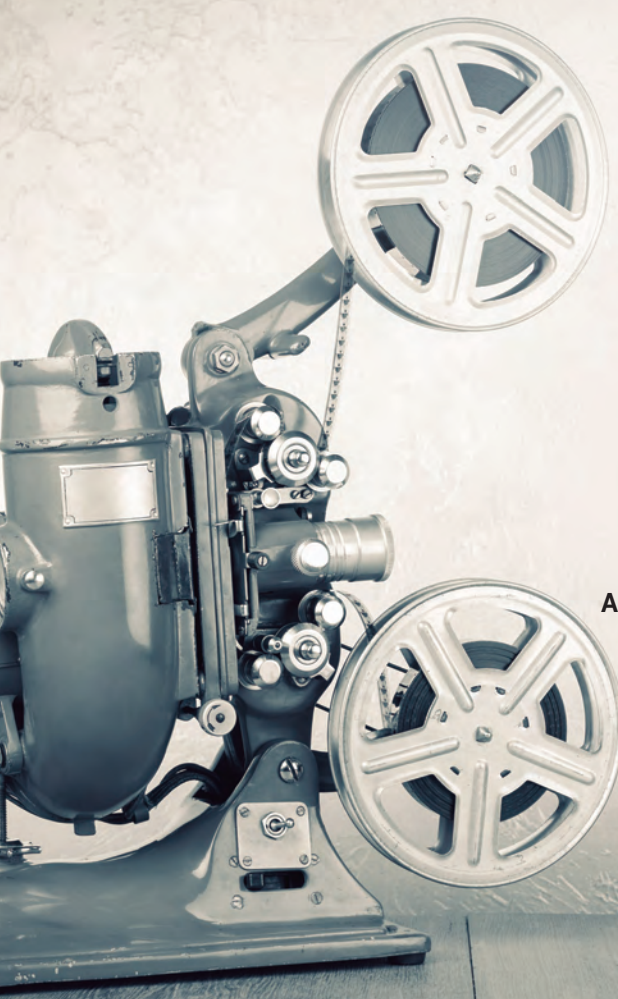


# Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 448 | Julio 2020

ISSN: 1138-9540



## **Tributación y estado de alarma**

Claudio García Díez

## **Propuesta de reforma del régimen de impatriados**

Nicolás Díaz Ravn

## **Los incentivos fiscales al cine a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado**

Marina Castro Bosque

## **Rectificación de BINS del IS precedentes de periodos prescritos**

José Manuel Almudí Cid

## **Métodos de amortización y efectividad fiscal del deterioro contable**

Eduardo Sanz Gadea

## **Delito fiscal y deber de denuncia administrativo**

Manuel Gómez Tomillo

## **Problemática contable de los accionistas morosos**

José Manuel Santos Jaén y Justo José Vela Ródenas

## **Adquisición de una empresa para evitar un obstáculo a la comercialización de un complejo residencial**

Anna Ayats Vilanova

## **Pérdida cuando las participaciones resultan totalmente amortizadas**

Miguel Ángel Gálvez Linares

# CEF.-

## Seguimos trabajando para ti.

**+30 Másteres**

**+200 Cursos**

### ÁREAS

Asesoría de Empresas • Contabilidad y Finanzas • Dirección y Administración de Empresas • Jurídica • Laboral • Marketing y Ventas • Prevención, Calidad y Medioambiente • Recursos Humanos • Sanidad • Tributación

[ Consulta nuestra oferta formativa completa en [www.cef.es](http://www.cef.es) ]



PRESENCIAL | TELEPRESENCIAL | ONLINE

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 448 | Julio 2020

## Directora editorial

M.<sup>a</sup> Aránzazu de las Heras García. Doctora en Derecho

## Consejo de redacción

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

## Coordinadoras

M.<sup>a</sup> José Leza Angulo. Área tributaria del CEF  
Berta Gaubert Vigueras. 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.<sup>o</sup> 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](http://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.

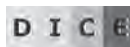
## Edita

Centro de Estudios Financieros, SL  
Correo electrónico: [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@cef.es)  
Edición digital: [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://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](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).*



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0

## Sumario

### Tributación

#### Estudios

- Tributación y estado de alarma (Especial consideración al IVA en los arrendamientos de industria y de locales de negocio) 5-36  
*Taxation and State of alarm (A practical approach to leases of industrial and business premises)*  
Claudio García Díez
- Una propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados 37-62  
*A proposal to reform the special tax regime for displaced workers*  
Nicolás Díaz Ravn
- ¿Son los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas compatibles con el régimen jurídico de ayudas de Estado de la Unión Europea? 63-88  
*Analysis of the Spanish tax incentives for film productions in light of the EU state aid regime*  
Marina Castro Bosque
- Ⓐ Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 y su aplicación práctica a nuestro país 89-92  
*ECJ Case Law on VAT in 2019 and its practical application in Spain*  
Javier Bas Soria

#### Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Los métodos de amortización y el deterioro de elementos patrimoniales afectos a explotaciones económicas (Análisis de la RTEAC de 16 de enero de 2020, RG 3342/2016) 93-105  
Eduardo Sanz Gadea
- La imposibilidad del trabajador de deducirse en el IRPF las retenciones practicadas sobre los salarios no cobrados (Análisis de la RTEAC de 10 de febrero de 2020, RG 1057/2019) 106-112  
Albert Navarro García
- Delito fiscal y deber de denuncia administrativo (Análisis de la STS de 25 de septiembre de 2019, rec. núm. 85/2018) 113-124  
Manuel Gómez Tomillo

La rectificación de autoliquidaciones encaminada a incrementar el importe de las bases impositivas negativas generadas en ejercicios prescritos (Análisis de la SAN de 21 de noviembre de 2019, rec. núm. 1064/2017)

125-132

José Manuel Almudí Cid

## Contabilidad

### Estudios

Problemática contable de los accionistas morosos tras la Resolución del ICAC de marzo de 2019

133-152

*Accounting treatment of debtor shareholders after the Resolution of March 2019 of the ICAC*

José Manuel Santos Jaén y Justo José Vela Ródenas

### Análisis doctrinal

Adquisición de una empresa con la finalidad de evitar un obstáculo a la comercialización de un complejo residencial (RICAC de 28 de mayo de 2013) (Análisis de la consulta 1 del BOICAC 119, de septiembre de 2019)

153-157

Anna Ayats Vilanova

Pérdida cuando las participaciones resultan totalmente amortizadas (RICAC de 18 de septiembre de 2013) (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 120, de diciembre de 2019)

158-164

Miguel Ángel Gálvez Linares

### Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

165-166

Ana Luna García González

### Normas de publicación

167-168

@ | Solo disponible en <[www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://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>>.



# Tributación y estado de alarma (Especial consideración al IVA en los arrendamientos de industria y de locales de negocio)

**Claudio García Díez**

*Abogado. Doctor en Derecho  
Profesor de la UDIMA*

## Extracto

Este trabajo analiza las repercusiones sobre el ordenamiento tributario derivadas de la suspensión de actividades económicas, acordada en el Real Decreto de estado de alarma (y sus sucesivas prórrogas). Y, en particular, se estudia la incidencia en el impuesto sobre el valor añadido de la moratoria en el pago de rentas de alquileres distintos al uso de vivienda, establecida en el Real Decreto-Ley 15/2020.

**Palabras clave:** estado de alarma; concepto constitucional de tributo; principio de capacidad económica; arrendamientos de negocio y de locales; fuerza mayor; cláusula *rebus sic stantibus*; moratoria en el pago; IVA.

Fecha de entrada: 14-05-2020 / Fecha de aceptación: 04-06-2020 / Fecha de revisión: 04-06-2020

**Cómo citar:** García Díez, C. (2020). Tributación y estado de alarma (Especial consideración al IVA en los arrendamientos de industria y de locales de negocio). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 5-36.





# Taxation and State of alarm (A practical approach to leases of industrial and business premises)

Claudio García Díez

## Abstract

This paper analyses the effects on the tax system of the suspension of economic activities agreed in the Decree of State of alarm (and its successive extensions). In particular, it analyses the impact on VAT of the moratorium of non-residential rental payments established in the Royal Decree 15/2020.

**Keywords:** State of Alarm; constitutional concept of tax; principle of economic capacity; business tenancy; *force majeure*; *rebus sic stantibus clause*; moratorium on payment; VAT.

**Citation:** García Díez, C. (2020). Tributación y estado de alarma (Especial consideración al IVA en los arrendamientos de industria y de locales de negocio). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 5-36.







## Sumario

1. Tributos y estado de alarma: operaciones y actividades *legalmente suspendidas*
2. ¿Tributación de los arrendamientos de negocio o industria y de los alquileres de locales de negocio?
3. El IVA sobre los alquileres (de negocios y de locales) de actividades económicas suspendidas por el estado de alarma
4. A modo de conclusión

Referencias bibliográficas

## 1. Tributos y estado de alarma: operaciones y actividades legalmente suspendidas

1. Es una verdad indudable que el tributo, junto a otros rasgos caracterizadores, siempre debe gravar una manifestación de capacidad económica (art. 31.1 Constitución española –CE–); si no fuera el caso nos encontraríamos ante una categoría distinta que no guardaría relación con la *garantía institucional* del tributo; incardinable, en su caso, en la categoría constitucional, más amplia y genérica, de las *prestaciones patrimoniales públicas* (art. 31.3 CE).

El Tribunal Constitucional (TC) ha avalado esta argumentación al amparo de su construcción sobre el *concepto constitucional de tributo*. Desde la perspectiva de nuestra Norma Fundamental, el tributo:

[...] constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, F. 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 18), y grava un presupuesto de hecho o «hecho imponible» (art. 28 LGT) **revelador de capacidad económica** (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE). (Sentencia del TC 276/2000, de 16 de noviembre –NFJ009503–, FJ 4.º)<sup>1</sup>.

No se trata en las líneas que siguen de realizar un estudio completo y exhaustivo acerca de los rasgos constitucionales indetentarios de la categoría del tributo; ni siquiera respecto de la función del principio de capacidad económica en el mismo, desde su doble grado de operatividad *positiva*; ya sea como el fundamento «lógico» de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos<sup>2</sup>; es decir, como *fuerza* o *sustrato* de la tributación<sup>3</sup>; o, a

<sup>1</sup> Sentencia del TC 63/2003, de 27 de marzo (NFJ013636), FJ 5.º.

<sup>2</sup> «[...] A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude, expresamente, al principio de capacidad contributiva [...] Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra...» (Sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–, FJ 4.º. Otras sentencias del TC: 150/1990, de 4 de octubre –NFJ004014–, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre –NFJ002247–, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre –NFJ008394–, FF.JJ. 14 y 23).

<sup>3</sup> Tal y como destaca Casado Ollero (1982, p. 191):

[...] como fuerza o sustrato de la imposición nos referimos a la capacidad económica entendida como la titularidad de una riqueza o la obtención de un beneficio. El contenido jurídicamente necesario de la capacidad es que esta debe basarse siempre en la fuerza o potencialidad económica del sujeto pasivo. En efecto, si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza,

tenor de la categoría tributaria ante la que nos encontremos –particularmente el impuesto–, como *criterio de contribución*<sup>4</sup>.

**1.1.** Pero sí, vamos a profundizar en la vertiente *negativa* (como *límite*) del principio de capacidad económica, de cumplimiento insoslayable (tanto en fase de creación normativa, como de aplicación en el caso concreto); de forma que todo tributo debe gravar una manifestación de capacidad económica existente y real; admitiéndose incluso (eso sí, para los casos de tributación extrafiscal) la que se evidencie en potencia (*capacidad económica potencial*). Deduciéndose de dicho axioma un corolario que, por evidente, no deja de ser relevante a los efectos que aquí interesan, consistente en la inconstitucionalidad de cualquier tributo que, al socaire de una mera manifestación legal formal, grave situaciones fáctico-jurídicas que no son reflejo de riqueza alguna.

En efecto, la jurisprudencia constitucional ha hecho hincapié en el principio de capacidad económica como *límite* al legislador fiscal. De forma que es contrario al principio de capacidad económica todo intento de someter a tributación situaciones o actividades que no manifiestan capacidad económica alguna:

[...] El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.

Las consideraciones expuestas obligan a precisar la cuestión planteada. Lo que debe determinarse aquí no es si el principio de capacidad económica exige que se practiquen correcciones monetarias para excluir la plusvalía nominal y gravar únicamente la plusvalía real o efectiva; pues un análisis de esta naturaleza tropezaría con varios obstáculos. De una parte, el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tribu-

---

mal puede devengarse un tributo allí donde riqueza no hay aunque ello suponga, claro está, una concepción extremadamente vaga y un contenido demasiado pobre del principio de capacidad.

En palabras de Palao Taboada (1976, p. 423), desde esta perspectiva, la capacidad económica hace referencia a las «estructuras lógico-objetivas que constituyen la "naturaleza de la cosa" y que han de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal».

<sup>4</sup> Desde esta perspectiva, la capacidad económica «se convierte así –destaca Casado Ollero (1982, p. 228)– en la ratio informadora de la estructura, cuantía y, en fin, de todo el régimen jurídico del tributo [...] el significado constitucional de la capacidad económica como criterio de contribución [...] supone la congruencia del presupuesto del tributo, del ámbito de aplicación y de los elementos cuantificadores de la obligación tributaria, con la capacidad económica; que revalida de paso su eficacia como criterio metodológico en el análisis de la base imponible y del tipo de gravamen».

taria. De otra, es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución. La cuestión que debe resolverse es, por tanto, si el legislador al establecer el contenido del precepto ahora enjuiciado ha rebasado los límites que le impone el texto constitucional, representados en este caso por el principio de capacidad económica. (Sentencia del TC 221/1992, de 11 de diciembre –NFJ002247–, FF. JJ. 4.º, *in fine*, y 5.º).

También vulnera el principio de capacidad económica el régimen fiscal que «somete a una mayor carga tributaria situaciones que detentan una capacidad económica menor»; así lo señala el TC al analizar la tributación de las rentas irregulares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (Ley 44/1978):

[...] la modificación operada posteriormente sobre el mismo art. 27 de la Ley 44/1978, por el art. 84 de la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, aquí cuestionada, aun atendiendo a la misma finalidad expuesta en el párrafo anterior, sin embargo, conduce, no en un caso aislado, sino en una generalidad indeterminada, a un resultado pernicioso, con lo que ya cabe anticipar que la norma impugnada vulnera el principio de igualdad tributaria en términos de capacidad económica reconocido constitucionalmente en el art. 31.1 CE. Y ello porque es cierto que con el gravamen cuestionado el legislador perseguía la finalidad (legítima) de someter a gravamen unas rentas (las irregulares) que, originariamente y en determinados casos (ante la inexistencia de rendimientos regulares), quedaban exentas de tributación [...]

Si bien el respeto [...] al citado principio (capacidad económica) no exige que el legislador haya de dar un trato igualitario o no a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un contribuyente, o establecer o no tratamientos específicos en función de los diversos comportamientos o pautas de conducta seguidos por el mismo, de los que puedan resultar, en principio, diferentes consecuencias tributarias. En consecuencia, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación a los sujetos pasivos por la renta global obtenida durante un ejercicio, como exponente de una mayor capacidad económica real. Y es igualmente válida la opción legal de someter a gravamen las rentas irregulares tomando como punto de referencia la presión fiscal que soportan las regulares. Pero lo que no es constitucionalmente válido es hacer soportar una mayor tributación a los perceptores de rentas irregulares cuya parte regular de su base imponible es menor, por no alcanzar el rendimiento mínimo sometido a tributación, que a los perceptores también de rentas irregulares cuyos rendimientos regulares exceden de ese mínimo legal (sin sobrepasar el nivel de rendimiento que les obliga a tributar por encima del 8 por 100), cual ocurre en el supuesto analizado

[...] Pues bien, esa situación constitucionalmente inaceptable es la que se deriva de lo dispuesto en el precepto cuestionado. Con arreglo a él los sujetos pasivos cuyas rentas regulares no superan el tramo mínimo de la escala del ejercicio (a saber 618.000 pesetas para el de 1989, con o sin gastos, y, en consecuencia, con o sin posibilidad de articular su deducción) someten sus rentas irregulares a una tributa-

ción fija del 8 por 100; mientras que los contribuyentes cuyas rentas regulares en ese ejercicio superan dicho tramo mínimo sin exceder el de 909.000 pesetas, desde el momento en que soportan en sus rentas regulares una tributación media efectiva inferior al 8 por 100, tributarán por las irregulares a un tipo de gravamen variable inferior a ese 8 por 100 (en concreto, el gravamen en esos tramos de renta oscilará entre el 0,01 y el 7,99 por 100). Indudablemente tal tratamiento fiscal evidencia una clara desigualdad en la ley, proscrita constitucionalmente, en razón de lo dispuesto en el art. 31 CE, pues el resultado en los supuestos referidos no es otro que el de que quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior [...] En consecuencia, el precepto analizado vulnera el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), lo que conduce a la declaración de su inconstitucionalidad. (Sentencia del TC 46/2000, de 17 de febrero –NFJ008490–, FF. JJ. 6.º, 7.º y 8.º).

En definitiva, cualquier tributo que recae sobre manifestaciones de capacidad económica *irreales o ficticias* carece de justificación constitucional; tal y como el TC ha expuesto, en fechas relativamente recientes, con motivo del impuesto que grava las *plusvalías locales*:

[...] aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el «incremento de valor» que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese «incremento» sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no solo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el "incremento de valor" de un terreno. **Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)**» (STC 37/2017, FJ 3). [...] De esta manera, al establecer el legislador **la ficción** de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo tempo-

ral dado, **soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento**, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, **les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE**» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3) [...] En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). (Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo –NCJ062411–, FJ Tercero).

2. Bajo esta premisa hay que plantearse la incidencia del estado de alarma sobre nuestro ordenamiento tributario. En particular, sobre el devengo y exacción de aquellos tributos que puedan encontrarse afectados por dicha situación. En este sentido, resulta problemático (y sin ánimo de ser exhaustivo) el devengo del IVA en los arrendamientos de negocios o industria y de locales de negocio. Asimismo, el estado de alarma puede generar distorsiones y, por lo mismo, incertidumbre sobre la *realidad aplicativa* de los tributos; concretamente en la tramitación de los procedimientos tributarios. La solución a estas cuestiones debe partir de la configuración (constitucional y legal) del estado de alarma.

Pues bien, los estados de alarma, de excepción y de sitio se encuentran previstos en el artículo 116 de la CE, dejando su desarrollo a una ley orgánica (art. 116.1 CE). Y así se hace en la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio (LOEAES). El artículo 116.2 de la CE establece que el estado de alarma:

[...] será declarado por el Gobierno mediante decreto acordado en Consejo de Ministros por un plazo máximo de quince días, dando cuenta al Congreso de los Diputados, reunido inmediatamente al efecto y sin cuya autorización no podrá ser prorrogado dicho plazo. El decreto determinará el ámbito territorial a que se extienden los efectos de la declaración.

Con relación a la COVID-19, el estado de alarma fue acordado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, con base en lo previsto en el artículo 4 b), de la LOEAES («El Gobierno [...] podrá declarar el estado de alarma [...] cuando se produzca alguna de las siguientes alteraciones graves de la normalidad: [...] b) Crisis sanitarias, tales como epidemias y situaciones de contaminación graves»)<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> En la exposición de motivos del citado real decreto se justifica el estado de alarma a partir de que:

[...] La Organización Mundial de la Salud elevó el pasado 11 de marzo de 2020 la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el COVID-19 a pandemia internacional. La rapidez en la evolución de los hechos, a escala nacional e internacional, requiere la adopción de medidas inmediatas y eficaces para hacer frente a esta coyuntura. Las circunstancias extraordinarias que concurren constituyen, sin duda, una crisis sanitaria sin precedentes y de enorme magnitud tanto por el muy elevado número de ciudadanos afectados como por el extraordinario riesgo para sus derechos.

