El límite para la deducibilidad fiscal por aplicación del apartado 6 del artículo 106 de la LIS, al ser Promar, SL una entidad que tributa en el régimen especial de reducida dimensión, es de 13.500 euros (4.500×3).

Por ello, la entidad deberá practicar un ajuste negativo (DTI) al resultado contable para determinar la base imponible de 4.602,01 euros ($9.102,01 - 4.500$), en el ejercicio 2018.

B) Operaciones del año 2019

Procederá el pago mensual de cada cuota. Así, por ejemplo, vamos a contabilizar el pago de las cuotas del mes de enero (cuota 4 de la tabla de amortización) y del mes de diciembre (cuota 15 de la tabla de amortización).

- Cuota del mes de enero (cuota 4 de la tabla):

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	4.079,10	
6632	Intereses de deudas con entidades de crédito	3.252,22	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.539,58	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.870,90

- Cuota del mes de diciembre (cuota 15 de la tabla):

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	4.270	
6632	Intereses de deudas con entidades de crédito	3.061,32	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.539,58	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.870,90

- 31 de diciembre de 2019. Por la amortización contable del inmueble:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(600.000 + 15.000) \times 3\%]$	18.450	
2811	Amortización acumulada de construcciones		18.450

• 31 de diciembre de 2019. Por la reclasificación a corto plazo de las cuotas a pagar durante el 2019:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	52.649,17	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		52.649,17

El importe se corresponde con la suma de las cuotas 16 a 27 de la columna recuperación de coste total de la tabla de amortización financiera adjunta.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 106 de la LIS, el beneficio fiscal para la entidad Promar, SL sería el siguiente:

Recordemos las cuotas pagadas en 2019 y desglose de las mismas:

Importe total	Recuperación de coste total	Recuperación de coste construcción (75 %)	Recuperación de coste terreno (25 %)	Intereses
87.975,80	50.086,65	37.564,98	12.521,67	37.889,15

Y la amortización contable imputada en pérdidas y ganancias es de 18.450 euros, de cuyo importe corresponden 18.000 euros (3 % × 600.000) al inmueble adquirido en *leasing* y el resto a los gastos de adquisición activados que no pueden disfrutar de la aceleración fiscal de amortizaciones por *leasing*.

El límite para la deducibilidad fiscal por aplicación del apartado 6 del artículo 106 de la LIS es de 54.000 euros (18.000 × 3).

Por ello, la entidad deberá practicar un ajuste negativo (DTI) al resultado contable para determinar la base imponible de 19.564,98 euros (37.564,98 – 18.000), en el ejercicio 2019.

Punto 8

Nos encontramos ante un contrato de arrendamiento que no incluye la opción de compra, pero cumple los requisitos que establece la norma 8.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) y la 7.^a del PGC-PYMES, para ser considerado arrendamiento financiero, como son:

- Que la vida económica del bien coincide con la duración del contrato.
- Que el valor actual de los pagos mínimos coincide con el valor razonable del activo.

Tasa de interés mensual	6%/12 = 0,5%
Valor actual de los pagos	$1.064,77 \times [1 - (1 + 0,005)^{-36}]/0,005 = 35.000$ euros

De esta manera, este contrato de arrendamiento, a pesar de que en apariencia es operativo, tiene que registrarse como un arrendamiento financiero y, por lo tanto, procede activar el bien arrendado. En consecuencia, el activo se va a contabilizar por 35.000 euros, siendo necesario elaborar el siguiente cuadro de amortización para registrar los intereses y el valor actual y pendiente de pago de la deuda:

Periodos de pago	Cuota (término amortizativo)	Capital pendiente	Cuota de interés	Cuota de amortización	Total amortizado
0		35.000			
1	-1.064,77	34.110,23	-175,00	-889,77	889,77
2	-1.064,77	33.216,02	-170,55	-894,22	1.783,98
3	-1.064,77	32.317,33	-166,08	-898,69	2.682,67
4	-1.064,77	31.414,15	-161,59	-903,18	3.585,85
5	-1.064,77	30.506,45	-157,07	-907,70	4.493,55
6	-1.064,77	29.594,21	-152,53	-912,24	5.405,79
7	-1.064,77	28.677,42	-147,97	-916,80	6.322,58
8 (31-12-2019)	-1.064,77	27.756,04	-143,39	-921,38	7.243,96
9	-1.064,77	26.830,05	-138,78	-925,99	8.169,95
10	-1.064,77	25.899,43	-134,15	-930,62	9.100,57
11	-1.064,77	24.964,16	-129,50	-935,27	10.035,84
12	-1.064,77	24.024,21	-124,82	-939,95	10.975,79
13	-1.064,77	23.079,57	-120,12	-944,65	11.920,43
14	-1.064,77	22.130,20	-115,40	-949,37	12.869,80



Periodos de pago	Cuota (término amortizativo)	Capital pendiente	Cuota de interés	Cuota de amortización	Total amortizado
▶					
15	-1.064,77	21.176,08	-110,65	-954,12	13.823,92
16	-1.064,77	20.217,19	-105,88	-958,89	14.782,81
17	-1.064,77	19.253,51	-101,09	-963,68	15.746,49
18	-1.064,77	18.285,01	-96,27	-968,50	16.714,99
19	-1.064,77	17.311,67	-91,43	-973,34	17.688,33
20	-1.064,77	16.333,46	-86,56	-978,21	18.666,54
21	-1.064,77	15.350,36	-81,67	-983,10	19.649,64
22	-1.064,77	14.362,34	-76,75	-988,02	20.637,66
23	-1.064,77	13.369,39	-71,81	-992,96	21.630,61
24	-1.064,77	12.371,46	-66,85	-997,92	22.628,54
25	-1.064,77	11.368,55	-61,86	-1.002,91	23.631,45
26	-1.064,77	10.360,63	-56,84	-1.007,93	24.639,37
27	-1.064,77	9.347,66	-51,80	-1.012,96	25.652,34
28	-1.064,77	8.329,64	-46,74	-1.018,03	26.670,36
29	-1.064,77	7.306,52	-41,65	-1.023,12	27.693,48
30	-1.064,77	6.278,28	-36,53	-1.028,24	28.721,72
31	-1.064,77	5.244,90	-31,39	-1.033,38	29.755,10
32	-1.064,77	4.206,36	-26,22	-1.038,54	30.793,64
33	-1.064,77	3.162,62	-21,03	-1.043,74	31.837,38
34	-1.064,77	2.113,67	-15,81	-1.048,95	32.886,33
35	-1.064,77	1.059,47	-10,57	-1.054,20	33.940,53
36	-1.064,77	0	-5,30	-1.059,47	35.000

El registro contable del contrato firmado será el siguiente:

- 1 de mayo de 2019. Por la firma del contrato de *renting*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	35.000	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo (recuperación de coste 24 cuotas últimas)		24.024,21
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (recuperación de coste 12 primeras cuotas)		10.975,79

- 31 de mayo de 2019. Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	889,77	
6624	Intereses de deudas, otras empresas	175	
622	Reparación y conservación	50	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	234,10	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.348,87

Por el pago de las siguientes cuotas procedería cada mes asientos idénticos.

- 31 de diciembre de 2019. Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ($35.000 \times 0,12 \times 8/12$)	2.800	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		2.800

Dado que en aplicación de la norma contable el arrendamiento se ha calificado y registrado como financiero, entendemos que deben aplicarse también a este tipo de contratos (y no solo a los que incorporen una opción de compra) los incentivos fiscales que establece el artículo 106 de la LIS, siempre que cumplan el resto de condiciones que establece el propio artículo 106, que en nuestro caso se cumplen. Véase en este sentido la Consulta V0749/2010, de 20 de abril (NFC037917). No obstante, aunque no tenga específicamente la opción de compra, en el momento de la finalización del contrato, la entidad ha paga-

do la totalidad de la carretilla y por ello entendemos que se convierte en propietario de la misma. No obstante, si llegado el momento de la finalización del contrato no fuera la carretilla propiedad de la mercantil Promar, SL, se debería llevar a cabo una reclasificación de las anotaciones contables realizadas en los años anteriores, y proceder a su contabilización como arrendamiento operativo, eliminando, en su caso, los beneficios fiscales por la aplicación del artículo 106 de la LIS, cuestión esta que, como precisaremos a continuación, no va a tener relevancia fiscal.

Por ello, aplicamos los beneficios establecidos en el punto 6 del artículo 106 de la LIS.

Así que recordamos que la parte de las 8 cuotas del bien pagadas en el presente ejercicio 2019 ascienden a 7.243,96 euros.

Y la amortización contabilizada del bien es de 2.800 euros ($35.000 \times 12\% \times 8/12$).

El límite para la deducibilidad fiscal por aplicación del apartado 6 del artículo 106 de la LIS es de 8.400 euros (2.800×3).

Por ello, la entidad deberá practicar un ajuste negativo (DTI) al resultado contable para determinar la base imponible de 4.443,96 euros ($7.243,96 - 2.800$), en el ejercicio 2019.

Precisión: Si la empresa decide amortizar la maquinaria activada conforme a criterios estrictamente económicos con base en el periodo de utilización de la misma y, por tanto, en los 36 meses que dura el *renting*, porque estima que ese periodo (y no el periodo ni coeficiente de tablas) es el que va a proporcionar los beneficios económicos a la empresa, la amortización contable sería: $(35.000/36) \times 8 = 7.777,77$, y como el límite máximo de deducción fiscal sigue siendo el antes calculado de 8.400 euros, la amortización contabilizada sería, toda ella, fiscalmente deducible y la entidad no tendría que practicar ningún ajuste al resultado contable.

Punto 9

El artículo 104 de la LIS establece la siguiente peculiaridad:

Se puede deducir hasta el límite del 1 % sobre el saldo de los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo, siempre que se contabilice la citada cantidad.

Para determinar el 1 % no se incluirán los siguientes créditos de deudores:

- Los deudores a los que individualmente ya se hubiera reconocido la pérdida por insolvencia por el artículo 13.1 de la LIS.
- Los deudores cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles.

Por otra parte, se establece que el saldo de la pérdida por deterioro no puede exceder el 1 % del saldo de clientes neteado en los anteriores que no deben computarse.

Por último, cuando la entidad deje de ser ERD, no serán deducibles hasta el importe del saldo del 1 %.

En nuestro caso tenemos:

Cuantía deudores a fin periodo	600.000
Deudores a los que se ha dotado individualmente	-100.000
Deudores excluidos por el artículo 13.1 de la LIS cuyas pérdidas por deterioro no tienen el carácter de deducibles (25.000 + 50.000 + 200.000)	-275.000
Saldo restante de deudores	225.000

Por aplicación del artículo 104 de la LIS, la entidad se podría deducir, además, 2.250 euros (1 % × 225.000), siempre que tal deterioro esté contabilizado.

Así, de acuerdo con los artículos 13.1 y 104 de la LIS, serían fiscalmente deducibles los siguientes créditos:

Detalle de las deudas	Deducible
Deudas con mas de 8 meses	100.000 euros
Por 1 % del saldo	2.250 euros
Suma	102.250 euros

Dado que la sociedad ha contabilizado un gasto por 381.000 euros, y solo son deducibles 102.250 euros, tendrá que realizar un ajuste al resultado contable (DP y DT) de +278.750 euros.

Punto 10

La anotación contable que realizaría la mercantil Promar, SL sería la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
626	Servicios bancarios	5.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
641	Indemnizaciones	100.000	
631	Otros tributos	45.000	
142	Provisión para otras responsabilidades		150.000

De acuerdo con lo establecido en el artículo 14.3 de la LIS, las provisiones contabilizadas anteriormente tienen el siguiente carácter fiscal:

Provisión por	Cuantía	Carácter fiscal
Por aval bancario	5.000	No deducible
Por futuras demandas previsibles	80.000	No deducible
Por la demanda de un trabajador por despido	20.000	Deducible
Por importe estimado de una deuda tributaria	45.000	No deducible

Reflejamos en siguiente cuadro, los gastos contables y fiscales que tiene la entidad:

	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes (DP)
Provisiones por responsabilidades	150.000	20.000	+130.000

Por ello, la entidad Promar, SL tendrá que realizar un ajuste positivo (DP+) de +130.000 euros para determinar la base imponible.

Punto 11

1) En relación con el vehículo utilizado por el socio y administrador en renting, procede lo siguiente:

- En caso que la entidad lo hubiera considerado retribución en especie sería deducible todo el gasto.
- Al no haberse imputado tal renta, no es deducible por el valor que se atribuye al uso del vehículo para fines privados del gerente, ya que por tal importe se considera una liberalidad, cuyo cálculo según la Consulta de la DGT V2784/2018, de 24 de octubre (NFC070421), es el siguiente:

$$80.000 + 21 \% \times 80.000 = 96.800$$

$$96.800 \times 20 \% + 2.000 = 21.360 \times 40 \% = 8.544$$

Por tanto, procede un ajuste positivo (DP) de 8.544 euros.

Además, el socio y administrador persona física tiene una contingencia fiscal en su IRPF, ya que, en una comprobación de su situación tributaria, el importe antes calculado tendría la consideración de utilidad en su condición de socio a tributar en la base imponible del ahorro de su IRPF.

2) Intereses de un préstamo participativo abonados a Alsa, SL por importe de 20.000 euros. Alsa, SL tiene los mismos socios que la mercantil Promar, SL y se dedica al arrendamiento de bienes así como a la gestión de participaciones mobiliarias.

Los préstamos participativos están regulados por la siguiente normativa:

- Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (art. 20).
- Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes.

Las características de los préstamos participativos son las siguientes:

- El prestamista recibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la entidad que recibe el préstamo. (La variable a considerar para determinar el interés participativo puede ser cualquier indicador de la evolución de la actividad de la empresa: volumen de operaciones, beneficio antes de impuestos, beneficio neto, etc.). Se podrá acordar un interés fijo independiente de la evolución de la sociedad.
- Puede existir un acuerdo penalizador para el caso de amortización anticipada.
- En el orden de prelación de créditos, los préstamos participativos se situarán después de los acreedores comunes.
- Se consideran patrimonio contable a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil.

A efectos contables, para la entidad que recibe el préstamo, el mismo representa un pasivo y su retribución por los intereses pagados un gasto financiero que contabiliza como tal.

A efectos fiscales, estos préstamos tienen ciertas particularidades en función de la relación entre prestamista-prestataria (entidad que otorga-entidad que recibe el préstamo participativo).

La norma fiscal dispone (art. 15 a) LIS) que tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio con independencia de su residencia. (Grado de participación > 50 %).

En nuestro caso, el préstamo participativo ha sido otorgado en el presente ejercicio por una empresa que no pertenece al grupo mercantil del grupo mercantil, si bien pertenece al 50 % a los dos socios que participan, asimismo en la mercantil Promar, SL. Por ello no es aplicable el artículo 15 a) de la LIS, y el gasto por intereses, será fiscalmente deducible y se sumará al resto de los gastos financieros que tenga la sociedad para aplicar el artículo 16 de la LIS.

3) Tributos y gastos que se incluyen en la cuenta (631):

- Impuesto sobre actividades económicas: 4.000 euros.
- IBI del local comercial: 1.800 euros.
- IBI de los almacenes donde desarrolla la actividad: 4.300 euros.
- Cuota e intereses de demora de actas de inspección del IS 2016 (están recurridas en el TEAC, pero han sido abonadas y registradas en la contabilidad como gasto), 50.000 euros de cuota y 9.000 euros de intereses.
- Sanción de actas de inspección del IS 2016 recurrida en el TEAC: 25.000 euros.
- Multas de tráfico de los vehículos comerciales de la empresa: 3.000 euros.
- Recargo por presentación fuera de plazo del periodo 3M del IVA: 5.000 euros.
- Intereses de demora de aplazamientos satisfechos: 12.000 euros.

Tributo/Concepto	Ajuste	Notas
Intereses de demora de aplazamientos y de las actas de inspección	No procede ajuste	Son gastos financieros deducibles. Véase entre otras Consultas V4080/2015, de 21 de diciembre
Multa de tráfico de los vehículos comerciales de la empresa	+3.000 (DP)	No deducible (art. 15 c) LIS)
Cuota del acta de inspección IS 2016 (1)	+50.000 (DP)	No deducible (art. 15 a) LIS)
Sanción del acta de inspección IS 2016	+25.000 (DP)	No deducible (art. 15 c) LIS)



Tributo/Concepto	Ajuste	Notas
▶		
Recargo por presentación fuera de plazo	+5.000 (DP)	No deducible (art. 15 c) LIS)

(1) Nótese que debería haberse contabilizado con cargo a reservas voluntarias (cuenta 113 PGC) por lo que de haberlo registrado así no procedería realizar ajuste alguno, ya que el gasto no habría pasado por la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los demás tributos son deducibles.

4) Atenciones a clientes, incluye los siguientes conceptos:

- Relaciones públicas con clientes y proveedores: 105.000 euros.
- Cena de Navidad del personal: 12.600 euros (de acuerdo con los usos y costumbres).
- Patrocinio deportivo: 26.000 euros (del club de natación que lleva publicidad de la empresa).
- Promoción: 18.000 euros (corresponde a 3 figuras de porcelana de Lladró, SA, respecto de las cuales se desconoce el destino que se les ha dado, sin que figuren entre los activos de la empresa).

En el devenir de la actividad empresarial de un contribuyente, pueden existir gastos incurridos y contabilizados que no se correspondan con el objeto social de la entidad y tengan un alto componente de voluntad subjetiva. Este tipo de gastos se califican como liberalidades y se caracterizan por la ausencia de relación con el proceso productivo de la sociedad, con el personal de la empresa, con la promoción de la actividad empresarial, no guardan ninguna correlación con los ingresos por lo que la norma fiscal los clasifica como gastos no deducibles fiscalmente.

Podemos definir como notas características del concepto de liberalidad las siguientes:

- Disponer gratuitamente en beneficio de otros.
- Ausencia de función retributiva, es fruto de la voluntad subjetiva.
- No existe contraprestación en el acto.
- No es un coste de la actividad empresarial de ningún factor, aunque se contabilice como tal.

Con el objetivo de evitar controversias, la propia norma del IS considera que no son liberalidades (art. 15 e) LIS):

- Los gastos por relaciones públicas con clientes y proveedores (con el límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del ejercicio).
- Los gastos realizados con el personal de la empresa, conforme a los usos y costumbres.
- Los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestaciones de servicios.
- Los gastos correlacionados con los ingresos.

Apliquemos estos conceptos a la partida de atenciones a clientes:

- Relaciones públicas con clientes y proveedores:
 - Gasto contable, 105.000 euros, cuyos gastos suponemos que están correctamente soportados y contabilizados con los correspondientes justificantes/facturas.
 - Límite 1 % importe neto cifra de negocios = $1\% \times 8.500.000 = 85.000$ euros.
 - 105.000 es mayor que el límite que son 85.000, por lo tanto, procede un ajuste (DP) de 20.000 euros.
- Cena de Navidad del personal de la empresa:
 - Que suponemos correctamente soportada mediante la factura completa.
 - Realizada conforme a usos y costumbres.
 - Gasto fiscalmente deducible. No procede ajuste.
- Patrocinio del club de natación:
 - La empresa dispone de la correspondiente factura.
 - Es gasto de publicidad de la actividad, por lo que es fiscalmente deducible. No procede ajuste.
- Promoción:
 - Gasto justificado con la oportuna factura, contabilizada y abonada.
 - Se trata de un gasto que no está vinculado ni correlacionado con la actividad, pero más allá de lo llamativo que resulta es que la empresa no puede justificar el porqué, ni el destino del mismo. Por tanto, nos encontramos a todas luces con una liberalidad que incluso con una indagación mayor en

un procedimiento inspector podría ser considerado como una utilidad de los socios.

- No existiendo correlación con los ingresos, procede un ajuste (DP) de 18.000 euros.

5) La sociedad ha reconocido un deterioro de valor de existencias por importe de 15.000 euros. No dispone de informe económico-financiero alguno más allá de poder probar que las mismas están descatalogadas y que tienen una rotación superior a 12 meses, cuando la media del almacén es de 3 meses.

Respecto del deterioro de existencias, la LIS no prevé ninguna regulación específica en lo relativo a la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de las existencias, por lo que serán deducibles si cumplen con los requisitos para su registro contable.

Véase, en este sentido, las Consultas de la DGT números V0293/2010, de 18 de febrero (NFC037416), y V0657/2010, de 8 de abril (NFC037809), cuya deducibilidad debe interpretarse cuando la naturaleza económica de los bienes sea la de existencias.

Justificación de la prueba: validez de una tasación realizada por técnico/empresa de valoración independiente. La valoración de la suficiencia de la prueba corresponde a los órganos de la Administración tributaria competentes en materia de comprobación. En todo caso la empresa debe haber realizado ventas al cierre o en el plazo de formulación de cuentas por un importe no simbólico y a entidades no vinculadas a precio inferior al coste para poder probar de forma fehaciente el deterioro de valor.

Por tanto, no es admisible en principio como gasto el deterioro contabilizado, por lo que procede un ajuste de 15.000 euros (DP+ o también DT).

6) De las facturas y documentación justificativa aportada, proceden las siguientes consideraciones:

- 6.000 euros no son gasto fiscalmente deducible, ya que ese empleado no ha realizado ningún trabajo para la empresa puesto que no es empleado de la misma. Por tanto, procede un ajuste (DP+) de 6.000 euros.
- 2.000 euros es una retribución en especie y además exenta para el empleado, y sí es gasto para la sociedad.
- 10.000 euros no se corresponden con gastos específicos para la formación de empleados. Pero sí tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles, ya que se trata de publicidad y propaganda que realiza la empresa.
- 50.000 euros en dietas y gastos de locomoción sí tendrían la consideración de gastos de formación de acuerdo con lo establecido en múltiples resoluciones del

TEAC y por supuesto son gastos fiscalmente deducibles, pero no tienen derecho a ninguna deducción en la cuota.

- La amortización de los 10 ordenadores portátiles por importe de 600 euros cada uno que ha entregado a los empleados para teletrabajo, para que puedan pasar determinados pedidos recibidos fuera de la jornada de trabajo (entre las 18,30 y 22 horas), así como la conexión a internet en su casa y la cuota de línea mensual de 40 euros, cuyos gastos totales han ascendido en este ejercicio a 5.000 euros más IVA, son gastos fiscalmente deducibles, pero no tienen derecho a ninguna deducción en la cuota.
- La asistencia a ferias, siempre que esté suficientemente documentada, son gastos fiscalmente deducibles, pero no tienen derecho a ninguna deducción en la cuota.

Punto 12

En primer lugar, tenemos que decir que la retribución de una entidad a sus socios, sean estos o no administradores, es una operación vinculada (salvo en lo que corresponda a la retribución por el ejercicio de sus funciones), y no podrá superar el valor de mercado.

Con carácter general, podemos decir que el análisis de las operaciones vinculadas es un tema complejo y que conlleva un análisis jurídico, y la mercantil Promar, SL deberá tener los comparables adecuados que nos indiquen cómo han determinado la retribución de los socios. Uno de ellos podía ser comparables internos, en los que se tomaría como referencia, si existe algún trabajador en la empresa que realizara, técnicamente, el mismo trabajo que los socios, y todo ello con los oportunos ajustes. En otros casos, se tendría que acudir a comparables externos, con mucha mayor dificultad para su obtención, y ver si en empresas que realicen la misma o similar actividad empresarial y del mismo tamaño existen trabajadores que realizaran una función similar a la que ellos realizan.

No obstante lo anterior, y dado que el importe total de la contraprestación de las operaciones realizadas en el ejercicio con cada uno de los socios no excede de 250.000 euros, la mercantil no estaría obligada a elaborar la documentación específica en materia de operaciones vinculadas, y tampoco en el caso que nos ocupa tendría obligación de declararlas en el modelo 232, ya que las operaciones que realiza son genéricas y no específicas y además al ponerlas en conexión con el importe neto de la cifra de negocios, tampoco tiene obligación de presentación del modelo 232.