Por tanto, parece claro que, a tenor de la pandemia declarada por la Organización Mundial de la Salud, la calificación de la situación por parte del Ejecutivo como de estado de alarma (frente a las otras dos posibilidades) es correcta. Ahora bien, ¿ocurre lo mismo con las concretas medidas acordadas en el referido real decreto? Veámoslas haciendo hincapié en aquellas que, en un momento dado, pueden repercutir sobre la esfera tributaria.

**2.1.** Con relación a la *libertad de circulación y movimiento* (imprescindible, por ejemplo, para el cumplimiento de los trámites de aquellos procedimientos tributarios que no se encuentre suspendidos [presentación de alegaciones, cumplimientos de requerimientos de información, obtención de medios de prueba, etc.]), el artículo 11 a) de la LOEAES señala que:

[...] el decreto de declaración del estado de alarma, o los sucesivos que durante su vigencia se dicten, podrán acordar las medidas siguientes: a) Limitar la circulación o permanencia de personas o vehículos en horas y lugares determinados, o condicionarlas al cumplimiento de ciertos requisitos.

Por su parte, el artículo 7.1 del Real Decreto de estado de alarma establece al respecto que:

Durante la vigencia del estado de alarma las personas únicamente podrán circular por las vías de uso público para la realización de las siguientes actividades:

- a) Adquisición de alimentos, productos farmacéuticos y de primera necesidad.
- b) Asistencia a centros, servicios y establecimientos sanitarios.
- c) Desplazamiento al lugar de trabajo para efectuar su prestación laboral, profesional o empresarial.
- d) Retorno al lugar de residencia habitual.
- e) Asistencia y cuidado a mayores, menores, dependientes, personas con discapacidad o personas especialmente vulnerables.
- f) Desplazamiento a entidades financieras y de seguros.
- g) Por causa de fuerza mayor o situación de necesidad.
- h) Cualquier otra actividad de análoga naturaleza.

De esta regulación cabe extraer (a los efectos que aquí interesan) dos consecuencias. La primera, que frente a lo dispuesto en la citada ley orgánica, que únicamente habilita a efectuar una *limitación* en la libertad de movimiento de las personas, el Real Decreto de estado

---

Dicha situación hasta la fecha se ha visto prorrogada a través de los siguientes Reales Decretos 476/2020, de 27 de marzo; 487/2020, de 10 de abril; 492/2020, de 25 de abril; 514/2020, de 8 de mayo; y Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo.

de alarma parece ir más allá, estableciendo una *lista cuasi-cerrada de circulación permitida*, deduciéndose que la no incluida en el listado se encuentra sencillamente prohibida. En nuestra opinión, dicha regulación en el estado de alarma (sin pretender sostenerlo con rotundidad) se aproxima a la del estado de excepción; en particular, al contenido del artículo 20.1 de la LOEAES<sup>6</sup>; y ello, puede plantear problemas de constitucionalidad<sup>7</sup>.

Y, la segunda, que el Real Decreto de estado de alarma no ha previsto entre los supuestos habilitantes para la circulación de personas el cumplimiento de trámites administrativos y, en concreto, de los de índole tributaria. Solo a través de una interpretación forzada (y extensiva) de la cláusula subsidiaria de *cajón de sastre* («Cualquier otra actividad de análoga naturaleza») pudieran entenderse incluidas tales hipótesis.

**2.2.** Respeco al *desarrollo de actividades y operaciones*, el artículo 11, apartados b), c), d) y e) de la LOEAES autoriza a que dentro del estado de alarma se puedan:

[...] acordar las medidas siguientes: [...]

b) Practicar requisas temporales de todo tipo de bienes e imponer prestaciones personales obligatorias.

c) Intervenir y ocupar transitoriamente industrias, fábricas, talleres, explotaciones o locales de cualquier naturaleza, con excepción de domicilios privados, dando cuenta de ello a los Ministerios interesados.

<sup>6</sup> Artículo 20.1 de la LOEAES:

Cuando la autorización del Congreso comprenda la suspensión del artículo diecinueve de la Constitución, la autoridad gubernativa podrá prohibir la circulación de personas y vehículos en las horas y lugares que se determine, y exigir a quienes se desplacen de un lugar a otro que acrediten su identidad, señalándoles el itinerario a seguir.

<sup>7</sup> En este sentido, la Sentencia del TC 83/2016, de 28 de abril (NCJ061230), afirma categóricamente que:

[...] A diferencia de los estados de excepción y de sitio, la declaración del estado de alarma no permite la suspensión de ningún derecho fundamental (art. 55.1 CE *contrario sensu*), aunque sí la adopción de medidas que pueden suponer limitaciones o restricciones a su ejercicio. En este sentido, se prevé, entre otras, como medidas que pueden ser adoptadas, la limitación de la circulación o permanencia de personas o vehículos en lugares determinados o condicionarlas al cumplimiento de ciertos requisitos; la práctica de requisas temporales de todo tipo de bienes y la imposición de prestaciones personales obligatorias; la intervención y la ocupación transitoria de industrias, fábricas, talleres, explotaciones o locales de cualquier clase, con excepción de domicilios privados; la limitación o el racionamiento del uso de servicios o del consumo de artículos de primera necesidad; la adopción de las órdenes necesarias para asegurar el abastecimiento de los mercados y el funcionamiento de los servicios de los centros de producción afectados por una paralización de los servicios esenciales para la comunidad cuando no se garanticen los servicios mínimos; y, en fin, la intervención de empresas o servicios, así como la movilización de su personal, con el fin de asegurar su funcionamiento, siéndole aplicable al personal movilizado la normativa vigente sobre movilización. (FJ octavo).



- d) Limitar o racionar el uso de servicios o el consumo de artículos de primera necesidad.
- e) Impartir las órdenes necesarias para asegurar el abastecimiento de los mercados y el funcionamiento de los servicios de los centros de producción afectados por el apartado d) del artículo cuarto.

Vemos, pues, que la normativa de naturaleza orgánica que disciplina el estado de alarma en modo alguno ampara la paralización de actividades económicas. Posibilita, en su caso, la práctica de requisas sobre bienes, la intervención de negocios o la racionalización sobre bienes y servicios de primera necesidad. Sin embargo, el Real Decreto sobre el estado de alarma (RD 463/2020) es taxativo y no deja lugar a dudas en esta cuestión y no hay duda de que ordena, con carácter general, la *suspensión* de actividades empresariales y profesiones. Así el artículo 10 del referido real decreto, relativo a «Medidas de contención en el ámbito de la actividad comercial, equipamientos culturales, establecimientos y actividades recreativas, actividades de hostelería y restauración, y otras adicionales», establece que:

1. **Se suspende** la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción de los establecimientos comerciales minoristas de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad, establecimientos farmacéuticos, sanitarios, centros o clínicas veterinarias, ópticas y productos ortopédicos, productos higiénicos, prensa y papelería, combustible para la automoción, estancos, equipos tecnológicos y de telecomunicaciones, alimentos para animales de compañía, comercio por internet, telefónico o correspondencia, tintorerías, lavanderías y el ejercicio profesional de la actividad de peluquería a domicilio. En cualquier caso, se suspenderá la actividad de cualquier establecimiento que, a juicio de la autoridad competente, pueda suponer un riesgo de contagio por las condiciones en las que se esté desarrollando.
2. La permanencia en los establecimientos comerciales cuya apertura esté permitida deberá ser la estrictamente necesaria para que los consumidores puedan realizar la adquisición de alimentos y productos de primera necesidad, quedando suspendida la posibilidad de consumo de productos en los propios establecimientos. En todo caso, se evitarán aglomeraciones y se controlará que consumidores y empleados mantengan la distancia de seguridad de al menos un metro a fin de evitar posibles contagios.
3. **Se suspende** la apertura al público de los museos, archivos, bibliotecas, monumentos, así como de los locales y establecimientos en los que se desarrollen espectáculos públicos, las actividades deportivas y de ocio indicados en el anexo del presente real decreto.
4. **Se suspenden** las actividades de hostelería y restauración, pudiendo prestarse exclusivamente servicios de entrega a domicilio.
5. *Se suspenden* asimismo las verbenas, desfiles y fiestas populares.

6. Se habilita al ministro de Sanidad para modificar, ampliar o restringir las medidas, lugares, establecimientos y actividades enumeradas en los apartados anteriores, por razones justificadas de salud pública, con el alcance y ámbito territorial que específicamente se determine<sup>8</sup>.

De nuevo y al igual que ocurre en materia de circulación y movimientos de personas, el Real Decreto sobre el estado de alarma parece regular un estado de excepción<sup>9</sup>. No en vano, el artículo 26 de la LOEAES, incardinado en el epígrafe sobre el estado de excepción, habilita que:

1. La Autoridad gubernativa podrá ordenar la intervención de industrias o comercios que puedan motivar la alteración del orden público o coadyuvar a ella, y la suspensión temporal de las actividades de los mismos, dando cuenta a los Ministerios interesados.
2. Podrá, asimismo, ordenar el cierre provisional de salas de espectáculos, establecimientos de bebidas y locales de similares características.

En cualquier caso y desde una perspectiva estrictamente fiscal (y al margen de la corrección constitucional y jurídica del art. 10 del RD 463/2020), con el Real Decreto sobre el estado de alarma un número elevado de actividades económicas quedan legalmente suspendidas.

**2.3.** En cuanto a los plazos administrativos, la disposición adicional tercera del Real Decreto sobre el estado de alarma sienta como principio general la suspensión de los mismos (disp. adic. 3.<sup>a</sup>, apartado 1) admitiendo diversas excepciones (disp. adic. 3.<sup>a</sup>, apartados 2 a 4). Sin embargo, el criterio de suspensión general del citado apartado 1 no será de aplicación a los procedimientos tributarios (disp. adic. 3.<sup>a</sup>, apartado 6<sup>10</sup>); quedando la duda de

<sup>8</sup> Repárese en que dicha redacción fue modificada por el artículo único.2 del Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo (y, posteriormente, por el Real Decreto 492/2020, de 24 de abril, que da redacción al vigente apartado 6). Además, el Real Decreto 463/2020 contiene un anexo que concreta una relación de equipamientos y actividades cuya apertura al público queda suspendida con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10. Por otra parte, el artículo 10.1 de la Orden SND/399/2020, de 9 de mayo, para la flexibilización de determinadas restricciones en aplicación de la fase 1 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad, establece que «podrá procederse a la reapertura al público de todos los establecimientos y locales comerciales minoristas y de actividades de servicios profesionales cuya actividad se hubiera suspendido tras la declaración del estado de alarma en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.1 del Real Decreto 463/2020...». De manera que lo que ha venido a conocerse como *desescalada* contempla la *reapertura* de actividades como un derecho, no como una obligación. El artículo 11.1 de la Orden SND/414/2020, de 16 de mayo, reguladora de la fase 2 de la *desescalada*, regula la reapertura de actividades como un derecho, no un deber.

<sup>9</sup> Y así han surgido críticas sobre una posible extralimitación de la regulación del estado de alarma a través del Real Decreto 463/2020 (y sus sucesivas prórrogas). Véanse, en este sentido, los artículos de opinión de Aragón Reyes (10 de abril de 2020) y Madrigal Martínez-Pereda (4 de mayo de 2020).

<sup>10</sup> Disposición adicional 3.<sup>a</sup> del Real Decreto 463/2020:

la aplicación de los criterios de excepción a la regla general (esto es, los previstos en los apartados 2 a 4 de la referida disp. adic. 3.<sup>a</sup>).

Por último, la disposición adicional cuarta del citado real decreto establece la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad<sup>11</sup>. Se trata de un precepto de alcance general que, a diferencia de la disposición adicional 3.<sup>a</sup>, no hace mención a la materia tributaria; haciendo surgir la duda sobre su eficacia en dicho ámbito.

**3.** De esta visión general sobre la repercusión del estado de alarma en el ordenamiento tributario se desprenden dos conclusiones:

- 1.<sup>a</sup> Que las actividades económicas suspendidas por el estado de alarma no pueden dar lugar al devengo de tributos, so pena de incurrir en el gravamen de capacidades económicas inexistentes y, por lo mismo, inconstitucionales. Bajo este prisma analizaremos el tema de la tributación (en particular, del IVA) sobre negocios y los alquileres de locales a fin de determinar la procedencia de su devengo (o no).
- 2.<sup>a</sup> Se constata la intención del Ejecutivo de separar los procedimientos tributarios de los procedimientos administrativos en general, en una suerte de *cantonalismo fiscal* ocasionado por el estado de alarma, que va a discurrir por unos derroteros propios, generando una suerte de suspensiones, moratorias y aplazamientos a través de la aprobación de sucesivos reales decretos leyes, cuyo acoplamiento

---

1. Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo. 2. La suspensión de términos y la interrupción de plazos se aplicará a todo el sector público definido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. 3. No obstante lo anterior, el órgano competente podrá acordar, mediante resolución motivada, las medidas de ordenación e instrucción estrictamente necesarias para evitar perjuicios graves en los derechos e intereses del interesado en el procedimiento y siempre que este manifieste su conformidad, o cuando el interesado manifieste su conformidad con que no se suspenda el plazo. 4. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, desde la entrada en vigor del presente real decreto, las entidades del sector público podrán acordar motivadamente la continuación de aquellos procedimientos administrativos que vengan referidos a situaciones estrechamente vinculadas a los hechos justificativos del estado de alarma, o que sean indispensables para la protección del interés general o para el funcionamiento básico de los servicios. 5. La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los procedimientos administrativos en los ámbitos de la afiliación, la liquidación y la cotización de la Seguridad Social. 6. La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias. (Precepto modificado por el RD 462/2020).

<sup>11</sup> Disposición adicional 4.<sup>a</sup> del Real Decreto 463/2020: «Los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren».

con esta particular situación (Real Decreto de estado de alarma y sus prórrogas) puede generar situaciones de aplicación contradictoria entre ambos cuerpos normativos, como tendremos ocasión de plantear.

## 2. ¿Tributación de los arrendamientos de negocio o industria y de los alquileres de locales de negocio?

1. Una de las consecuencias económicas más dramáticas de la declaración del estado de alarma estriba en la suspensión de actividad de un gran número de negocios y de locales de negocios. Ello ha disparado las dudas en torno al pago de los alquileres afectados por dicho cierre temporal y, cómo no, sobre la tributación de dichos negocios y, en particular, acerca del devengo y pago del IVA mientras se mantenga el estado de alarma.

En una primera aproximación se puede sostener que los contratos de arrendamiento de negocio, como tales, no se ven afectados por la suspensión y, consecuentemente, continúan desplegando efectos y, por lo mismo, las rentas deben satisfacerse, con las consecuencias fiscales dimanantes de un *statu quo* que en definitiva no se ha visto alterado por esta situación excepcional. En todo caso será necesario que los arrendatarios activen algunas de las acciones que contemplan nuestro ordenamiento jurídico para *congelar* dichos arrendamientos durante el estado de alarma (siempre, claro está, que los contratos no contengan estipulaciones particulares para estas situaciones, en cuyo caso serán de aplicación preferente).

1.1. Y así entre las posibilidades para obtener la suspensión de rentas, se puede acudir al régimen jurídico general del Código Civil –CC– para arrendamientos. En concreto, su artículo 1554.3.º cifra entre las obligaciones del arrendador, «a mantener al arrendatario en el goce pacífico del arrendamiento por todo el tiempo del contrato».

La Sala Primera del Tribunal Supremo (TS), en aplicación del artículo 1560 del CC, ha reconocido que el arrendador responde de las perturbaciones causadas por él mismo tanto de hecho como de derecho y de las perturbaciones de derecho causadas por terceros<sup>12</sup>; considerando, entonces, el estado de alarma como una perturbación de derecho ocasionada por el Estado, que debería asumir el arrendador y, en consecuencia, podría reconocerse la suspensión de la renta durante el tiempo que duren las medidas del estado de alarma (aplicación coordinada de los arts. 1555.1.º y 1556 CC).

1.2. Asimismo, se podría acudir al instituto de la fuerza mayor e invocar el artículo 1105 del CC, según el cual «fuera de los casos expresamente mencionados en la ley, y de los en que así lo declare la obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido prever-

<sup>12</sup> *Vid.*, entre otras, las Sentencias del TS (Sala 1.ª) de 24 de enero de 1992 (ponente: Almagro Nosete), de 29 de febrero de 2012 (rec. cas. núm. 507/2008 –NCJ056631–) y de 8 de enero de 2019 (rec. cas. núm. 2418/2016 –NCJ063939–).

se, o que, previstos, fueran inevitables»<sup>13</sup>. Por tanto, el estado de alarma decretado a raíz de la pandemia por COVID-19 sería susceptible de incardinarse como un supuesto de fuerza mayor. La imposibilidad sobrevenida de cumplir con las obligaciones contractuales como consecuencia de la situación COVID-19 permitiría la suspensión de un contrato (arts. 1182 a 1184 CC). La suspensión por causa mayor en estos casos dependerá de la verificación de dos requisitos:

- 1.º La existencia de un suceso imprevisible e inevitable (que, en principio, se cumple por la propia naturaleza de la declaración de estado de alarma).
- 2.º El incumplimiento imposible de las prestaciones derivadas del contrato de arrendamiento por la situación sobrevenida; puesto que el acaecimiento de la situación de fuerza mayor, como la de la COVID-19, no faculta *per se* al arrendatario a incumplir sus obligaciones contractuales. Será necesario, por tanto, acreditar que la COVID-19 hace imposible el cumplimiento del deudor-arrendatario. A estos efectos se invocará la suspensión de actividad acordada en el Real Decreto de estado de alarma.

En supuestos de emergencia sanitaria similares, como en el caso de la gripe A, se ha reconocido como una situación de fuerza mayor (Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 346/2012, de 8 de junio). Sin embargo, en otros casos, como las situaciones de crisis económicas, se ha denegado tal calificación (Sentencia del TS de 6 de abril de 2017, rec. cas. núm. 453/2016, fundamento segundo). En fin, veremos; aunque nuestra posición es favorable a su reconocimiento en casos de COVID-19.

**1.3.** Por último, podría invocarse la cláusula *rebus sic stantibus*. En virtud de la misma se permite la modificación del clausulado de un negocio cuando, por circunstancias sobrevenidas, se rompe el equilibrio económico del contrato y a una de las partes le resulta imposible o muy gravoso su cumplimiento. Se trata de una cláusula que tiene por objeto flexibilizar la eficacia del principio *pacta sunt servanda*. Y se considera que se encuentra implícita en todos los contratos (art. 1258 CC). Para su apreciación será necesario:

- 1.º Una alteración extraordinaria, imprevisible e inimputable de las circunstancias en el momento de cumplir las obligaciones respecto de las existentes al tiempo de la perfección del contrato.