En todo caso, se tendrá que aplicar el sentido común, y ser cautos en las entidades a la hora de fijar las retribuciones de los socios, que tienen que ser las que un mercado independiente determinaría y estaría dispuesto a pagar.

Por otra parte, si la retribución estipulada es muy superior al valor de mercado, el exceso satisfecho a los socios no sería gasto deducible, al tener la consideración de retribución de fondos propios.

En este caso, consideramos que la entidad tendría los comparables adecuados y, en todo caso, dada la razonabilidad de la retribución satisfecha a los socios, consideramos que se adecua a mercado y por ello es plenamente deducible, ya que el gasto se ha devengado, esté contabilizado, sea real y obedezca a trabajos y funciones efectivamente realizadas.

En relación con esa mayor cantidad que percibe el socio que además desempeña las funciones de administrador, hay que tener en cuenta que, como dijimos anteriormente, las retribuciones de los administradores tienen que cumplir los requisitos establecidos en la normativa mercantil (arts. 217 y 218 de la Ley de Sociedades de Capital). Y en este caso, los estatutos establecen que la retribución de los administradores por las funciones propias de su cargo es gratuita.

Por ello, en principio, en este caso, los 10.000 euros adicionales, que son percibidos por realizar la función de administrador, serían no deducibles, por lo que tendrá que practicar un ajuste positivo (DP) de 10.000 euros.

Por supuesto que si en los estatutos se dijera que el cargo de administrador es retribuido y se fijara en los mismos los parámetros para determinar dicha retribución (fija, variable o ambas), cuya concreción se determinará por la junta general, la retribución satisfecha como administrador sería plenamente deducible. Es decir, en este caso y para evitar más contingencias fiscales procedería modificar los estatutos de la mercantil.

Por otra parte, es bueno recordar la Consulta de la DGT V1962/2013, de 11 de junio –NFC048234– (existen muchas más en este sentido), que en relación con las retribuciones que perciben los socios-administradores, señala lo siguiente:

Las retribuciones que perciben los socios-administradores, en la medida que se correspondan con la contraprestación por la labores prestadas a la entidad, relativas a la comercialización y distribución de productos y relativas a la preparación de maquinaria diversa, con independencia de su naturaleza mercantil o laboral, tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre que cumplan legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental y siempre y cuando su valoración se efectúe a valor de mercado.

Por otra parte, el pago de las cuotas de los socios como trabajadores autónomos, satisfecho por la entidad, sería gasto deducible para la entidad, pero se trataría de una retribución en especie, debiendo realizar la empresa el correspondiente ingreso a cuenta.

De la misma forma, la utilización del socio por el vehículo que tiene a su disposición, y dado que Promar, SL ha imputado a este socio la retribución en especie considerando que es razonable entender que el uso del mismo para sus necesidades privadas es del 30 %, es gasto plenamente deducible. Otra cuestión sería que en una comprobación posterior se determinara que el grado de utilización por los socios de los vehículos turismo fuera en otro porcentaje.

No obstante, recordamos que la imputación que habrá hecho y declarado la sociedad en su 190 relativo a esta renta en especie y para este perceptor es la siguiente:

$$70.000 + 21 \% \times 70.000 = 84.700$$

$$84.700 \times 20 \% + 2.000 + 2.500 = 21.440 \times 30 \% = 6.434 \text{ euros, que en este caso sí que declarará este socio en su IRPF como rendimientos del trabajo}$$

Punto 13

De acuerdo con lo establecido en el artículo 20.2 de la LIS, el valor fiscal del terreno adquirido por la aportación no dineraria efectuada en el año 2016 es de 50.000 euros, ya que la operación de la aportación no dineraria tributa por el régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

Por ello, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.4 b) de la LIS, la sociedad Promar, SL deberá integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado del terreno en el momento de la adquisición y el precio de adquisición en sede del socio, es decir, tendrá que integrar en la base imponible 200.000 euros (250.000 – 50.000). Nótese que se ha vendido por el mismo valor que figura en libros por lo que la contabilidad no refleja ganancia pérdida alguna adicional a ajustar.

Por ello, la mercantil Promar, SL deberá realizar un ajuste (DP+) de 200.000 euros. Recordemos aquí que la sociedad no registró en el momento de la incorporación del activo la diferencia temporaria correspondiente, por lo que ahora el ajuste debe ser tratado como una diferencia permanente.

Punto 14

Reflejamos a continuación los importes que figuran en el balance de la mercantil Promar, SL:

Cuentas	Importe a 31-12-2018	Importe a 31-12-2019
Capital social (5.100 participaciones x 500 € de nominal cada una)	2.550.000	2.550.000



Cuentas	Importe a 31-12-2018	Importe a 31-12-2019
▶		
Prima de emisión	450.000	450.000
Reserva legal	100.000	120.000
Reservas voluntarias	350.000	470.000
Reserva de capitalización	–	60.000
Resultados del ejercicio	700.000	208.333,31
Pérdidas de ejercicios anteriores	(400.000)	
Total fondos propios	3.750.000	3.650.000 + 208.333,31

Nota: Las reservas voluntarias se han incrementado en 2019 en 120.000 euros. La citada cantidad corresponde a los siguientes conceptos:

Por el reparto de los resultados del ejercicio 2018	70.000 euros
Por la anotación contable realizada por el punto 1 del supuesto	50.000 euros
Total incremento de las reservas voluntarias	120.000 euros

Por ello podemos decir que cualquier anotación contable que conlleve un abono o un cargo a la cuenta de «Reservas voluntarias» va a determinar, obviamente, una nueva cantidad de las reservas voluntarias a final del ejercicio y esa cantidad es la que se deberá tomar como referencia para determinar el incremento de fondos propios para determinar la reserva de capitalización.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de la LIS, las cantidades del incremento de fondos propio susceptibles de generar la reserva de capitalización son las siguientes:

Fondos propios a 31-12-2019	3.650.000 + 208.333,31
– Resultados de 2019	–208.333,31
– Reserva legal	–120.000
– Fondos propios a 31-12-2018	–3.750.000
+ Reserva legal	+100.000
+ Resultados 2018	+ 700.000
Incremento de fondos propios	580.000

Nótese que para calcular el incremento de fondos propios se tiene en cuenta la propia reserva de capitalización que en 2019 aflora en el balance al aplicar el resultado de 2018. Ello aunque era obvio por la propia metodología de cálculo de este incentivo, está aclarado por la DGT en la Consulta V1854/2019, de 16 de julio (NFC072778).

La reducción de la reserva de capitalización será, en principio, de 10 % de 580.000 = 58.000 euros y contablemente se trata como una diferencia permanente. Pero recordemos que para poder aplicar y consolidar este incentivo, la mercantil Promar, SL deberá mantener el incremento de fondos propios durante un plazo de 5 años y deberá dotar una reserva de capitalización por el importe de 58.000 euros, que será indisponible durante el plazo de 5 años. Además, de la dotación de esta reserva habrá que informar en la memoria de las cuentas anuales.

Por ello, cuando en 2020 la sociedad reparta los resultados del año 2019, tendrá que dotar una reserva de capitalización, de carácter indisponible, de 58.000 euros.

Punto 15

Varios son los datos de los que nos informa la mercantil Promar, SL. Analicemos cada uno de ellos:

a) En relación con la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

De acuerdo con lo establecido en el artículo 26 de la LIS, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores podrán ser compensadas con rentas positivas de los periodos siguientes, con el límite del 70 % de la base imponible previa a la reserva de capitalización. En todo caso, se podrá compensar hasta el importe de 1.000.000 de euros.

Por ello, y como detallaremos a continuación con la determinación de la base imponible previa de la mercantil Promar, SL, se podrá compensar la totalidad de las bases imponibles negativas pendientes por importe de 560.000 euros.

b) En relación con si tiene o no derecho a la reserva de nivelación de bases imponibles

Estamos llegando al punto final de la liquidación, y por ello, para saber si tenemos o no derecho a la minoración por la reserva de nivelación, tenemos que recoger casi todos los ajustes e información del supuesto, para determinar la base imponible. Todo esto lo veremos mejor en el cuadro que incorporamos a continuación, no obstante, en este momento como resumen, y a efectos de determinar la reserva de nivelación, los resumimos de la siguiente forma:

Liquidación fiscal de Promar, SL	Año 2019
Resultado contable antes impuestos	533.209,07
Ajustes:	
(+/-) Diferencias permanentes (+50.000 – 20.000 + 100.000 + 278.750 + 130.000 + 150.544 + 10.000 + 200.000)	+899.294
(+/-) Diferencias temporarias imposables en origen (-42.026,63 – 235.267,5 – 19.564,98 – 4.443,96)	-301.303,07
Reversión diferencias temporarias deducibles de ejercicios anteriores (-31.200)	-31.200
BASE IMPONIBLE PREVIA	1.100.000
Reducción por reserva capitalización	-58.000
(-) Compensación bases imposables negativas de ejercicios anteriores	560.000
BASE IMPONIBLE POSITIVA	482.000
Reducción por reserva nivelación de bases imposables	-48.200

De acuerdo con el artículo 105 de la LIS, la reducción por la reserva de nivelación es como máximo el 10 % de 482.000 = 48.200 euros.

Se trata de un ajuste negativo que es una (DTI), ya que luego, en todo caso, se va a tener que integrar en ejercicios posteriores si no puede aplicarse a minorar las bases imposables negativas que la mercantil pueda obtener en los 5 años siguientes. Por ello, como posteriormente realizamos, deberá contabilizarse el efecto impositivo correspondiente por el pasivo fiscal que surge.

De esta manera la mercantil Promar, SL, cuando en 2020 reparta el resultado del ejercicio 2019, tendrá que dotar una reserva indisponible de 48.200 euros, e informar en la memoria de ello.

c) En relación con el trabajador discapacitado contratado el 1 de abril de 2019

El artículo 38 de la LIS establece una deducción en la cuota por el incremento promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad. En nuestro caso la mercantil Promar, SL ha contratado el 1 de abril de 2019 a un trabajador discapacitado (en grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %), siendo este el primer ejercicio que realiza una contratación de trabajadores con discapacidad.

Por ello el incremento de personas discapacitadas del 2019 con respecto al 2018 será de 0,75 ($1 \times 9/12$).

Y la deducción que tendrá derecho es $0,75 \times 9.000 = 6.750$ euros.

Precisión: Hay que tener en cuenta que el citado incremento de trabajadores con discapacidad no se puede computar a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo del artículo 102 de la LIS.

d) En relación con la obtención del certificado ISO 9000

El artículo 35.2 de la LIS determina la deducción por actividades de innovación tecnológica, y la posibilidad de que la obtención de certificados de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000 o similares, tenga derecho a la deducción. No incluyendo los gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Por ello, la mercantil Promar, SL tendrá derecho a una deducción en la cuota del 12 % de $100.000 = 12.000$ euros.

e) En relación con los pagos fraccionados y retenciones a cuenta

La mercantil Promar, SL nos detalla que ha realizado 3 pagos a cuenta del IS del ejercicio 2019, por importe de 54.000 euros y que le han efectuado retenciones a cuenta de capital mobiliario por importe de 5.700 euros. Estas cantidades, por supuesto, tendrán que ser consideradas para determinar la cantidad a pagar/devolver, cuando se efectúe la liquidación.

3. Resumen de los ajustes al resultado contable antes de impuestos y concreción de las casillas de la declaración del modelo 200 donde deberán incorporarse

Resultado contable antes de impuestos		
Puntos	Ajustes	Casilla de la declaración
Punto 1	(DP+) 50.000 euros	00413
Punto 2	(DP-) 20.000 euros	00356
Punto 3	(DTI) -42.026,63 euros	00358



Resultado contable antes de impuestos

Puntos	Ajustes	Casilla de la declaración
Punto 4	(Reversión DTD) -31.200 euros	00332
Punto 5	(DP+) 100.000 euros	00359
Punto 6	6.1 Sin ajustes	-
	6.2 (DTI) -20.312,50 euros	00312
	6.2 (DTI) -1.875 euros	00314
	6.3 (DTI) -203.040 euros	00312
	6.3 (DTI) -5.040 euros	00314
	6.4 (DTI) -5.000 euros	00314
Punto 7	(DTI) -19.564,98 euros	00318
Punto 8	(DTI) -4.443,96 euros	00318
Punto 9	(DP+) 278.750 euros	00323
Punto 10	(DP+) 130.000 euros	00337
Punto 11	11.1 (DP+) 8.544 euros	00339
	11.2 Sin ajuste	
	11.3 (DP+) 83.000 euros	01815
	11.4 (DP+) 38.000 euros	00339
	11.5 (DP+) 15.000 euros	00413
	11.6 (DP+) 6.000 euros	00339
Punto 12	(DP+) 10.000 euros	00339
Punto 13	(DP+) 200.000 euros	00379
Punto 14	(DP-) 58.000 euros	01032



Resultado contable antes de impuestos		
Puntos	Ajustes	Casilla de la declaración
	15.a) Compensación de BIN de ejercicios anteriores 560.000	00547
	15.b) (DTI) -48.200 euros (reserva nivelación)	01034
Punto 15	15.c) Dedución en cuota de 6.750 euros (trabajador discapacitado)	00588
	15.d) Dedución en cuota de 12.000 euros (innovación tecnológica)	00588
	15 e) Retenciones 5.700 euros y pagos a cuenta 54.000 euros	01785, 00601,00603,00605

4. Liquidación del IS y su contabilización

A partir de toda la información antes expuesta, procedemos a realizar la liquidación del IS del presente ejercicio y su contabilización. A estos efectos, y para mayor comprensión, se han agrupado los ajustes DP o DT por cada punto del supuesto.

Liquidación fiscal de Promar, SL	Año 2019
Resultado contable antes impuestos	533.209,07
Ajustes:	
(+/-) Diferencias permanentes (+50.000 - 20.000 + 100.000 + 278.750 + 130.000 + 150.544 + 10.000 + 200.000)	+899.294
(+/-) Diferencias temporarias imponibles en origen (-42.026,63 - 235.267,5 - 19.564,98 - 4.443,96)	-301.303,07
Reversión diferencias temporarias deducibles de ejercicios anteriores (-31.200)	-31.200
BASE IMPONIBLE PREVIA	1.100.000
Reducción por reserva capitalización	-58.000



Liquidación fiscal de Promar, SL	Año 2019
▶	
(-) Compensación bases imponible negativas de anteriores	-560.000
BASE IMPONIBLE POSITIVA	482.000
Reducción por reserva nivelación de bases imponibles	-48.200
BASE IMPONIBLE	433.800
Tipo impositivo	25 %
CUOTA ÍNTEGRA	108.450
(-) Deducciones y bonificaciones (6.750 + 12.000)	-18.750
CUOTA LÍQUIDA	89.700
(-) Retenciones y pagos a cuenta (54.000 + 5.700)	-59.700
CUOTA A INGRESAR/DEVOLVER	30.000

El registro del gasto por IS con base en la liquidación fiscal será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
A) Reflejo del impuesto corriente			
6300	Impuesto corriente	89.700	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		59.700
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		30.000
B) Reflejo del impuesto diferido			
6301	Impuesto diferido	75.325,76	
479	Diferencia temporaria imponible (301.303,07 × 25 %)		75.325,76
6301	Impuesto diferido	7.800	
4740	Diferencia temporaria deducible (31.200 × 25 %)		7.800
6301	Impuesto diferido	12.050	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
479	Diferencia temporaria imponible (48.200 × 25 %)		12.050
6301	Impuesto diferido	140.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar (560.000 × 25 %)		140.000

C) Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio

129	Resultado del ejercicio	324.875,76	
6300	Impuesto corriente		89.700
6301	Impuesto diferido		235.175,76

Por tanto, el resultado contable del ejercicio 2019 después de contabilizar el gasto por IS será:

Resultados antes de impuestos	533.209,07
Gasto impuesto sociedades (impuesto corriente e impuesto diferido)	324.875,76
RESULTADO CONTABLE	208.333,31

5. Modelo 200 (págs. 12 a 15) de liquidación del IS 2019

Modelo 200	NIF B96000111	Apellidos y nombre o razón social PROMAR SL	2019
			Página 12
Liquidación (I)			

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias			
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	00500	208.333,31	
Correcciones por Impuesto sobre Sociedades.....	00301	324.875,76	00302
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades.....	00501	533.209,07	
Correcciones al resultado contable al considerar los requisitos o calificaciones contables referidos al grupo fiscal (art. 62.1a) LIS) (i.e., operaciones con acciones propias a nivel de grupo fiscal, coberturas, etc.)....	01230		01231
Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)			
	Aumentos		Disminuciones
Cambio de criterios contables (art. 11.3.2ª LIS)	00355		00356 20.000
Operaciones a plazos (art. 11.4 LIS).....	00357		00358 42.026,63
Reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales (art. 11.6 LIS).....	00359	100.000	00360
Rentas negativas (art. 11.9 y 11.10 LIS).....	00225		00226
Ajustes por rentas derivadas de operaciones con quita o espera (art. 11.13 LIS).....	01514		00272
Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 11 LIS).....	00361		00362
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)	00303		00304
Deducción del 30% importe gastos de amortiz. contable (excluidas emp. reducida dimensión) (art. 7 Ley 16/2012).....			00505
Amortización del inmovilizado intangible (art. 12.2 LIS) y amortización de la DT 13ª.1 LIS	01005		01006
Amortización de inmovilizado afecto a actividades de investigación y desarrollo (art. 12.3 b) LIS)	00305		00306
Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo (art. 12.3 c) LIS)	00307		00308
Libertad de amortización inmovilizado material nuevo (art. 12.3 e) LIS)	01003		01004
Otros supuestos de libertad de amortización (art. 12.3 a) y d) LIS)	00309		00310
Libertad de amortización con mantenimiento de empleo (RDL 6/2010 y DT 13ª.2 LIS).....	00514		00509
Libertad de amortización sin mantenimiento de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (DT 13ª.2 LIS).....	00516		00551
Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS no afectada por el art. 11.12 ni por DT 33ª.1 LIS	00321		00322
Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 y DT 33ª.1 LIS.....	00415		00211
Pérdidas por deterioro de IM, inversiones inmobiliarias e II, incluido el fondo de comercio (art. 13.2 a) y DT 15 LIS).....	00331		00332 31.200
Ajustes por pérdidas por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (art. 13.2 b) LIS)	00325		00326
Ajustes por pérdidas por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (DT 16ª.1 y 2 LIS).....	01518		00394
Ajustes por pérdidas por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (DT 16ª.3 LIS)	00333		00334
Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda (art. 13.2 c) LIS y DT 15ª LIS).....	00327		00328
Aplicación del límite del art. 11.12 LIS a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS).....	00416		00543
Gastos y provisiones por pensiones no afectados por el art. 11.12 LIS (art. 14.1, 14.6 y 14.8 LIS)	00335		00336
Otras provisiones no deducibles fiscalmente (art. 14 LIS) no afectadas por el art. 11.12 LIS	00337	130.000	00338
Subvenciones públicas incluidas en el resultado del ejercicio, no integrables en la base imponible (art. 14.8 LIS)			00368
Gastos no deducibles por considerarse retribución de fondos propios (art. 15 a) LIS).....	01002		
Multas, sanciones y otros (art. 15 c) LIS)	01815	83.000	
Pérdidas del juego (art. 15 d) LIS)	00343		
Gastos por donativos y liberalidades (art. 15 e) LIS)	00339	62.544	
Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15 f) LIS).....	01816		
Operaciones realizadas con paraísos fiscales (art. 15 g) LIS).....	00341		00342
Gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo (art. 15 h) LIS)	00508		
Gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil (art. 15 i) LIS).....	01817		
Gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas (art. 15 j) LIS).....	01009		01010
Pérdidas por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (art. 15 k) LIS)	01807		01811
Disminución de valor originada por criterio de valor razonable (art. 15 l) LIS).....	01808		01812
Deuda tributaria de actos jurídicos documentados (ITP y AJD) (art. 15 m) LIS)	01813		01814
Ajustes por la limitación en la deducibilidad de gastos financieros (art. 16 LIS).....	00363		00364
Revalorizaciones contables (art. 17.1 LIS).....	00345		00346
Operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos (art. 17.2 LIS)	01818		01819
SICAV: Reducciones de capital y distribución de la prima de emisión (art. 17.6 LIS)	00371		
Transmisiones lucrativas y societarias: aplicación del valor de mercado (art. 17.4 LIS).....	00347		00348
Operaciones vinculadas: aplicación del valor de mercado (art. 18 LIS)	01011		01012
Cambios de residencia y otras operaciones del art. 19 LIS	01013		01014
Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal (art. 20 LIS)	01015		01016
Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes (art. 21.1 LIS).....			00370
Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes (art. 21.1 LIS).....			02181
Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores entidades residentes (art. 21.3 LIS).....	02182		02183
Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores entidades no residentes (art. 21.3 LIS).....	02184		02185

Modelo **200** NIF **B96000111** Apellidos y nombre o razón social **PROMAR SL** **2019**
 Página 13

Liquidación (II)

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS) (cont.)

	Aumentos (cont.)		Disminuciones (cont.)	
Exención sobre la renta obtenida en los supuestos del art. 21.3 LIS distintos a transmisiones de valores entidades residentes	02186		02187	
Exención sobre la renta obtenida en los supuestos del art. 21.3 LIS distintos a transmisiones de valores entidades no residentes	02188		02189	
Exención de rentas en el extranjero (art. 22 LIS)	00256		00278	
Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y DT 20ª LIS)	01822		00372	
Obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias (art. 24 LIS)	00373		00374	
Impuesto extranjero soportado por el contribuyente, no deducible por afectar a rentas con deducción por doble imposición (art. 31.2 LIS)	00340		01589	
Impuesto extranjero sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos objeto de deducción por doble imposición internacional (art. 32.1 LIS)	00351			
Agrupación de interés económico (Cap. II del Tit. VII LIS)	00375		00376	
Unión temporal de empresas, ajustes del art. 45.1 LIS	01320		01321	
Unión temporal de empresas, ajustes por rentas exentas de UTE que opera en el extranjero (art. 45.2 LIS)	00184		00544	
Unión temporal de empresas, ajustes por rentas exentas por participar en el extranjero en fórmulas de colaboración análogas a las UTE (art. 45.2 LIS)	01022		01023	
Unión temporal de empresas, ajustes por criterios de imputación temporal (art. 46.2 LIS)	01018		01019	
Bases imp. negativas generadas dentro del grupo fiscal por la ent. transmitida y que hayan sido compensadas (art. 62.2 LIS)	01275		01276	
Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional (capítulo IV del título VII LIS)	00377		00378	
Valoración de bienes y derechos. Régimen especial operaciones reestructuración (capítulo VII del título VII LIS)	00379	200.000	00380	
Minería e hidrocarburos: factor agotamiento (arts. 91 y 95 LIS)	00381		00382	
Hidrocarburos: Amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación (art. 99 LIS)	00383		00384	
Transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS)	00387		00388	
Empresas de reducida dimensión: libertad de amortización (art. 102 LIS)	00311		00312	223.352,50
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (art. 103 LIS y DT 28ª LIS)	00313		00314	11.915,00
Empresas de reducida dimensión: pérdidas por deterioro créditos insolvencias (art. 104 LIS)	00323	278.750	00324	
Arrendamiento financiero: régimen especial (art. 106 LIS)	00317		00318	24.008,94
Régimen fiscal entidades de tenencia de valores extranjeros (capítulo XIII del título VII LIS)	00385		00386	
Régimen de entidades parcialmente exentas (capítulo XIV del título VII LIS)	00389		00390	
Montes vecinales en mano común (capítulo XV del título VII LIS)				00396
Régimen de entidades navieras en función del tonelaje (capítulo XVI del título VII LIS)	00397		00398	
Aportaciones y colaboración a favor de entidades sin fines lucrativos	00250		00251	
Régimen fiscal entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002)	00391		00392	
Cooperativas: Fondo de reserva obligatorio (Ley 20/1990)				00400
Reserva para inversiones en Canarias (Ley 19/1994)	00403		00404	
Exención transmisión bienes inmuebles (DA 6ª LIS)	00518		00519	
Rentas procedentes de transmisión de inmovilizado obtenidas por las Autoridades Portuarias (DA 68ª Ley 6/2018)				01824
Operaciones a plazos (DT 1ª LIS)	00510		00512	
Adquisición de participaciones en entidades no residentes (DT 14ª LIS) (*)	00329		00330	
Reinversión de beneficios extraordinarios (DT 24ª LIS)	00365		01026	
Ajustes por la primera aplicación de la Circular 4/2017 del Banco de España, a entidades de crédito (DT 39 LIS)	02129		02130	
Entidades en rég. de atribución de rentas const. en el extran. con presencia en territ. español (art. 38 TRLRNR)	00409		00410	
Correcciones específicas de entidades sometidas a la normativa foral	00411		00412	
Eliminaciones pendientes de incorporar de sociedades que dejen de pertenecer a un grupo	01027		01028	
Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	00413	65.000	00414	
Total correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)	00417	919.294,00	00418	352.503,07

(desglose en página 19)

(**) Para participaciones adquiridas hasta el 21/12/07.

Entidades navieras en régimen de tributación en función del tonelaje

Base imponible de actividades o rentas que tributen en régimen general	00578	
Base imponible derivada de la aplicación del régimen especial	00579	

Entidades que forman parte de grupos de consolidación fiscal

Base imponible individual a integrar por las entidades que forman parte del grupo	01029	
Eliminaciones e incorporaciones correspondientes a la entidad	01030	
Integración individual de las dotaciones del art. 11.12 LIS	01031	

Base imponible

Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas	00550	1.100.000
Reserva de capitalización (desglose en página 20 bis)	01032	58.000
Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores (desglose en página 15)	00547	560.000

Base imponible **00552** **482.000**

Sólo entidades de reducida dimensión

	Aumentos	Disminuciones
Reserva de nivelación (desglose en página 20 bis)	01033	01034
		48.200

Modelo
200

NIF B96000111 Apellidos y nombre o razón social PROMAR SL

2019

Página 14

Liquidación (III)

Base imponible después de la reserva de nivelación	01330	433.800
Sólo sociedades cooperativas		
Resultados cooperativos.....	00553	
Resultados extracooperativos.....	00554	
Sólo agrupaciones españolas de interés económico y UTES		
Socios residentes y no residentes con EP.....	00555	
Socios no residentes.....	00556	
Sólo entidades ZEC		
Base imponible a tipo de gravamen especial.....	00559	
Sólo SOCIMIS		
Parte de la base imponible del período impositivo que tributa al tipo general.....	00520	
Parte de la base imponible del período impositivo que tributa al tipo del 0%.....	00521	
Rentas que no limitan la compensación de bases imponibles		
Rentas correspondientes a quitas por acuerdo con acreedores (art. 26.1 LIS).....	00545	
Rentas correspondientes a la reversión de deterioros (DT 16ª.8 LIS).....	01509	
Tipo de gravamen		
Tipo de gravamen	00558	25%
Sólo sociedades cooperativas		
Cuota íntegra previa.....	00560	
Aumentos		
Disminuciones		
Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 LIS (convertida en cuota).....	00210	00480
Aplicación del límite del art. 11.12 LIS a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS).....	00408	01037
Rentas corresp. a quitas por acuerdo con acreedores no vinculados cooperativas (a nivel cuota) (D.A. 8ª Ley 20/1990).....	00593	
Rentas correspondientes a la reversión de deterioros cooperativas (a nivel cuota) (DT 16ª.8 LIS).....	01510	
Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas (desglose en página 22).....	00561	
Reserva de nivelación convertido en cuotas (sólo entidades del art. 101 LIS).....	01285	01286
Cuota íntegra previa después de la reserva de nivelación.....	01331	
Cuota íntegra		
Cuota íntegra	00562	108.450
Incremento por incumplimiento reserva de nivelación (art. 105.6 LIS).....	01038	
Bonificaciones y deducciones por doble imposición. Cuota íntegra ajustada positiva		
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33 LIS).....	00567	
Bonificaciones por prestación de servicios (art. 34 LIS).....	00568	
Bonificación rendimientos por ventas bienes corporales producidos en Canarias (art. 26 Ley 19/1994).....	00563	
Bonificaciones Sociedades Cooperativas (Ley 20/1990).....	00566	
Bonificaciones entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (Capítulo III Título VII LIS).....	00576	
Otras bonificaciones.....	00569	
Deducciones por doble imposición (desglose en páginas 15 y 16):		
DI interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 30 RDL 4/2004).....	00570	
DI interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (DT 23ª.1 LIS).....	01344	
DI interna generada y aplicada en el ejercicio (DT 23ª.1 LIS).....	01280	
DI internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 31 y 32 RDL 4/2004).....	00572	
DI internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 31 y 32 LIS).....	00571	
DI internacional generada y aplicada en el ejercicio actual (arts. 31 y 32 LIS).....	00573	
Transparencia fiscal internacional (art. 100.11 LIS).....	00575	
DI interna intersocietaria al 5/10% (cooperativas).....	00577	
Bonificaciones empresas navieras en Canarias (art. 76 Ley 19/1994).....	00581	
Cuota íntegra ajustada positiva	00582	
Otras deducciones. Cuota líquida positiva		
Apoyo fiscal a la inversión y otras deducciones.....	00583	
Deducción DT 24ª.7 LIS, art. 42 RDL 4/2004 y art. 36 ter Ley 43/95 (desglose en página 16).....	00585	
Deducciones DT 24ª.1 LIS (desglose en página 16 bis).....	00584	
Deducciones para incentivar det. actividades (Cap. IV Tit. VI, DT 24ª.3 LIS y art. 27.3 primer Ley 49/2002) (desglose en páginas 17 y 18).....	00588	18.750
Deducciones por producciones cinematográficas extranjeras (art. 36.2 LIS).....	01039	
Deducción donaciones a entidades sin fines de lucro (Ley 49/2002) (desglose en página 18 bis).....	00565	
Deducciones Inversión Canarias (desglose en página 16 bis).....	00590	
Deducciones específicas de las entidades sometidas a normativa foral.....	00399	
Deducciones excluidas de límite I+D+i (desglose en página 19).....	00082	
Deducción por reversión de medidas temporales DT 37ª.1 LIS (desglose en página 18 bis).....	01040	
Deducción por reversión de medidas temporales DT 37ª.2 LIS (desglose en página 18 bis).....	01041	
Cuota líquida positiva	00592	89.700

Liquidación (IV)

Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver			
		Efectuados a la entidad	Imputados por AIEs y UTEs
Retenciones por rendimientos del capital mobiliario	01785	5.700	01786
Retenciones por arrendamientos de inmuebles urbanos	01787		01788
Retenciones por rendimientos del capital mobiliario atribuidas por entidades en atribución de rentas	01789		01790
Retenciones por arrendamientos de inmuebles urbanos atribuidas por entidades en atribución de rentas	01791		01792
Retenciones por otros conceptos diferentes a los rendimientos del capital mobiliario o a los arrendamientos de inmuebles urbanos atribuidas por entidades en atribución de rentas	01793		01794
Retenciones e ingresos a cuenta participaciones IIC	01795		01796
Retenciones sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.....	00597		01797
Retenciones por otros conceptos NO incluidos en las casillas anteriores	01798		01799
Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver	00599	84.000	00600
Pagos fraccionados. Cuota diferencial			
1º pago fraccionado	00601	10.000	00602
2º pago fraccionado	00603	30.000	00604
3º pago fraccionado	00605	14.000	00606
Cuota diferencial	00611	30.000	00612
Líquido a ingresar o a devolver			
Incremento por pérdida beneficios fiscales periodos anteriores.....	00615		00616
Incremento por incumplimiento de requisitos SOCIMI (*)	00633		00642
Intereses de demora	00617		00618
Importe ingreso / devolución efectuada de la declaración originaria	00619		00620
Abono de deducciones I+D+i por insuficiencia de cuota (opción art. 39.2 LIS)	01234		01332
Abono de deducciones por producciones cinematográficas extranjeras (art. 39.3 LIS)	01200		01333
Líquido a ingresar o a devolver	00621		00622
Abono por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria (art. 130 LIS)	00150		01043
Compensación por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria (art. 130 LIS)	00506		01044

(*) Incumplimiento de requisitos o tributación por otro régimen antes del plazo de 3 años de permanencia (art. 9.1 Ley 11/2009)

6. Conexión del plazo para la presentación del IS con las obligaciones contables y mercantiles y la modificación de los plazos de estas como consecuencia del COVID-19

De todos es conocido que el plazo para la presentación del IS (la declaración debe presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo) está directamente relacionado con los plazos de cumplimiento de las obligaciones contables y mercantiles de las empresas.

Así y desde hace muchos años, el cronograma de estas obligaciones ha sido el siguiente (siempre considerando la fecha que señalamos como última dentro del plazo fijado para cumplir con la obligación), referido a una empresa que finaliza su ejercicio económico en 31 de diciembre. Por tanto y sin perjuicio de lo que exponemos a continuación, los plazos para cumplir con estas obligaciones hubieran sido para el cierre del ejercicio 2019 los siguientes:

- Hasta el 31 de marzo de 2020 para la formulación de las cuentas anuales por los administradores
- Hasta el 30 de abril de 2020 para la legalización de los libros contables y mercantiles (a través de Legalia).
- Mínimo de un plazo de 1 mes, a partir del momento en que le fueren entregadas las cuentas firmadas por los administradores, para presentar el informe de auditoría por el auditor.
- Hasta el 30 de junio de 2020 para la celebración de la junta general para aprobar las cuentas anuales, la gestión de los administradores y la propuesta de aplicación del resultado.
- Hasta el 30 de julio de 2020 para depositar las cuentas anuales y otros documentos en el Registro Mercantil (a través del depósito digital D2).

Sin embargo, el cierre de cuentas del ejercicio 2019 se ha visto afectado por la pandemia mundial del COVID-19, que ha golpeado con especial virulencia a España, y ello ha llevado al Gobierno a decretar el estado de alarma y establecer una serie de medidas urgentes en todos los ámbitos de la esfera social, sanitaria, económica, financiera, mercantil, laboral, etc., plasmadas en numerosos reales decretos-leyes y principalmente y en el ámbito que nos ocupa, en el Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo (RDL 8/2020), modificado por el Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo (RDL 11/2020), por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (BOE de 1 de abril de 2020), y por el Real Decreto-Ley 19/2020 (BOE de 27 de mayo de 2020 y en vigor el 28 de mayo), por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19 (RDL 19/2020), cuya redacción de las medidas de carácter mercantil las encontramos entre otras en los apartados 3, 4 y 5 de su artículo 40.

En este real decreto-ley, se regulan las medidas de carácter mercantil que van a afectar al cumplimiento de las obligaciones de aquellas empresas que cierran el ejercicio a 31 de diciembre y que determinan la necesidad de adoptar una serie de medidas suspensivas y de prórroga para dichas obligaciones contables y mercantiles.

Así, entre otras, en su redacción final el artículo 40, apartados 3, 4 y 5 del RDL 8/2020 modificado por el RDL 11/2020 y por el RDL 19/2020 dispone:

3. La obligación de formular las cuentas anuales, ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas, en el plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social que incumbe al órgano de gobierno o administración de una persona jurídica y, cuando fuere legalmente exigible, el informe de gestión y demás documentos exigibles según la legislación de sociedades, queda suspendida hasta el 1 de junio de 2020, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha. No obstante lo anterior, será válida la formulación de las cuentas que realice el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica durante el estado de alarma pudiendo igualmente realizar su verificación contable dentro del plazo legalmente previsto o acogiéndose a la prórroga prevista en el apartado siguiente.
4. En el caso de que, a la fecha de declaración del estado de alarma o durante la vigencia del mismo, el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica obligada hubiera formulado las cuentas del ejercicio anterior, el plazo para la verificación contable de esas cuentas, tanto si la auditoría fuera obligatoria como voluntaria, se entenderá prorrogado por dos meses a contar desde que finalice el estado de alarma.
5. La junta general ordinaria, para aprobar las cuentas del ejercicio anterior, se reunirá necesariamente dentro de los dos meses siguientes a contar desde que finalice el plazo para formular las cuentas anuales.

Por otra parte, la ampliación del plazo para la legalización de los libros de contabilidad del ejercicio 2019 ha venido de la mano de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (Colegio de Registradores de España) que ha contestado con fecha 10 de abril de 2020 a una consulta planteada en los siguientes términos:

Las sociedades para las que, a fecha 14 de marzo de 2020, no había finalizado el plazo para formular sus cuentas anuales y a las que es de aplicación el artículo 40 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo (sociedades que constituyen la inmensa mayoría), podrán presentar a legalizar sus libros obligatorios dentro del plazo de cuatro meses a contar desde la fecha en que finalice el periodo de alarma.

Todo lo anterior sin perjuicio de que las sociedades que efectivamente deseen legalizar los libros obligatorios que tengan debidamente elaborados lo puedan hacer en cualquier tiempo, aún en vigor el estado de alarma.

Esta respuesta aporta seguridad jurídica a las empresas y a los economistas, al despejarse cualquier tipo de duda o interpretación sobre los plazos de legalización.

Asimismo, el ICAC ha evacuado una consulta de auditoría acerca del efecto de la crisis sanitaria y el Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 en el proceso de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales de las distintas empresas y entidades, de fecha 2 de abril de 2020, en la que aclara determinadas cuestiones del RDL 8/2020.

Por tanto, podemos ver como los plazos antes señalados se han visto sustancialmente ampliados, por lo que vamos a ver a través de dos supuestos como quedarían estos plazos, bien entendido que en el momento de escribir este artículo el estado de alarma está prorrogado hasta el 7 de junio, y esa fecha es la que vamos a tomar como referencia de finalización del referido estado de alarma, aunque a los efectos mercantiles la fecha de referencia a considerar es el 1 de junio. No obstante, y bajo el supuesto de que se volviera a ampliar la fecha efectiva de terminación del mismo, sería esa la que habría que tomar como referencia, a los efectos, por ejemplo, del plazo para la legalización de los libros.

Ejemplo 1. Formulación de cuentas, legalización de libros y aprobación de cuentas

Con independencia de cuándo termine el estado de alarma, la fecha que debe tomarse como referencia para formular las cuentas anuales es el 1 de junio de 2020.

En este caso la formulación de cuentas tendrá como fecha límite para que se entienda realizada en plazo el 1 de septiembre, la legalización de libros ante el Registro Mercantil en plazo (suponiendo que el estado de alarma termina el 7 de junio) será hasta el 7 de octubre, la celebración de la junta general hasta el 1 de noviembre (dentro de los dos meses siguientes a contar desde que finalice el plazo para formular las cuentas anuales) y el plazo para el depósito de las cuentas aprobadas (D2) hasta el 1 de diciembre de 2020.

¿Y qué pasa con el IS, cuál será el plazo para su presentación?

Vamos a suponer que la empresa agota todos los plazos posibles. Dado que a la finalización del plazo ordinario de presentación (27 de julio) las cuentas anuales no han sido aprobadas porque la junta no se ha celebrado, se deberá presentar el IS con base en la contabilidad disponible llevada de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rijan (recuérdese que en este caso no se han formulado todavía las cuentas anuales), hasta el 27 de julio de 2020, y además si las cuentas aprobadas con fecha 1 de noviembre difieren de la contabilidad que ha servido de base para presentar la autoliquidación inicial del IS, la empresa deberá presentar una nueva autoliquidación «complementaria» (sin recargos, aunque sí con intereses) con plazo para que se entienda presentada en periodo voluntario, hasta el 30 de noviembre de 2020. Véase que este plazo es de

máximos, por lo que la empresa con el fin de pagar en su caso la menor cantidad de intereses podría presentar la nueva autoliquidación el mismo día de la celebración de la junta que en nuestro caso sería el 1 de noviembre.

La explicación de lo antes señalado, la encontramos en el RDL 19/2020 que, en su artículo 12, introduce las adaptaciones para la presentación de la declaración del IS permitiendo que aquellas sociedades que no hayan podido aprobar sus cuentas anuales antes de que termine el plazo de declaración de este impuesto (25 de julio de 2020, pero al ser sábado el plazo termina el 27 de julio) puedan presentarla en dicho plazo (hasta el 27 de julio) con las cuentas disponibles en ese momento.

La norma aclara lo que se entiende por cuentas anuales disponibles:

- a) Para las sociedades anónimas cotizadas, las cuentas anuales auditadas a que se refiere el artículo 41.1 a) del mencionado RDL 8/2020.
- b) Para el resto de contribuyentes, las cuentas anuales auditadas o, en su defecto, las cuentas anuales formuladas por el órgano correspondiente, o a falta de estas últimas, la contabilidad disponible llevada de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rijan.

Y habilita un régimen especial para presentar la nueva autoliquidación del IS que tendrá la consideración de complementaria, cuando se aprueben las cuentas anuales con los plazos antes citados y las mismas difieran de las presentadas anteriormente, a la que no se le aplicará el régimen de recargos del artículo 27 de LGT, pero sí el devengo de intereses de demora y ello tanto si la nueva autoliquidación del IS resulta a ingresar como si lo es a devolver.

En este caso, es decir, cuando la aprobación de las cuentas anuales mediante la correspondiente celebración de la junta no se haya hecho hasta el 30 de junio de 2020, los contribuyentes presentarán una nueva autoliquidación cuyo plazo máximo será hasta el 30 de noviembre de 2020.

Además, la norma da una serie de reglas y consideraciones a tener en cuenta, a saber:

- a) La nueva autoliquidación tendrá la consideración de complementaria, si de ella resultase una cantidad a ingresar superior o una cantidad a devolver inferior a la derivada de la autoliquidación anterior efectuada. La cantidad a ingresar resultante devengará intereses de demora, desde el día siguiente a la finalización del plazo previsto en el artículo 124.1 de la LIS (25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo), sin que le resulte de aplicación los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (art. 27 LGT).
- b) En los supuestos no comprendidos en lo comentado anteriormente, la nueva autoliquidación producirá efectos desde su presentación, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT (procedimiento de rectificación de autoliquidaciones), y en los artículos 126 y siguientes del 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, ni se limiten las facultades de la Administración para verificar o comprobar la primera y la nueva autoliquidación.

Además, a los efectos de lo dispuesto anteriormente, no resultará de aplicación respecto de la nueva autoliquidación las limitaciones a la rectificación de las opciones a que se refiere el artículo 119.3 de la LGT.

- c) En el supuesto de devolución de cantidades derivadas de la aplicación de lo dispuesto anteriormente, se aplicará la devolución regulada en el artículo 127 de la LIS. A estos efectos el plazo de los 6 meses se contará a partir de la finalización del plazo establecido anteriormente para la presentación de la nueva autoliquidación (30 de noviembre de 2020). Cuando resulte una cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido efectivo en la autoliquidación anterior, se devengarán intereses de demora sobre dicha cantidad desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de declaración a que se refiere el artículo 124.1 de la LIS (27 de junio de 2020) hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.
- d) Las autoliquidaciones así presentadas podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda. En particular, no se derivará ningún efecto preclusivo de las rectificaciones a las que se refiere la letra b) anterior.

Nota: No obstante lo señalado, la empresa o asesor podrán legalizar los libros obligatorios que tengan debidamente elaborados, y lo pueden hacer en cualquier momento del tiempo, aun en vigor el estado de alarma. Es decir, se puede aplicar si así se desea, los plazos ordinarios de siempre y, por tanto, presentar el IS-2019 dentro del plazo ordinario hasta el 27 de julio de 2020, y si antes de esa fecha las cuentas han sido aprobadas por la junta, ya no procederá presentar la nueva liquidación cuyo plazo máximo recordemos que es hasta el 30 de noviembre de 2020.

Ejemplo 2. Formulación de cuentas, legalización de libros y aprobación de cuentas

Con independencia de cuándo termine el estado de alarma, la fecha que debe tomarse como referencia para formular las cuentas anuales es el 1 de junio de 2020.

Pero la empresa o el asesor no quieren agotar los plazos legales máximos expuestos en el caso anterior porque quieren, entre otras cosas, dosificarse su carga de trabajo. Así, supongamos que la formulación de cuentas (recordemos que esto es un acto interno en la mayoría de las empresas y que consiste simplemente en señalar la fecha de formulación) se ha realizado con fecha 15 de junio. La legalización lo lógico sería hacerla hasta el 15 de julio, es decir, en el mes siguiente, pero con la norma en la mano se podría hacer hasta el 7 de octubre (4 meses desde el fin del estado de alarma), pero lo lógico es tener legalizada la contabilidad antes de la celebración de la junta y en este caso la misma debe realizarse en los 2 meses siguientes a la formulación, es decir, como máximo el 15 de agosto. Y en el mes siguiente deberá realizarse el depósito de las cuentas aprobadas (D2), cuyo plazo máximo será hasta el 15 de septiembre. Aquí vemos cierta incongruencia entre la formulación de las cuentas y la celebración de la junta con unos libros de contabilidad cuyo plazo de legalización finaliza con posterioridad a estas.

¿Y qué pasa con el IS, cuál será el plazo para su presentación?

Aquí resulta de aplicación el comentario antes realizado por lo que nos remitimos al mismo, pero recordemos que, en este caso, y si a la finalización del plazo ordinario de presentación (27 de julio) las cuentas anuales no han sido aprobadas porque la junta no se ha celebrado, se deberá presentar el impuesto con base en las cuentas formuladas (recuérdese que se han formulado con fecha 15 de junio de 2020) hasta el 27 de julio de 2020, y además si las cuentas aprobadas difieren de las formuladas, la empresa deberá presentar una nueva autoliquidación «complementaria» (sin recargos, aunque sí con intereses) en el plazo para que se entienda presentada en periodo voluntario, hasta el 30 de noviembre de 2020. Véase que este plazo es de máximos, por lo que la empresa con el fin de pagar en su caso la menor cantidad de intereses, podría presentar la nueva autoliquidación el mismo día de la celebración de la junta que en nuestro caso sería como máximo el 15 de agosto.



Nuevos desafíos del reporte corporativo: la información no financiera (y de diversidad) y la información integrada. Posible escenario tras la pandemia

Manuel Luis Pérez García

*Subdirector adjunto. Departamento de Empresas
Estatales y otros Entes Públicos
Tribunal de Cuentas*

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

Se estudia la evolución y transición del reporte corporativo desde la información financiera a la nueva información no financiera e información integrada. El trabajo analiza el proceso de transposición de la Directiva 2014/95/UE a nuestro ordenamiento, pasando por el Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre, y deteniéndonos especialmente en el marco vigente: la Ley 11/2018, de 28 de diciembre. Tras el examen de su ámbito subjetivo, del estado de información no financiera, de su auditoría y verificación, y eventuales responsabilidades, se exponen algunos de los desafíos que habrán de afrontar nuestras empresas. Tanto los preexistentes como los que son consecuencia de la pandemia global del COVID-19.

Palabras clave: reporte corporativo; divulgación de información no financiera; estado de información no financiera; información integrada; COVID-19.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019

Cómo citar: Pérez García, M. L. (2020). Nuevos desafíos del reporte corporativo: la información no financiera (y de diversidad) y la información integrada. Posible escenario tras la pandemia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 157-184.



New challenges of corporate reporting: non-financial (and diversity) information and integrated information. Possible scenario after the pandemic

Manuel Luis Pérez García

Abstract

The evolution and transition of corporate reporting from financial information to new non-financial information and integrated information is studied. The work analyzes the process of transposition of Directive 2014/95/EU into our legal system, passing through Royal Decree-Law 18/2017, of November 24 and stopping especially in the current framework: Law 11/2018, of December 28. After examining its subjective scope, the Non-Financial Information Statement, its audit and verification, and possible responsibilities, some of the challenges that our companies will have to face are exposed. Both pre-existing and those that are a consequence of the global pandemic of COVID-19.

Keywords: corporate report; non-financial information disclosure; non-financial information statement; integrated reporting; COVID-19.