---

<sup>13</sup> La Sentencia del TS (Sala 3.ª) de 28 de noviembre de 2017 (rec. cas. núm. 2615/2015) define la fuerza mayor:

[...] como un acontecimiento imprevisto, o previsto pero inevitable, en todo caso externo al círculo de la Administración o de la empresa, independiente de su voluntad, que al comportar una alteración del equilibrio de las prestaciones del contrato, permite adoptar las medidas dirigidas a restablecer la inicial ecuación financiera expresada en el contrato. En este sentido, la fuerza mayor es un concepto jurídico que debe quedar ceñido, como reiteradamente ha repetido la jurisprudencia de este Tribunal, a un suceso que está fuera del círculo de actuación del obligado, que no hubiera podido preverse o que previsto fuera inevitable. (Fundamento cuarto).

- 2.º Una desproporción exorbitante entre las prestaciones de las partes que suponga una alteración sustancial del contrato por un desequilibrio de prestaciones.
- 3.º Inexistencia de otro recurso alternativo que no sea la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus*.

Este recurso cobró una indudable relevancia en la crisis económica de 2008. No en vano se formó una sólida doctrina legal acerca de los requisitos necesarios para su reconocimiento<sup>14</sup>. Es indudable su posible aplicación al estado de alarma provocado por la COVID-19; pero en modo alguno puede considerarse su aplicación estandarizada; tal y como ha venido a advertir la Sentencia del TS núm. 19/2019, de 15 de enero (rec. cas. núm. 3291/2015 –NCJ063843–), con relación a los contratos de arrendamiento que incluyen retribución variable<sup>15</sup>.

2. Todas estas posibilidades para obtener la suspensión contractual entrañan una actividad de parte, normalmente del deudor y, en última instancia, el acuerdo entre los contratantes (sin obviar la posibilidad de terminar en la vía judicial)<sup>16</sup>; lo que implica necesariamente (en la mayoría de los casos) el transcurso (más o menos dilatado) de tiempo; ofreciendo poca o ninguna solución *inmediata* en la esfera fiscal, que sería la deseable en una circunstancia de estado de alarma, que implica la paralización de muchas actividades económicas.

En este sentido, hay que plantearse si es posible acudir a una vía que implique la suspensión automática de los contratos para aquellos negocios afectados por la suspensión de actividades incluidas en el Real Decreto de estado de alarma. Y para ello hay que analizar, en primer lugar, la tipología de los posibles contratos incursos. Y en esta línea vamos a distinguir dos hipótesis: 1) los contratos de arrendamiento de negocio o industria y 2) los arrendamientos de locales de negocios.

<sup>14</sup> Cfr., Sentencia (Sala 1.ª) del TS núm. 333/2014, 30 de junio (rec. cas. núm. 2250/2012 –NCJ058627–), fundamento segundo. Asimismo, véanse las Sentencias núms. 591/2014, de 15 de octubre (rec. cas. núm. 2992/2012 –NCJ058985–), fundamento tercero; y 64/2015, de 24 de febrero (rec. cas. núm. 282/2013 –NCJ059860–), fundamento segundo.

<sup>15</sup> En efecto, en dicha sentencia se niega la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus* con base en la forma de retribución variable ya pactada; puesto que «la introducción en el contrato de un sistema combinado de retribución, variable según ingresos junto a un mínimo garantizado, muestra precisamente que las partes tuvieron en cuenta que mediante la aplicación del porcentaje variable en función del nivel de ocupación del hotel era posible que no se alcanzase en todos los ejercicios a lo largo de la vida del contrato los ingresos mínimos para satisfacer al propietario arrendador. Esta previsión es perfectamente coherente con la celebración de un contrato en el que el arrendamiento iba a durar diecisiete años, a lo largo de los cuales previsiblemente el nivel de ingresos podía ser variable. La fijación de una renta mínima garantizada junto a una renta variable según ingresos demuestra, precisamente, que el riesgo de la disminución de ingresos quedaba a cargo de la arrendataria». (Fundamento tercero).

<sup>16</sup> Y así se ha manifestado la doctrina, partidaria de la negociación de buena fe (cfr., Beltrán y Ponce, 30 de marzo de 2020; De la Torre Olid, 20 de abril de 2020; y Álvarez, 23 de abril de 2020).

## 2.1. El TS (Sala 1.<sup>a</sup>) ha trazado la línea divisoria entre ambos negocios destacando que:

[...] la distinción entre los arriendos de local de negocio y los de industria es absolutamente diáfana, destacando que mientras en los primeros se cede el elemento inmobiliario, es decir, un espacio construido y apto para que en él se explote el negocio, en los segundos el objeto contractual está determinado por una doble composición integradora, por un lado el local, como soporte material y, por otro, el negocio o empresa instalada y que se desarrolla en el mismo, con los elementos necesarios para su explotación, conformando un todo patrimonial. En este sentido cabe citar las Sentencias de 13 y 21 de diciembre de 1990, 20 de septiembre de 1991, 19 y 25 mayo 1992, 17 abril y 10 mayo 1993, 22 noviembre 1994, 4 octubre 1995 y 8 junio 1998, entre otras. (Sentencia núm. 137/2000, de 21 de febrero, rec. cas. núm. 1548/1995 –NCJ045898–, fundamento segundo).

Por tanto, es claro que nos encontramos, pese a su cercanía (no solo semántica), ante dos figuras contractuales distintas; tal y como tiene reconocida una constante doctrina legal, que viene destacando que:

[...] los arriendos de locales para negocio se diferencian de los propios de industria, en que en los primeros lo que se cede es el elemento inmobiliario, en cambio, en los segundos (arrendamientos especiales), el objeto contractual está determinado por una doble composición integradora; por un lado, el local, como soporte material y, por otro, el negocio o empresa instalada y que se desarrolla en el mismo, con los elementos necesarios para su explotación, conformando un todo patrimonial autónomo, sin que sea preciso que el arrendador aporte necesariamente todos los enseres y menajes para la comercialización de la actividad comercial a desarrollar, pues pueden ser ampliados o mejorados con los que aporte el arrendatario, incluso ser sustituidos, sin que ello afecte a la calificación y naturaleza del contrato como de locación industrial (sentencias de 20 de septiembre de 1991, 19 de mayo de 1992, 17 de abril de 1993, 10 de mayo de 1993 y 22 de noviembre de 1994)» considera existente un arrendamiento de industria en cuanto «se cedió todo lo necesario para el funcionamiento inmediato del negocio, a lo que nada afectan las adquisiciones posteriores por razones de utilidad o conveniencia, pues es el uso de la industria ya instalada, con elementos coordinados para su inmediata puesta en marcha, lo que constituye, según reiterada y constante doctrina de esta Sala, la unidad patrimonial con vida propia determinante del concepto jurídico de industria susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. (Sentencia del Tribunal Supremo –Sala 1.<sup>a</sup>– núm. 729/2006, de 7 de julio [rec. cas. núm. 4040/1999 –NCJ042827–], fundamento segundo).

**2.2.** Siendo diáfanos las diferencias entre uno y otro tipo comercial, también hay que destacar sus semejanzas a fin de determinar si las circunstancias del estado de alarma son proyectables con independencia del contrato ante el que nos encontremos. En este sentido ambos contratos tienen en común la causa y finalidad de los mismos: el desarrollo de una actividad económica, las diferencias se ciñen a las *maneras* y *tiempos* en que la misma

se desarrolla. En definitiva, ambos contratos se justifican con base en la misma causa; de forma que sin el desempeño de una actividad económica real y efectiva nos encontraríamos ante *negocios viciados en términos económicos*.

Por ello, consideramos que tanto los contratos de arrendamiento de negocio o industria, como los contratos de alquiler de locales de negocio comparten las vicisitudes ocasionadas por el estado de alarma y son susceptibles de recibir un trato normativo (y fiscal) homogéneo; máxime cuando se trata de negocios jurídicos en cuya confección prevalece la autonomía de las partes, ya que no se encuentran sujetos y constreñidos a un marco jurídico predeterminado<sup>17</sup>.

**2.3.** A tenor de las consideraciones precedentes, se desprenden con meridiana claridad dos cuestiones. La primera, de naturaleza estrictamente tributaria, que consiste en preguntarse si la paralización de la actividad económica de un sujeto pasivo habilita al devengo y exigibilidad de un tributo (estatal, autonómico o local) afectado por dicha suspensión. En nuestra opinión cualquier exacción tributaria que se materializa en orden a una capacidad económica sencillamente inexistente es inconstitucional por vulnerar el *concepto constitucional de tributo*, diseñado por el TC. Cuestión distinta será determinar las distintas figuras tributarias que pueden verse *interesadas* por la proyección de la referida doctrina constitucional. Lo que parece claro es que el sistema tributario debe adaptarse a la realidad sobre la que incide (en nuestro caso, una paralización de la generalidad de la actividad económica durante el estado de alarma) postulando el no devengo de gravamen fiscal alguno ligado a la suspensión legal de actividades ordenada por el Real Decreto de estado de alarma.

Y, la segunda, que (si bien se sitúa a extramuros del régimen tributario se encuentra estrechamente conectada con ella) se refiere al alcance y efectos de la suspensión de actividades decretada por el Ejecutivo a raíz del estado de alarma. Desde nuestra perspectiva se trata de una suspensión *legal* de actividades empresariales y profesionales y, por lo mismo, de aplicación automática sobre la realidad contractual afectada. Con ello queremos poner de manifiesto que no debería ser necesaria ninguna intimación entre los particulares contratantes, ni la búsqueda de base legal alguna (fuerza mayor, cláusula *rebus sic stantibus*, etc.) que justifique la suspensión de los contratos, más allá de la realidad jurídica del estado de alarma; que *per se* ampara la referida suspensión.

<sup>17</sup> Y así lo tiene reconocido la Sala 1.ª del TS en su Sentencia núm. 539/2017, de 3 de octubre (rec. cas. núm. 1298/2015 –NCJ062685–), para los casos de arrendamientos de locales de negocio donde razona que:

[...] el art. 4.3 LAU determina que las partes regirán sus relaciones de acuerdo con el principio de autonomía de la voluntad, por lo que en la sentencia recurrida se infringe dicho precepto en cuanto impone la aplicación del art. 11 de la LAU que no está previsto para los arrendamientos para uso distinto de vivienda, desequilibrando el sustrato económico que las partes tuvieron en cuenta para pactar el contrato, alterando las bases del mismo. (Fundamento séptimo).

Y en los casos de arrendamiento de negocio o industria, la Sentencia del TS (Sala 1.ª) núm. 153/2009, de 18 de marzo (rec. cas. núm. 665/2003 –NCJ049290–), señala que la normativa aplicable a los arrendamientos de industria ha de ser la contenida con carácter general en el CC y no la prevista en legislación especial (fundamento segundo).



Y, en nuestra opinión, tal planteamiento cuenta con el respaldo de la propia doctrina del TC que en estas situaciones:

[de] esta legalidad excepcional que contiene la declaración gubernamental **desplaza durante el estado de alarma la legalidad ordinaria en vigor**, en la medida en que viene a excepcionar, modificar o condicionar durante ese periodo la aplicabilidad de determinadas normas, entre las que pueden resultar afectadas leyes, normas o disposiciones con rango de ley, cuya aplicación puede suspender o desplazar. Esta incidencia sobre la legislación vigente antes de la declaración del estado de alarma, incluidas las normas con rango de ley que pudieran verse afectadas, encuentra cobertura en el propio texto constitucional (art. 116.2 CE) y en la Ley Orgánica 4/1981 (art. 6), que imponen como contenido necesario del decreto en el que se formaliza la decisión gubernamental de la declaración la determinación de «los efectos del estado de alarma», efectos que pueden implicar, como se dijo en el ATC 7/2012, «excepciones o **modificaciones pro tempore en la aplicabilidad de determinadas normas del ordenamiento vigente**, incluidas, en lo que ahora importa, determinadas disposiciones legales, que sin ser derogadas o modificadas sí pueden ver alterada su aplicabilidad ordinaria» (FJ 4). (STC 83/2016, de 28 de abril –NCJ061230–, fundamento décimo).

El Real Decreto de estado de alarma (y las sucesivas prórrogas) debe desplegar *efectos coordinados* en todo el ordenamiento jurídico; de manera uniforme y sin excepciones o particularidades. Realmente, ¿se puede sostener –en términos de lógica jurídica– que una actividad económica –constitucional y legalmente– suspendida despliegue efectos distintos sobre un *mismo* contrato?

Opinamos que, si la actividad económica se encuentra legalmente suspendida, lo estará de cara a la totalidad del ordenamiento. Sería una auténtica *burla jurídica* la consideración de que un (mismo) contrato (afectado por el estado de alarma) despliega efectos jurídicos distintos (suspensivos o no) en función del sector del ordenamiento jurídico ante el que nos encontremos. En este sentido y bajo el estado de alarma, cobra todo su vigor la *unicidad* del ordenamiento. En caso contrario se abre la puerta a la inseguridad jurídica y la arbitrariedad.

**2.4.** Ahora bien, ¿esta es la conclusión a la que ha llegado el Ejecutivo? ¿Nos encontramos ante un caso de suspensión general sin necesidad de invocación de normativa adicional a la del estado de alarma? O, por el contrario, ¿ha creado una solución singular que no se corresponde ni con la aquí sostenida –suspensión legal automática–, ni con alguna de las previstas con carácter general (fuerza mayor, *rebus sic stantibus*, etc.) en el ordenamiento?

Pues bien, el Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (RDL 15/2020), aborda esta cuestión fijando una *moratoria de pago singular* que no se corresponde con el régimen normativo común visto; ni con la tesis aquí defendida (desde una óptica estrictamente fiscal). El Gobierno justifica esta regulación en su exposición de motivos, señalando que:

[...] muchas actividades económicas se han visto obligadas a suspender su actividad o a reducir drásticamente la misma. En virtud de lo anterior, la falta de ingresos o la minoración de los mismos durante el periodo que dure el estado de alarma puede dar lugar a la incapacidad financiera de autónomos y pymes para hacer frente al cumplimiento, total o parcial, de sus obligaciones de pago de renta de locales en alquiler que pone en serio riesgo la continuidad de sus actividades.

A falta de acuerdo entre las partes, la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos no prevé causa alguna de exclusión del pago de la renta por fuerza mayor o por declaración de estado de alarma u otras causas, salvo en lo referido en su artículo 26, relativo a la habitabilidad de la vivienda derivada de la ejecución de obras, que puede ser aplicable a los locales de negocio vía artículo 30 de esta Ley.

Asimismo, si se acude a la regulación del Código Civil referida a la fuerza mayor, tampoco ofrece una solución idónea porque no ajusta la distribución del riesgo entre las partes, aunque puede justificar la resolución contractual en los casos más graves.

Ante esta situación, procede prever una regulación específica en línea con la cláusula «*rebus sic stantibus*», de elaboración jurisprudencial, que permite la modulación o modificación de las obligaciones contractuales si concurren los requisitos exigidos: imprevisibilidad e inevitabilidad del riesgo derivado, excesiva onerosidad de la prestación debida y buena fe contractual.

Se considera conveniente ofrecer una respuesta que permita abordar esta situación y regular un procedimiento para que las partes puedan llegar a un acuerdo para la modulación del pago de las rentas de los alquileres de locales.

Por tanto, se reconoce que la solución diseñada es «una regulación específica en línea con la cláusula *rebus sic stantibus*», que se caracteriza no por una suspensión en el pago de rentas por inactividad, sino en un simple aplazamiento del pago; cuya articulación jurídica es peculiar:

- **Primero.** Atendiendo a su caracterización como *derecho* (para el arrendatario) y *deber jurídico* (para el arrendador); salvo que con anterioridad hubieran llegado a un acuerdo sobre esta cuestión (art. 1.1 RDL 15/2020).
- **Segundo.** En función de los *contratos* afectados por dicha regulación, pues deberán tratarse de un «contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda de conformidad con lo previsto en el artículo 3 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, o de industria» (arts. 1.1 y 2.1 RDL 15/2020).
- **Tercero.** A tenor del *sujeto-arrendador* incurso, que deben cumplir determinados requisitos; concretamente que «sea una empresa o entidad pública de vivienda, o un gran tenedor, entendiéndose por tal la persona física o jurídica que sea titular de más de 10 inmuebles urbanos, excluyendo garajes y trasteros, o una superficie construida de más de 1.500 m<sup>2</sup>» (art. 1.1 RDL 15/2020). O, en su caso, que sea un «arrendador [...] distinto de los definidos en el artículo 1.1, y cumpla los requisitos previstos en el artículo 3» (ar. 2.1 RDL 15/2020).

- **Cuarto.** Por el *sujeto-arrendatario* que puede activar dicho *derecho-deber*, ya que deberá ser un *autónomo*<sup>18</sup> o una *pyme*<sup>19</sup>; debidamente acreditado<sup>20</sup>, so pena de encontrarse sujeto a las responsabilidades derivadas del incumplimiento de tales requisitos<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> Artículo 3.1 del RDL 15/2020:

[...] En el caso de contrato de arrendamiento de un inmueble afecto a la actividad económica desarrollada por el autónomo: a) Estar afiliado y en situación de alta, en la fecha de la declaración del estado de alarma mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar o, en su caso, en una de las Mutualidades sustitutorias del RETA. b) Que su actividad haya quedado suspendida como consecuencia de la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, o por órdenes dictadas por la Autoridad competente y las Autoridades competentes delegadas al amparo del referido real decreto. c) En el supuesto de que su actividad no se vea directamente suspendida como consecuencia de la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se deberá acreditar la reducción de la facturación del mes natural anterior al que se solicita el aplazamiento en, al menos, un 75 por ciento, en relación con la facturación media mensual del trimestre al que pertenece dicho mes referido al año anterior.

<sup>19</sup> Artículo 3.2 del RDL 15/2020:

[...] En caso de contrato de arrendamiento de inmueble afecto a la actividad económica desarrollada por una pyme: a) Que no se superen los límites establecidos en el artículo 257.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. b) Que su actividad haya quedado suspendida como consecuencia de la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, o por órdenes dictadas por la Autoridad competente y las Autoridades competentes delegadas al amparo del referido real decreto. c) En el supuesto de que su actividad no se vea directamente suspendida en virtud de lo previsto en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se deberá acreditar la reducción de su facturación del mes natural anterior al que se solicita el aplazamiento en, al menos, un 75 por ciento, en relación con la facturación media mensual del trimestre al que pertenece dicho mes referido al año anterior.

<sup>20</sup> Artículo 4 del RDL 15/2020:

[...] El cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 se acreditará por el arrendatario ante el arrendador mediante la presentación de la siguiente documentación: a) La reducción de actividad se acreditará inicialmente mediante la presentación de una declaración responsable en la que, en base a la información contable y de ingresos y gastos, se haga constar la reducción de la facturación mensual en, al menos, un 75 por ciento, en relación con la facturación media mensual del mismo trimestre del año anterior. En todo caso, cuando el arrendador lo requiera, el arrendatario tendrá que mostrar sus libros contables al arrendador para acreditar la reducción de la actividad. b) La suspensión de actividad, se acreditará mediante certificado expedido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o el órgano competente de la Comunidad Autónoma, en su caso, sobre la base de la declaración de cese de actividad declarada por el interesado.

<sup>21</sup> Artículo 5 del RDL 15/2020:

[...] Los arrendatarios que se hayan beneficiado del aplazamiento temporal y extraordinario en el pago de la renta sin reunir los requisitos establecidos en el artículo 3, serán responsables de los daños y perjuicios que se hayan podido producir, así como de todos los gastos generados por la aplicación de estas medidas excepcionales, sin perjuicio de las responsabilidades de otro orden a que la conducta de los mismos pudiera dar lugar.

- **Quinto.** Y, finalmente, se trata de una solución singular por la *extensión temporal* y las *condiciones económicas* de la moratoria; puesto que «se aplicará de manera automática y afectará al periodo de tiempo que dure el estado de alarma y sus prórrogas y a las mensualidades siguientes, prorrogables una a una, si aquel plazo fuera insuficiente en relación con el impacto provocado por el COVID-19, sin que puedan superarse, en ningún caso, los cuatro meses. Dicha renta se aplazará, sin penalización ni devengo de intereses, a partir de la siguiente mensualidad de renta arrendaticia, mediante el fraccionamiento de las cuotas en un plazo de dos años, que se contarán a partir del momento en el que se supere la situación aludida anteriormente, o a partir de la finalización del plazo de los cuatro meses antes citado, y siempre dentro del plazo de vigencia del contrato de arrendamiento o cualquiera de sus prórrogas» (art. 1.2 RDL 15/2020).

**2.5.** La siguiente cuestión se centra en nuestra valoración jurídica respecto de la solución confeccionada en el citado RDL 15/2020. Y, en este sentido, la misma es negativa por dos razones fundamentales. La primera, de raigambre estrictamente constitucional, pues –como veremos– evidencia una contradicción con el estado de alarma configurado; de forma que haya que preguntarse por la normativa que deba prevalecer: la propia del estado de alarma (RD 463/2020 y las prórrogas sucesivas) o la establecida en el mencionado RDL 15/2020. Y la segunda razón, de oponibilidad a dicho marco legal (esta vez de corte constitucional-tributario), se refiere a que obliga a tributar por una capacidad económica sencillamente inexistente. Vayamos por partes.

**2.5.1.** Como hemos destacado, el estado de alarma ha dado lugar a una suspensión legal generalizada de actividades económicas cuya consecuencia jurídica inmediata es asimismo una suspensión legal de la actividad comercial afectada por dicha paralización (y, en particular, de los contratos de arrendamiento de negocio o industria; y de los contratos de alquiler de locales de negocio). Por el contrario, la moratoria en el pago, diseñada en el RDL 15/2020, parte de una premisa contraria: los negocios afectados por la suspensión de actividades siguen desplegando efectos durante el estado de alarma; únicamente se prevé una moratoria en el pago de rentas. Advertida la discrepancia, ¿qué normativa debe primar?

Se podría acudir al principio de jerarquía normativa, concluyendo entonces que el RDL 15/2020 prevalecería sobre los Reales Decretos de estado de alarma. Sin embargo, no nos convence esta argumentación, ya que la situación de estado de alarma, en primer lugar, tiene *engarce directo* en la CE (art. 116 CE) y, acto seguido, es concreción de la LOEAES. En definitiva, nos resistimos a considerar los Reales Decretos sobre estado de alarma como meras y simples manifestaciones de la potestad reglamentaria (que es a lo que conduciría esta solución)<sup>22</sup>. Por el contrario, somos partidarios de abordar las posibles contradicciones

<sup>22</sup> En este sentido, además, hay que tener en cuenta que nuestro TC ha reconocido el *valor de ley* a los Reales Decretos de estado de alarma (Sentencia del TC 83/2016, de 28 de abril –NCJ061230–, fundamentos noveno y décimo).

existentes entre el marco regulador del estado de alarma y la normativa que se crea a partir de tal realidad con base en el principio de competencia. Desde esta perspectiva, la normativa (constitucional, legal y reglamentaria) que regula el estado de alarma forma una *unidad* jurídica, que primaría sobre toda la regulación posterior que se emite como consecuencia del citado estado de alarma (en nuestro caso, es evidente que el RDL 15/2020 justifica su *extraordinaria y urgente necesidad* en la situación generada por la COVID-19). Por tanto, bajo este prisma (el del principio de competencia), la normativa subsiguiente conectada con el régimen jurídico de estado de alarma, deberá ajustarse (y, por lo mismo, no contradecir) lo estipulado en los Reales Decretos sobre estado de alarma<sup>23</sup>.

En cualquier caso será el TC quien decida y resuelva sobre esta materia; es decir, sobre las posibles contradicciones entre régimen de estado de alarma y las normas emanadas a raíz (y por motivo) del mismo (principalmente, la relativa a los reales decretos-leyes).

**2.5.2.** Desde la perspectiva constitucional tributaria, la moratoria en el pago de rentas acordada en el RDL 15/2020 entra en confrontación directa con el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), puesto que parte no solo de que los contratos afectos por la suspensión de actividades no se encuentran suspendidos, desplegando efectos durante el estado de alarma; sino que además las rentas se han devengado durante ese tiempo y

<sup>23</sup> Y así se viene a exponer en la citada Sentencia del TC 83/2016, de 28 de abril (NCJ061230), al caracterizar constitucionalmente la situación de estado de alarma:

[...] La decisión gubernamental por la que se declara el estado de alarma no se limita a constatar el presupuesto de hecho habilitante de la declaración de dicho estado, esto es, la concurrencia de alguna o algunas de las situaciones o «alteraciones graves de la normalidad» previstas en la de la Ley Orgánica 4/1981 (art. 4) que pueden dar lugar a la proclamación del estado de emergencia, ni se limita tampoco a la mera la declaración de este. La decisión gubernamental tiene además un carácter normativo, en cuanto establece el concreto estatuto jurídico del estado que se declara. En otras palabras, dispone la legalidad aplicable durante su vigencia, constituyendo también fuente de habilitación de disposiciones y actos administrativos. La decisión gubernamental viene así a integrar en cada caso, sumándose a la Constitución y a la Ley Orgánica 4/1981, el sistema de fuentes del derecho de excepción, al complementar el derecho de excepción de aplicación en el concreto estado declarado. Y esta legalidad excepcional que contiene la declaración gubernamental desplaza durante el estado de alarma la legalidad ordinaria en vigor, en la medida en que viene a excepcionar, modificar o condicionar durante ese periodo la aplicabilidad de determinadas normas, entre las que pueden resultar afectadas leyes, normas o disposiciones con rango de ley, cuya aplicación puede suspender o desplazar. Esta incidencia sobre la legislación vigente antes de la declaración del estado de alarma, incluidas las normas con rango de ley que pudieran verse afectadas, encuentra cobertura en el propio texto constitucional (art. 116.2 CE) y en la Ley Orgánica 4/1981 (art. 6), que imponen como contenido necesario del decreto en el que se formaliza la decisión gubernamental de la declaración la determinación de «los efectos del estado de alarma», efectos que pueden implicar, como se dijo en el ATC 7/2012, «excepciones o modificaciones *pro tempore* en la aplicabilidad de determinadas normas del ordenamiento vigente, incluidas, en lo que ahora importa, determinadas disposiciones legales, que sin ser derogadas o modificadas sí pueden ver alterada su aplicabilidad ordinaria» (FJ 4). (Fundamento décimo).

ello constituye una auténtica ficción jurídica que lleva a gravar manifestaciones de riqueza sencillamente virtuales o inexistentes. Repárese que la moratoria o el aplazamiento en el pago de las rentas supone, en el plano fiscal, la existencia de una *renta real* que se ha tenido que materializar en un momento (el del estado de alerta) donde la actividad económica está suspendida por mandato legal (*fictio iuris*). Bajo las coordenadas del *concepto constitucional de tributo*, el pago aplazado de rentas (y de los tributos derivados de dichos abonos) se sustentará en unos ingresos que se habrán obtenido una vez que haya finalizado el estado de alarma (y la suspensión de actividades), no durante el estado de alarma. Y ello conculca el principio de capacidad económica. Además, en la esfera de tributación directa genera una situación de sobreimposición, ya que parte de los ingresos que se generen a partir de la salida del estado de alarma van a ir destinados a sufragar los pagos aplazados devengados durante el tiempo en que la actividad estuvo suspendida.

En definitiva, somos de la opinión de que el estado de alarma despliega un *efecto suspensivo uniforme* sobre la totalidad del ordenamiento jurídico. Y, consecuentemente, las actividades económicas paralizadas por el mandato normativo del estado de alarma deben tener un *tratamiento jurídico homogéneo* con independencia del sector del ordenamiento de que se trate (ya sea civil, mercantil, tributario, etc.).

### **3. El IVA sobre los alquileres (de negocios y de locales) de actividades económicas suspendidas por el estado de alarma**

1. Hasta el momento hemos analizado el efecto suspensivo que en nuestra opinión se deriva del estado de alarma decretado por el Ejecutivo. No obstante, en tanto no se pronuncien los tribunales, vamos a referirnos a la legalidad tributaria, haciendo hincapié en el IVA de los alquileres (de negocios y de locales) afectados por la suspensión de actividades económicas.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), tales operaciones tendrán la consideración de operaciones de servicios<sup>24</sup>, sujetos y no exentos al tipo general del 21 %<sup>25</sup>. Respecto al devengo, el

<sup>24</sup> Artículo 11 de la LIVA:

[...] Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios: [...] 2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. 3.º Las cesiones del uso o disfrute de bienes.

<sup>25</sup> Cfr., Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) V0530/2018, de 26 de febrero (NFC068184); y V3287/2019, de 28 de noviembre (NFC074388).

artículo 75.Uno.7.º de la LIVA establece que en las operaciones de arrendamiento el IVA se devengará, con carácter general, «en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción»<sup>26</sup>. Por tanto, habrá que acudir al contrato suscrito por las partes y, en particular, al clausulado que determina el régimen de pagos entre arrendador y arrendatario. En este sentido, el mismo precepto legal, en su párrafo segundo, precisa, que:

[...] No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Vemos, pues, que lo fundamental a efectos del devengo del IVA es lo pactado por las partes; y con base en ello hay que distinguir distintas hipótesis a tenor de la situación de estado de alarma. En primer lugar, hay que plantearse los casos en que arrendador y arrendatario han pactado (según el reconocimiento de una situación de fuerza mayor, o de aplicar la cláusula *rebus sic stantibus*, etc.) una reducción o una suspensión total en el pago de las rentas mientras dure la suspensión de actividades económicas. En tales circunstancias, ¿se ha devengado IVA? Pudiera argumentarse que, con independencia de lo pactado, la reducción o suspensión acordada no afecta al devengo del IVA; de manera que se mantendría el deber de repercutir el IVA pese al impago de rentas.

No obstante, en nuestra opinión, esto no resulta defendible no solo desde el plano del concepto constitucional del tributo que venimos sosteniendo; sino porque la *renta no resulta exigible*; tal y como tiene reconocido la DGT al interpretar el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA, cuando señala que:

[...] se considerará exigible la parte del precio cuando, con arreglo a Derecho y de acuerdo con los pactos suscritos entre las partes, el prestador de los servicios tenga derecho a exigir del destinatario el pago [en nuestra hipótesis no lo tiene con base precisamente en lo acordado por las partes] del importe parcial de la contraprestación, aunque no se haya hecho efectivo su importe [...] el devengo del Impuesto

<sup>26</sup> En este sentido, hay que tener en cuenta que la DGT establece una regla fija y estricta de devengo del IVA en estas operaciones de arrendamiento, sosteniendo que:

[...] solo en el caso de que formal y expresamente se cancele la relación contractual arrendaticia del local [...], se dejará de devengar el Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, tal y como se establece en la consulta vinculante de este Centro Directivo de 14 de abril de 2014, n.º V104714, en tanto no se cancele plenamente la relación arrendaticia, en su caso, mediante el cumplimiento por sentencia judicial y desahucio del local, se seguirá devengando el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo... (Consulta vinculante V3233/2015, de 21 de octubre -NFC057086-).

sobre el Valor Añadido en la prestación de servicios de arrendamiento se producirá cuando resulte exigible la parte del precio correspondiente según lo acordado entre las partes. (Consulta vinculante V2892/2016, de 22 de junio –NFC060841–).

Repárese que aquí un acuerdo específico (motivado por la suspensión de actividades del estado de alarma) de reducción o de suspensión en el pago de rentas; y al mismo hay que atenerse. Lo relevante, a efectos probatorios, será reflejar, a través de la correspondiente adenda (o de otro medio de prueba), dicha modificación contractual, para el caso de que Administración tributaria requiera la justificación de dicha alteración en las condiciones del negocio jurídico.

**2.** La otra hipótesis se refiere a la aplicación de la moratoria de pago regulada en el RDL 15/2020. Y, concretamente, a la manera en que el aplazamiento en el pago de rentas incide sobre el devengo del IVA. Dicha moratoria, ¿produce los mismos efectos en el IVA? O, por el contrario, ¿se debe considerar que no altera su devengo?

La DGT, por su parte, ha tenido la oportunidad de analizar situaciones parecidas a la de la suspensión de actividades del estado de alarma. En particular, con motivo de cierres temporales de locales con impagos de rentas. Estableciendo, como principio general, el mantenimiento inalterado del devengo del IVA a pesar del impago temporal de rentas. Así, la Consulta vinculante V1485/2016, de 7 de abril (NFC060155), sostiene que:

[...] el devengo de las cuotas del arrendamiento se produce en el momento de su exigibilidad, con independencia del momento en que el arrendatario hubiera hecho efectiva la renta estipulada. Por otra parte, [...] no se precisa el momento en que las partes originariamente acordaron para la exigibilidad de cada una de las rentas correspondientes al arrendamiento ni tampoco el momento, antes o después del devengo de las rentas impagadas, en que las partes llegan al acuerdo para pagar, diferidamente, las rentas que dejan de satisfacerse por el arrendatario por motivo de la clausura del local arrendado. Partiendo de la hipótesis de que las rentas del alquiler fueran exigibles al vencimiento de cada mes natural, plazo habitual en esta modalidad de contratos, el devengo del Impuesto correspondiente a cada mensualidad se produciría en el momento de dicha exigibilidad y las cuotas correspondientes habrán de consignarse en la declaración-liquidación periódica correspondiente a la fecha de devengo de cada mensualidad de arrendamiento.

No obstante, la Consulta vinculante V1117/2016, de 21 de marzo –NFC059232–, mantiene una posición más matizada (y, por lo mismo, más acertada) que la anterior, supeditando el momento del devengo a lo pactado a resultas de la situación coyuntural desencadenada:

De acuerdo con lo expuesto, solo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia, o se modifique el momento de su exigibilidad, con motivo de la medida cautelar de clausura del local



que impide el uso del mismo, se dejará de devengar el Impuesto sobre el Valor Añadido. En el caso [...] no parece que se produzca esta cancelación de la relación contractual, toda vez que el arrendatario está de acuerdo en abonar las cuotas de arrendamiento correspondientes al periodo de interrupción, aunque sea de un modo fraccionado y diferido. En consecuencia, en tanto no se cancele o modifique la relación arrendaticia, se seguirá devengando el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se había pactado.

Y este último planteamiento es el que mantiene la DGT en su reciente (resolviendo una consulta ocasionada por el estado de alarma) Consulta vinculante V1467/2020, de 19 de mayo, en la que:

[...] solo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia o se modifique el momento de su exigibilidad se dejará de devengar el Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, en tanto no se cancele o modifique la relación arrendaticia se seguirá devengando el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se había pactado.

**2.1.** Aquí se plantea, además y dado que (como regla general) se constata el devengo del IVA durante el estado de alarma para las actividades suspendidas, la posibilidad de instar el aplazamiento o fraccionamiento de pago de las cantidades repercutidas. En este sentido, el artículo 65.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), fija una serie de supuestos en los que no será posible solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de pago de determinadas deudas tributarias; concretamente, en su apartado f) incluye «las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas». De ahí que la DGT tenga reconocido que el obligado tributario que «que trimestralmente liquida el IVA de un local comercial, podrá solicitar el aplazamiento y fraccionamiento si acredita que no ha cobrado las cuotas de IVA repercutidas» (Consulta vinculante V2074/2017, de 3 de agosto –NFC066265–). Por tanto, de nuevo nos encontramos ante una cuestión de prueba (arts. 105 y 106 LGT); de ahí la importancia de la debida constancia documental del acuerdo entre las partes sobre la moratoria en el pago de rentas.

**2.1.1.** Repárese, asimismo, que pese a la suspensión o moratoria en el pago de rentas, se mantiene el deber de presentar las correspondientes autoliquidaciones de IVA, conforme a lo dispuesto en los artículos 164.Uno.6.º de la LIVA y del artículo 71.1 del Reglamento del IVA (RD 1624/1992), que ha ratificado la DGT destacando que el contribuyente del IVA «deberá presentar la declaración-liquidación periódica, modelo 303, aun en el supuesto de que en el correspondiente periodo de liquidación no existan, en su caso, cuotas devengadas ni se practique deducción alguna de cuotas soportadas» (Consulta vinculante V2297/2009, de 13 de octubre –NFC036018–).

3. Otra cuestión relevante si bien, quizás, no tanto mientras se mantenga el estado de alarma, como una vez que finalice este y se produzcan impagos regulares de rentas a resultas de la crisis económica provocada por la COVID-19, estriba en la posibilidad de rectificar las cuotas de IVA repercutidas e ingresadas.

En este sentido, el artículo 80 de la LIVA contempla distintas hipótesis para instar la modificación de la base imponible del IVA ingresado en su día. Veamos si contemplan una situación como la aquí analizada (de suspensión legal de actividades económicas mientras dura el estado de alarma).

Así, en primer lugar, el artículo 80.Dos de la LIVA, permite la rectificación «cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente». En principio y con las debidas cautelas la expresión «con arreglo a Derecho» puede incluir perfectamente la situación de estado de alarma, dado que bajo dicha situación nos encontramos ante una suspensión normativa de ciertas actividades económicas. Veremos, no obstante, como se manifiesta la DGT<sup>27</sup> y, en última instancia, los Tribunales Superiores de Justicia. En nuestra opinión esta alternativa es la que se ajusta a la tesis aquí defendida (de efectos uniformes de la situación de estado de alarma sobre todo el ordenamiento jurídico).

Por su parte, el artículo 80.Tres de la LIVA regula la posibilidad de modificación en situaciones de concurso. En particular, establece que:

[...] la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

<sup>27</sup> En este sentido, la reciente Consulta vinculante V1467/2020, de 19 de mayo, reconoce esta posibilidad, con base en una invocación general del artículo 80.Dos de la LIVA, señalando que «si con posterioridad al devengo de las operaciones se estipula entre las partes una reducción del importe fijado en concepto de renta por el arrendamiento, procederá la minoración de la base imponible en la cuantía correspondiente. En este caso, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992, en lo que se refiere a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas».

De ahí que, si se conecta la situación de estado de alarma a un concurso, quedaría la puerta abierta a dicha rectificación.

Y, por último, tenemos el artículo 80.Cuatro de la LIVA que prevé la modificación de las bases imponibles para todas aquellas operaciones que puedan calificarse como total o parcialmente «incobrables». A estos efectos:

[...] A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.<sup>a</sup> Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno solo, respectivamente, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.<sup>a</sup> podrá ser, de seis meses o un año.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.<sup>a</sup>, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

2.<sup>a</sup> Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.<sup>a</sup> Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.<sup>a</sup> Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.<sup>a</sup> anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.<sup>a</sup> anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.<sup>a</sup> anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de tres meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de este o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Probablemente sea esta la alternativa preferida por la Administración tributaria<sup>28</sup>. Y si bien es cierto puede resultar de aplicación; en nuestra opinión –como queda dicho– la que más se ajusta a la situación de estado de alarma (y, claro está, mientras la suspensión de actividades se mantenga) es la prevista en el artículo 80.Dos de la LIVA. Las otras dos (art. 80.Tres y Cuatro LIVA) están instrumentadas para regular las consecuencias derivadas del estado de alarma que, sin duda alguna, están provocando una crisis económica que aborcará a situaciones de concurso y de créditos incobrables.