Citation: Pérez García, M. L. (2020). Nuevos desafíos del reporte corporativo: la información no financiera (y de diversidad) y la información integrada. Posible escenario tras la pandemia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 157-184.



Sumario

1. Introducción: de la información financiera a la información no financiera
2. Europeización de la información no financiera y de diversidad: la Directiva 2014/95/UE y su tardía transposición al ordenamiento español
 - 2.1. Directrices sobre la presentación de informes no financieros (metodología para la presentación de información no financiera)
 - 2.2. El Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre
 - 2.3. Marco normativo vigente: la Ley 11/2018, de 28 de diciembre
 - 2.3.1. Sujetos obligados
 - 2.3.2. Estado de información no financiera (EINF)
 - 2.3.3. Auditoría y verificación
 - 2.3.4. Responsabilidad
 - 2.3.5. Diversidad
3. La información integrada
4. Desafíos del reporte corporativo

Referencias bibliográficas

Bibliografía



1. Introducción: de la información financiera a la información no financiera

Una de las mayores mutaciones a nivel global en el mundo empresarial de los últimos años es la paulatina potenciación de la información no financiera¹ para poder hacer frente a unos mercados y sociedades que demandan una mayor y mejor información en aras de un desarrollo sostenible y de una mayor transparencia. En especial²: los accionistas, inversores, clientes, consumidores, sindicatos y demás grupos de interés, pero también los supervisores y reguladores han acrecentado exponencialmente sus demandas de información. Entre otros motivos podemos señalar las crisis económicas a ambos lados del Atlántico. Originada en los Estados Unidos en 2007, entre los principales factores que se atribuyen como causas podemos señalar disfunciones en la regulación económica, especialmente visibles tras la caída del banco estadounidense Lehman Brothers, provocando una crisis crediticia-hipotecaria y de confianza en los mercados. Convirtiéndose también en crisis de deudas en diferentes países, especialmente en Europa. Junto a la crisis de confianza generalizada, la necesidad de contar con información sobre riesgos no exclusivamente financieros y la búsqueda de la creación de valor de manera sostenible han desembocado en una nueva forma de transmitir información empresarial frente a terceros. También aspectos estratégicos inciden en la eclosión de la información no financiera y de la información integrada. Actualmente la información financiera es insuficiente para la toma de decisiones por las empresas o por los inversores, por lo que es indispensable complementarla con información no financiera para entender mejor el modelo de negocio de cada sociedad, su situación, su posicionamiento y prever futuros escenarios. Ello ha generado un incremento significativo de la publicación de la información corporativa por parte de las grandes empresas. Frente a una información empresarial que con carácter cuasixclusivo estaba restringida a la

¹ Sobre la expansión de la información no financiera es de interés el trabajo de Stolowy y Paugam (2018).

² La Comunicación de la Comisión de 2017 (p. 9) también incluye a trabajadores, proveedores, clientes, comunidades locales, Administraciones públicas, grupos vulnerables, interlocutores sociales y sociedad civil. Genéricamente se denominan con el anglicismo *stakeholders* (interesados). De ella nos ocuparemos en el epígrafe 2.1.

contabilidad e información financiera, la información no financiera crece y evoluciona a la búsqueda de una mayor calidad y consistencia. Entre los beneficios de la información no financiera (Plasencia, 2018, p. 185), destacan los siguientes: 1. Mayor inversión en el mercado; 2. Aumento de la transparencia informativa; 3. Reducción del GAP existente entre lo que el mercado percibe de la empresa (precio de la acción) y su valor intrínseco; 4. Reducción del coste de capital; 5. Diferenciación con la competencia. Además la información no financiera enlaza de lleno con la teoría de los *stakeholders* (interesados), con la búsqueda de generar la confianza de estos y en última instancia con la ética y la responsabilidad social³.

En nuestro ordenamiento existen diversos antecedentes en esta materia. Junto a prácticas voluntarias centradas en cuestiones de responsabilidad social empresarial (RSE) o corporativa⁴ y de protección ambiental, el legislador ha adoptado distintas iniciativas. El artículo 39.2 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, establece que las sociedades anónimas podrán hacer públicos con carácter anual sus políticas y resultados en materia de RSE mediante un informe específico basado en objetivos, características, indicadores y estándares internacionales, y que en el caso de sociedades anónimas de más de 1.000 asalariados, este informe anual de RSE será objeto de comunicación al Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas (CERSE). Previamente, en el artículo 35, establecía, en este caso de forma preceptiva, la realización de estas memorias anuales por las sociedades mercantiles estatales, las entidades públicas empresariales (EPE) adscritas a la Administración General del Estado, así como las Mutuas Colaboradoras con la Seguridad Social. El artículo 35 fue reformado por la Ley 35/2014, de 26 de diciembre, por la que se modifica el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social en relación con el régimen jurídico de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social. Otro antecedente es el informe de gestión (arts. 49.1 CCom. y 262 LSC) y el informe de gobierno corporativo en el ámbito de las sociedades cotizadas (art. 540 LSC).

España es uno de los países europeos más comprometidos con la presentación de información no financiera. Durante el año 2017, solo en nuestro país, 875 empresas (entre grandes empresas, pymes y el tercer sector) han presentado reportes de información no financiera, lo que supone un crecimiento del 6 % en comparación con el ejercicio anterior, y un 14 % del total de los informes publicados a nivel mundial⁵.

Limitándonos al ámbito del IBEX 35, un estudio (García Sánchez, Martín Zamora y Rodríguez Ariza, 2020, pp. 188 y ss.) empírico de 2019⁶ arrojó los siguientes resultados: la gran

³ En este sentido, Navarro Lérída (2019). Véase en especial: «Segundo acto. La utilidad ética de la información no financiera».

⁴ Sobre esta cuestión, véase la monografía de Embid Irujo y del Val Talens (2016).

⁵ Datos incluidos en el informe de EY (2018).

⁶ Limitado a 32 de las 35 entidades. Concretamente, dos empresas no estaban obligadas a formular el EINF del ejercicio 2018 por contar con un número de trabajadores inferior al establecido en la LINF. En

mayoría de las empresas analizadas incorporan el estado de información no financiera (EINF) en el Informe de gestión consolidado (26 entidades), mientras las 6 restantes emplean la modalidad de documento independiente. La extensión del EINF es variable, siendo el número medio de páginas dedicadas a la información no financiera de 88. La verificación de los EINF formulados ha sido llevada a cabo, en todos los casos analizados salvo en AENA SME, SA, por firmas de auditoría integrantes de la Big 4 (Deloitte, EY, KPMG y PWC). El examen de la verificación de los EINF presenta una conclusión no modificada o favorable en 28 casos (87,50 %) y 4 informes incorporan salvedades.

Además diferentes reguladores y organismos están coadyuvando en la promoción y exigencia de la misma. Por todos, la Organización Internacional de Comisiones de Valores⁷ (OICV; en inglés: *International Organization of Securities Commissions*, IOSCO), con sede en Madrid, a principios de este año⁸ aprobó por su Comité Permanente una Declaración sobre la divulgación de información no financiera.

2. Europeización de la información no financiera y de diversidad: la Directiva 2014/95/UE y su tardía transposición al ordenamiento español

En su Comunicación titulada «Acta del Mercado Único-Doce prioridades para estimular el crecimiento y reforzar la confianza – "Juntos por un nuevo crecimiento"»⁹, adoptada el 13 de abril de 2011, la Comisión Europea señalaba la necesidad de aumentar la transparencia de la información social y medioambiental facilitada por las empresas de todos los sectores a un nivel alto y similar en todos los Estados miembros. Ello no se opone con la posibilidad de que los Estados miembros exijan, en su caso, nuevas mejoras en la transparencia de la información no financiera de las empresas, lo cual por su propia naturaleza supone un esfuerzo continuo.

La necesidad de mejorar la divulgación de información de contenido social y medioambiental por parte de las empresas, mediante la presentación de una propuesta legislativa en

cuanto a la tercera empresa, su ejercicio económico concluyó el 30 de septiembre de 2018, fecha anterior a la entrada en vigor de la ley.

⁷ Organización internacional que reúne a los reguladores de valores y los mercados de futuros a nivel mundial. Forma, junto con sus organizaciones hermanas, el Comité de Basilea de Supervisión Bancaria y la Asociación Internacional de Supervisores de Seguros, el Foro Conjunto de las normas internacionales de regulación financiera. Actualmente, los miembros de OICV (IOSCO), 182 en total, regulan más del 90 % de los mercados de valores del mundo.

⁸ *Statement on disclosure of ESG matters by issuers*, de 18 de enero de 2019. ESG es la abreviatura inglesa de: aspectos Ambientales, Sociales y de Gobierno (ASG, en español).

⁹ COM(2011) 206 final.

este ámbito, se reiteró en la Comunicación de la Comisión titulada: «Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas», adoptada el 25 de octubre de 2011. En sendas Resoluciones de 6 de febrero de 2013 sobre RSE, intituladas respectivamente: «Comportamiento responsable y transparente de las empresas y crecimiento sostenible» y «Promover los intereses de la sociedad y un camino hacia la recuperación sostenible e integradora», el Parlamento Europeo reconocía la importancia de que las empresas divulguen información sobre la sostenibilidad, como pueden ser los factores sociales y medioambientales, con el fin de identificar riesgos para la sostenibilidad y aumentar la confianza de los inversores y los consumidores. De hecho, la divulgación de información no financiera resulta esencial para la gestión de la transición hacia una economía mundial sostenible que combine la rentabilidad a largo plazo con la justicia social y la protección del medio ambiente. En este sentido, la divulgación de información no financiera contribuye a medir, supervisar y gestionar el rendimiento de las empresas y su impacto en la sociedad. Así pues, el Parlamento Europeo instó a la Comisión a presentar una propuesta legislativa sobre divulgación de información no financiera por parte de las empresas, que permita una gran flexibilidad en la actuación para tener en cuenta la naturaleza multidimensional de la RSE y la diversidad de políticas de RSE aplicadas por las empresas, teniendo al mismo tiempo un nivel suficiente de comparabilidad que responda a las necesidades de los inversores y otras partes interesadas, así como a la necesidad de ofrecer a los consumidores un acceso sencillo a la información sobre las repercusiones de las empresas en la sociedad.

La Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos, tiene como objetivo identificar riesgos para mejorar la sostenibilidad y aumentar la confianza de los inversores, los consumidores y la sociedad en general y para ello incrementa la divulgación de información no financiera, como pueden ser los factores sociales y medioambientales. Exige que determinadas grandes empresas divulguen información no financiera pertinente a fin de proporcionar a inversores y otras partes interesadas una perspectiva más completa de su evolución, resultados y situación, y del impacto de su actividad.

La directiva es aplicable a determinadas grandes empresas y grupos con más de 500 empleados. Dichas empresas deben proporcionar una revisión de las políticas, los principales riesgos y los resultados, con información relativa a: a) cuestiones medioambientales; b) aspectos sociales y relativos al personal; c) el respeto de los derechos humanos; d) la lucha contra la corrupción y el soborno, y e) la diversidad de los consejos de administración. Si las empresas obligadas no tienen una política relativa a alguno de estos ámbitos, el estado no financiero debe explicar el motivo.

La Directiva 2014/95/UE tiene como objetivo principal identificar riesgos para mejorar la sostenibilidad y aumentar la confianza de los inversores, los consumidores y la sociedad en general. Además, la Directiva 2014/95/UE agranda el contenido exigido en el informe

anual de gobierno corporativo que deben publicar las sociedades anónimas cotizadas, en aras de mejorar la transparencia facilitando la comprensión de la organización empresarial y de los negocios de la empresa de que se trate. La nueva obligación para estas sociedades consiste en la divulgación de las «políticas de diversidad de competencias y puntos de vista» que apliquen a su órgano de administración respecto a cuestiones como son: la edad, el sexo, la discapacidad, o la formación y experiencia profesional. En caso de que la sociedad no aplicase una política de diversidad, no existe obligación alguna de establecerla, aunque la declaración sobre gobernanza empresarial ha de explicar claramente el motivo por el que no se aplica.

La divulgación de información no financiera o relacionada con la responsabilidad social corporativa contribuye a medir, supervisar y gestionar el rendimiento de las empresas y su impacto en la sociedad. A la vez, su anuncio resulta esencial para la gestión de la transición hacia una economía mundial sostenible que combine la rentabilidad a largo plazo con la justicia social y la protección del medio ambiente (considerando (3) de la Directiva 2014/95/UE). Una mayor información no financiera por parte de las empresas constituye un factor importante a la hora de garantizar un enfoque más a largo plazo, que debe ser fomentado y tenido en cuenta. En este contexto, con el fin de mejorar la coherencia y la comparabilidad de la información no financiera divulgada, algunas empresas deben preparar un EINF que contenga información relativa, por lo menos, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno. De acuerdo con la Directiva 2014/95/UE ese estado debe incluir una descripción de las políticas de resultados y riesgos vinculados a esas cuestiones y debe incorporarse en el informe de gestión de la empresa obligada o, en su caso, en un informe separado correspondiente al mismo ejercicio que incluya el mismo contenido y cumpla los requisitos exigidos.

Dicho estado debe incluir, en lo que atañe a cuestiones medioambientales, información detallada sobre los efectos actuales y previsibles de las actividades de la empresa en el medio ambiente, y, en su caso, la salud y la seguridad, el uso de energía renovable o no renovable, las emisiones de gases de efecto invernadero, el consumo de agua y la contaminación atmosférica.

Respecto a las cuestiones sociales y relativas al personal, la información facilitada en el estado puede hacer referencia a las medidas adoptadas para garantizar la igualdad de género, la aplicación de convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo, las condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto del derecho de los trabajadores a ser informados y consultados, el respeto de los derechos sindicales, la salud y seguridad en el lugar de trabajo y el diálogo con las comunidades locales y las medidas adoptadas para garantizar la protección y el desarrollo de esas comunidades.

En relación con los derechos humanos, el EINF podría incluir información sobre la prevención de las violaciones de los derechos humanos y, en su caso, sobre las medidas para

mitigar, gestionar y reparar los posibles abusos cometidos. Asimismo, en relación con la lucha contra la corrupción y el soborno, el EINF podría incluir información sobre los instrumentos existentes para luchar contra los mismos.

Según el artículo 4.1 de la Directiva 2014/95/UE, los Estados miembros debían adoptar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en su articulado, a más tardar el 6 de diciembre de 2016. El Reino de España fue el último de los 28 países miembros en transponer la Directiva¹⁰. Reino Unido adoptó en 2016 el *Statutory Instrument. The Companies, Partnerships and Groups (Accounts and Non-Financial Reporting) Regulations 2016* para la transposición de la Directiva, que modificaba la *Companies Act 2006*. En diciembre del 2016, Italia¹¹ hizo lo propio mediante un decreto legislativo: *Attuazione della direttiva 2014/95/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 ottobre 2014, recante modifica alla direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi dimensioni*. Portugal aprobó en julio de 2017 el *Decreto-Lei n.º 89/2017, Divulgação de informações não financeiras e de informações sobre a diversidade por grandes empresas e grupos, transpondo a Diretiva 2014/95/UE, que ha modificado el Código das Sociedades Comerciais y el Código dos Valores Mobiliários*. Francia transpuso la directiva mediante la *Ordonnance no 2017-1180 du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises*, que contemplaba la modificación de diversa normativa: entre otra, el Código de Comercio, el de Seguros, el de la Seguridad Social o el del Trabajo. En su ejecución se aprobó un mes después el *Décret no 2017- 1265 du 9 août 2017 pris pour l'application de l'ordonnance no 2017-1180 du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises*. Por su parte, Bélgica llevó a cabo la transposición de la Directiva 2014/95/UE en septiembre de 2017 mediante la *Loi relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et certains groupes, que ha modificado su Code des Sociétés*.

Aunque excede del ámbito de este trabajo, se ha de destacar que con carácter general tenemos un déficit de transposición de normativa europea del 1,7 % (aunque con una disminución significativa en 0,7 puntos porcentuales frente al informe anterior: 2,4 %.) España está en proceso de reducir el déficit causado por la mayor carga de trabajo de 2016, pero sigue siendo el Estado miembro con el mayor déficit. España tiene un déficit de transposición del 50 % para 14 directivas con una fecha de transposición dentro de los 6 meses anteriores a la fecha de corte para el cálculo (1 de junio de 2017- 30 de noviembre de 2017). Esto demuestra que este Estado miembro tiene grandes dificultades para controlar la trans-

¹⁰ Según datos de la Comisión Europea: *Single Market Scoreboard. Performance per Member State. Spain* (versión 7/2018).

¹¹ Un análisis de derecho comparado con Italia en Passador (2019).

posición oportuna de las directivas. Además, el retraso promedio de sus 18 directivas pendientes es mucho mayor que el promedio de la Unión Europea.

Superado el plazo se inició un procedimiento formal de infracción por parte de la Comisión Europea, en Carta de emplazamiento de 24 de enero 2017. Ante la inacción fuimos nuevamente requeridos mediante Dictamen motivado de 14 de junio de 2017 (2017/0084), para que se adoptaran las disposiciones necesarias, en el plazo de dos meses. Transcurrido nuevamente el plazo, sin haber cumplido, el Gobierno aprueba el Real Decreto-Ley 18/2017¹².

2.1. Directrices sobre la presentación de informes no financieros (metodología para la presentación de información no financiera)

Con miras a facilitar la divulgación de información no financiera por parte de las empresas, el artículo 2 de la Directiva 2014/95/UE incorporó el mandato a la Comisión Europea de elaborar unas directrices no vinculantes sobre la metodología aplicable a la presentación de información no financiera, incluyendo unos indicadores clave de resultados no financieros de carácter general y sectorial, teniendo en cuenta las mejores prácticas existentes, la evolución internacional y los resultados de iniciativas conexas en la Unión Europea. En cumplimiento de dicho mandato, mediante la Comunicación de la Comisión (2017/C 215/01)¹³ se aprobaron en mayo de 2017 las Directrices sobre la presentación de informes no financieros. La finalidad de las presentes directrices es ayudar a las sociedades a divulgar información no financiera (relacionada con factores ambientales, sociales y de gobernanza) de alta calidad, pertinente, útil, coherente y más comparable, de una manera que promueva un crecimiento y un empleo resilientes y sostenibles y que proporcione transparencia a las partes interesadas. La propia Comunicación advertía de que las sociedades que utilicen las directrices pueden basarse también en marcos internacionales, de la Unión Europea o nacionales. Además las directrices no son una norma técnica, y, ni los responsables de elaborar los estados no financieros ni ninguna otra parte, ya sea actuando en nombre de ese responsable o en cualquier otra condición, deberían alegar la conformidad de dichos estados no financieros con las mismas.

Las directrices están en proceso de actualización. Como parte de su Plan de Acción de Financiación Sostenible, la Comisión está inmersa en un proceso de consulta pública para redactar nuevas pautas relacionadas con el medio ambiente. Se basan en el informe publicado en enero de 2019 por el grupo de expertos técnicos en finanzas sostenibles y en las respuestas de las partes interesadas a la solicitud de comentarios sobre ese informe.

¹² De «morosa transposición» ha sido calificada por la profesora García Mandaloniz.

¹³ DOUE de 5 de julio de 2017, p. 2.

Una vez finalizadas, las nuevas directrices sobre informes climáticos complementarán las directrices existentes sobre informes no financieros de 2017. La Comisión tiene intención de publicar la versión final a finales de junio de este año.

2.2. El Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre

El 26 de enero de 2017 se publicó a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) el Anteproyecto de Ley de transposición. La Comisión Permanente del Consejo de Estado, en sesión celebrada el día 26 de octubre de 2017¹⁴ aprobó por unanimidad el Dictamen del Anteproyecto que nos ocupa. El Alto órgano consultivo destacó las consideraciones relativas al análisis del impacto económico. Señala que la Directiva 2014/95/UE modifica la Directiva contable 2013/34/UE, si bien sigue en su reforma contable el principio de la reducción de cargas administrativas a aquellas empresas en las que el cumplimiento de la información solicitada hasta ahora sobre su actividad les causaba más costes que beneficio reportaba esa información. La nueva obligación de elaborar un estado de información no financiera, que se transpone, se extiende exclusivamente a determinadas grandes empresas y ciertos grupos de empresas. No obstante, para las empresas grandes y grupos de empresas sujetos al ámbito de aplicación, esta obligación no debe suponer cargas administrativas adicionales en la medida en que se ha constatado el cumplimiento voluntario y generalizado de la obligación ahora requerida. Expresamente se menciona que esta nueva obligación no debe entrañar cargas administrativas adicionales innecesarias para las pequeñas y medianas empresas.

El Real Decreto-Ley de 2017 asumió una transcripción casi literal de la directiva europea, por lo que presentaba menores niveles de exigencia respecto a las normas de otros países europeos. El Real Decreto-Ley 18/2017 establece dos nuevas obligaciones para determinadas empresas: por un lado, divulgar información no financiera, incluyendo al menos cuestiones medioambientales, sociales, relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno; y por otro, divulgar la política de diversidad aplicada al consejo de administración, particularmente en relación con cuestiones como la formación y experiencia profesional, la edad, la discapacidad y el género.

Se divide en tres artículos, en los que se modifican el Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885; el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, respectivamente. Junto a estos tres artículos, incluye una disposición derogatoria única; cuatro disposiciones finales sobre el título competencial, la incorporación de la Directiva 2014/95/UE al derecho español y la habilitación normativa para el desarrollo de lo dispuesto en el real decreto-ley y su entrada en vigor y aplicación, respectivamente.

¹⁴ Número de expediente: 834/2017.

2.3. Marco normativo vigente: la Ley 11/2018, de 28 de diciembre

El Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre, fue sometido a debate y votación de totalidad por el Congreso de los Diputados en su sesión del día 13 de diciembre de 2017, en la que se acordó su convalidación, así como su tramitación como Proyecto de Ley. La Mesa del Congreso de los Diputados, en su reunión del 19 de diciembre, acordó su remisión a la Comisión de Economía, Industria y Competitividad, para su aprobación con competencia legislativa plena y su tramitación por el procedimiento de urgencia, de conformidad con el último inciso del apartado 4 del artículo 151 del Reglamento de la Cámara. En el trámite legislativo a su paso por el Senado, se cita en el preámbulo la incorporación de tres disposiciones finales sobre instituciones de inversión colectiva, servicios de pago y apoyo a los emprendedores y su internacionalización¹⁵. También en el Senado se revive al CERSE, estableciendo, primero, que dicho organismo elaborará anualmente un informe sobre la calidad de la relevancia, neutralidad, materialidad, integridad, contexto de sostenibilidad, precisión, claridad, comparabilidad, fiabilidad de la información emitida en los estados de información no financiera, el cual será presentado al propio Senado; y, segundo, que cualquier proyecto legislativo relacionado sobre la RSE, el gobierno deberá contar con el informe no vinculante del CERSE.

El 13 de diciembre de 2018 finalmente se aprobó la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

2.3.1. Sujetos obligados

La Ley 11/2018, frente al Real Decreto-Ley 18/2017, aumenta significativamente el número de sociedades obligadas a presentar el EINF, que en el régimen anterior se limitaba únicamente a las entidades de interés público que cumpliesen un conjunto de requisitos. Ahora, la consideración como entidad de interés público es uno de los criterios que pueden llevar a ser objeto de estas nuevas obligaciones. El ámbito de aplicación¹⁶ de los requisitos sobre divulgación de información no financiera comprende a las sociedades anónimas (SA), a las de responsabilidad limitada (SL) y a las comanditarias por acciones (SCA) que, de forma simultánea, tengan la condición de entidades de interés público cuyo número medio de traba-

¹⁵ Para no exceder del campo de nuestro estudio, obviamos voluntariamente su análisis específico.

¹⁶ La Directiva 2014/95/UE no circunscribe su ámbito de aplicación subjetiva a las sociedades, sino a la más amplia categoría de empresas (se entiende que mercantiles). Sin embargo, la Directiva 2013/34/UE, que la posterior Directiva 2014/95/UE viene a modificar, especifica en su anexo I las formas legales de empresa que integran su ámbito subjetivo de aplicación. De acuerdo con el expositivo 9) de la Directiva 2013/34/UE, que considera que debe asegurarse su aplicación a las sociedades que limiten la responsabilidad de sus socios.