<sup>28</sup> Vid., Consulta vinculante V3233/2015, de 21 de octubre (NFC057086).

4. En nuestra opinión y conforme a lo que venimos postulando, ninguna de las posiciones vistas se ajusta al marco *legal* del estado de alarma decretado por el Ejecutivo y que, a los efectos que aquí interesan, se caracteriza por una suspensión legal de actividades económicas no esenciales; que proyecta su alcance sobre todo el ordenamiento. Y supone la suspensión *ope legis* (es decir, sin necesidad de invocar causa alguna) de los contratos afectados por la referida paralización y, por lo mismo, por el no devengo de IVA alguno mientras se mantenga la vigencia del estado de alarma.

## 4. A modo de conclusión

De la aprobación del estado de alarma se deducen una serie de consecuencias que proyectan su eficacia en todo el ordenamiento jurídico y, en particular, en la esfera fiscal; a saber:

- 1.<sup>a</sup> El estado de alarma, de acuerdo con nuestra doctrina constitucional, perfila durante su vigencia (siempre transitoria) un régimen jurídico especial que neutraliza (en la medida que lo contradiga) las disposiciones normativas de aplicación general (Sentencia del TC 83/2016).
- 2.<sup>a</sup> Asimismo, toda la normativa que, a resultas del estado de alarma decretado, se emita (nos referimos fundamentalmente a los reales decretos-leyes que se están dictando y, en concreto, al RDL 15/2020) para hacer frente a los efectos de todo tipo (particularmente, a los efectos que aquí interesan, los de naturaleza económica y fiscal) que genera dicha situación, deben respetar (y no vulnerar) el propio marco normativo del estado de alarma (RD 463/2020).
- 3.<sup>a</sup> El estado de alarma aprobado establece una suspensión generalizada para el ejercicio de un gran número de actividades económicas, cuyo objetivo despliega efectos jurídicos directos y coordinados sobre todos los sectores del ordenamiento.
- 4.<sup>a</sup> Toda la actividad comercial afectada por la suspensión legal de actividades debería quedar suspendida *ope legis*, en virtud del estado de alarma decretado, mientras se mantenga (claro está) la referida paralización.
- 5.<sup>a</sup> De acuerdo con la construcción del concepto constitucional de tributo y de la particular relevancia del principio de capacidad económica como *límite* a cualquier exacción de naturaleza tributaria, no debería exigirse gravamen alguno sobre aquella actividad económica incurrida en la suspensión del estado de alarma; so pena de gravar manifestaciones con capacidad económica *inexistentes o ficticias*.



## Referencias bibliográficas

- Álvarez, S. (23 de abril de 2020). Pandemia, fuerza mayor y cláusula *rebus sic stantibus* a la luz de la jurisprudencia. *Diario La Ley*, 9619, Sección Doctrina.
- Aragón Reyes, M. (10 de abril de 2020). Hay que tomarse la Constitución en serio. *El País*.
- Beltrán, J. y Ponce, I. (30 de marzo de 2020). Consecuencias contractuales derivadas de la declaración del estado de alarma y los contratos de arrendamiento para uso distinto de vivienda. *Diario La Ley*, 9604, Sección Tribuna.
- Casado Ollero, G. (1982). El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta. El contenido constitucional de la capacidad económica. *REDF*, 34.
- Madrigal Martínez-Pereda, C. (4 de mayo de 2020). La sociedad cautiva. *El Mundo*.
- Palao Taboada, C. (1976). Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. *Estudios Jurídicos Homenaje al profesor Federico de Castro*. Madrid: Tecnos. Vol. II.
- Torre Olid, F. de la. (20 de abril de 2020). Eficacia del contrato en la crisis del coronavirus. *Diario La Ley*, 9616, Sección Tribuna.



# Una propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados

**Nicolás Díaz Ravn**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Sevilla  
Abogado*

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

El Derecho Tributario es empleado con frecuencia como mecanismo para atraer a contribuyentes a determinados territorios. Existen ejemplos de medidas fiscales con dicha finalidad tanto a nivel nacional como internacional.

La propuesta que desde el Gobierno se ha realizado para promover medidas que faciliten el retorno a España de personas que dejaron nuestro país durante los años de la crisis no se apoya en gran medida en el Derecho Tributario. Pese a ello, se contempla el estudio de medidas fiscales que incentiven el regreso a España de quien se vio forzado a emigrar.

El objeto de este trabajo es doble: por un lado, analizar de qué forma se utiliza el Derecho Tributario para influir en la decisión de los contribuyentes de fijar su residencia en un territorio o en otro; y, por otro, efectuar una propuesta de mejora del régimen especial para trabajadores.

**Palabras clave:** IRPF; régimen especial para trabajadores desplazados; Plan de Retorno a España.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 31-05-2020

**Cómo citar:** Díaz Ravn, N. (2020). Una propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 37-62.





# A proposal to reform the special tax regime for displaced workers

Nicolás Díaz Ravn

## Abstract

Tax Law is frequently used as a mechanism to attract taxpayers to certain territories. There are examples of fiscal measures with this purpose both at national and international level.

The Government's proposal to promote measures that aims to facilitate the return to Spain of people who left our country during the years of the crisis does not rely to a great extent on Tax Law. Despite this, the study of fiscal measures that encourage the return to Spain of those who were forced to emigrate is contemplated.

The purpose of this paper is twofold: on the one hand, to analyse how Tax Law is used to influence the decision of taxpayers to establish their residence in one territory or another; and, on the other hand, to make a proposal to improve the special regime for displaced workers that allows recovering the human capital lost during the years of crisis.

**Keywords:** Personal Income Tax; special tax regime for displaced workers; Return to Spain Plan.

**Citation:** Díaz Ravn, N. (2020). Una propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 37-62.





## Sumario

1. Introducción
  2. El Derecho Tributario como herramienta para atraer nuevos contribuyentes
    - 2.1. Medidas adoptadas por otros países
      - 2.1.1. Reino Unido y el *remittance basis*
      - 2.1.2. Portugal y el régimen de los «residentes no habituales»
      - 2.1.3. Países Bajos y el 30 % *ruling*
      - 2.1.4. Italia y ¿la *Ley Cristiano*?
      - 2.1.5. Dinamarca y su régimen de expatriados
    - 2.2. Medidas adoptadas en el ordenamiento tributario español
      - 2.2.1. Reducciones para contribuyentes situados en Ceuta y Melilla
      - 2.2.2. Reducciones para contribuyentes situados en Canarias
      - 2.2.3. El régimen especial para trabajadores desplazados
  3. Propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados
    - 3.1. Necesidad de incentivar el regreso a España del capital humano perdido durante los años de crisis
    - 3.2. Aspectos temporales de la propuesta
    - 3.3. Evitando la proliferación de regímenes especiales
    - 3.4. Contenido de la propuesta
  4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Bibliografía



## 1. Introducción

Desde que se inició la no tan lejana (pero casi ya olvidada) crisis financiera del año 2008, cientos de miles de españoles<sup>1</sup> se vieron obligados a emigrar en busca de oportunidades imposibles de encontrar en nuestro país. En gran parte, personas muy cualificadas, pero con serias dificultades para encontrar un puesto de trabajo acorde con su perfil y que, ante la perspectiva de aceptar empleos precarios, o en sectores ajenos a su formación, optaron por «hacer las maletas» y, dejando atrás su país, comenzar una nueva vida en otro destino.

Si, a nivel individual, la necesidad de emigrar implica un enorme sacrificio por parte de la persona que debe dejar atrás sus raíces, a nivel de la colectividad la situación señalada tiene un coste incalculable: no solo supone la pérdida de todos los recursos públicos destinados a la formación de esas personas; también implica prescindir, en muchos casos, de profesionales altamente cualificados que, en lugar de prestar sus servicios para entidades, públicas o privadas, españolas, lo harán para entidades extranjeras.

Por ello, no es de extrañar que, desde las Administraciones, se estudien medidas para recuperar todo ese capital humano perdido durante tantos años. A dicha inquietud responde el «Plan de Retorno a España», calificado de «muy ambicioso» por parte de la secretaria de Estado de Migraciones, y aprobado por el Consejo de Ministros en su reunión del día 22 de marzo de 2019.

Por otro lado, si hablamos de emigración y, por lo tanto, de cambios de residencia, necesariamente debemos tener en cuenta las implicaciones fiscales que de ello se derivan. La pérdida, o adquisición, de la condición de residente en un determinado país puede ser la lógica consecuencia de la decisión de emigrar a otro territorio. Pero también puede ocurrir que, si no el principal, uno de los motivos del traslado de residencia sea precisamente

---

<sup>1</sup> Fuente: Instituto Nacional de Estadística, estadísticas de migraciones exteriores.

adquirir, o perder, la condición de residente de un país, a fin de resultar acreedor de un régimen fiscal más beneficioso que el aplicado hasta la fecha.

De esta manera, el Derecho Tributario puede influir en la toma de decisiones tan relevantes como el país en el que el contribuyente desea fijar su residencia y desarrollar su actividad. Y ese, principalmente, es el objeto del presente trabajo: por un lado, analizar de qué manera la normativa fiscal trata los cambios de residencia, con especial atención a las medidas que buscan atraer contribuyentes a un determinado territorio; por otro, realizar una propuesta de modificación de nuestra normativa interna que permita contribuir, junto a otras medidas, al objetivo de recuperar a las personas que se vieron obligadas a salir al extranjero en busca de una oportunidad laboral.

## 2. El Derecho Tributario como herramienta para atraer nuevos contribuyentes

La normativa de los principales impuestos directos de nuestro ordenamiento jurídico-tributario dedica determinados preceptos a la regulación de las consecuencias derivadas del cambio de residencia del contribuyente. A modo de ejemplo, podemos citar:

- En el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), la conocida como «cuarentena fiscal» del artículo 8.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (LIRPF); la regla de imputación temporal del artículo 14.3 de la LIRPF; o el artículo 95 bis de la LIRPF para ganancias de patrimonio por cambios de residencia. En materia de retenciones, el artículo 99.8 de la LIRPF.
- En el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS), el artículo 19 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que contempla la integración de determinadas rentas en la base imponible de entidades que trasladan su residencia al extranjero; el artículo 27.2 b) de la LIS, que considera concluido el periodo impositivo por el cambio de residencia de una entidad al extranjero; o los artículos 80.4 y 81.3 de la LIS, en sede del «régimen fiscal de fusiones»<sup>2</sup>.

En las siguientes líneas, no obstante, nos vamos a centrar en las medidas tributarias adoptadas, tanto en España como en otros países, que tienen como objetivo atraer contribuyentes a un determinado país o territorio.

---

<sup>2</sup> Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

## 2.1. Medidas adoptadas por otros países

Un recorrido por la normativa tributaria de otros países de nuestro entorno nos permite descubrir regímenes cuyo objetivo no es otro que atraer a sus respectivos territorios a trabajadores extranjeros, generalmente con una alta cualificación profesional o perceptores de elevados ingresos. Cada uno de esos regímenes somete la duración de los mismos a plazos distintos (generalmente entre 5 y 10 años). Y cada uno incentiva el traslado de trabajadores extranjeros vía reducción de impuestos, con mecanismos que pueden clasificarse en dos tipos: por un lado, reduciendo (o eximiendo de gravamen) los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente; por otro (como ocurre en España con el régimen de los trabajadores desplazados), aplicando un tipo de gravamen reducido.

Vamos a relacionar en las siguientes líneas algunos de esos regímenes, señalando sus principales características a fin de contrastarlas con las existentes en España.

### 2.1.1. Reino Unido y el *remittance basis*

En el Reino Unido se contempla un régimen especial para residentes no domiciliados<sup>3</sup> en dicho país. Básicamente, este régimen supone tributar, por un lado, por las rentas obtenidas de fuentes británicas, al tipo que corresponda según la normativa interna del país; por otro, tributar por las rentas obtenidas en el extranjero, pero solo en la medida en que sean remitidas al Reino Unido. En consecuencia, las rentas generadas en el extranjero y que no se envíen al Reino Unido, no tributarán en este país<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> La figura del residente no domiciliado, o *non-dom*, responde a la del contribuyente que, pese a residir en el Reino Unido, mantiene su domicilio permanente fuera de dicho país. Conforme a la regulación actual, una persona física se considera domiciliada en el Reino Unido si cumple alguna de las siguientes condiciones: 1) nació en el Reino Unido, su domicilio original estuvo en el Reino Unido y fue residente en el Reino Unido durante el año fiscal 2017-2018 o posteriores; o 2) ha sido residente en el Reino Unido en, al menos, 15 de los 20 años anteriores.

<sup>4</sup> Conviene tener en cuenta, en el caso de que resulte de aplicación el vigente convenio para evitar la doble imposición entre España y Reino Unido, que el artículo 23.1 del mismo dispone:

Cuando en virtud de cualquier disposición del presente Convenio un Estado contratante reduzca el tipo impositivo correspondiente a un elemento de renta, beneficio o ganancia de un residente del otro Estado contratante o lo exonere de imposición y, de acuerdo con la normativa vigente en ese otro Estado contratante ese residente esté sujeto a imposición en ese otro Estado únicamente respecto de aquel elemento de renta, beneficio o ganancia que se remita a ese otro Estado o se reciba en él, y no por razón de su importe íntegro, dicha reducción o exención se aplicará únicamente a la parte de la renta, beneficio o ganancia que se someta a imposición en ese otro Estado.

De este modo, por ejemplo, dividendos obtenidos por un *non-dom* residente en el Reino Unido, pero procedentes de una entidad española, no podrán beneficiarse en España, al tributar en el impuesto sobre

Diversas modificaciones a este régimen han derivado, en la actualidad, en la aplicación de un recargo (RBC, *Remittance Basis Charge*) exigible a los contribuyentes que, teniendo la condición de residentes en el Reino Unido durante un periodo dilatado de tiempo, deseen seguir aplicando este régimen. Dicho recargo asciende a 30.000 libras para contribuyentes residentes en el Reino Unido en, al menos, 7 de los 9 ejercicios anteriores; y a 60.000 libras para contribuyentes residentes en el Reino Unido en, al menos, 12 de los 14 ejercicios anteriores. En definitiva, se va minorando el incentivo fiscal de forma progresiva, si bien su duración puede llegar a ser de hasta 14 años (la más alta de los diferentes países que vamos a comentar).

### 2.1.2. Portugal y el régimen de los «residentes no habituales»

La normativa portuguesa considera como residentes no habituales en territorio portugués a los sujetos pasivos que, trasladando su residencia a dicho país, no hayan tenido el carácter de residente en cualquiera de los cinco años anteriores. La duración de este régimen se extiende, temporalmente, durante 10 años consecutivos, contados desde la inscripción como residente en Portugal. Desde el punto de vista subjetivo, no cualquier persona puede acogerse a este régimen. Es necesario, por el contrario, que desarrolle determinadas actividades de alto valor añadido que vienen enumeradas en una Orden de enero de 2010.

En cuanto al contenido del régimen aplicable a estos contribuyentes, se puede concretar en dos medidas:

- Respecto de las rentas de fuente interna, se contempla la aplicación de un tipo de gravamen fijo, del 20 %, a las rentas que deriven de las actividades de alto valor añadido desarrolladas por el contribuyente.
- Respecto de las rentas de fuente externa, y como mecanismo para evitar la doble imposición jurídica internacional, se prevé la aplicación del método de exención.

Recientemente se ha aprobado otro régimen fiscal con parecida finalidad, que comentaremos en otro epígrafe de este trabajo.

### 2.1.3. Países Bajos y el 30% *ruling*

En los Países Bajos se favorece la llegada de personal cualificado de otros países a través de un incentivo fiscal que permite, cumpliéndose determinados requisitos, eximir de gravamen un 30 % de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente.

---

la renta de no residentes (IRNR), del tipo reducido previsto en el artículo 10 del convenio, a menos que se remitan al Reino Unido.

Las condiciones que se exigen para optar a este régimen consisten en:

- El traslado a los Países Bajos debe estar motivado por una relación laboral.
- El trabajador ha de ser contratado en un tercer país (o ser enviado a los Países Bajos desde un tercer país por parte de su empresa).
- Durante los años inmediatamente anteriores al primer día de trabajo en los Países Bajos, el contribuyente debía vivir fuera de dicho país, al menos, durante 16 meses, y a una distancia superior a 150 kilómetros desde la frontera.
- El trabajador debe poseer una experiencia específica que no se encuentre, o se encuentre escasamente, en los Países Bajos. A diferencia del régimen portugués, en el que una orden relaciona las actividades de alto valor añadido susceptibles de acogerse al régimen de los residentes no habituales, la normativa neerlandesa considera cumplida esta condición si el salario del contribuyente excede determinados límites (salvo trabajos de investigación científica, respecto de los cuales no se exige un salario mínimo para poder aplicar a la exención del 30%).

Finalmente, la duración de este régimen se ha reducido, a partir del año 2019, de 8 a 5 años.

#### 2.1.4. Italia y ¿la *Ley Cristiano*?

Dos regímenes pensados para atraer contribuyentes a Italia existen actualmente en la normativa de dicho país: uno para empleados con alta cualificación y otro para contribuyentes con elevado patrimonio neto.

El primero de ellos, introducido en el año 2015, guarda muchas similitudes con nuestro régimen especial para trabajadores desplazados, ya que se requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) En primer lugar, que el beneficiario no hubiese tenido la condición de residente en Italia en los últimos cinco ejercicios. Además, ha de mantener la condición de residente en Italia durante, al menos, dos años.
- b) En segundo lugar, que el trabajo se realice para una empresa residente en Italia en virtud de una relación laboral con dicha empresa o con otra vinculada con la misma.
- c) En tercer lugar, que la actividad laboral se preste principalmente en Italia.
- d) Finalmente, que el trabajador desempeñe funciones directivas o esté en posesión de requisitos de alta cualificación o especialización, en los términos previstos reglamentariamente.

Cumplidos los anteriores requisitos, el contribuyente podrá considerar exentos el 50 % (hasta el año 2016 incluido, el 30 %) de sus rendimientos del trabajo, durante el año del traslado de la residencia a Italia y los cuatro siguientes.

Observamos como, pese a existir similitudes entre la normativa italiana y la española (con divergencias relativas a los requisitos temporales, que varían de un país a otro), la principal diferencia se encuentra en la delimitación subjetiva de los beneficiarios de este régimen, ya que la normativa italiana no se aplica a todos los trabajadores que se trasladen a Italia sino a aquellos que cumplan la condición de, o bien desempeñar funciones directivas (de modo similar a como la actual redacción de nuestra LIRPF regula el régimen de trabajadores desplazados) o bien poseer una alta cualificación o especialización (condición esta que no se requiere en nuestro régimen especial).

Respecto al segundo régimen, en vigor desde enero de 2017 y dirigido a contribuyentes con un elevado patrimonio neto (régimen que, en un alarde de originalidad o, más bien, de falta de ella, podríamos denominar «Ley Cristiano Ronaldo», al no excluir a deportistas profesionales de su ámbito de aplicación), el mismo confiere a los contribuyentes que trasladen su residencia a Italia, y en términos parecidos al régimen británico del *remittance basis*, optar por un impuesto sustitutivo, ascendente a 100.000 euros anuales, en lugar del que correspondería sobre las rentas de fuente externa. Las rentas obtenidas en Italia tributarán al tipo progresivo que corresponda.