ADORES empleados durante el ejercicio sea superior a 500 y, adicionalmente, se consideren empresas grandes, en los términos definidos por la Directiva 2013/34/UE, es decir, cuyo importe neto de la cifra de negocios, total activo y número medio de trabajadores determine su calificación en este sentido. Las sociedades de interés público que formulen cuentas consolidadas también están incluidas en el ámbito de aplicación siempre que el grupo se califique como grande, en los términos definidos por la Directiva 2013/34/UE, y el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio por el conjunto de sociedades que integran el grupo sea superior a 500. No obstante, una empresa dependiente perteneciente a un grupo estará exenta de la obligación anterior si la empresa y sus dependientes están incluidas en el informe de gestión consolidado de otra empresa. Por otro lado, y en cualquier caso, las pequeñas y medianas empresas quedan eximidas de la obligación de incluir una declaración no financiera, así como de requisitos adicionales vinculados a dicha obligación.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas únicamente deben comprobar que se haya facilitado el estado de información no financiera. La regulación, que tendrá una aplicación gradual y creciente, es la siguiente: a) desde la entrada en vigor de la ley están obligadas a presentar el EINF, individual o consolidado, las sociedades en las que concurren los siguientes requisitos: a. Que el número medio de trabajadores empleados por la sociedad o el grupo, según el caso, durante el ejercicio sea superior a 500. b. Que o bien tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos, reúnan a la fecha de cierre de cada uno de ellos, a nivel individual o consolidado, según el caso, al menos dos de las circunstancias siguientes: (i) Que el total de las partidas del activo sea superior a 20 millones de euros. (ii) Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40 millones de euros; y (iii) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250. Según la disposición transitoria del citado cuerpo legal, las modificaciones introducidas por esta serán de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, y los dos ejercicios computables a efectos de lo previsto en el párrafo anterior serán el que se inicie a partir del 1 de enero de 2018 y el inmediato anterior. Como ya hacía el Real Decreto-Ley 18/2017, se prevén ciertas especialidades en los dos primeros años desde la constitución de un grupo o una sociedad y en el caso de sociedades dependientes si la información estuviese incluida en el informe de gestión consolidado de otra empresa.

La disposición transitoria de la Ley 11/2018 también establece que, transcurridos tres años de su entrada en vigor, la obligación de presentar el EINF será de aplicación a todas aquellas sociedades con más de 250 trabajadores que o bien tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas¹⁷ (exceptuando a las entidades que tienen la calificación de empresas pequeñas y medianas de acuerdo con la Directiva 34/2013), o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan,

¹⁷ Exceptuando a las entidades que tienen la calificación de empresas pequeñas y medianas de acuerdo con la Directiva 34/2013.

a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos una de las siguientes circunstancias: a) Que el total de las partidas del activo sea superior a 20 millones de euros. b) Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40 millones de euros.

2.3.2. Estado de información no financiera (EINF)

La Ley 11/2018, como ya hacía el Real Decreto-Ley 18/2017, permite que el EINF se emita en un informe separado, siempre que se indique de manera expresa que la información forma parte del informe de gestión, incluya la información requerida en la ley y se someta a los mismos criterios de aprobación, depósito y publicación que el informe de gestión. Pero como novedad, la Ley 11/2018 proporciona una mayor concreción sobre el contenido del EINF a incluir en el informe de gestión, pudiendo señalarse los siguientes apartados:

- Modelo de negocio del grupo: entorno empresarial, organización y estructura, mercados en los que opera, objetivos y estrategias, y principales factores y tendencias que pueden afectar a su futura evolución.
- Políticas: procedimientos de diligencia debida.
- Resultados de esas políticas: indicadores clave de resultados no financieros pertinentes que permitan el seguimiento y evaluación de los progresos y que favorezcan la comparabilidad entre sociedades y sectores, de acuerdo con los marcos de referencia utilizados para cada materia.
- Riesgos: explicación de los procedimientos utilizados para detectarlos y evaluarlos de acuerdo con los marcos de referencia para cada materia. Debe incluirse información sobre los impactos que se hayan detectado, ofreciendo un desglose de los mismos, en particular sobre los principales riesgos a corto, medio y largo plazo.
- Indicadores clave de resultados no financieros: se utilizarán especialmente estándares de indicadores clave no financieros que puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia y los estándares del *Global Reporting Initiative* (GRI), debiendo mencionarse en el informe el marco nacional, europeo o internacional utilizado para cada materia.

La ley desciende, con un grado desigual de concreción, a determinados aspectos que hubieran debido ser incluidos en una norma infralegal (en su futuro Reglamento de desarrollo o en unas directrices separadas a imagen y semejanza de la directiva europea). De esta forma señala que: «el estado de información no financiera consolidado incluirá información significativa sobre las siguientes cuestiones» y se refiere, en cinco apartados a: I) Información sobre cuestiones medioambientales; II) Información sobre cuestiones sociales y relativas al personal; III) Información sobre el respeto de los derechos humanos; IV) Información relativa a la lucha contra la corrupción y el soborno; y V) Información sobre la sociedad. Mientras que en los dos primeros apartados relativos a las cuestiones medioambientales,

sociales y al personal, se incluyen un mayor número de aspectos, de manera más o menos pormenorizada y concreta, en los tres apartados dedicados a los derechos humanos, la corrupción y el soborno y la sociedad, el planteamiento es más genérico y menos extenso.

El EINF consolidado incluirá información significativa sobre las siguientes cuestiones:

I. Información sobre cuestiones medioambientales:

- Información detallada sobre los efectos actuales y previsibles de las actividades de la empresa en el medio ambiente y, en su caso, la salud y la seguridad, los procedimientos de evaluación o certificación ambiental; los recursos dedicados a la prevención de riesgos ambientales; la aplicación del principio de precaución, la cantidad de provisiones y garantías para riesgos ambientales.
- Contaminación: medidas para prevenir, reducir o reparar las emisiones de carbono que afectan gravemente al medio ambiente; teniendo en cuenta cualquier forma de contaminación atmosférica específica de una actividad, incluido el ruido y la contaminación lumínica.
- Economía circular y prevención y gestión de residuos: medidas de prevención, reciclaje, reutilización, otras formas de recuperación y eliminación de desechos; acciones para combatir el desperdicio de alimentos.
- Uso sostenible de los recursos: el consumo de agua y el suministro de agua de acuerdo con las limitaciones locales; consumo de materias primas y las medidas adoptadas para mejorar la eficiencia de su uso; consumo, directo e indirecto, de energía, medidas tomadas para mejorar la eficiencia energética y el uso de energías renovables.
- Cambio climático: los elementos importantes de las emisiones de gases de efecto invernadero generados como resultado de las actividades de la empresa, incluido el uso de los bienes y servicios que produce; las medidas adoptadas para adaptarse a las consecuencias del cambio climático; las metas de reducción establecidas voluntariamente a medio y largo plazo para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y los medios implementados para tal fin.
- Protección de la biodiversidad: medidas tomadas para preservar o restaurar la biodiversidad; impactos causados por las actividades u operaciones en áreas protegidas.

II. Información sobre cuestiones sociales y relativas al personal:

- Empleo: número total y distribución de empleados por sexo, edad, país y clasificación profesional; número total y distribución de modalidades de

contrato de trabajo, promedio anual de contratos indefinidos, de contratos temporales y de contratos a tiempo parcial por sexo, edad y clasificación profesional, número de despidos por sexo, edad y clasificación profesional; las remuneraciones medias y su evolución desagregados por sexo, edad y clasificación profesional o igual valor; brecha salarial, la remuneración de puestos de trabajo iguales o de media de la sociedad, la remuneración media de los consejeros y directivos, incluyendo la retribución variable, dietas, indemnizaciones, el pago a los sistemas de previsión de ahorro a largo plazo y cualquier otra percepción desagregada por sexo, implantación de políticas de desconexión laboral, empleados con discapacidad.

- Organización del trabajo: organización del tiempo de trabajo; número de horas de absentismo; medidas destinadas a facilitar el disfrute de la conciliación y fomentar el ejercicio corresponsable de estos por parte de ambos progenitores.
- Salud y seguridad: condiciones de salud y seguridad en el trabajo; accidentes de trabajo, en particular su frecuencia y gravedad, así como las enfermedades profesionales; desagregado por sexo.
- Relaciones sociales: organización del diálogo social, incluidos procedimientos para informar y consultar al personal y negociar con ellos; porcentaje de empleados cubiertos por convenio colectivo por país; el balance de los convenios colectivos, particularmente en el campo de la salud y la seguridad en el trabajo.
- Formación: las políticas implementadas en el campo de la formación; la cantidad total de horas de formación por categorías profesionales.
- Accesibilidad universal de las personas con discapacidad.
- Igualdad: medidas adoptadas para promover la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres; planes de igualdad (capítulo III de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres), medidas adoptadas para promover el empleo, protocolos contra el acoso sexual y por razón de sexo, la integración y la accesibilidad universal de las personas con discapacidad; la política contra todo tipo de discriminación y, en su caso, de gestión de la diversidad.

III. Información sobre el respeto de los derechos humanos: aplicación de procedimientos de diligencia debida en materia de derechos humanos; prevención de los riesgos de vulneración de derechos humanos y, en su caso, medidas para mitigar, gestionar y reparar posibles abusos cometidos; denuncias por casos de vulneración de derechos humanos; promoción y cumplimiento de las disposiciones de los convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo relacionadas con el respeto por la libertad de asociación y el derecho a la negociación

colectiva; la eliminación de la discriminación en el empleo y la ocupación; la eliminación del trabajo forzoso u obligatorio; la abolición efectiva del trabajo infantil.

IV. Información relativa a la lucha contra la corrupción y el soborno: medidas adoptadas para prevenir la corrupción y el soborno; medidas para luchar contra el blanqueo de capitales, aportaciones a fundaciones y entidades sin ánimo de lucro.

V. Información sobre la sociedad:

- Compromisos de la empresa con el desarrollo sostenible: el impacto de la actividad de la sociedad en el empleo y el desarrollo local; el impacto de la actividad de la sociedad en las poblaciones locales y en el territorio; las relaciones mantenidas con los actores de las comunidades locales y las modalidades del diálogo con estos; las acciones de asociación o patrocinio.
- Subcontratación y proveedores: la inclusión en la política de compras de cuestiones sociales, de igualdad de género y ambientales; consideración en las relaciones con proveedores y subcontratistas de su responsabilidad social y ambiental; sistemas de supervisión y auditorías y resultados de las mismas.
- Consumidores: medidas para la salud y la seguridad de los consumidores; sistemas de reclamación, quejas recibidas y resolución de las mismas.
- Información fiscal: los beneficios obtenidos país por país; los impuestos sobre beneficios pagados y las subvenciones públicas recibidas. Sin embargo, no se hace ninguna mención a la situación fiscal de la empresa o grupo de empresas, habida cuenta de los esfuerzos que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) está haciendo por la lucha contra la deslocalización fiscal de los grandes grupos empresariales y los precios de transferencia. La diferenciación entre planificación fiscal (*tax planning*) y las medidas de tipo elusivo (*tax avoidance*) o fraudulento (*tax evasion*), han originado la aparición de la expresión *aggressive tax planning* que, de alguna manera, inspira el plan de acción que la OCDE puso en escena a través del proyecto sobre *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). El proyecto BEPS, respaldado también por el G20, persigue repasar y reformular de forma coordinada y a nivel global los principios y estándares fiscales que configuran el sistema fiscal internacional de manera que se eviten determinados esquemas de planificación fiscal agresiva y mecanismos de transferencia y erosión de bases imponibles por las multinacionales que carezcan de adecuada sustancia económica. Existe un Foro de Grandes Empresas de España, cuyo principal objetivo es promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración tributaria del Estado, y se ha elaborado un Código de Buenas Prácticas Tributarias promovido en el seno de dicho Foro.

- Cualquier otra información que sea significativa. Evidenciando la textura abierta de las exigencias de información no financiera. La prolija lista no agota la información que pueden proporcionar las empresas obligadas.

Otras novedades hacen referencia a la forma de aprobación y publicación (de su verificación nos ocuparemos en el siguiente apartado). El EINF debe ser presentado como punto separado del orden del día para su aprobación en la junta general de accionistas de las sociedades obligadas, y sin perjuicio de los requisitos de divulgación aplicables al EINF consolidado previstos en la ley, este informe se pondrá a disposición del público de forma gratuita y será fácilmente accesible en el sitio web de la sociedad dentro de los seis meses posteriores a la fecha de finalización del año financiero y por un periodo de cinco años.

Un elemento de capital importancia son los indicadores clave. Estos deben ser precisos y verificables. También deben adecuarse a la actividad empresarial y cumplir con los siguientes criterios: comparabilidad, materialidad, relevancia y fiabilidad. Con la finalidad de facilitar la comparación de la información, tanto a nivel temporal como entre las diferentes empresas, es ineludible utilizar estándares de indicadores no financieros que puedan ser de aplicación general y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea y los estándares de la GRI.

Es obligatorio indicar en el EINF el marco nacional, europeo o internacional utilizado para cada materia. El marco nacional está identificado en la norma de transposición: Ley 11/2018. En España se han llevado a cabo iniciativas sobre indicadores fundamentales financieros y no financieros como los propuestos en la «Guía para la elaboración del informe de gestión de las entidades cotizadas» de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) o en el modelo sobre información integrada de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)¹⁸, recogido en el «Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG) y su taxonomía XBRL», referenciado, a su vez, por la citada Guía de la CNMV.

En cuanto a marcos de la Unión Europea, cabe mencionar el Sistema de Gestión y Auditoría Medioambientales (EMAS) adaptado a nuestro ordenamiento jurídico a través del Real Decreto 239/2013, de 5 de abril. En cuanto a marcos internacionales, y sin ánimo de exhaustividad: el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas, el Acuerdo de París sobre cambio climático, los Principios Rectores sobre las empresas y los derechos humanos que ponen en práctica el marco de las Naciones Unidas para «proteger, respetar y remediar», las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, la norma (ISO) 26000 de la Organización Internacional de Normalización, la norma (SA) 8000 de la Responsabilidad Social Internacional, la Declara-

¹⁸ La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) ha puesto a disposición del público en marzo de 2019, en abierto, una plataforma *online* (AECA Integrated Suite) que permite elaborar, publicar y comparar el nuevo EINF.

ción tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social de la Organización Internacional del Trabajo, la Iniciativa Mundial de Presentación de Informes de Sostenibilidad del GRI (*GRI Sustainability Reporting Standards*).

2.3.3. Auditoría y verificación

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas únicamente deben comprobar que el EINF se encuentra incluido en el informe de gestión¹⁹ o, en su caso, se ha incorporado en este la referencia correspondiente al informe separado –esta previsión ya había sido incorporada con efectos para los ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de enero de 2017 (art. 35 LAC)–. Así ha sido entendido por parte del ICAC en su consulta n.º 2 del BOICAC n.º 113, de marzo de 2018 (NFC068408), el auditor deberá comprobar únicamente que el EINF se encuentre incluido en el informe de gestión, no siendo necesaria la aplicación de ninguna otra medida o procedimiento de revisión a efectos de evaluar y dictaminar si existe alguna incongruencia o incorrección en dicha información.

Pero la nueva ley establece una verificación externa preceptiva. Según el artículo 49.6, último párrafo, del Código de Comercio, de acuerdo con la modificación incorporada por la citada Ley 11/2018: «La información incluida en el estado de información no financiera será verificada por un prestador independiente de servicios de verificación».

Frente a algunas lagunas de la ley, el ICAC, en su contestación de 12 de febrero de 2018²⁰ a una consulta planteada, concluyó que en la actualidad no se encuentran reguladas las condiciones que deben reunir quienes realicen la verificación del EINF por lo que, hasta tanto se apruebe la regulación específica²¹ de los distintos aspectos de dicha verificación, esta podrá realizarse por el auditor de cuentas u otras personas con características o conocimientos adecuados para ejercer tal función, y sin que exista impedimento desde el ámbito de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para que dicha verificación sea efectuada por el auditor de las cuentas anuales de la entidad en cuestión.

La revisión, en especial por las sociedades cotizadas y empresas de mayor potencial, se está ejecutando siguiendo los requisitos establecidos en la Norma Internacional de En-

¹⁹ Sobre auditoría, aunque en relación con el real decreto-ley véanse los trabajos de Rejón López *et al.* (2018) y San Frutos Velasco *et al.* (2018).

²⁰ Conforme a lo establecido en la disposición adicional novena del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la contestación del ICAC tiene carácter informativo.

²¹ La disposición final sexta de Ley 11/2018, de 28 de diciembre, «habilitación normativa»: «Se autoriza al Gobierno para que dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en esta ley», por lo que esta materia debería ser objeto de regulación mediante el correspondiente desarrollo reglamentario, precisando y determinando su efectiva aplicación práctica.

cargos de Aseguramiento 3000 Revisada en vigor, «Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría y de la Revisión de Información Financiera Histórica» (ISAE 3000 Revisada) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y con la Guía de Actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera emitida por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en febrero de 2019 (guía n.º 47)²². Pero cabe destacar que en un trabajo de aseguramiento limitado los procedimientos llevados a cabo varían en naturaleza y momento, y tienen una menor extensión, que los realizados en un trabajo de aseguramiento razonable y, por lo tanto, la seguridad proporcionada es también menor.

Existen trabajos que analizan el impacto de la directiva en nuestro país. Es de interés, aunque focalizando su estudio en cuestiones ambientales, la investigación de (Calvo Centeno *et al.*, 2018) examinando si existe una relación significativa entre la cantidad de información medioambiental divulgada por los grupos cotizados del IBEX 35 de la Bolsa de Madrid y el nivel de verificación de dicha información por expertos independientes de acuerdo a la norma ISAE 3000 y a la norma AA1000. Asimismo, se estudia si la cantidad de información revelada, elaborada con base en la Directiva 2014/95/UE, tiene relación con la verificación de la misma por expertos independientes. Y, por último, se estudia si existe relación significativa entre el número de estándares a los que se acogen los grupos cotizados con el sector al que pertenecen y con sus indicadores económico-financieros. Los resultados, según los autores, ponen de manifiesto la existencia de una relación significativa entre los grupos cotizados que aportan más información según el índice de revelación y las entidades revisadas observando una relación estadísticamente significativa en la variable rotación del activo como medida de la rentabilidad económica y en el tamaño de las entidades analizadas con la verificación de la información no financiera de carácter medioambiental. De lo anterior infieren que las empresas con gran tamaño y bajos niveles de rotación consideran necesario legitimar sus actuaciones medioambientales a través de una información no financiera revisada de acuerdo a estándares internacionales generalmente aceptados.

2.3.4. Responsabilidad

En un sistema de derecho necesario resulta de capital importancia el régimen de responsabilidad. La propia Directiva 2014/95/UE dispone que: «los Estados miembros deben asegurarse de que existen medios adecuados y eficaces para garantizar la divulgación de información no financiera», y «deben garantizar que existen unos procedimientos nacionales eficaces para hacer cumplir las obligaciones establecidas en la presente Directiva, y que dichos procedimientos están a disposición de todas las personas físicas y jurídicas que tengan un interés legítimo, con arreglo al Derecho nacional, en garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en la presente Directiva» (considerando 10).

²² En su anexo se incluye un ejemplo orientativo de Informe de verificación (pp. 31 y ss.).

España no ha incluido de forma expresa mecanismos específicos ni en el Real Decreto-Ley 18/2017 ni en la Ley 11/2018 para asegurar el cumplimiento de las obligaciones sobre información no financiera e información sobre diversidad. Sí está, en cambio, previsto un régimen sancionador en países de nuestro entorno europeo (García Mandaloniz, 2018), como Alemania, Luxemburgo, Italia o Irlanda. En Italia se prevén sanciones administrativas con multas económicas (entre los 20.000 y los 150.000 €) en función de la gravedad del incumplimiento de la obligación de la difusión de la información extrafinanciera. En Alemania el montante de la multa puede consistir en una cantidad fija o en un porcentaje (del 5 %) de la facturación o en el doble de los beneficios obtenidos o de las pérdidas no incurridas a causa del incumplimiento. En Irlanda se avanza un paso más hasta llegar a la prisión. Por ello, en nuestro ordenamiento se ha de acudir al régimen general de incumplimiento de la obligación de elaborar debidamente el informe de gestión²³.

En cuanto a las eventuales consecuencias dimanantes de dicho incumplimiento, cabe situarlas en el ámbito societario, registral, administrativo sancionador e incluso penal. La formulación del EINF es responsabilidad del consejo de administración y su responsabilidad alcanza los mecanismos y procesos para la obtención de información y su confección, incluyendo el diseño, instauración y el mantenimiento del control interno que se considere necesario para permitir que el EINF esté libre de cualquier incorrección material, debida a fraude o error. La información no financiera se coloca formalmente al mismo nivel de responsabilidad que la información financiera y, por lo tanto, debe cumplir con semejantes estándares de calidad, rigor y veracidad exigidos para esta.

Al margen de ello, existen otras acciones en el ámbito societario que pueden ejercitarse ante el incumplimiento de las obligaciones impuestas, cabe pensar en la impugnación de un acuerdo del consejo de administración, por el que se formule indebidamente el informe de gestión o en la impugnación de un acuerdo de la junta general de la sociedad dominante de un grupo por el que se apruebe indebidamente el informe de gestión. En segundo lugar, el incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar el informe de gestión dentro del plazo establecido provocará el cierre registral. Además, el incumplimiento de la obligación de depositar el informe de gestión también puede dar lugar a la imposición a la sociedad de una sanción administrativa por parte del ICAC (art. 283 LSC). La sanción pecuniaria consistente en una multa de hasta 60.000 euros, o de hasta 300.000 euros por cada año de retraso en caso de que la facturación anual supere los 6.000.000 de euros. Cabría incluso pensar teóricamente en posibles responsabilidades penales por la eventual comisión de un delito de falseamiento doloso de documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad de forma idónea para causar un perjuicio económico (art. 290 Código Penal). Pero según (De Miguel Perales y Martínez Carlos, 2018)

²³ La información forma parte del informe de gestión (arts. 49.5 del Código de Comercio y 262 de la Ley de Sociedades de Capital).

no que sea fácil acreditar, como también exige la jurisprudencia, que el falseamiento de la información no financiera sea idóneo para causar el perjuicio económico de que se trate.

2.3.5. Diversidad

Además de los factores sociales y medioambientales, la obligación de la directiva se extiende a la divulgación de las políticas de diversidad que se apliquen a su órgano de administración respecto a cuestiones como la edad, el sexo, la discapacidad o la formación y experiencia profesional, bajo el principio de cumplir o explicar. Otra novedad de la Ley 11/2018 es la reformulación del apartado 2 del artículo 529 bis de la Ley de Sociedades de Capital para promover que los procedimientos de selección de consejeros de sociedades cotizadas favorezcan la diversidad no solo en materia de género, experiencias y conocimientos sino también de edad, discapacidad y formación. En este mismo artículo se añade igualmente una referencia a que se facilite la selección de consejeras en un número que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres en el consejo de administración. Adicionalmente introduce un mayor detalle de la información a incluir sobre la política de diversidad, referida no solo al consejo de administración, sino también al de dirección y a las comisiones especializadas. En particular, y más allá de lo que el real decreto-ley había avanzado, las sociedades deberán informar si se facilitó información a los accionistas sobre los criterios y los objetivos de diversidad con ocasión de la elección o renovación de los miembros del consejo de administración, de dirección y de las comisiones especializadas constituidas en su seno.