Este segundo régimen puede extenderse en el tiempo hasta 15 años, y requiere que quien opte por él no hubiese tenido la condición de residente en Italia en al menos nueve de los últimos 10 años anteriores al ejercicio en el que se efectúe la opción.

### 2.1.5. Dinamarca y su régimen de expatriados

Finalizamos nuestro recorrido normativo por diferentes países europeos con medidas para atraer contribuyentes con el régimen de expatriados, contenido en la normativa danesa.

Se requiere no haber tenido la condición de residente en Dinamarca en los tres años anteriores al traslado de la residencia al país escandinavo, ni haber tributado en condición de no residente en dicho país por rendimientos del trabajo o derivados de un establecimiento permanente obtenidos en territorio danés. En caso de ejercer funciones directivas en la entidad para la cual se prestan servicios, se exige no tener el control de la misma. Aparte de ese requisito, no se exigen otras cualidades en el empleado, por lo que no se excluye a los deportistas profesionales de su ámbito de aplicación. En todo caso, la mayor parte del trabajo (aunque no necesariamente todo) debe realizarse en territorio danés.

El ámbito subjetivo se concreta más exigiendo, bien tener la condición de investigador, bien obtener unos ingresos superiores a un límite mínimo.

El contenido de este régimen consiste en tributar al tipo reducido del 27 %, lo cual podrá hacer durante un periodo máximo de 84 meses (no necesariamente continuados).

## 2.2. Medidas adoptadas en el ordenamiento tributario español

Tras este repaso de derecho comparado de la normativa de otros países, nos centraremos a continuación en los mecanismos que el ordenamiento tributario español prevé para influir en la decisión del contribuyente de fijar su residencia o, al menos, de desarrollar su actividad, en determinados territorios.

### 2.2.1. Reducciones para contribuyentes situados en Ceuta y Melilla

Tanto en la LIRPF como en la LIS se introducen normas cuya finalidad es atraer contribuyentes a las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla<sup>5</sup>.

En el ámbito de las personas físicas, el artículo 68 (Deducciones) de la LIRPF, en su apartado 4, contempla la posibilidad de aplicar una deducción del 60 % (50 % hasta 2017) en los siguientes casos:

- a) Por un lado, a contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla. La deducción se aplica sobre la parte de cuota que, proporcionalmente, corresponda a rentas obtenidas en ambas ciudades.

Adicionalmente, si la residencia se prolonga durante al menos tres años, la reducción también puede aplicarse, a partir de los periodos impositivos siguientes, por rentas obtenidas fuera de ambas ciudades, a condición de que al menos una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente esté situado en dichas ciudades. En este último caso, las rentas obtenidas fuera de Ceuta o Melilla que pueden generar la deducción se encuentran limitadas cuantitativamente, de forma que no pueden superar el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en ambas ciudades.

- b) Por otro lado, los contribuyentes que no tengan su residencia en Ceuta o Melilla podrán igualmente aplicar una deducción en cuota del 60 % en la proporción que las rentas obtenidas en dichos territorios hayan contribuido a formar las bases liquidables positivas (general y del ahorro) del sujeto pasivo.

---

<sup>5</sup> En el ámbito del impuesto sobre el patrimonio (IP), el artículo 33 de la Ley 19/1991, en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 4/2008, contemplaba una bonificación del 75 % sobre la cuota que, proporcionalmente, correspondiese a bienes y derechos situados en Ceuta y Melilla. Tras la supresión de la exigencia de dicho tributo, el Real Decreto-Ley 13/2011 volvió a recuperarlo, «temporalmente».



Por su parte, el artículo 33 de la LIS regula una bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, y aplicable en los siguientes términos:

- La bonificación es del 50 %.
- Se aplica sobre la parte de cuota íntegra que corresponda a rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y, además, por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios.
- Las entidades beneficiarias pueden ser entidades residentes en alguna de ambas ciudades, o establecimientos permanentes situados en ellas de otras entidades españolas o no residentes.
- Se exige que la entidad beneficiaria cierre un ciclo mercantil generador de ingresos en Ceuta o Melilla.
- Transcurridos tres años de residencia en alguna de dichas ciudades, y al igual que ocurre en el IRPF, la deducción se extiende a rentas obtenidas fuera de ellas, siempre que la mitad de los activos de la entidad estén situados en Ceuta o Melilla.

## 2.2.2. Reducciones para contribuyentes situados en Canarias

En el caso de las islas Canarias, la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, contiene diversas medidas para atraer y mantener la inversión en el archipiélago. Citamos a continuación las especialidades que, con dicha finalidad, se contemplan en materia de impuestos directos:

- El artículo 26 introduce la aplicación de una bonificación del 50 % de la cuota íntegra para empresas productoras de bienes corporales. Dicha bonificación se aplicará tanto a sujetos pasivos del IS como del IRPF (en este último caso, siempre que determinen sus rendimientos por el método de estimación directa), sobre la parte de cuota que corresponda a rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, y que correspondan a actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras.
- El artículo 27 regula la reserva para inversiones en Canarias. Consiste en una reducción de la base imponible del IS equivalente al importe que, con relación a los establecimientos situados en Canarias, las empresas destinen de sus beneficios a la reserva.
- El artículo 27 bis (introducido por el RDL 15/2014) contempla una deducción en cuota íntegra (aplicable tanto a sujetos pasivos del IS como del IRPF, a condición de que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior no supere los 10 millones de euros y de que la plantilla media de dicho periodo sea inferior a

50 personas). La deducción se prevé para sujetos pasivos con domicilio fiscal en Canarias y por la realización de las siguientes actividades: inversiones efectivamente realizadas en la constitución de filiales o establecimientos permanentes en Marruecos, Mauritania, Senegal, Gambia, Guinea Bissau y Cabo Verde; o por los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y manifestaciones análogas. El importe de la deducción será del 15 % de las inversiones realizadas o de los gastos satisfechos.

- El título V de la ley que regula la Zona Especial Canaria (ZEC), con la finalidad (art. 28) de promover la creación de empleo de calidad, el desarrollo económico y social del archipiélago y la diversificación de su estructura productiva. En el ámbito del IS, se contempla la aplicación de un tipo de gravamen del 4 % sobre la parte de base imponible que corresponda a operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC.

### 2.2.3. El régimen especial para trabajadores desplazados

Sin las limitaciones geográficas de las medidas citadas en los dos epígrafes anteriores, la LIRPF regula un régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Introducido en el año 2003 (con efectos para el ejercicio 2004 y ss.), vía *ley de acompañamiento* a los presupuestos generales del Estado, su finalidad declarada<sup>6</sup> era atraer al territorio español a capital humano cualificado (si bien consideramos más correcto sustituir el adjetivo «cualificado» por «con elevados ingresos»; a diferencia de lo que hemos visto que ocurre en otros países, la norma no exigía cualificación alguna en el trabajador y solamente en fechas recientes se ha añadido, como veremos seguidamente, un nuevo supuesto pensado para personas que asuman el cargo de administrador de entidades residentes –circunstancia esta que reflejará, más que una determinada cualificación profesional, la asunción de determinada responsabilidad–).

<sup>6</sup> Extraoficialmente, dado que de la tramitación parlamentaria es imposible extraer el motivo de la introducción de este nuevo régimen. En este sentido, compartimos las palabras de Sanz Clavijo (2013) al decir que:

[...] atendiendo a cómo se ha configurado el régimen de impatriados desde sus orígenes, no puede admitirse sin reparos la pretendida finalidad que ha tratado de darse al mismo; quiere decirse, la denunciada falta de exigencia de cualesquiera requisitos de cualificación o habilidad profesional para la determinación del ámbito de aplicación del régimen de impatriados español denota que el objetivo de esta normativa no radica tanto en la atracción de trabajadores altamente cualificados, sino en lograr esa mayor «atractividad» de la economía española mediante la incentivación de la localización en España de empresas y centros de decisión empresarial a través de la previa captación de los recursos humanos más cualificados (y remunerados) de las compañías que, por la concesión de importantes ventajas fiscales y por otras circunstancias, decidirían pues trasladarse a este país.

Recordemos que, inicialmente, el régimen de «impatriados» se introdujo como un apartado quinto al artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... El mismo ofrecía la opción de tributar conforme a la normativa del IRNR (cuya principal bondad, a estos efectos, consistía en aplicar un tipo de gravamen proporcional –inicialmente, el 25 %– frente al tipo marginal máximo previsto en la tarifa del impuesto), exigiéndose, para que la opción fuese válida, que se cumpliesen determinados requisitos. Destacamos, por lo que afecta al presente trabajo, dos de ellos: no haber tenido la condición de residente en España en los 10 años anteriores y que el traslado a territorio español fuese consecuencia de un contrato de trabajo. Ninguna exigencia contenía la ley respecto a la cualificación profesional del nuevo residente (omisión que nos permite, como antes hemos indicado, considerar que lo pretendido por la norma no era atraer personal cualificado sino altamente remunerado).

La crisis económica dejó su huella en este régimen: mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 –Ley 26/2009, de 23 de diciembre– se introdujo un límite retributivo de 600.000 euros, por encima del cual los contribuyentes quedaban excluidos del mismo. Sigue brillando por su ausencia la exigencia de una determinada cualificación profesional del trabajador, poniéndose el centro de atención en el importe de la retribución a percibir por el contribuyente.

Finalmente, se vuelve a modificar el régimen especial objeto de este artículo, a través de la Ley 26/2014, en varios sentidos:

- a) Desde el punto de vista del ámbito subjetivo, se amplía el régimen para permitir la opción a sujetos pasivos cuyo desplazamiento a España sea consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o lo haga en un porcentaje inferior al 25 %. Por lo tanto, personas vinculadas a una entidad por una relación mercantil, como es la propia de los administradores de personas jurídicas, pueden también verse beneficiados por la aplicación de las previsiones de este régimen especial<sup>7</sup>.
- b) Quedan excluidos los deportistas profesionales vinculados con un club mediante relación laboral de carácter especial<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> El resto de empleados con responsabilidades propias del personal de alta dirección (director general, director financiero...) ya quedaban cubiertos por este régimen, al ser la suya una relación laboral de carácter especial regulada por el Real Decreto 1382/1985.

<sup>8</sup> Exclusión que, a nuestro juicio, es muy criticable: si en ningún momento la norma ha exigido determinadas cualidades profesionales en el sujeto pasivo para poder optar por este régimen, carece de sentido discriminar una única profesión o actividad que, por otro lado, y con carácter general, genera a sus protagonistas ingresos muy inferiores a los que puedan recibir altos directivos de empresas (salvo determinados futbolistas que, no es ocioso recordar, no son los únicos deportistas encuadrados dentro de la relación laboral especial de los deportistas profesionales).

- c) Recuperando la posibilidad de acogerse a este régimen especial a sujetos pasivos cuyos rendimientos del trabajo excedan de 600.000 euros anuales. Actualmente, se limita el tipo de gravamen aplicable, con carácter general, en el IRNR (24 %) a los primeros 600.000 euros de base, quedando sometido el exceso al tipo del 45 %.

### 3. Propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados

Llegados a este punto podemos afirmar la evidencia de que el Derecho Tributario es empleado, tanto a nivel nacional como a nivel internacional, como instrumento para influir en las decisiones de localización de los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas. Hemos omitido intencionadamente otras medidas legislativas que tienen como objetivo influir en la toma de decisiones del contribuyente sobre movilidad geográfica<sup>9</sup>, a fin de centrarnos en lo que es el verdadero objetivo de nuestro análisis: realizar una propuesta de reforma legislativa que incentive fiscalmente el retorno a España de gran parte de los ciudadanos obligados a emigrar durante los años de crisis económica.

Desarrollaremos a continuación los tres pilares básicos sobre los que consideramos que debería apoyarse dicha propuesta. Con carácter previo, no obstante, consideramos oportuno hacer referencia al contexto en el que formulamos esta propuesta y que concretamos en los siguientes extremos:

- Por un lado, como ya hemos puesto de manifiesto anteriormente, nos encontramos con el «Plan de Retorno a España». Como hemos indicado al inicio de este artículo, con fecha 22 de marzo de 2019, el Consejo de Ministros adoptó el acuerdo por el que aprobaba dicho Plan, publicado en el BOE del día 30 de marzo del mismo año. El Plan comienza recordando la crisis migratoria sufrida por España entre los años 2009 y 2017, y cuantifica el éxodo de españoles en poco más de un millón de personas.

<sup>9</sup> Dejemos constancia, aunque sea mediante nota a pie de página, de alguna de ellas: la exención prevista en el IRPF aplicable a rendimientos del trabajo que derivan de servicios prestados en el extranjero y el gasto incrementado por movilidad geográfica (aplicable a contribuyentes desempleados que acepten un puesto de trabajo en un municipio distinto al de su residencia); en sentido contrario (es decir, para desincentivar el traslado), el artículo 8.2 de la LIRPF (la conocida como «cuarentena fiscal») que permite seguir considerando contribuyentes de dicho impuesto a los sujetos pasivos del mismo que se trasladen a un paraíso fiscal; o, en el ámbito del IS, la exención aplicable a rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente. También pueden influir, aunque no sea (o no deba ser) esa su finalidad, las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos que tienen por objeto reducir, en el territorio de una concreta autonomía, los impuestos exigibles a los contribuyentes residentes en dicho territorio.

Se recogen en el Plan 50 medidas, agrupadas en 6 categorías (apoyo para definir proyecto profesional, ayuda para planificar la vuelta e instalarse, creación de espacios para la participación, creación del ambiente positivo para el retorno, acompañamiento psicológico del proceso migratorio, y gestión colaborativa y evaluación continua del Plan). Las diferentes medidas se encuentran impulsadas por 10 ministerios diferentes.

Por lo que al ámbito tributario concierne, la única medida que se hace depender del Ministerio de Hacienda se inserta en la segunda categoría indicada (ayuda para planificar la vuelta e instalarse) y consiste en analizar posibles incentivos para emigrantes retornados.

La necesidad de la medida se justifica en que «en países de nuestro entorno se fomenta la atracción y el retorno de profesionales emigrantes con diferentes ventajas fiscales, un beneficio que influye en la decisión de volver». Tras recordar en unas breves líneas el contenido básico del régimen especial para trabajadores desplazados, se describe la acción a realizar como:

Analizar posibles mejoras en el tratamiento fiscal enfocadas a emigrantes retornados, que previamente se hubieran trasladado al extranjero durante la pasada crisis económica, con el fin de atraer y recuperar el talento del que la crisis ha privado al país, promoviendo el regreso de emprendedores, inversores, profesionales independientes, investigadores y todos aquellos que se han visto obligados a vivir más allá de nuestras fronteras y de cuyo bagaje se puede enriquecer el país.

Se señala como fecha para analizar esta medida el mes de septiembre de 2019.

- Por otro lado, hay que señalar que, hace poco más de un año, nuestros vecinos portugueses han aprobado una medida con una finalidad similar a la que planteamos: la Ley de Presupuestos del Estado para 2019 añadió un artículo 12.A al Código del *Imposto Sobre O Rendimento Das Pessoas Singulares*<sup>10</sup>, equivalente a nuestro IRPF. Esta norma introduce un nuevo régimen fiscal aplicable a

<sup>10</sup> Del siguiente tenor:

Regime fiscal aplicável a ex-residentes. – São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando –se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1e 2 do artigo 16.o em 2019 ou 2020: a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores; b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015; c) Tenham a sua situação tributária regularizada. 2 – Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.

exresidentes en Portugal, cuyo objetivo es fomentar, mediante la reducción de impuestos, el regreso de esos emigrantes a dicho país.

El contenido del nuevo régimen supone excluir de tributación el 50% de los rendimientos del trabajo o de actividades económicas de aquellos contribuyentes que, adquiriendo la condición de residente en los años 2019 o 2020, cumplan los siguientes requisitos: a) no haber tenido la condición de residentes en Portugal en los tres años anteriores; b) haber sido residentes antes de 31 de diciembre de 2015; c) estén al corriente en sus obligaciones tributarias.

Se cierra este régimen con una exclusión y con una limitación temporal: no podrán optar por el mismo las personas que hayan solicitado su inscripción como «residente no habitual» (régimen que ya hemos comentado anteriormente); y, en cualquier caso, su aplicación queda limitada al año del traslado de residencia y a los cuatro ejercicios siguientes. Por lo tanto, quien regrese a Portugal en 2019 podrá aplicar este régimen hasta el año 2023, mientras que quien regrese en 2020 tendrá hasta el ejercicio 2024.

En este contexto, enunciamos a continuación los pilares sobre los que, en nuestra opinión, debiera asentarse una propuesta de modificación de la normativa tributaria que aspire a recuperar a emigrantes españoles.

### 3.1. Necesidad de incentivar el regreso a España del capital humano perdido durante los años de crisis

Nuestra propuesta se asienta, en primer lugar, sobre la base de arbitrar una medida que promueva el regreso a España de aquellas personas que, como consecuencia de la crisis económica, trasladaron su residencia a otro país.

Por lo tanto, desde un punto de vista negativo, no se trataría de una medida genérica para atraer capital humano a España, para lo cual ya existe un régimen específico (régimen especial de trabajadores desplazados, tal y como está redactado actualmente); ni de una medida que deba beneficiar por igual a antiguos contribuyentes del IRPF por el mero hecho de serlos y sin exigencia de ningún requisito adicional.

Desde un punto de vista positivo, por su parte, los requisitos que, en todo caso, deberían cumplirse serían:

- a) Por un lado, haber tenido la condición de residente fiscal en España en algún ejercicio anterior. En nuestra opinión, no debería establecerse ninguna limitación temporal en este punto, en el sentido de limitarlo a un periodo temporal concreto, ya que el mismo interés existe en recuperar a los trabajadores desplazados du-

rante los años de crisis como a los que, con posterioridad a la misma, se vieron abocados a cambiar de país por motivos económicos.

- b) Por otro lado, acreditar el traslado de la residencia fiscal al extranjero. En su Consulta V0790/2014, de 24 de marzo (NFC050728), la Dirección General de Tributos exigía aportar un certificado de residencia fiscal expedido por la Administración tributaria de otro país, rechazando la utilización de otros medios de prueba para acreditar la residencia en un determinado país<sup>11</sup>. En nuestra opinión, no obstante, no se debería ser excesivamente restrictivo en este punto: teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que se remite a las normas sobre medios y valoración de prueba contenidos en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa, opinamos que la residencia en otro país, al menos a los efectos de la propuesta que estamos realizando, debería poder acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Bien es cierto que el certificado de residencia fiscal tendrá un carácter privilegiado, excluyente de cualquier valoración distinta a los concretos términos en que aparezca redactado. No obstante, cualquier otro medio de prueba que acredite la residencia en otro país debería ser examinado y valorado antes de tomar una decisión al respecto. Así, por ejemplo, si un contribuyente consigue acreditar que ha permanecido más de 183 días en otro país, o que en ese país se encuentra el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, o que su cónyuge e hijos tienen la consideración de residentes fiscales en el mismo, debería poder entenderse cumplido este primer requisito.
- c) Encontrarse en situación de demandante de empleo en España con carácter previo al cambio de residencia.

En nuestra opinión, la medida que proponemos debiera ir dirigida a quien se vio forzado a salir de España por motivos laborales, especialmente durante los años de crisis, lo cual se traduce en la necesidad de acreditar el alta en el servicio de empleo como demandante de trabajo o, al menos, no encontrarse en situación de alta, por cuenta propia o ajena, inmediatamente antes de trasladarse a otro país.

En este punto se puede plantear la cuestión relativa a si el incentivo al regreso a España debe ir dirigido únicamente a aquellos contribuyentes que dejaron nuestro país obligados por la falta de oportunidades laborales, o si debiera hacerse extensivo a cualquier persona que se trasladó a otro país, incluso si fue por motivos ajenos a la crisis o, en general, a la necesidad del propio contribuyente o su familia. Pensemos, por ejemplo, en un trabajador al que su empresa destina a

<sup>11</sup> Si bien es cierto que la consulta iba referida al caso concreto de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición y, más concretamente, a la posibilidad de considerar una renta exenta como consecuencia de dicho convenio. Pese a ello, el criterio de la Administración se nos antoja excesivamente rígido, especialmente teniendo en cuenta que se basa en lo dispuesto en una orden ministerial, que naturalmente no puede limitar el derecho de probar un determinado hecho «por cualquier medio de prueba admitido en Derecho».

un tercer país, o que cambia su empleo actual por otro con mejores condiciones fuera de España. En nuestra opinión, estos últimos casos, y con la matización que haremos más adelante, quedan excluidos de nuestra propuesta, por lo siguiente:

- La normativa actual ya incentiva supuestos específicos de movilidad internacional de trabajadores (exención de rendimientos del trabajo desarrollados en el extranjero, o régimen de excesos, por ejemplo). Aunque esos supuestos no cubren absolutamente todos los posibles casos de traslado de residencia al extranjero por motivos laborales, pensamos que el regreso de quien tenía la condición de trabajador activo no merece la misma protección que quien se encontraba en situación de desempleo y se marchó de España forzado por las circunstancias.
- La LGT prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones o demás beneficios o incentivos fiscales (art. 14). En la medida en que una exención o, en general, incentivo fiscal, representa una quiebra del principio de generalidad en el que se basa la ordenación del sistema tributario, las mismas no solo deben interpretarse de forma restrictiva sino que, además, deben ser reguladas de forma igualmente restrictiva. Siendo distinta la situación de quien está desempleado y, como consecuencia de ello, se ve forzado a emigrar, frente a la de quien, como trabajador en activo, decide voluntariamente cambiar de país para obtener una mejora laboral, la medida que proponemos debiera limitarse a los primeros.

La matización a la que antes nos referíamos es la siguiente: tener un trabajo y cambiarlo por otro, en otro país, no debe ser automáticamente motivo para excluir a un contribuyente de la medida que proponemos. Nos explicamos: no han sido pocos los casos de personas con una formación profesional específica que, ante la falta de oportunidades en su profesión, se han visto abocados a trabajar «de lo que sea». El legítimo derecho de esas personas a buscar un empleo acorde a su formación, aunque sea fuera de España, no debe ser obstáculo para incentivar fiscalmente su regreso a España. Por ello, esta tercera condición debería permitir la aplicación de la medida propuesta a quien, no encontrándose en situación de desempleo, acredite que el trabajo que realizaba en España antes de su salida al extranjero no se encontraba relacionado con la formación académica recibida.

De igual forma, pensamos que no debe excluirse a quien, pese a tener un trabajo acorde con su formación y experiencia, se encontraba en condiciones precarias (contratos temporales o a tiempo parcial, por ejemplo). En estos casos, la búsqueda fuera de nuestras fronteras de un trabajo que permita al trabajador «obtener una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia» (cfr. art. 35 de la Constitución) está más cerca del que se ve forzado a cambiar de país para obtener un trabajo que del que, estando en situación activa (y en unas condiciones que le permiten satisfacer sus necesidades y las de su familia), decide trasladarse a otro país para mejorar profesional o económicamente.



Finalmente, opinamos que también se debe incentivar el regreso de quien, no teniendo la consideración de trabajador por cuenta ajena, sino de trabajador por cuenta propia, invirtiendo tiempo y dinero en su propio negocio, se vio obligado a cerrarlo por no superar unos ingresos mínimos.

### 3.2. Aspectos temporales de la propuesta

Los aspectos temporales de la propuesta que estamos formulando afectan a tres cuestiones distintas: el periodo de tiempo, previo al traslado de la residencia a España, durante el cual no se ha debido tener la condición de residente; el periodo de duración del régimen especial; y, finalmente, el periodo de tiempo mínimo que el contribuyente debe mantener su condición de residente.

Respecto al primer aspecto, recordemos que el actual régimen de trabajadores desplazados impone una condición pensada para evitar posibles abusos del contribuyente: la no residencia en España durante los 10 periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español. Se sale así al paso de quien, teniendo la residencia en territorio español, la pierde de forma temporal (durante uno o dos años, por ejemplo), para recuperarla acto seguido aplicando el régimen fiscal especial<sup>12</sup>.

Dicho periodo previo de no residencia en España es, a todas luces, incompatible con la propuesta que formulamos. El mayor número de personas desplazadas al extranjero ha tenido lugar en los años de la crisis y, por lo tanto, en los últimos 10 años. Hay que pensar por ello en suprimir por completo esta limitación, o sustituirla por otra.

Si tomamos como ejemplo el caso portugués, la recientemente aprobada reforma en el impuesto sobre la renta contempla dos requisitos temporales: por un lado, haber tenido la condición de residente en Portugal con anterioridad a 2015; por otro, no haber tenido dicha condición en los últimos tres años.

- Sobre el primer límite temporal, no somos partidarios de establecer un régimen estático que únicamente resulte aplicable a quien, en un momento o periodo muy breve de tiempo cumpla determinados requisitos. Por el contrario, somos partidarios de establecer un régimen duradero en el tiempo, que en cada momento permita, a las personas que cumplan los restantes requisitos, optar por el mismo. Por ello, no incluiríamos en nuestra propuesta el requisito de la residencia ante-

<sup>12</sup> La rigidez de este requisito es criticable, ya que no valora la realidad ni los motivos de la salida al extranjero, limitándose a negar el régimen especial a quien tenía la consideración de residente en los 10 años inmediatamente anteriores. Por otro lado, en comparación con otros países europeos (por ejemplo, Francia o Portugal, donde se reduce a cinco años), es un plazo más extenso que puede desincentivar el traslado a territorio español.

rior a 2015, ya que el mismo interés para nuestro país tiene recuperar a quien se fue al extranjero en 2014 como a quien lo haga en 2016.

- Sobre el segundo límite temporal, en cambio, sí estamos más de acuerdo con el mismo. Es necesario fijar un periodo mínimo durante el cual el contribuyente haya residido fuera de España, evitando así posibles abusos.

Por lo que respecta a la segunda cuestión que citábamos anteriormente (duración del régimen especial), el plazo de seis años (el del traslado de la residencia y los cinco siguientes) es, en nuestra opinión, suficientemente interesante como para cumplir con la finalidad de hacer atractivo el retorno a España de quien dejó el país por motivos económicos. No vemos necesario ampliar ese periodo, aunque, de hacerse, se estaría reforzando este régimen frente al existente en otros países de nuestro entorno<sup>13</sup>.

Finalmente, por cuanto hace al tercer aspecto temporal (periodo de tiempo mínimo en el que habría que mantener la condición de residente), se justificaría el mismo, pese a no estar previsto en el actual régimen especial para trabajadores desplazados, igualmente en la necesidad de evitar abusos: contribuyentes no residentes que, durante uno o dos ejercicios, se convierten en residentes en España para tributar a tipos reducidos y que, posteriormente, vuelven a abandonar nuestro país. Es evidente que, en ese caso, la finalidad de la norma, en los términos que proponemos, y que no es otra que recuperar el capital humano perdido durante la crisis, se habría visto defraudada, por lo que no tendría justificación mantener el incentivo aplicado. En esos casos, en definitiva, se perdería dicho incentivo, debiendo efectuarse una declaración complementaria en los términos que resulte de aplicar el régimen general del IRPF<sup>14</sup>.

### 3.3. Evitando la proliferación de regímenes especiales

En nuestro ordenamiento tributario existen multitud de regímenes especiales, circunstancia que contribuye a una mayor complejidad y, por lo tanto, a una nada deseable falta de seguridad jurídica. Por citar algunos de ellos, en los principales impuestos:

- En el IS, tenemos, entre otros, los regímenes especiales de uniones temporales de empresas o agrupaciones de interés económico; de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; de consolidación fiscal; de fusiones, escisiones,

<sup>13</sup> Cabría plantearse una ampliación de 6 a 10 años, pero reduciendo progresivamente el beneficio fiscal, de manera que, a partir del séptimo año y hasta el décimo, la parte de base liquidable que tributa al 24 % se reduzca de 600.000 euros a 300.000 euros, y que la tributación en el IP sea por obligación personal y no por obligación real.

<sup>14</sup> Similar condición, limitada a dos años, se exige en el régimen de impatriados contenidos en la normativa tributaria italiana.

aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea; de transparencia fiscal internacional; o de entidades de reducida dimensión.

- En el impuesto sobre el valor añadido se regulan, entre otros, el régimen simplificado; el de la agricultura, ganadería y pesca; el de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; el de agencias de viajes; el del recargo de equivalencia; el del grupo de entidades; o el del criterio de caja.
- Finalmente, en el IRPF, se contienen en el título X de su ley reguladora los regímenes especiales de imputación de rentas inmobiliarias; el de atribución de rentas; el de transparencia fiscal internacional; el correspondiente a los derechos de imagen; el de trabajadores desplazados; y el de instituciones de inversión colectiva. Por Ley 26/2014 se introdujo en este título un artículo 95 bis, aplicable a contribuyentes que pierdan su condición de tales por cambio de residencia.

Nuestro objetivo con estas líneas no es, ni mucho menos, efectuar propuestas de simplificación del ordenamiento tributario. Otros autores se han dedicado a dicha tarea, de forma muy detallada (Cubero Truyo, 1997, y Ferreiro Lapatza, 2008). Pese a ello, en la medida en que nuestra propuesta supone conferir un trato especial a determinados contribuyentes (aquellos que deciden regresar a España tras emigrar a otros países), puede tener incidencia en el número o contenido de los regímenes especiales existentes en nuestro ordenamiento. Consideramos que, en la medida de lo posible, deben evitarse nuevos regímenes especiales que introduzcan mayor complejidad al sistema tributario, ya que esa complejidad puede producir, precisamente, el efecto contrario al buscado por la norma (en este caso, incentivar el regreso a España).

Por su parte, el propio Plan de Retorno a España aprobado por el Gobierno cita expresamente el régimen especial para trabajadores desplazados, describiéndose la medida a analizar como «posibles mejoras en el tratamiento fiscal enfocadas a emigrantes retornados». En nuestra opinión, implícitamente se está pensando en mejorar el régimen de trabajadores desplazados, en lugar de introducir un nuevo régimen diferente.

En definitiva, y por los anteriores motivos, nuestra propuesta no consiste en añadir un nuevo régimen especial sino, por el contrario, en modificar el ya existente régimen especial para trabajadores desplazados, añadiendo lo oportuno para ampliar el ámbito subjetivo de aplicación a residentes en España que se vieron forzados a emigrar por motivos económicos.

### 3.4. Contenido de la propuesta

Llegados a este punto, estamos en condiciones de formular nuestra propuesta de reforma del régimen fiscal especial para trabajadores desplazados. Recordemos que dicho

régimen está contenido actualmente en el artículo 93 de la LIRPF y en los artículos 113 a 120 del Reglamento de dicho impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El apartado primero del citado artículo 93 dispone:

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco periodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

Sobre la base de los tres pilares que hemos comentado en los epígrafes anteriores, proponemos los siguientes cambios:

En primer lugar, proponemos ampliar el ámbito de aplicación subjetivo del régimen fiscal a fin de dar cabida en el mismo a los contribuyentes del IRPF que dejaron nuestro país por motivos económicos. Ello podría realizarse añadiendo un párrafo al apartado 1 a) anterior, que podría tener la siguiente redacción:

No obstante lo anterior, el plazo anterior [diez periodos impositivos anteriores] se reducirá a tres periodos impositivos para aquellas personas que, habiendo sido residentes en territorio español en los últimos diez años, hubiesen debido trasladar su residencia al extranjero por motivos económicos, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

De esta manera, se estaría dando entrada en el régimen especial a quien se vio obligado a trasladar su residencia por motivos económicos durante los años de la crisis, si bien no se limitaría la posibilidad de aplicación de este régimen a las migraciones producidas durante los años de duración de dicha crisis, sino también a quienes, con posterioridad a ese periodo, se vieron forzados por idénticos motivos a salir de nuestro país y, ahora, desean regresar. La exigencia de un periodo mínimo de tres años en el extranjero limitaría el uso indebido de este régimen.

La actual regulación de este régimen impide optar por el mismo a quien traslade su residencia a España para desarrollar una actividad económica. De hecho, la condición tercera del apartado 1 del artículo 93 exige que no se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. Por nuestra parte, somos partidarios de suprimir esta condición, equiparando el trato fiscal en IRPF a los rendimientos del trabajo y a los rendimientos de actividades económicas, lo cual podría llevarse a cabo sustituyendo esa condición tercera por otra que requiera unos rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas superiores a un determinado importe.

De aceptarse esto último, habría que efectuar las siguientes modificaciones adicionales:

- Habría que añadir una tercera circunstancia al apartado 1 b) anterior, que podría tener la siguiente redacción:

3.º Como consecuencia del inicio de una actividad económica por cuenta propia en territorio español. Se entenderá cumplida esta condición si el alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores tiene lugar en el plazo de xxx meses desde el traslado de la residencia al territorio español.

- Habría que modificar la letra c) del artículo 93.1, para que quedase redactada en términos similares a los siguientes:

c) Que la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas sea superior a xxx euros.

- Habría que modificar la letra b) del artículo 93.2, a fin de incluir en su redacción los rendimientos de actividades económicas:

b) La totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

Con carácter adicional, el reglamento del impuesto debería modificarse también para completar el contenido del propuesto nuevo párrafo del artículo 93.1 a). Ello podría efectuarse en términos similares a los siguientes:

Se considerará que el contribuyente debió trasladar su residencia al extranjero por motivos económicos cuando, con anterioridad a su traslado, estuviese en alguno de los siguientes supuestos:

- a) Que no se encontrase en situación de alta en ningún régimen de la Seguridad Social o de ninguna mutualidad de previsión social.
- b) Que estuviese en situación de alta como empleado por cuenta ajena en una categoría profesional inferior a la que le correspondiese según su formación académica.
- c) Que estuviese en situación de alta como empleado por cuenta ajena a tiempo parcial.
- d) Que estuviese en situación de alta como trabajador por cuenta propia y, en cada uno de los últimos dos ejercicios, no hubiese obtenido rendimientos netos equivalentes al salario mínimo interprofesional.

## 4. Conclusiones

1. Tras haber llegado aquí, podemos concluir, en primer lugar, con una afirmación que nos parece evidente: el Derecho Tributario es utilizado como herramienta para influir en la decisión de los contribuyentes de trasladar su residencia a otros territorios.

A nivel internacional, regímenes similares al de trabajadores desplazados se encuentran en prácticamente todos los países de nuestro entorno, si bien con ligeras diferencias entre unos y otros. Sin embargo, solamente Portugal, hasta donde alcanza nuestro conocimiento, ha aprobado medidas para recuperar a sus ciudadanos que emigraron del país por causas económicas.

2. El escaso espacio que el Plan de Retorno a España concede al Derecho Tributario no debe ser óbice para plantear una modificación en profundidad y con carácter

ambicioso del régimen especial para trabajadores desplazados. Esa, por otro lado, parece ser la línea que propone el propio Plan, y la que nosotros consideramos más adecuada (frente a la opción de introducir un régimen especial nuevo).

3. Una eventual reforma del régimen de trabajadores desplazados debe formularse en términos suficientemente generosos para intentar recuperar a quien se vio obligado a cambiar de país por causas económicas (tanto si fue durante los años de crisis como si fue con posterioridad), pero, a la vez, en términos estrictos que excluyan a quien se trasladó por conveniencia y no por necesidad. No se trata, lógicamente, de renunciar al regreso de estos últimos. Antes bien, considerando que el retorno de los mismos puede ser altamente beneficioso para el país, el incentivo consideramos que debe canalizarse por vías distintas a las fiscales.
4. El régimen de impatriados previsto en la normativa española puede resultar menos atractivo que el existente en otros países, por lo que podría aprovecharse para modificar el mismo de manera más amplia y que pueda competir con las propuestas, más agresivas, de otros países de nuestro entorno.

## Referencias bibliográficas

Cubero Truyo, A. (1997). *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Marcial Pons.

Ferreiro Lapatza, J. (2008). *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*. Marcial Pons.

Sanz Clavijo, A. (2013). El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España. *Documento N ° 2*. Instituto de Estudios Fiscales.

## Bibliografía

Beretta, G. (2017). From worldwide to territorial taxation: is Italy now an attractive destination for migrating individuals? *Bulletin for International Taxation*, 71, núm. 8.

Cubero Truyo, A. y Luque Cortella, A. (coords.). (2016). *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA*. Madrid: Tecnos.



- Falcón y Tella, R. (2009). Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (Ley Beckham), Portugal y el Reino Unido. *Quincena Fiscal*, 21, 7-10.
- Madrigal García, J. A. (2012). El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma. *IEF Cuadernos de formación. Colaboración*, 15, 65-76.
- Martínez Carrasco, J. A. (2007). El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF. *Quincena Fiscal*, 12, 21-24.
- Mutis, S. (2018). Australia/Portugal/Spain/Switzerland. Can special attraction regimes lead to treaty residence? *Bulletin for International Taxation*. IBFD.
- Møllin Ottosen, A. (2000). Denmark's favourable tax régime for inward expatriates. *Bulletin for International Taxation*. IBFD.
- Romao, F. y Alves, M. (2011). Regime fiscal do investidor Residente Não Habitual – Principais Vantagens. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 30, 127-134.
- Sanz Clavijo, A. (2013). Propuestas para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de derecho comparado. *Crónica Tributaria*, 148, 195-213.





# ¿Son los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas compatibles con el régimen jurídico de ayudas de Estado de la Unión Europea?

**Marina Castro Bosque**

*Contratada predoctoral en el área de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Pública de Navarra*

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

Pese a que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer dicha competencia respetando el derecho de la Unión Europea. Esto implica que los diferentes regímenes tributarios no pueden contravenir la posición de jerarquía que ostenta el derecho europeo. Sin embargo, los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas, como consecuencia de los requisitos de territorialización del gasto exigidos, producen problemas de compatibilidad con el ordenamiento jurídico europeo.

De esta manera, el presente estudio tiene como finalidad analizar la adecuación de estos beneficios fiscales con el derecho de la Unión, en especial con el régimen de ayudas de Estado (art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–). Para ello se examina la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) así como la posición mantenida por la Comisión Europea, quien ha reconocido que estos regímenes constituyen ayudas de Estado de conformidad con lo establecido por el apartado 1 del artículo 107 del TFUE, pero los considera justificados, según lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 107 del TFUE, en la medida en que reúnan determinados requisitos en su configuración. No obstante, en los términos que se expondrán, esta postura mantenida por la Comisión Europea no deja de ser controvertida.

**Palabras clave:** incentivos fiscales; territorialización; producciones cinematográficas; UE.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 29-05-2020

**Cómo citar:** Castro Bosque, M. (2020). ¿Son los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas compatibles con el régimen jurídico de ayudas de Estado de la Unión Europea? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 63-88.