3. La información integrada

La noción de información integrada está íntimamente relacionada con la información no financiera por ser ámbitos coextensos, pero la información no financiera es una parte de la información integrada. La información integrada incluye en un único documento la información financiera y la no financiera. Pero además de sintetizar la información, trata de ofrecer una visión global y más transparente²⁴ de los distintos elementos que permiten crear valor en la empresa y su relación con los objetivos estratégicos fijados por la organización. Se busca un cambio de cultura hacia la utilización de la información estratégica (económica, social y medioambiental) en la toma de decisiones diaria y el incremento de las relaciones con los distintos *stakeholders*. Un actor principal en su difusión ha sido el Consejo Internacional de Reporting Integrado (IIRC, por sus siglas en inglés), que es una coalición global de reguladores, inversores, empresas, reguladores de estándares, emisores de normas, profesionales, contables y organizaciones no gubernamentales (ONG). En conjunto, esta coalición comparte la visión de que la comunicación de la creación de valor debería ser el próximo paso en la evolución del reporte corporativo.

²⁴ Con ese enfoque conectado con la transparencia: (Navarrete y Gallizo, 2019).

Dentro del marco conceptual del IIRC podemos diferenciar tres piezas básicas: conceptos fundamentales, los principios de la información integrada y el contenido de la información integrada. El marco conceptual define tres conceptos fundamentales: a) creación de valor, b) capitales y c) proceso de creación de valor. La creación de valor se deriva del incremento de los capitales utilizados en las actividades de la organización y el impacto obtenido sobre los mismos, pero viene condicionada por el entorno, los recursos disponibles (denominados «capitales») y las relaciones con todos los grupos de interés. La creación de valor posee dos aspectos interrelacionados: valor creado para la empresa en sí misma, lo que permite rendimientos financieros para los inversores y valor para otros *stakeholders* (por ejemplo, los grupos de interés y la sociedad en general).

Los capitales representan los recursos disponibles y utilizados por la organización, diferenciando los siguientes tipos: i) Capital financiero; ii) Capital industrial; iii) Capital intelectual; iv) Capital humano; v) Capital social y relacional, y vi) Capital natural.

El informe integrado supone una solución a un problema básico y cada vez más relevante: la interconexión de la información empresarial, puesto que, por una parte, las empresas emiten obligatoriamente reportes financieros, básicamente los estados financieros y una serie de información no financiera (que en sus inicios, como hemos visto, era voluntaria, pero que progresivamente pasa a ser obligatoria). Según para obtener una visión holística del negocio, un lector debería estudiar cada reporte por separado y construir con ello una imagen acabada de la empresa. En función de esto, el reporte integrado satisface la necesidad de mostrar en un solo documento, los aspectos financieros y no financieros, en forma coherente, estructurada y bajo un esquema conceptual definido y de fácil interpretación, presentando a la empresa de forma global.

En información integrada España es un país que podemos situar en la banda medio alta a nivel mundial, aunque no seamos incluidos en casi ningún estudio a nivel internacional. A modo de ejemplo, el reciente trabajo de Eccles, Krzus y Solano (2019) analiza de modo comparado a cinco empresas de los siguientes países: Brasil, Francia, Alemania, Italia, Japón, Países Bajos, Sudáfrica, Corea del Sur, Reino Unido y Estados Unidos y usando una escala (entre 0 y 3) para evaluar cinco áreas de divulgación: Materialidad, Riesgos y oportunidades, Estrategia y asignación de recursos, Rendimiento y Perspectivas. Agruparse los 10 países en tres categorías de calidades de divulgación: Alta (Alemania, Países Bajos y Sudáfrica), Media (Francia, Italia, Corea del Sur y Reino Unido) y Baja (Brasil, Japón y los Estados Unidos de América). Tarquinio *et al.* (2018, p. 1) observan que Italia, España y el Reino Unido son los países con la más alta calidad de informes de RSE elaborados por las empresas Global Fortune 250.

Un reciente estudio de Ortiz Martínez, Sánchez Aznar y Marín Hernández (2020) analiza los informes integrados disponibles en la base de datos del propio IIRC a 1 de abril de 2017 a partir de 2010, toma la serie del 2011 al 2015, y elabora un índice de cumplimiento de los requisitos emitidos por el IIRC diferenciando también por año, tipo de organización, región y sector en el que la empresa realiza su actividad. Según los autores, es el sector del petróleo y gas el que más requisitos del IIRC cumple, y Europa se encuentra a la cabeza de la publicación de estos informes.

4. Desafíos del reporte corporativo

Todo el avance de la divulgación de información no financiera ha sido afectado de manera disruptiva por la pandemia global que asola con especial crueldad a nuestro país. En la esfera económica, normativa y contable, el reciente Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 suspendió el plazo de tres meses desde el cierre del ejercicio social para la formulación de cuentas anuales de las personas jurídicas que estén obligadas a ello durante el estado de alarma, reanudándose por otros tres meses desde que finalice dicho estado. En el caso de cuentas anuales ya formuladas a la fecha de declaración del estado de alarma, se extiende el plazo para su verificación por auditores, cuando esta sea obligatoria, hasta los dos meses posteriores a la finalización del estado de alarma.

Antes de la irrupción de la actual pandemia, una idea-fuerza que subyacía en la evolución del reporte corporativo era su vis expansiva materializada en cuatro ejes diferenciados. En primer lugar, en el eje financiero-no financiero. Como se ha analizado en este trabajo, a la información financiera que ha ocupado durante mucho tiempo el lugar principal en esta materia, se le añade desde hace relativamente poco tiempo la información no financiera y la información integrada. En segundo lugar, el binomio voluntario-obligatorio especialmente en los países que forman parte de la Unión Europea, como en el caso de España. La obligatoriedad es un hecho que ha venido para quedarse (al menos en nuestro ámbito territorial). A pesar de que el efecto de la divulgación obligatoria sobre la calidad es un tema controvertido en la literatura científica internacional, siguiendo el trabajo de Sierra-García *et al.* (2018, p. 3) en este punto, Deegan (2002) y Adams (2004) subrayan que solo la regulación puede mejorar la calidad de divulgación de información no financiera. Sin embargo, Bebbington *et al.* (2012) y Lock y Seele (2016) muestran que la regulación no siempre está asociada a una mejor calidad o, al menos, la regulación no puede garantizar un aumento del nivel de la información no financiera.

A favor de la obligatoriedad, Enriques *et al.* (2017, p. 247) exponen que las empresas no divulgarán suficiente información o información suficientemente comparable, a menos que estén obligadas a hacerlo. Sustentan esta idea en varios argumentos teóricos. Primero, están los problemas de agencia familiar dentro de las corporaciones. Los *insiders* a menudo prefieren evitar las malas noticias: los gerentes pueden hacerlo para obtener una mayor compensación o para conservar sus trabajos; los accionistas pueden ganar con el silencio vendiendo sus acciones a un nivel más alto precio, o haciendo que sus compañías obtengan capital adicional más barato. Una revelación sesgada aumenta el costo del capital en todos los ámbitos y distorsiona su asignación. Las condiciones impiden que las empresas señalen su verdadero valor. Atar divulgación obligatoria a responsabilidad legal ayuda a asegurar al mercado la ausencia de sesgo en las revelaciones de una compañía y la credibilidad de sus compromisos para continuar la divulgación honesta en el futuro. Una segunda justificación para la divulgación obligatoria es que, incluso aparte de los problemas de la agencia, los beneficios privados de la divulgación a los emisores pueden ser menores que sus beneficios para los participantes en el mercado. Las revelaciones sensibles pueden dañar a cualquier em-

presa del mercado, si bien tiene las mismas revelaciones divulgadas por todas las empresas podría generar un beneficio neto para los accionistas que poseen una cartera diversificada.

En tercer lugar, la evolución de la información no financiera que se limita en sus orígenes a las grandes empresas (y especialmente a las cotizadas) por obra del legislador y también por una suerte de emulación en otros casos irá ampliando su perímetro de incidencia de manera exponencial, alcanzando empresas de menor tamaño. A modo de ejemplo, ex Ley 11/2018, para el ejercicio que se iniciará el 1 de enero de 2021, la obligación de presentar el estado de información no financiera será de aplicación a todas aquellas sociedades con más de 250 trabajadores que o bien tengan la consideración de entidades de interés público, o bien durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos una de las dos circunstancias siguientes: 1) Que el total de las partidas de activo sea superior a 20 millones de euros; 2) Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40 millones de euros. Es decir, el universo de empresas que deberán reportar información no financiera se ampliará significativamente.

Otros desafíos y retos de futuro son continuar trabajando y mejorando en la estandarización de la información no financiera para lograr su correcta medición y comparación, y perseguir una auditoría y verificación fiable y contrastada. Debemos conseguir que todos los interesados puedan tomar sus decisiones sin que exista una brecha cualitativa entre los informes financieros y los no financieros. Y dar un paso más en la interacción de toda la información mediante la integración en un único informe.

En cuarto lugar, aunque no limitada al mundo empresarial, la corriente de la información no financiera y de la información integrada es trasladable sin grandes complicaciones a la mayoría de organizaciones de todo tipo. Tanto las Administraciones públicas como otros actores se verán compelidos, más pronto que tarde, a adoptar con modulaciones, muchas de sus enseñanzas y logros²⁵.

La información no financiera y la información integrada han de ser cabalmente entendidas no como un fin en sí mismo sino como un medio. Es un medio para la mejora de la sostenibilidad empresarial y social, la creación de valor a largo plazo²⁶ y la potenciación de la RSE y del buen gobierno corporativo. En este sentido, la información no financiera ha de verse no como una carga, gravamen o imposición adicional sino como una oportunidad de mejora individual y colectiva.

²⁵ En el caso del sector público, se une el descontento generalizado y la desconfianza de los ciudadanos hacia los políticos y la Administración pública, lo que hace imprescindible la transparencia y responsabilidad de las administraciones y reintegrar la confianza de sus administrados (Montesinos Julve y Brusca Alijarde, 2019). Factores que se agudizarán tras las crisis económica y social que se avecina.

²⁶ Sobre esta visión largoplacista y su incidencia en el gobierno corporativo, es de gran utilidad el trabajo de Navarro Lérída (2018).

La nueva Ley 11/2018, de 28 de diciembre, a pesar de algunos aspectos mejorables, supone un avance del real decreto-ley de transposición inicial y nos coloca en mejor lugar para el progreso de nuestras empresas y, por ende, de nuestra economía. Como decimos, la información integrada y la información no financiera no se limitan a la creación de valor individual en cada empresa. En un mundo globalizado y en continua competencia, también pueden ser un elemento primordial para mejorar la confianza²⁷, captar inversores e internacionalizar aún más nuestra economía.

Aunque con un valor meramente especulativo, el escenario pos-COVID-19 de la divulgación de información no financiera y de información integrada se puede dividir siguiendo dos factores: el temporal y el subjetivo. Con base en el primero, la crisis económica hará mella de manera inmediata (ya lo está haciendo) en la inmensa mayoría de empresas. El factor subjetivo supone que existe una clara distinción, como ya sucedía en el escenario anterior, entre empresas cotizadas y no cotizadas. Conjugando ambos factores puede que a corto plazo la información no financiera y la información integrada puedan padecer cierta erosión por ser entendidas por ciertos sectores de la opinión pública como algo no importante o hasta prescindible. Más aún en un periodo de carencias y destrucción de tejido empresarial. Ello puede suponer cierta paralización a nivel normativo para intentar que las empresas dediquen sus esfuerzos a cuestiones más perentorias. Caso más claro es la reforma pendiente por el legislador europeo en esta materia. Como parte integrante del Pacto Verde Europeo, publicado en diciembre de 2019, la Comisión Europea se ha comprometido a revisar la Directiva de información no financiera para reforzar las bases de la inversión sostenible en la Unión Europea. Con ese fin, abrió una consulta pública para recabar la opinión de todas las partes interesadas sobre posibles modificaciones. El plazo para presentar respuestas finaliza el 14 de mayo de 2020. Con casi total seguridad el COVID-19 y sus efectos afectarán a la misma. Ello también sucederá con la normativa nacional: tanto la ley vigente como su reglamento de desarrollo, aún no aprobado, habrán de adaptarse a la nueva realidad. Sin embargo, en el mundo bursátil de las cotizadas puede que el impacto sea de menor entidad. Por su propia resiliencia y por estar mejor pertrechados ante estos retos. Como muestra ya están relegando el interés de sus accionistas al suspender el pago de dividendos, incluso en aquellas que ya los habían anunciado, para dar respuesta a otros interesados: sostenibilidad del sistema financiero (especialmente en el caso de entidades financieras); mantenimiento del empleo de sus trabajadores; medidas anti-OPA y medidas proteccionistas, etc. Muchas de estas medidas, aunque no de manera exclusiva, están relacionadas con un enfoque directamente conectado con la información no financiera y la información integrada que deberán salir robustecidas una vez superada la crisis económica. Una de sus patas fundamentales, la cuestión ambiental, sigue latente y no se debe eludir. Tampoco las societarias, las sociales, sobre el respeto de los derechos humanos o de lucha contra la corrupción y el soborno. Si antes ya eran necesarias, ahora resultan ineludibles.

²⁷ Según el informe anual de la consultora líder en estas cuestiones: el «Edelman Trust Barometer 2019», aunque el descenso de la confianza en los negocios (-5) es menor que en otros campos, se sitúa en un nivel (44), que está por debajo de la media global (56).

Referencias bibliográficas

- Adams, C. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance gap. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17, 731-57.
- Bebbington, J., Kirk, E. y Larrinaga, C. (2012). The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and the UK. *Accounting, Organization and Society*, 2, 78-94.
- Calvo Centeno, M.^a E.; Gragera Pizarro, E.; Romero Ramos, E. y Roper Moriones, E. (2018). Verificación de la información no financiera de carácter medioambiental en los grupos cotizados: Directiva 2014/95/UE. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 419, 201-224.
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimizing effect of social and environmental disclosures. A theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15, 282-311.
- Eccles, R. G.; Krzus, M. P. y Solano, C. (2019). A Comparative Analysis of Integrated Reporting in Ten Countries. Recuperado de <<https://ssrn.com/abstract=3345590>>.
- Edelman. (2019). *Trust Barometer 2019*. Edelman.
- Embid Irujo, J. M. y del Val Talens, P. (2016). La responsabilidad social corporativa y el derecho de sociedades de capital: entre la regulación legislativa y el *soft law*. Madrid: Boletín Oficial del Estado.
- Enriques, L.; Hertig, G.; Kraakman, R. y Rock, E. (2017). *Corporate Law and Securities Markets. The Anatomy of Corporate Law: A Comparative and Functional Approach*. (3.^a ed.). Oxford: Oxford University Press, 243-266.
- EY. (2018). *Información no Financiera y el IBEX 35: ¿Cómo han aplicado las empresas el Real Decreto-Ley 18/2017? Enseñanzas y retos*. EY.
- García Mandaloniz, M. (2018). Hacia un gobierno corporativo sostenible con implicación efectiva y sostenible de los accionistas para la mejora del rendimiento financiero y no financiero a largo plazo y con divulgación de la información no financiera. *Revista de Derecho de Sociedades*, 54.
- García Sánchez, I. M.^a; Martín Zamora, M.^a P. y Rodríguez Ariza, L. (2020). La obligación de ser socialmente transparente: El estado de información no financiera. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, 155-192.
- Lock, I. y Seele, P. (2016). The credibility of CSR reports in Europe. Evidence from a quantitative content analysis in 11 countries. *Journal of Cleaner Production*, 122, 186-200.
- Miguel Perales, C. de. y Martínez Carlos, P. J. (2018). Información no financiera e información sobre diversidad: nuevas obligaciones. *Diario La Ley*, 9167.
- Montesinos Julve, V. y Brusca Alijarde, M.^a I. (2019). Non-financial reporting in the public sector: alternatives, trends and opportunities. *Revista de contabilidad: Spanish accounting review*, 2, 122-128.
- Navarrete, J. A. y Gallizo Larraz, J. L. (2019). Reporte Integrado como herramienta de transparencia empresarial. RAN: *Revista Academia & Negocios*, Vol. 4, 2, 71-82.
- Navarro Lérica, M. S. (2018). El fomento de la visión a largo plazo en las inversiones: una cuestión de gobierno corporativo. En I. Fernández Torres, F. J. Arias Varona y J. Martínez Rosado (coords.), *Derecho de sociedades y de los mercados financieros: libro homenaje a Carmen Alonso Ledesma* (pp. 623-638). Madrid: lustel.

- Navarro Lérica, M.^a S. (2019). Las empresas ante el espejo. Una revisión del concepto de interés social en la nueva economía. Economía colaborativa, información no financiera y *blockchain*. *Revista de Derecho de Sociedades*, 56, 1-33.
- Ortiz Martínez, E.; Sánchez Aznar, L. A. y Marín Hernández, S. (2020). ¿Es la información integrada el futuro de la revelación de información empresarial? Un análisis a partir de los informes integrados según el marco del IIRC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 137-162.
- Passador, M.^a L. (2019). ¿Existe demasiada información? La información no financiera voluntaria puede ser la clave. *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, 154, 175-196.
- Plasencia Valiente, E. (2018). Información no financiera en los mercados de capitales: Hacia una información integrada. *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 429, 169-198.
- Rejón López, M.; Lizcano Álvarez, J. L.; Flores Muñoz, F. y Mora, M. (2018). La auditoría de la información no financiera: El principio de un largo camino. *Técnica Contable y Financiera*, 11, 20-22.
- San Frutos Velasco, A. L.; Segovia San Juan, A. I. y Sosa Álvarez, F. J. (2018). El papel del auditor en la revisión de la información no financiera. *Técnica Contable y Financiera*, 11, 58-70.
- Sierra-García, L.; García-Benau, M. A. y Bolas-Araya, H. M. (2018). Empirical Analysis of Non-Financial Reporting by Spanish Companies. *Adm. Sci.*, 8(29), 1-17.
- Stolowy, H. y Paugam, L. (2018). The expansion of non-financial reporting: an exploratory study. *Accounting and Business Research*, 48(5), 525-548.
- Tarquino, L.; Raucci, D. y Benedetti, R. (2018). An Investigation of Global Reporting Initiative Performance Indicators in Corporate Sustainability Reports: Greek, Italian and Spanish Evidence. *Sustainability*, 10, 1-19.

Bibliografía

- Jackson, G., Bartosch, J. y Avetisyan, E. (2020). Mandatory Non-financial Disclosure and Its Influence on CSR: An International Comparison. *Journal of business ethics*, Vol. 162, 2, 323-342.
- Kinderman, D. (2018). The challenges of upward regulatory harmonization: The case of sustainability reporting in the European Union. *Regulation & Governance*, 10.1111/rego.1224.
- Peinado, J. I. (2019). Una primera reflexión sobre la sostenibilidad de la sociedad mercantil y la responsabilidad por falta de diligencia de los administradores. *Revista de Derecho Mercantil*, 311.
- Ruiz Lamas, F. (2019). La información no financiera obligatoria. *Técnica Contable y Financiera*, 17, 12-23.

La prima de emisión o asunción y otras aportaciones de socios a efectos del artículo 31.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 119, de septiembre de 2019

Marta Borque Francisco

Profesora del CEF.-

Extracto

Consulta sobre el tratamiento contable de los dividendos recibidos con cargo a la prima de emisión o asunción, así como a otras aportaciones de socios conforme a la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019.

Consulta 3

Sobre si la prima de emisión o asunción y las otras aportaciones de socios deben entenderse incluidos en el concepto de reservas disponibles a efectos de lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

Respuesta

La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital dispone en su artículo 31.2 lo siguiente:

Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la parti-

cipada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

Por su parte, en la exposición de motivos se precisa:

La prima de emisión de acciones o asunción de participaciones, al igual que las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9 de la Resolución, desde un punto de vista contable son patrimonio aportado y no renta generada por la sociedad, a diferencia de otras reservas procedentes de beneficios, pero el estatuto mercantil de estas partidas es el que rige para las ganancias acumuladas. Es decir, podrán ser objeto de distribución o reparto entre los socios previo cumplimiento de las restricciones establecidas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la aplicación del resultado o las reservas de libre disposición. Sobre la base de este razonamiento, ambos conceptos, prima de emisión o asunción y aportaciones de los socios, se incluyen en la definición de beneficio distribuible.

Asimismo, el artículo 3.5 de la resolución establece que:

La prima de emisión y la prima de asunción constituyen patrimonio aportado que puede ser objeto de recuperación por los socios, en los mismos términos que las reservas de libre disposición, y las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9.

Por tanto, a tenor de lo dispuesto, la prima de emisión o asunción y las otras aportaciones de socios deben entenderse incluidos en el concepto de reservas disponibles.

Ejemplo

La sociedad X, SA adquiere el 25 % de las acciones de la sociedad Buenaventura, SA en el momento de su constitución. El capital social de la sociedad Buenaventura, SA queda constituido por 100.000 acciones de 10 de valor nominal que se emiten al 150 %.

A los 3 años y debido a los buenos resultados obtenidos por la sociedad Buenaventura, se acuerda repartir un dividendo con cargo a la prima de emisión de 4 um por acción. En este momento el patrimonio neto de la sociedad Buenaventura, SA tiene la siguiente composición:

Capital social (100.000 acciones a 10 valor nominal)	1.000.000
Prima de emisión	500.000
Reservas voluntarias	300.000

Se pide:

Contabilizar las operaciones descritas en la sociedad X, SA.

Solución

Por la adquisición de las 25.000 acciones a 10 de valor nominal emitidas al 150 %, dado que se adquiere el 25 % de la participación se presume empresa asociada y conforme a la norma de registro y valoración 9.^a se valorará a coste.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas	375.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/ vista, euros		375.000

A efectos de contabilizar el dividendo, el reparto de dividendos originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando desde la fecha de adquisición haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

Con la información aportada por el enunciado, los fondos propios de la sociedad Buenaventura en el momento de adquisición de las acciones (momento de la emisión de las acciones) eran de 1.500.000.

Capital social (100.000 acciones a 10 valor nominal)	1.000.000
Prima de emisión	500.000

En el momento en que se distribuye el dividendo los fondos propios son de 1.800.000, en consecuencia, se han incrementado en 300.000.

El dividendo acordado por la sociedad Buenaventura es de 4 um por acción, es decir, un dividendo de 400.000 um.

En este sentido, podemos afirmar inequívocamente que, de los 400.000 um a repartir, 100.000 um no han sido generadas por la sociedad desde el momento de la adquisición de las acciones y minorarán el valor contable de la inversión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	100.000	
760	Ingreso de participaciones en instrumentos de patrimonio		75.000
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas		25.000

Derechos recibidos en pago de un dividendo a efectos del artículo 35.4 de la RICAC de 5 de marzo de 2019

Análisis de la consulta 1 del BOICAC 120, de diciembre de 2019

Carlos Calderero Parlange

Profesor del CEF.-

Extracto

- I Sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relativas al pago de dividendos.

Consulta 1

La consulta versa sobre las siguientes cuestiones:

- a) El tratamiento contable de los dividendos de opción, dividendo en acciones, o dividendo flexible (los también denominados *scrip dividend*), y si a partir del año 2020 dicho tratamiento se va a ver afectado por lo dispuesto en el artículo 31.5 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) 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 la sociedades de capital, con motivo de su entrada en vigor.
- b) Si a raíz de la entrada en vigor de la citada RICAC se mantienen vigentes las interpretaciones del ICAC publicadas en las siguientes consultas:
 - Consulta 1 del BOICAC n.º 9, de abril de 1992 (NFC002583), sobre la valoración de acciones recibidas liberadas con cargo a reservas.
 - Consulta 2 del BOICAC n.º 47, de septiembre de 2001 (NFC010571), sobre el tratamiento contable derivado de unos dividendos percibidos mediante acciones emitidas por la misma sociedad que reparte el dividendo.

Respuesta

1. La primera de las cuestiones planteadas se refiere al tratamiento contable, desde la perspectiva del inversor, de los derechos recibidos en pago de un dividendo que pueden hacerse efectivos mediante las siguientes modalidades:

1. Adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas.
2. Enajenando los derechos en el mercado secundario.
3. Vendéndolos a la sociedad emisora, que abona el importe de la venta con la correspondiente retención fiscal.

Cabe señalar que, hasta la publicación de la Resolución de 5 de marzo de 2019, la interpretación de este Instituto sobre el adecuado tratamiento contable del denominado *scrip dividend* estaba recogida en la consulta 1 del BOICAC n.º 88, de diciembre de 2011 (NFC043113), según la cual el tratamiento contable en el socio difería en función de la alternativa elegida dentro del programa de retribución al accionista.

En el artículo 35.4 de la resolución se incluye un cambio de interpretación sobre el tratamiento contable en el socio de la entrega de derechos de asignación gratuitos dentro de un programa de retribución al accionista que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendéndolos a la sociedad emisora. A diferencia de la interpretación publicada en la consulta 1 del BOICAC n.º 88 mencionada, en la resolución se indica que en la fecha de entrega de los derechos de asignación, en todo caso, el socio contabilizará un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero. Esta circunstancia hace necesario establecer hasta qué fecha debe continuar aplicándose el criterio anterior y a partir de cuál se aplicará el nuevo.

En relación con este asunto, cabe traer a colación la disposición transitoria única y la disposición final única de dicha resolución, según las cuales:

Disposición transitoria única. *Primera aplicación de la resolución.*

1. Las normas de desarrollo aprobadas por esta resolución se aplicarán de forma prospectiva. No obstante, las sociedades podrán optar por aplicar la resolución de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.
2. La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2020.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

Por tanto, el nuevo criterio contable que introduce la resolución solo resultará de aplicación obligatoria en aquellas cuentas anuales correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020, manteniéndose vigente hasta ese momento el criterio interpretativo anterior desarrollado en la consulta 1 del BOICAC n.º 88 y sin perjuicio de que la sociedad pueda optar en la fecha de comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2020 por aplicar el nuevo criterio de forma retroactiva.

2. Respecto a la segunda de las cuestiones suscitadas, sobre la vigencia de dos consultas publicadas en el BOICAC, en la consulta 1 del BOICAC n.º 9, de abril de 1992, se analiza el adecuado tratamiento contable de la valoración de acciones recibidas liberadas con cargo a reservas contabilizadas siguiendo el criterio del coste, en los siguientes términos:

La norma de valoración octava del Plan General de Contabilidad establece que los valores negociables de renta variable «se valorarán en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra». En el caso de acciones recibidas totalmente liberadas deberán aplicarse los criterios contenidos en las letras a) y c) de dicha norma de valoración, por lo que el precio de adquisición estará constituido por el importe de los derechos preferentes de suscripción segregados de las acciones antiguas. Dicho importe será el del coste de los derechos, que «se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia» y que disminuirá, al mismo tiempo que se incorpora al precio de adquisición de las nuevas acciones, el precio de adquisición de las antiguas.

La referida norma de valoración señala también que:

En todo caso, deberá aplicarse el método del precio medio o coste medio ponderado por grupos homogéneos; entendiéndose por grupos homogéneos de valores los que tienen iguales derechos. Por tanto, si las acciones antiguas y las recibidas liberadas tienen iguales derechos, el valor total de la cartera no se verá alterado, siendo valoradas todas las acciones, tanto las antiguas como las nuevas, al precio medio ponderado. Por el contrario, si las acciones antiguas y las nuevas no confieren iguales derechos, el valor de las antiguas se verá minorado en el coste de los derechos preferentes de suscripción segregados, modificándose en consecuencia su coste medio ponderado, y las acciones recibidas liberadas se valorarán al precio medio resultante de dividir el coste de los derechos segregados entre el número de acciones recibidas liberadas.

Por su parte, en la consulta 2 del BOICAC n.º 47 se analiza el criterio aplicable a los dividendos percibidos mediante acciones emitidas por la misma sociedad que reparte el dividendo, y se concluye lo siguiente (en relación con acciones que también siguen el criterio del coste):

Si nace el derecho de cobro de un dividendo acordado, cuestión que deviene del campo jurídico, la contabilidad debe registrarlo, lo que genera el correspondiente ingreso. No obstante, cuestión distinta es la valoración contable de dicho derecho, ya que si bien esta debe atender al importe acordado, sin embargo dado que se va a intercambiar el derecho de cobro por un activo que de acuerdo con el criterio contable establecido en la consulta indicada en primer lugar, hubiera producido una valoración que no habría aumentado la valoración de la inversión inicial, cabe concluir que en consecuencia, y siendo el fondo económico de estas operaciones idéntico, el resultado de su contabilización debe ser igualmente unívoco. En definitiva, si el crédito derivado del devengo de un dividendo, se paga con acciones liberadas emitidas al efecto, su valoración debe considerar los criterios recogidos en la consulta 1 del BOICAC número 9.

El cambio de criterio introducido en el artículo 35.4 de la resolución, en comparación con el publicado en la consulta 1 del BOICAC n.º 88, se fundamenta en la circunstancia de que la sociedad otorgue al socio la alternativa de recibir efectivo a cambio del derecho de asignación entregado, circunstancia que no concurre en ninguno de los dos supuestos descritos en las consultas que se han reproducido.

Sobre la base de este razonamiento, las interpretaciones publicadas en la consulta 1 del BOICAC n.º 9 y la consulta 2 del BOICAC n.º 47 en relación con inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste se mantienen en vigor tras la publicación de la Resolución de 5 de marzo de 2019, dado que tales interpretaciones no entran en contradicción y son conformes con lo dispuesto en el artículo 35.1 de dicha resolución.

Ejemplo 1

La sociedad anónima Aragón, SA, cuyo capital está dividido en 1.000.000 de acciones en circulación que cotizan a 15 euros, acuerda la entrega a sus socios de un derecho de asignación gratuita por cada acción, el cual podrá:

1. Emplearse para adquirir nuevas acciones totalmente liberadas, a razón de 1 acción por cada 5 derechos.
2. Enajenarse en el mercado secundario.
3. Venderse a la sociedad emisora, que se compromete a recomprarlos a un precio unitario de 2,30 euros.

Un socio que posee 200.000 acciones de Aragonesa, SA decide suscribir 10.000 acciones y vender el resto de los derechos en el mercado. Las acciones cotizan en ese momento a 14,80 euros y los derechos a 2,60 euros.

Se pide:

Contabilizar la operación desde el punto de vista del socio.

Solución

Suponiendo que el supuesto tiene lugar en un ejercicio contable iniciado a partir del 1 de enero de 2020, debe aplicarse a esta operación los criterios recogidos en el artículo 35.4 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, el cual modifica el criterio recogido en la consulta 1 del BOICAC n.º 88, de diciembre de 2011. En consecuencia:

Cuando la sociedad acuerde la entrega de derechos de asignación gratuita dentro de un programa de retribución al accionista que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendiéndolos a la sociedad emisora, el socio contabilizará un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero.

Si el inversor decide ejecutar sus derechos recibiendo acciones, los valores recibidos se contabilizarán por su valor razonable.

En su caso, la diferencia entre el importe recibido por la enajenación de los derechos en el mercado o el valor razonable de las acciones recibidas de la sociedad, y el valor en libros del derecho de cobro se reconocerá como un resultado financiero.

Por lo tanto:

1. Por la contabilización de un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5354	Dividendo a cobrar, empresas asociadas (2,50 x 200.000 acciones)	500.000	
7601	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas asociadas		500.000

El importe se ha obtenido calculando el valor teórico de cada derecho y multiplicándolo por el número de acciones que posee el socio:

• 5 acciones antiguas x 15 euros (cotización)	75
• 1 acción nueva x 0 euros	0
• 6 acciones	75
• Valor teórico <i>ex ante</i> (75/5)	15
• Valor teórico <i>ex post</i> (75/6)	12,50
• Valor teórico del derecho	2,50

2. Por la ejecución de sus derechos para recibir acciones:

El socio debe dar de alta las acciones recibidas a su valor razonable, reconociendo un resultado financiero por la diferencia entre dicho valor razonable y el valor en libros del derecho de cobro.

• Número de acciones a suscribir	10.000 acciones
• Número de derechos a entregar (10.000 x 5).....	50.000 derechos
• Valor contable de los derechos a entregar	125.000 euros
(50.000 x 2,50 €)	
• Valor razonable de las acciones a recibir	148.000 euros
(10.000 x 14,80 €)	
• Resultando financiero (beneficio)	23.000 euros

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas	148.000	
5354	Dividendo a cobrar, empresas asociadas		125.000
7666	Beneficios en participaciones a largo plazo en partes vinculadas		23

3. Por la venta en el mercado de los derechos sobrantes:

• Derechos obtenidos.....	200.000
• Derechos empleados en la ampliación	50.000
• Derechos a enajenar	150.000

Según la RICAC, la diferencia entre el importe recibido por la enajenación de los derechos en el mercado y el valor en libros del derecho de cobro se reconocerá como un resultado financiero. En consecuencia:



• VC derechos (150.000 × 2,50 €)	375.000
• VR derechos (150.000 × 2,60 €)	390.000
• Resultado financiero (beneficio)	15.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	390.000	
5354	Dividendo a cobrar, empresas asociadas		375.000
7666	Beneficios en participaciones a largo plazo en partes vinculadas		15.000

Ejemplo 2

La sociedad anónima Aragón, SA, cuyo capital está dividido en 1.000.000 de acciones en circulación, las cuales cotizan a 15 euros, acuerda la entrega a sus socios de un derecho de asignación gratuita por cada acción, el cual podrá:

1. Emplearse para adquirir nuevas acciones totalmente liberadas, a razón de 1 acción por cada 5 derechos.
2. Enajenarse en el mercado secundario.

Un socio que posee 200.000 acciones de Aragonesa, SA decide suscribir 10.000 acciones y vender el resto de los derechos en el mercado. Las acciones fueron adquiridas a 13,50 y los derechos cotizan en el momento de la venta a 2,60 euros.

Se pide:

Contabilizar la operación desde el punto de vista del socio.

Solución

En este caso la empresa no se compromete a recomprar los derechos a un precio determinado, por lo que no resulta de aplicación lo previsto en el artículo 35.4 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, siguiendo vigente en consecuencia la interpretación de la Consulta 1 del BOICAC n.º 9, de abril de 1992, sobre la valoración de acciones recibidas liberadas con cargo a reservas, y consulta 2 del BOICAC

n.º 47, de septiembre de 2001, sobre el tratamiento contable derivado de unos dividendos percibidos mediante acciones emitidas por la misma sociedad que reparte el dividendo, dado que tales interpretaciones no entran en contradicción y son conformes con lo dispuesto en el artículo 35.1 de dicha resolución.

El artículo 35.1, segundo párrafo, de la RICAC dispone:

En caso de ejercicio de los derechos de suscripción o asunción preferente formará parte del valor inicial de las nuevas acciones o participaciones el coste de los citados derechos, que previamente habrá sido objeto de segregación del coste de la cartera de donde derivan.

En consecuencia, se debe proceder, en primer lugar, a la segregación de los derechos de asignación:

• 5 acciones antiguas x 15 euros (cotización)	75
• 1 acción nueva x 0 euros	0
• 6 acciones	75
• Valor teórico <i>ex ante</i> (75/5)	15
• Valor teórico <i>ex post</i> (75/6)	12,50
• Valor teórico del derecho	2,50

Aplicando el método de cálculo del coste de los derechos de asignación (art. 3.6 RICAC):

$$\begin{array}{r}
 \text{VT } ex \text{ ante} \quad \underline{\hspace{2cm}} \quad \text{VT derecho} \\
 \text{Coste } ex \text{ ante} \quad \underline{\hspace{2cm}} \quad \text{Coste derecho} \\
 15 \quad \underline{\hspace{2cm}} \quad 2,50 \\
 13,50 \quad \underline{\hspace{2cm}} \quad X \\
 X = (2,50 \times 13,50) / 15 = 2,25
 \end{array}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
240x	Derechos de asignación (200.000 x 2,25)	450.000	
240	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas		450.000

Por la suscripción de las acciones:

- Número de acciones a suscribir 10.000 acciones
- Número de derechos a entregar (10.000 x 5) 50.000 derechos



Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas	112.500	
240x	Derechos de asignación (50.000 × 2,25)		112.500

Por la enajenación de los derechos sobrantes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (150.000 × 2,60)	390.000	
240x	Derechos de asignación (150.000 × 2,25)		337.500
7666	Beneficios en participaciones a largo plazo en partes vinculadas		52.500



Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado

Javier Aguilar López

Inspector de Seguros del Estado

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF y de la UDIMA

(Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado, convocadas por Resolución de 20 de noviembre de 2018 [BOE de 23 de noviembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera superior.** Formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias siguiendo los criterios del Plan General de Contabilidad.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Derechos de suscripción, ampliación de capital por compensación de deudas, combinaciones de negocios, operaciones con acciones propias y determinación del beneficio distribuible.
- Caso 3. Análisis económico, financiero y patrimonial de estados financieros.** Margen bruto sobre ventas, margen de explotación sobre ventas, rotación de existencias, rotación de deudores comerciales, rotación de cuentas a pagar, análisis del apalancamiento financiero, coeficiente beta y análisis del punto muerto.
- Caso 4. Consolidación de estados financieros.** Balance de situación consolidado, ocios externos y fondo de comercio en primera consolidación, variaciones de patrimonio neto en consolidaciones posteriores e incremento del porcentaje de participación. Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, existencia de plusvalía amortizable en la fecha de toma de control y ajustes por operaciones internas de venta de inmovilizado y existencias.



Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera superior

Formular la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 1 de la sociedad EKO, siguiendo los criterios del Plan General de Contabilidad (véase modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias al final del caso).

Los gastos e ingresos son los que se pudieran derivar de la siguiente información relativa a las operaciones del ejercicio 1. Nótese que no se piden anotaciones contables y que no todas las operaciones necesariamente tienen que tener reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Operaciones del ejercicio 1

- Operaciones de existencias de mercaderías en el ejercicio 1: La sociedad adquiere al contado existencias por 25.000 euros. Venta de existencias por importe de 90.000 euros, cobra al contado 50.000 euros y queda pendiente de cobro el resto. Las existencias iniciales tenían un valor contable de 18.000 euros. Al cierre del ejercicio 1, las existencias finales en almacén tienen un coste de 5.000 euros.
- En un ejercicio previo la sociedad había reconocido una provisión para responsabilidades de 3.000 euros. En el ejercicio 1, el contencioso judicial se ha resuelto, y la empresa ha sido absuelta de manera definitiva.
- En enero del año 1, la sociedad realiza un contrato de arrendamiento de una maquinaria con las siguientes características:
 - El arrendamiento se contabiliza como un arrendamiento financiero.
 - Pagos a realizar por la sociedad EKO: 2.000 euros a final de cada año.
 - Plazo: 4 años. No existe opción de compra.
 - El activo se amortiza linealmente a lo largo del plazo del contrato.
 - El valor actual de los pagos es de 7.092 euros y el valor al contado del activo es de 7.100 euros.

- El cuadro financiero del arrendamiento, considerado un tipo de descuento del 5 % (tipo de interés implícito en el contrato), es el siguiente:

Año	Valor inicio	Interés devengado	Pago	Valor final
Año 1	7.092	355	-2.000	5.447
Año 2	5.447	272	-2.000	3.719
Año 3	3.719	186	-2.000	1.905
Año 4	1.905	95	-2.000	0

- A inicio del ejercicio 1 la sociedad vende un intangible por importe de 4.928 euros. Su valor neto contable antes de la venta era de 4.500 euros.
- Al cierre del ejercicio 1 la sociedad paga una prima de seguros por importe de 8.000 euros que cubre contingencias del ejercicio 2.
- La empresa reparte dividendos con cargo a reservas por importe de 6.000 euros.
- En el ejercicio 1 la amortización del inmovilizado intangible es de 5.000 euros.
- La información relativa al gasto por impuesto sobre sociedades es la siguiente:
 - El gasto por impuesto corriente ha sido de 12.000 euros.
 - El tipo impositivo de la sociedad es del 25 %. La sociedad reconoce todas las diferencias temporarias. No se han producido o cancelado diferencias temporarias, salvo la que se pudiera derivar de que un importe de 400 euros de los gastos de amortización del año 1 será deducible en ejercicios futuros.

ANEXO CASO PRÁCTICO 1. MODELO DE CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

1. Importe neto de la cifra de negocios.
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo.
4. Aprovisionamientos.
5. Otros ingresos de explotación.
6. Gastos de personal.





ANEXO CASO PRÁCTICO 1. MODELO DE CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS



7. Otros gastos de explotación.

8. Amortización del inmovilizado.

9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.

10. Excesos de provisiones.

11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.

A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11)

12. Ingresos financieros.

13. Gastos financieros.

14. Variación de valor razonable en instrumentos financiero.

15. Diferencias de cambio.

16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.

B) RESULTADO FINANCIERO (12 + 13 + 14 + 15 + 16)

C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A + B)

17. Impuestos sobre beneficios.

D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C + 17)

Solución

Operaciones del ejercicio

Por la compra de existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	25.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000



Por la venta de existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	40.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
700	Ventas de mercaderías		90.000

Y al cierre del ejercicio por el ajuste de las existencias iniciales y finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	18.000	
300	Mercaderías		18.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	5.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		5.000

Los importes y conceptos que se aportan a la cuenta de pérdidas y ganancias como consecuencia de las operaciones descritas son los siguientes:

1. Cifra de negocios	90.000
4. Aprovisionamiento	-38.000
Compras	-25.000
Variación de mercaderías	-13.000

Provisión para responsabilidades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades	3.000	
7952	Exceso de provisión para otras responsabilidades		3.000

10. Exceso de provisiones	3.000
---------------------------------	-------

**Contrato de arrendamiento:**

Se trata de un contrato de arrendamiento que debe calificarse como arrendamiento financiero, ya que, aunque no existe opción de compra, el valor actual de los pagos mínimos (7.092) es prácticamente igual al valor al contado del activo (7.100).

Al inicio del año por la firma del contrato, teniendo en cuenta que la maquinaria entra por el valor actual de los pagos mínimos, puesto que es menor que su importe al contado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	7.092	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		1.645
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		5.447

Al final del año por el pago de la primera cuota, amortización del activo y reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	1.645	
662	Intereses de deudas	355	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.773	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (7.092/4)		1.773

Las cuentas de gastos y los apartados en los que se ubican en el modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias son los siguientes:

8. Amortizaciones	-1.773
13. Gastos financieros	-355

Venta de intangible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.928	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
20-	Intangible		4.500
770	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible		428

11. Deterioro y enajenaciones por venta de inmovilizado..... 428

Por el pago de la prima de seguros y su periodificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros	8.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	8.000	
625	Primas de seguros		8.000

Por el reparto de dividendos con cargo a reservas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	6.000	
526	Dividendo activo a pagar		6.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	6.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.000

Amortización intangible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	5.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		5.000

8. Amortizaciones -5.000

Por el gasto devengado por el impuesto sobre sociedades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	12.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		-
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	100	
6301	Impuesto diferido		100

17. Impuesto sobre beneficios -11.900

Una vez realizadas todas las operaciones anteriores, la cuenta de pérdidas y ganancias antes citada por el enunciado del supuesto sería la siguiente:

Anexo caso práctico 1. Modelo de cuenta de pérdidas y ganancias

1. Importe neto de la cifra de negocios	90.000
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	-
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	-
4. Aprovisionamiento	-38.000
5. Otros ingresos de explotación	-
6. Gastos de personal	-
7. Otros gastos de explotación	-



Anexo caso práctico 1. Modelo de cuenta de pérdidas y ganancias

▶	
8. Amortización del inmovilizado	-6.773
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	-
10. Excesos de provisiones	3.000
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	428
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	48.655
12. Ingresos financieros	-
13. Gastos financieros	-355
14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros	-
15. Diferencia de cambio	-
16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	-
B) RESULTADO FINANCIERO	-355
C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	48.300
17. Impuesto sobre beneficios	-11.900
D) RESULTADO DEL EJERCICIO	36.400

Caso práctico núm. 2

Contabilidad de sociedades

Este caso consta de dos partes independientes (caso 2.1 y caso 2.2)

Caso 2.1. Anotaciones contables de operaciones societarias

Realice las anotaciones correspondientes al año 1 de la sociedad Ontariosa que se derivan de la siguiente información. No se tiene en cuenta el efecto impositivo.

Punto 1. Al inicio del año 1, la sociedad Ontariosa posee 10.000 acciones de la sociedad Beta adquiridas en un ejercicio anterior por 9.000 euros. Estas acciones están contabilizadas al coste. En el año 1 la sociedad Beta amplía capital con las siguientes condiciones:

- Número de acciones antes de la ampliación: 100.000 acciones.
- Número de acciones emitidas: 25.000 (1 nueva por cada 4 antiguas).
- Valor nominal de las acciones emitidas: 1 euro.
- Valor emisión: 2 euros.
- El patrimonio neto de la sociedad Beta antes de la ampliación es: capital 100.000; reservas 150.000.

Ontariosa vende íntegramente los derechos preferentes de suscripción de las acciones a 0,3 euros el derecho.

Las acciones de la sociedad Beta no cotizan.

Punto 2. Al cierre del ejercicio 1, la sociedad Ontariosa tiene una deuda con entidades financieras con un valor contable de 300.000 euros.

La sociedad acuerda la ampliación de capital por compensación de dicha deuda. El capital social emitido es de 100.000 euros. Dada las dificultades financieras por las que atraviesa la sociedad, se estima que el valor razonable de la deuda es 180.000 euros. Antes del cierre del ejercicio 1, el aumento de capital se inscribe en el Registro Mercantil.

Punto 3. La sociedad Ontariosa adquiere, mediante absorción, el patrimonio de la sociedad Gamma. El valor razonable que se estima de los activos y pasivos identificables de la sociedad Gamma, en la fecha de la operación, es el siguiente:

Elementos identificables sociedad Gamma	Valor razonable
Instalaciones técnicas	150.000
Inmuebles	50.000
Provisión reclamaciones	(40.000)

Para realizar la adquisición, Ontariosa entrega acciones de su capital con un nominal de 50.000 euros, cuyo valor razonable se estima en 75.000 euros. Dicho valor razonable se considera fiable. Se considera que el patrimonio adquirido de Gamma constituye un negocio.

Punto 4. Al inicio del ejercicio 1, la sociedad Ontariosa posee acciones propias adquiridas en un ejercicio anterior por importe de 3.000 euros. En el ejercicio 1, estas acciones se venden a terceros por 9.000 euros.

Caso 2.2. Determinación del beneficio distribuible

A final del año 1, una vez contabilizadas todas las operaciones, la sociedad anónima Quebecs presenta las siguientes partidas de patrimonio neto:

Patrimonio neto-Diciembre año 1	Importe
Capital	300.000
Reserva legal	60.000
Reservas voluntarias	15.000
Resultados de ejercicios anteriores	-100.000
Resultado del ejercicio	5.000
Ajustes por cambios de valor. Activos financieros disponibles para la venta	50.000
Total	330.000

Se pide:

Explicar y justificar si la sociedad puede repartir dividendos, indicando, en su caso, el importe máximo.

Solución

Caso 2.1

Punto 1

En primer lugar, se calcula el coste de los derechos conforme al artículo 3, punto 6, de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (RICAC de 5 de marzo).

Conforme a dicho artículo el coste del derecho se determina aplicando al valor contable de las acciones la proporción existente entre el valor teórico del derecho y el valor *ex ante* unitario de las acciones. Analicemos:

- Valor *ex ante* de las acciones: como regla general es su valor razonable, pero en el presente caso al no cotizar no disponemos del mismo. Por ello la norma nos indica que procedamos a tomar por defecto el valor teórico contable, el cual se calcula conforme lo establecido en el artículo 3, punto 7, de la RICAC de 5 de marzo (parte del patrimonio neto que corresponde a cada una de las acciones de la entidad).

Capital social	100.000
Reservas	150.000
Patrimonio neto según PGC	250.000
+/- Ajustes	0
Patrimonio neto a efectos del valor teórico	250.000
N.º de acciones	100.000
VT <i>ex ante</i> (250.000/100.000)	2,50

- Valor teórico *ex post* de las acciones: se calcula sumando al valor *ex ante* de las acciones el importe a desembolsar por las nuevas acciones y dividiendo por la suma de las acciones antiguas más las previstas para el aumento de capital.

Patrimonio antes de la ampliación	250.000
Ampliación capital (25.000 × 1 × 200 %)	50.000
Patrimonio después de la ampliación	300.000
Valor <i>ex post</i> acción (300.000/125.000)	2,40
Valor teórico ds s/balance (2,50 – 2,40)	0,10

Una vez completada la relación inicial, el coste del derecho según la RICAC sería:

$$\text{Coste derecho} = 0,9 \frac{0,10}{2,50} = 0,036$$

Por la segregación de los 10.000 derechos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250-	Derechos de suscripción (10.000 ds × 0,036)	360	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		360



Y por la venta de los 10.000 derechos de suscripción a 0,30:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (10.000 ds x 0,30)	3.000	
250-	Derechos de suscripción (-)		360
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		2.640

Punto 2

El artículo 33 de la RICAC de 5 de marzo, el cual desarrolla el aumento de capital por compensación de pérdidas, indica que la diferencia entre el valor en libros de la deuda que se cancela y su valor razonable se contabilizará como resultado financiero. En nuestro caso: $300.000 - 180.000 = 120.000$.

Si la operación se registra en un solo asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
52,17	Deudas con entidades de crédito	300.000	
100	Capital social		100.000
110	Prima de emisión o asunción		80.000
76-	Ingresos financieros		120.000

Si se hace el desglose propuesto por el PGC:

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	180.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		180.000



Por la suscripción y entrega de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
52,17	Deudas con entidades de crédito	300.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		180.000
76	Ingresos financieros		120.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	180.000	
100	Capital social		100.000
110	Prima de emisión o asunción		80.000

Punto 3

Normativa aplicable: NRV 19.^a, «Combinaciones de negocios».

- Adquirente y absorbente: Ontariosa.
- Adquirida y absorbida: Gamma.
- Valor razonable de los activos y pasivos adquiridos Gamma: 160.000.
- Diferencia de la combinación:

Coste de la combinación	75.000
Valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	160.000
Diferencia negativa en combinaciones de negocios	85.000

Por la recepción de los activos y pasivos de Gamma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	150.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
211	Construcciones	50.000	
	Provisión por reclamaciones		40.000
774	Diferencia negativa en combinaciones de negocios		85.000
5530	Socios de sociedad disuelta		75.000

Por la entrega de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	75.000	
100	Capital social		50.000
110	Prima de emisión		25.000

Punto 4

Por la venta de las acciones propias

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	9.000	
108	Acciones propias en situaciones especiales		3.000
113	Reservas voluntarias		6.000

Caso 2.2

En primer lugar, se analiza el importe de patrimonio neto para decidir si procede la distribución de beneficios. Para su cálculo tenemos en cuenta el artículo 3.1 de la RICAC de 5 de marzo, teniendo presente que los ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta solo son agregados para determinar el importe del mismo no siendo distribuibles:



Capital social	300.000
Reserva legal	60.000
Reservas voluntarias	15.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-100.000
Resultado del ejercicio	5.000
Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	50.000
Patrimonio neto contable	330.000
+/-Ajustes	
(-) Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	-50.000
Patrimonio neto a efecto de reparto	280.000
Capital social legal	300.000

A la vista de la situación no es posible repartir dividendos al ser el patrimonio neto a efectos de reparto inferior al capital social.

El cálculo del beneficio distribuible (art 3.5 de la RICAC de 5 de marzo) nos lleva a la misma conclusión:

+Resultado del ejercicio	5.000
Ajustes positivos	15.000
+Reservas voluntarias	15.000
Ajustes negativos	-40.500
-Resultados negativos de ejercicios anteriores (1)	-15.000,-25.000
Reserva legal	-500
Beneficio distribuible	0

(1) Resultados negativos de ejercicios anteriores:

Saldo inicial	-100.000
Menos compensación con suma ajustes positivos	15.000
Saldo no compensado con suma ajustes positivos	-85.000
Menos compensación con reservas legales y estatutarias	+60.000
Saldo no compensado con reservas legales y estatutarias	-25.000
Reserva legal efectiva	0

Caso práctico núm. 3

Análisis económico, financiero y patrimonial de estados financieros

La sociedad INDISA, empresa de distribución de moda, presenta el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias del año 2, con las cifras comparativas del año previo, que se detalla a continuación:

Sociedad INDISA	Año 2	Año 1	Sociedad INDISA	Año 2	Año 1
Activo			Patrimonio neto y pasivo		
Activo no corriente			Patrimonio neto		
Intangible	1.016	919	Capital	90	90
Inmovilizado material	8.339	7.644	Reservas y resultado del ejercicio	14.592	13.432
Otros activos no corrientes	1.709	1.521			
Activo corriente			Pasivo no corriente		
Existencias	2.716	2.685	Provisiones	229	259
Deudores comerciales	820	778	Deudas a largo plazo	1.389	1.277
Efectivo y equivalentes	7.084	6.684			
			Pasivo corriente		
			Deuda financiera	131	117
			Acreedores comerciales	5.253	5.056
Total activo	21.684	20.231	Total patrimonio neto y pasivo	21.684	20.231

Sociedad INDISA	Año 2	Año 1
Cuenta de pérdidas y ganancias		
Importe neto de cifra de negocios	26.145	25.336
Coste de existencias vendidas	-11.329	-11.076
Otros gastos de explotación	-9.359	-8.983





Sociedad INDISA	Año 2	Año 1
Cuenta de pérdidas y ganancias		
▶		
Amortización del inmovilizado	-1.100	-963
Resultado de explotación	4.357	4.314
Gastos e ingresos financieros	71	37
Resultado financiero	71	37
Resultado antes de impuestos	4.428	4.351
Impuestos sobre beneficios	-980	-979
Resultado del ejercicio	3.448	3.372

Se pide:

- a) Analizar para cada uno de los años el margen bruto sobre ventas y el margen de explotación sobre ventas. En el año 2, las cifras normales de estas ratios en la industria en la que opera la entidad son:

Márgenes típicos de la industria	Año 2
Margen bruto sobre ventas	58,91 %
Margen de explotación sobre ventas	18,32 %

- b) Analizar para cada uno de los años la rotación de existencias, rotación de deudores comerciales y rotación de cuentas a pagar (acreedores comerciales), considerando que los saldos del balance son representativos del saldo medio anual. Se sabe que en los dos años las cifras normales de estas ratios en la industria en la que opera la sociedad son, todas ellas, superiores.
- c) Analizar para cada uno de los años el apalancamiento financiero de la sociedad. Explicar cómo afecta el nivel de apalancamiento financiero que tiene la sociedad en el riesgo de insolvencia y la rentabilidad de sus accionistas.
- d) Las acciones de la empresa cotizan. Se sabe que su coeficiente beta es un 0,8. Explicar qué indica este coeficiente del riesgo de la empresa.
- e) A efectos de analizar el riesgo de la entidad, se quiere calcular, a partir de las cifras del año 2, el nivel de ventas con el que se obtiene el punto muerto. Para realizar



dicho cálculo se considera que el único coste variable es el coste de existencias vendidas, y que el resto de los gastos (otros gastos de explotación y amortización del inmovilizado) son gastos fijos. Realizar los cálculos sin considerar gastos e ingresos financieros y el gasto de impuesto sobre beneficios.

Solución

Apartado a)

	Año 2	%	Año 1	%	Sector
Ventas	26.145	100	25.336	100	
-Coste de ventas	-11.329		-11.076		
Margen bruto	14.816	56,67	14.260	56,28	58,91
Margen explotación	4.357	16,67	4.314	17,03	18,32

Comentario: Los márgenes con los que trabaja la sociedad son un poco más reducidos que los del sector.

Apartado b)

Rotación de las existencias:

$$\frac{\text{Coste de ventas}}{\text{Existencias}}$$

- Año 1 = $11.076/2.685 = 4,13$ veces
- Año 2 = $11.329/2.716 = 4,17$ veces

Rotación de los deudores comerciales:

$$\frac{\text{Ventas}}{\text{Deudores}}$$



- Año 1 = $25.336/778 = 32,57$
- Año 2 = $26.145/820 = 31,88$

Rotación de los acreedores de comerciales:

$$\frac{\text{Compras}}{\text{Proveedores}}$$

El problema que se plantea es que las compras no se facilitan en la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que el dato que proporciona es el coste de ventas. Se podrían calcular las compras del año 2 porque en dicho año se conocen las existencias iniciales y las finales, pero no en el año 1. A efectos de solución, se toma el coste de ventas considerando que es una magnitud también representativa, aunque caben otras alternativas.

- Año 1 = $11.076/5.056 = 2,19$
- Año 2 = $11.329/5.253 = 2,16$

Comentario: En primer lugar, hay que indicar que todas las rotaciones son muy similares en el año 1 y en el año 2 en la empresa del caso.

El supuesto indica que las cifras normales de estas ratios son superiores en el sector. En el caso de los aprovisionamientos y de los clientes la empresa está en peores condiciones que el sector, y en relación con los proveedores si la rotación del sector es superior a la empresa, estamos en una posición más favorable.

Apartado c)

$$\text{Apalancamiento financiero} = \text{ROE} - \text{ROI}$$

La expresión anterior se obtiene antes de y después de impuestos:

Antes de impuestos

AÑO 1

$$\text{ROE} = \text{BAI/PAT} = 4.351/13.522 = 0,3217$$

$$\text{ROI} = \text{BAIT/AT} = 4.314/20.231 = 0,2132$$

$$\text{AF} = \text{ROE} - \text{ROI} = 0,3217 - 0,2132 = 0,1085$$

AÑO 2

$$\text{ROE} = \text{BAI}/\text{PAT} = 4.428/14.682 = 0,3015$$

$$\text{ROI} = \text{BAII}/\text{AT} = 4.357/21.684 = 0,2009$$

$$\text{AF} = \text{ROE} - \text{ROI} = 0,3015 - 0,2009 = 0,1006$$

Después de impuestos

AÑO 1

$$\text{ROE} = \text{BDI}/\text{PAT} = 3.372/13.522 = 0,2493$$

$$\text{ROI} = (\text{BAII}/\text{AT}) (1 - t) = (4.314/20.231) (1 - 0,225) = 0,1652$$

$$\text{BAII} = 4.314$$

$$t = \text{Gasto IS}/\text{BAI} = 979/4.351 = 0,225$$

$$\text{AT} = 20.231$$

$$\text{AF} = \text{ROE} - \text{ROI} = 0,2493 - 0,1652 = 0,0841$$

AÑO 2

$$\text{ROE} = \text{BDI}/\text{PAT} = 3.448/14.682 = 0,2348$$

$$\text{ROI} = (\text{BAII}/\text{AT}) (1 - t) = (4.357/21.684) (1 - 0,2213) = 0,1564$$

$$\text{BAII} = 4.426$$

$$t = \text{Gasto IS}/\text{BAI} = 980/4.428 = 0,2213$$

$$\text{AT} = 21.684$$

$$\text{AF} = \text{ROE} - \text{ROI} = 0,2348 - 0,1564 = 0,0784$$

Conclusión: Tanto si se analiza antes o después de impuestos, en ambos años se observa que existe un fuerte apalancamiento financiero positivo. Dado que la cuenta de resultados no proporciona de forma separada los gastos financieros, no se pueden desglosar los diferentes componentes de dicho apalancamiento.

Aunque hay un apalancamiento financiero muy positivo, no se ve perjudicado el riesgo de insolvencia de la empresa porque su nivel de endeudamiento es muy bajo. Por otro lado, este apalancamiento financiero tan positivo incrementa la renta de los accionistas.

Apartado d)

Es una medida que expresa la volatilidad de las acciones de una compañía frente al mercado. Si la volatilidad es 1 significa que su riesgo es similar al mercado. Si está por encima de 1 significa que es más volátil que el mercado, y si está por debajo de 1 que es menos volátil que el mercado.

Si, por ejemplo, la volatilidad es de 1,50, significa que las acciones tienen una volatilidad un 50 % superior al mercado.

En nuestro caso un 0,8 significa que son un 20 % menos volátiles que el mercado.

Apartado e)

Ventas	26.145
Costes variables (coste de ventas)	-11.329
Margen de cobertura de los costes fijos	14.816
Costes fijos (9.359 + 1.100)	-10.459
Resultado de explotación	4.357

$$Vm = \frac{CF}{1 - \frac{CV}{V}} = \frac{10.459}{1 - \frac{11.329}{26.145}} = 18.456,44$$

Comprobación:

$$CV/V = a = \text{constante}$$

$$11.329/26.145 = 0,4333142092$$

Ventas	18.456,44
Costes variables = Ventas x cte (18.456,44 x 0,4333142093)	-7.997,44
Margen cobertura de los costes fijos	10.459
Costes fijos	-10.459
Resultado	0

Caso práctico núm. 4

Consolidación de estados financieros

Este caso consta de dos partes independientes (caso 4.1 y caso 4.2)

Caso 4.1. Balance de situación consolidado

La sociedad M adquiere el 80 % del capital de la sociedad F en enero del año 1 por el importe que figura en su balance de situación individual.

Información para la consolidación inicial

- En enero del año 1, el patrimonio neto de la sociedad F, en su balance individual, era: capital: 1.000; reservas: 400.
- En enero del año 1, el valor según el método de adquisición del total de los elementos identificables de la sociedad F era 1.500. El valor contable de todos los activos identificables y pasivos asumidos por F se correspondía con su valor razonable, excepto un intangible que tiene una plusvalía de 100.

Información sobre amortizaciones/deterioros de plusvalías y fondo de comercio

- El activo intangible con plusvalía se amortiza un 20 % en el año 1, un 20 % en el año 2 y un 10 % anual el resto de los años (coeficientes respecto al valor en la fecha de reconocimiento inicial).
- Si surgiera fondo de comercio se amortiza linealmente en 5 años.

Otra información

- Se asume que no hay operaciones internas entre las sociedades.
- Se prescinde del efecto impositivo.

Balances de situación de las sociedades

Balance de situación a 31-12-año 4	M	F	Agregado
Intangible	400	850	1.250





Balance de situación a 31-12-año 4	M	F	Agregado
▶			
Activo no corriente	700	800	1.500
Inversión en dependiente	1.700	0	1.700
Activo corriente	600	500	1.100
Fondo comercio consolidación	0		0
Total activo	3.400	2.150	5.550
Capital	1.500	1.000	2.500
Reservas/dominante	1.000	900	1.900
Resultado del ejercicio/dominante	400	150	550
Socios externos			
Deudas	500	100	600
Total patrimonio neto y pasivo	3.400	2.150	5.550

Se pide:

- Calcular el importe de socios externos y del fondo de comercio en el balance de situación consolidado de enero del año 1.
- Ajustes, en forma de asiento de Libro Diario, para formular el balance de situación consolidado de diciembre del año 4.
- Indique el importe de las siguientes partidas del balance de situación consolidado del año 4:
 - Socios externos.
 - Reservas totales atribuibles a la sociedad dominante (incluyendo las de M y las reservas en sociedades consolidadas).
 - Resultado del ejercicio atribuible a la sociedad dominante.
- Indicar, en forma de asiento de Libro Diario, el impacto que tendría en el balance de situación consolidado, si a principios del año 5 la sociedad M adquiriese las acciones de la sociedad F en poder de socios externos (es decir, el 20 % del capital de F) por importe de 450.

Caso 4.2. Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada

Las sociedades A y B forman un grupo de sociedades desde enero del año 1. La participación de A en el capital de la sociedad B es del 80 %. A efectos de formular la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del año 5 se cuenta con la siguiente información:

Cuenta resultados del año 5	A	B	Agregado
Ventas	57.000	32.000	89.000
Consumo de existencias	-15.000	-10.000	-25.000
Gastos de personal	-8.000	-4.000	-12.000
Amortizaciones	-3.000	-5.000	-8.000
Otros gastos e ingresos explotación	-1.000	-7.000	-8.000
Resultados ventas activos no corrientes	-6.000	-5.000	-11.000
Gastos financieros	-2.000	-1.000	-3.000
Impuesto sobre beneficios	-4.000	-2.000	-6.000
Resultado del ejercicio/Consolidado	18.000	-2.000	16.000
Resultado atribuido a socios externos			
Resultado atribuido sociedad dominante			

Información de operaciones internas

- En la consolidación inicial de la filial, por aplicación del método de adquisición, se reconoce como ajuste al valor razonable de sus activos identificables un intangible de 2.000. Dicho activo se amortiza linealmente en 10 años.
- En el año 5 la sociedad A ha prestado un servicio a la sociedad B por importe de 3.000, contabilizando el ingreso en ventas. El coste del servicio para la sociedad A ha sido de 2.600. La sociedad B ha contabilizado el gasto del servicio en «Otros gastos e ingresos explotación».
- Al final del año 3, la sociedad B vendió a la sociedad A un activo no corriente con un beneficio de 500. La sociedad A amortiza dicho activo en 5 años.
- En el año 5 la sociedad A ha vendido a la sociedad B existencias por importe de 1.000. El coste de estas existencias para la sociedad A había sido de 1.300. Al final del ejercicio 5 la sociedad B mantiene las existencias.



Se pide:

- Indicar los ajustes a realizar, en forma de anotación de Libro Diario, para formular la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del año 5, prescindiendo del efecto impositivo.
- Calcular el importe del resultado consolidado, distinguiendo el atribuido a la sociedad dominante y el resultado atribuido a socios externos.

Solución

Caso 4.1

Apartado a)

Cálculo de la diferencia de primera consolidación en enero del año 1:

(+) Contraprestación transferida total	1.700
(-) 80 %s/ Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos	200
80 % Patrimonio neto a 01-01-X1 ($80\% \times 1.400$)	(1.120)
Plusvalía activo intangible ($80\% \times 100$)	(80)
(=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio)	500

Asiento de eliminación inversión-patrimonio neto de primera consolidación:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital social (F)	1.000	
Reservas (F)	400	
Plusvalía activo intangible amortizable	100	





Concepto	Debe	Haber
Fondo de comercio	500	
Participación en empresas del grupo, F (M)		1.700
Intereses de socios externos en F [20% × (1.400 + 100)]		300

Importe de fondo de comercio: 500 um

Intereses de socios externos: 300 um

Apartado b)

Por la amortización de la plusvalía del activo intangible amortizable:

Ajustes sobre el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (F) año 4 (10%)	10	
Reservas (F) años 1 y 2 (20% + 20%) año 3 (10%)	50	
Amortización acumulada de plusvalía int. amortizable		60

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización plusvalía inmovilizado intangible	10	
Saldo de pérdidas y ganancias (F)		10

Por la amortización de la plusvalía del fondo de comercio:

Ajustes sobre el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (M) año 4 (20% × 500)	100	





Concepto	Debe	Haber
▶		
Reservas (M) años 1, 2 y 3 (60% x 500)	300	
Amortización acumulada de fondo de comercio		400

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del fondo de comercio	100	
Saldo de pérdidas y ganancias (M)		100

Los saldos agregados ajustados cambian, por lo que el asiento de ajuste de eliminación inversión-patrimonio neto por el que se atribuyen las evoluciones de patrimonio neto posteriores también se ve modificado:

- Capital social: 1.000.
- Reservas: $900 - 50 = 850$ (saldo inicial 400).
- Resultado del ejercicio: $150 - 10 = 140$.

Asiento de eliminación inversión-patrimonio neto a 31 de diciembre año 4:

Concepto	Debe	Haber
Capital social (F)	1.000	
Reservas (F) (900 - 50)	850	
Plusvalía activo intangible amortizable	100	
Fondo de comercio	500	
Participación en empresas del grupo, F (M)		1.700
Reservas en sociedades consolidadas [80% x (850 - 400)]		360
Intereses de socios externos en F [20% x (1.000 + 850 + 100)]		390



Asiento de atribución de resultados a 31 de diciembre de año 4:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (F) (150 – 10)	140	
Resultado del ejercicio atribuido a M (80% × 140)		112
Resultado del ejercicio atribuido a ISE (20% × 140)		28

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a M	112	
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a ISE en F	28	
Saldo de pérdidas y ganancias (F)		140

Apartado c)

- Importe de socios externos: 418 (390 + 28).
- Reservas totales atribuibles a la sociedad dominante (incluyendo las de M y las reservas en sociedades consolidadas: 1.360 (360 + 1.000).
- Importe resultado ejercicio atribuido a la sociedad dominante: 112.

Apartado d)

Si no se hubiese producido el incremento de la participación manteniendo el control:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe
Capital social (F)	1.000
Reservas (F)	400
Plusvalía activo intangible amortizable	100





Concepto	Debe
▶ Fondo de comercio	500
Participación en empresas del grupo, F (M)	1.700
Intereses de socios externos en F (20 % x 1.500)	300

Por las evoluciones desde la fecha de adquisición en el patrimonio neto hasta el 1 de enero de X4:

Concepto	Debe	Haber
Reservas (F) [(900 + 150 - 60) - 400]	590	
Reservas en sociedades consolidadas en F (80 % x 590)		472
Intereses de socios externos en F (20 % x 590)		118

Aplicación del artículo 29 del Real Decreto 1159/2010:

Habría que determinar el ajuste en reservas por la diferencia entre el precio de adquisición y el valor consolidado de dicha participación:

(+) Contraprestación entregada	450
(-) Disminución de intereses de socios externos	(418)
(=) Reservas (M)	32

Ajustes sobre el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Intereses de socios externos en F	418	
Reservas (M)	32	
Participación en empresas del grupo, F (M)		450

Para evitar saltos históricos, se adapta a través de los siguientes ajustes las evoluciones en el patrimonio neto desde la fecha de adquisición, las atribuimos específicamente al 100 %, por lo que incrementamos la atribución previa realizada del 80 %.

Concepto	Debe	Haber
Reservas (M)	118	
Reservas en sociedades consolidadas en F [20% x (990 – 400)]		118

Caso 4.2

Apartado a)

En la consolidación inicial de la filial, por aplicación del método de adquisición, se reconoce como ajuste al valor razonable de sus activos identificables un intangible de 2.000. Dicho activo se amortiza linealmente en 10 años.

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización inmovilizado intangible	200	
Saldo de pérdidas y ganancias (B)		200

En el año 5 la sociedad A ha prestado un servicio a la sociedad B por importe de 3.000, contabilizando el ingreso en ventas. El coste del servicio para la sociedad A ha sido de 2.600. La sociedad B ha contabilizado el gasto del servicio en «Otros gastos e ingresos explotación».

El resultado interno de 400 (3.000 – 2.600) está realizado para el grupo y no tiene que ser eliminado.

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Ventas	3.000	
Otros gastos e ingresos de explotación		3.000

Al final del año 3, la sociedad B vendió a la sociedad A un activo no corriente con un beneficio de 500. La sociedad A amortiza dicho activo en 5 años.



Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (B) (500 × 20%)	100	
Amortización del inmovilizado amortizable		100

En el año 5 la sociedad A ha vendido a la sociedad B existencias por importe de 1.000. El coste de estas existencias para la sociedad A había sido de 1.300. Al final del ejercicio 5, la sociedad B mantiene las existencias.

Conforme al artículo 43.2 b) de las NOFCAC, consideramos que cuando el resultado interno son pérdidas debe registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de existencias (1.300 – 1.000)	300	
Variación de existencias		300

Apartado b)

Saldo agregado de la filial B: –2.000.

Ajustes:

(–) (Ajuste reconocimiento amortización del intangible)	(200)
(+) (Realización del beneficio del activo vendido en el año 3 a A)	+100
Saldo agregado ajustado de la filial B (–2.000 – 200 +100)	–2.100
Pérdidas y ganancias atribuido a ISE en S (20% × –2.100)	–420
Pérdidas y ganancias atribuido a la sociedad dominante de su filial B (80% × –2.100)	–1.680
Resultado agregado de la sociedad dominante (18.000 – 1.680)	16.320