# Analysis of the Spanish tax incentives for film productions in light of the EU state aid regime

Marina Castro Bosque

## Abstract

Although direct taxation falls within the competence of the Member States, this competence must be exercised consistently with European law. Accordingly, Spain cannot circumvent the hierarchical position of EU law when designing its tax system. In this context, the compatibility with EU law of the territorialisation clauses required by the Spanish tax incentives for cinematographic productions can be questioned.

Taking the State aid regime (art. 107 TFEU) as its point of departure, this paper analyzes the extent to which these tax benefits are in accordance with EU law. To this purpose, the legal doctrine developed by the ECJ over the years as well as the position adopted by the European Commission are also considered. Ultimately, this paper argues that while the controversial territorialisation clauses have been justified by the Commission through article 107.3 TFEU, this justification may deserve some criticism.

**Keywords:** tax incentives; territorialisation; cinematographic productions; EU.

**Citation:** Castro Bosque, M. (2020). ¿Son los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas compatibles con el régimen jurídico de ayudas de Estado de la Unión Europea? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 63-88.



## Sumario

Introducción

1. La deducción por inversiones en producciones audiovisuales en España
2. Análisis de compatibilidad de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas con la prohibición de ayudas de Estado prevista en el derecho de la UE
  - 2.1. Características de las ayudas de Estado contrarias al derecho de la UE: el requisito de selectividad
  - 2.2. Medidas compatibles
  - 2.3. Postura de la Comisión Europea
  - 2.4. Crítica a la justificación de la Comisión
3. Conclusiones

Referencias bibliográficas

## Introducción

Tradicionalmente, el sector cinematográfico se ha erigido como un campo de particular interés para jurisdicciones de todo el mundo. En EE. UU., meca del cine, ya en 1991 Luisiana intentó atraer rodajes a su territorio a través de la introducción de incentivos fiscales a las producciones cinematográficas y, para el año 2014, 39 de los 50 Estados americanos ofrecían algún tipo de beneficio (Benito, 2014, p. 34). De ello se han hecho eco los medios de comunicación señalando que durante las últimas décadas se han ido adoptando medidas regulatorias de carácter económico vinculadas al fomento y promoción de las actividades cinematográficas en Estados de los cinco continentes. El auge de estos incentivos se debe a que no dependen del resultado comercial de la película atrayendo así a inversores ajenos al sector (El País, 8 de junio de 2016).

Nuestro país no se ha quedado atrás aprobando en el año 2007 la denominada «Ley del Cine» (Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine) que, de acuerdo con su preámbulo, considera la actividad cinematográfica y audiovisual un sector estratégico de la cultura y de la economía. Esta ley, en consonancia con lo previsto en el párrafo segundo del artículo 2.1 de la Ley General Tributaria (LGT)<sup>1</sup>, introdujo una serie de deducciones para potenciar un sector que cada año recauda alrededor de 600 millones de euros (Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, noviembre de 2017). En concreto, y a los efectos que nos interesan, uno de los beneficios fiscales más atractivos es la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, que ha sido establecida por el Estado tanto a nivel estatal como a nivel foral<sup>2</sup>. Dicho incentivo permite la deducción de un porcentaje de los costes de una producción cinematográfica nacional o de una coproducción internacional<sup>3</sup> siempre que, al menos, un tanto por

<sup>1</sup> Párrafo segundo del artículo 2.1 de la LGT:

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

<sup>2</sup> Como es bien conocido, Navarra y los territorios históricos del País Vasco cuentan con un régimen fiscal propio que les permite regular sus propios impuestos y, por ende, también sus incentivos fiscales. Esto se debe a que estas comunidades tienen como derecho histórico potestad para establecer, regular y mantener su propio régimen tributario (disp. adic. 1.ª de la Constitución española; art. 1 del título preliminar de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; y art. 1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco).

<sup>3</sup> A estos efectos se entiende por coproducciones internacionales aquellas películas realizadas en coproducción con empresas extranjeras, que se rigen por los convenios internacionales aplicables o, en su defecto, por las normas generales establecidas en el Reglamento de la Ley del Cine. Cuando se cumplan

ciento de la base de la deducción se corresponda con gastos realizados en territorio español (lo que se conoce como requisito de territorialización del gasto). Además, también se configuran deducciones para las producciones extranjeras, esto es, aquellas producciones que no obtengan los certificados de nacionalidad española e interés cultural emitidos por el ICAA, aunque en este segundo supuesto los requisitos son algo diferentes.

Ahora bien, la exigencia de que una parte del presupuesto de la producción se gaste en el territorio del Estado que concede la ayuda plantea serias dudas de compatibilidad con el derecho de la Unión Europea (UE). Uno de los objetivos perseguidos por la UE ha sido la consecución de un mercado común sin fronteras u otros obstáculos a la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas. Para lograr esto, la Unión ha establecido un marco parcialmente armonizado en lo que se refiere a aspectos económicos con el objeto de garantizar que los Estados miembros no dieran preferencia a sus propios ciudadanos sobre los de otros Estados europeos. Pese a que en materia de fiscalidad directa el proceso armonizador ha sido lento y escaso, los Estados miembros deben ejercer esta competencia exclusiva respetando el derecho de la Unión<sup>4</sup>. Esto se debe a que el ordenamiento jurídico europeo se caracteriza porque sus normas tienen un efecto tanto directo como indirecto, y además ostentan una primacía respecto de las normas nacionales de los respectivos Estados miembros (Carmona Fernández, 2015, p. 892). El resultado de esta supremacía del derecho de la Unión es que los límites a la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros los imponen, en materia de imposición directa, la regulación de las ayudas de Estado (art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–) (Calderón Patier y González Lorente, 2005, p. 61) y los principios y libertades fundamentales articulados en los tratados constitutivos de la UE<sup>5</sup>.

De esta forma, en el presente trabajo, nos proponemos analizar si la deducción a las producciones audiovisuales, en lo que a los requisitos de territorialización se refiere, supone una ayuda de Estado prohibida en virtud de lo establecido en el artículo 107 del TFUE. Para ello el estudio se ha estructurado de la siguiente manera: como punto de partida en el epígrafe primero se exponen las principales características de las diferentes deducciones por inversiones

---

estos requisitos dichas coproducciones son consideradas como producciones nacionales, por lo que pueden beneficiarse de la deducción por inversión en producciones cinematográficas y audiovisuales, además de poder optar a las ayudas económicas del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) para la creación, producción y promoción.

<sup>4</sup> Entre otras, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 11 de agosto de 1995, asunto C-80/94, *Wielockx* (NFJ066695), que en su apartado 16 señala que:

[...] hay que recordar en primer lugar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercer esta respetando el Derecho comunitario y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad.

<sup>5</sup> Sentencia del TJCE de 7 de septiembre de 2004, asunto C-319/02, *Manninen* (NFJ018806). En este supuesto, el Tribunal de Luxemburgo reconoce por primera vez de manera expresa que las libertades europeas se proyectan también sobre la fiscalidad directa.

en producciones audiovisuales establecidas en nuestro país. Seguidamente, en el epígrafe segundo se estudia detalladamente la compatibilidad de estas deducciones con el derecho de la UE. En concreto, el primer paso es analizar si la territorialización encaja con las características del régimen de ayudas de Estado recogidas en el artículo 107.1 del TFUE. Dado que el estudio extrae una respuesta afirmativa, acto seguido se analiza si dichas cláusulas podrían justificarse al amparo del artículo 107.3 del TFUE. Y finalmente, dedicaremos un último epígrafe a la exposición de las principales conclusiones alcanzadas tras nuestro estudio.

## 1. La deducción por inversiones en producciones audiovisuales en España

Como punto de partida es necesario tener en cuenta que los incentivos fiscales para películas internacionales y series de televisión en España varían en función del territorio en que se encuentre domiciliada la empresa que realice la inversión en la producción<sup>6</sup>. En concreto, la deducción estatal se regula en el artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS); por su parte, Navarra la recoge en el artículo 65.1 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (LFIS), y los territorios históricos del País Vasco en la disposición adicional 15.<sup>a</sup> de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava, y la disposición adicional 15.<sup>a</sup> de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades de Gipuzkoa, respectivamente<sup>7</sup>. De esta manera, la deducción objeto de estudio oscila entre el 25 % y el 40 % dependiendo de si se aplica la normativa del Estado o la de los regímenes forales. Pese a ello, la estructura del beneficio fiscal es idéntica en todos los supuestos: todas las regulaciones establecen diferencias a la hora de aplicar la deducción en función de si la producción tiene carácter nacional o internacional; y en todas ellas se configuran requisitos de territorialización del gasto como una exigencia indispensable para poder aplicar el beneficio fiscal.

A modo de resumen, los requisitos de las diferentes deducciones se podrían sintetizar de la siguiente manera:

<sup>6</sup> De manera muy breve, recordar que los preceptos que regulan los puntos de conexión del domicilio fiscal a efectos del impuesto sobre sociedades (IS) son los siguientes: artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; artículo 19 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; y artículo 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

<sup>7</sup> A efectos del presente estudio no se va a hacer mención a los incentivos fiscales al sector cinematográfico en Vizcaya ya que, si bien es cierto que el territorio foral también establece deducciones a las producciones audiovisuales, no las condiciona a ningún tipo de requisito de territorialización del gasto. Por su parte, Canarias cuenta, de igual manera, con incentivos fiscales a las producciones audiovisuales, sin embargo, las condiciones para acceder a los mismos son especiales por ser un territorio insular y ultraperiférico. Por ello, los beneficios aplicables a este territorio también quedan fuera del ámbito de estudio de este trabajo.

Con carácter general, las producciones españolas y las coproducciones internacionales pueden acceder a deducciones fiscales previstas en las diferentes normativas, una vez obtenidos los certificados de nacionalidad española y de interés cultural emitidos por el ICAA<sup>8</sup> y tras depositar una copia en la Filmoteca Española o en cualquier otra filmoteca oficialmente reconocida por una comunidad autónoma (art. 36.1 LIS; art. 65.1 LFIS Navarra; disp. adic. 15.<sup>a</sup> apartado tercero, d) LIS de Guipúzcoa). Una vez cumplidos los requisitos anteriores, estas inversiones dan derecho al productor a una deducción fiscal en el Estado del 30 % del primer millón de euros de la base de la deducción y del 25 % si supera esa cantidad; del 35 % en Navarra; y del 30 % (40 % si la lengua original es el euskera) en Álava y Guipúzcoa. En todos los casos, la base de la deducción la conformará el coste total de la producción, así como el de las copias, publicidad y promoción a cargo del productor con un límite del 40 % de los costes totales (50 % en el caso de Navarra). De igual manera, todos los preceptos establecen límites a la deducción bien sea como un umbral monetario máximo por producción, como un porcentaje máximo del coste de producción o mediante la aplicación de ambos límites de manera conjunta. A nuestros efectos, es de especial interés el requisito adicional de territorialización de los gastos, mediante el cual los diferentes regímenes obligan a que un porcentaje mínimo de la base de la deducción se corresponda a costes ocasionados en el territorio de que se trate (50 % en el Estado, Álava y Guipúzcoa y 40 % en Navarra).

Por su parte, la deducción por inversiones en producciones cinematográficas extranjeras<sup>9</sup> presenta mayores diferencias en los distintos territorios en cuanto a los porcentajes de la base de deducción y la configuración de los requisitos de territorialización. Estas diferencias revisten de cierta importancia ya que, en los términos que se expondrán más adelante, provocan que sea más fácil acceder a la deducción en unos territorios que en otros. De esta manera, en el caso del Estado y los territorios históricos del País Vasco, si bien es cierto que también se supedita el beneficio a la realización de un determinado importe de gasto en el territorio específico, el gasto no se vincula a un porcentaje determinado, sino que el umbral viene fijado por una cantidad concreta. Así, dichas producciones tendrán derecho en el Estado a una deducción del 20 % de los gastos realizados en territorio español, siempre que los gastos en este territorio asciendan, al menos, a 1 millón de euros. Por su parte, tanto la disposición adicional 15.<sup>a</sup> de la LFIS de Álava como la disposición adicional 15.<sup>a</sup> de la LFIS de Guipúzcoa establecen que las producciones extranjeras tendrán derecho a una deducción del 25 % de los gastos realizados en dichos territorios, siempre que los gastos realizados en los mismos sean, al menos, de 500.000 euros y que la producción tenga un

<sup>8</sup> Los requisitos necesarios para la obtención de los certificados se pueden consultar en: <<http://www.cultura-deporte.gob.es/cultura-mecd/areas-cultura/cine/industria-cine/certificado-nacionalidad-espanola.html>>.

<sup>9</sup> De una interpretación *a contrario sensu* de los artículos 36.1 de la LIS y 65.1 de la LFIS de Navarra se deduce que una producción tendrá el carácter de extranjera cuando no obtenga los certificados de nacionalidad española y de interés cultural emitidos por el ICAA o no deposite una copia en las filmotecas a las que se refiere el precepto. En cualquier caso, este incentivo es aplicable a los productores españoles registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera.

coste mínimo de 2 millones de euros. Finalmente, la regulación navarra es algo diferente, ya que únicamente se establece que las producciones extranjeras tendrán derecho a una deducción de la cuota líquida del 35 % de los gastos realizados en la Comunidad Foral. En todos los casos, la base de la deducción estará constituida por los gastos de personal creativo (con límites) y los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores, directamente relacionados con la producción. Además, nuevamente se establecen límites cuantitativos y porcentuales máximos a la deducción.

Es importante señalar que esta diferencia de trato entre producciones extranjeras y nacionales también podría cuestionarse a la vista de las libertades fundamentales recogidas por el TFUE. No obstante, este análisis se escapa del ámbito de estudio del presente trabajo.

Una vez expuestas las diferentes deducciones a las producciones cinematográficas que existen en nuestro país y los requisitos de territorialización del gasto que exigen, tal y como se ha adelantado, se va a proceder a hacer un análisis detallado de su compatibilidad con el ordenamiento jurídico europeo. Así, en el siguiente epígrafe se analizará, en primer lugar, si el requisito de territorialización de la deducción a las producciones audiovisuales supone una ayuda de Estado prohibida en el sentido del artículo 107.1 del TFUE para, posteriormente, estudiar, en su caso, si dicha ayuda podría justificarse con base en lo dispuesto en el artículo 107.3 del TFUE, prestando especial atención al criterio mantenido por la Comisión Europea expresado en la Comunicación 2013/C 332/01 sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual de 15 de noviembre de 2013.

## **2. Análisis de compatibilidad de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas con la prohibición de ayudas de Estado prevista en el derecho de la UE**

Las normas europeas relativas a las ayudas de Estado tienen como fin impedir que se falsee la competencia en el mercado interior a través del otorgamiento de ayudas públicas a favor de determinadas empresas en detrimento de sus competidores. Tales ventajas económicas entorpecen la libertad de acceso a los mercados de otras empresas y, además, rompen la igualdad entre operadores económicos, ya que sus beneficiarios se sitúan en una posición preeminente respecto a los demás competidores (Cayero Bilbao, 2006, pp. 66 y ss.).

El artículo 107.1 del TFUE define las ayudas de Estado como ventajas otorgadas por los Estados miembros, bajo cualquier forma, que distorsionen o amenacen con distorsionar la competencia o afecten al comercio al favorecer a ciertas empresas o producciones. Por tanto, son cuatro los elementos a analizar para determinar si la deducción prevista por las distintas normativas españolas puede constituir una ayuda de Estado prohibida: a) debe ser una ventaja; b) que suponga una intervención del Estado y mediante fondos estatales; c) de carácter selectivo, esto es, que favorezca a determinadas empresas; y, finalmente, d) que pueda afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsee o amenace con falsear la competencia.



Pese a lo dispuesto, aunque la ayuda en cuestión cumpla con todos los requisitos exigidos por el artículo 107.1 del TFUE, el mismo precepto manifiesta que existe incompatibilidad salvo que «los Tratados dispongan otra cosa»<sup>10</sup>. En esta línea, el artículo recoge en sus apartados siguientes distintos supuestos de ayudas que se consideran, o pueden considerarse, compatibles con el mercado interior. De un lado, hay un grupo de ayudas que son directamente compatibles con el mercado interior (art. 107.2 TFUE). En contraste, el apartado tercero del artículo 107 enumera un catálogo de ayudas que «podrán considerarse» compatibles con el mercado interior, entre las que se encuentran las ayudas destinadas a fomentar o promover la cultura<sup>11</sup>.

De esta manera, en el presente análisis, se estudiarán en primer lugar las características de las ayudas de Estado contrarias al derecho de la UE poniendo especial énfasis en el requisito de selectividad. Posteriormente se analizará cuándo una ayuda de Estado puede resultar compatible con el derecho de la UE a la vista del artículo 107.3 del TFUE, así como la postura adoptada por la Comisión Europea en este sentido.

## 2.1. Características de las ayudas de Estado contrarias al derecho de la UE: el requisito de selectividad

En primer lugar, siguiendo al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y a la Comisión, para que una medida sea calificada de ayuda, debe suponer para sus destinatarios una ventaja que aligere las cargas que, por lo general, gravan su presupuesto<sup>12</sup>. En este sentido, tanto la Comisión, en los procedimientos incoados a través del artículo 108 del TFUE<sup>13</sup>, como

<sup>10</sup> Establecen Campuzano Laguillo y Calderón Patier (2016, pp. 45 y ss.) que la decisión última sobre la compatibilidad de estas ayudas corresponde esencialmente a la Comisión quien puede eximir a determinadas categorías de ayudas estatales de la obligación de notificación, o bien, tras la notificación recibida por el Estado en cuestión, determinará si una medida de ayuda puede acogerse a las excepciones recogidas.

<sup>11</sup> Establecen Campuzano Laguillo y Calderón Patier (2016, p. 46) que:

[...] en este apartado se integran las normas específicas por sector o «sectoriales», en las que se define la estrategia con relación a la concesión de ayudas a sectores concretos. Así, se han ido adoptando normas especiales destinadas a un conjunto de sectores que venían sufriendo problemas económicos particularmente graves y que, por lo tanto, se han considerado «sensibles».

<sup>12</sup> Si bien el artículo 107.1 del TFUE no da una definición del concepto de ayuda estatal ni se refiere como una de sus modalidades a las medidas tributarias, el propio precepto hace alusión a las ayudas concedidas «bajo cualquier forma», por lo que no es necesario que la ayuda consista en una disposición directa de fondos. Es decir, carece de relevancia la forma concreta que pueda revestir la ayuda, abarcando todos los supuestos de prestaciones positivas o negativas, directas o indirectas. En este sentido véase Campuzano Laguillo y Calderón Patier (2016, p. 43).

<sup>13</sup> La Comisión sostiene en la Comunicación 98/C 384/03, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, que «Para aplicar las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal o no de una medida es indiferente, ya que el artículo 87.1 (antiguo artículo 92) se aplica a las medidas de ayuda "bajo cualquier forma"».

el TJUE mediante una jurisprudencia consolidada<sup>14</sup>, han establecido que están incluidas en el concepto de ayudas de Estado las denominadas medidas fiscales selectivas (Soler Roch, 2006, p. 17 y Moreno González, 2013, p. 142)<sup>15</sup>. Específicamente, en el año 2013 la Comisión publicó una Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE<sup>16</sup> en la que recoge una lista de posibles medidas fiscales que pueden suponer una ventaja a estos efectos y, entre las que se enumeran las siguientes: reducciones de la base imponible, amortizaciones aceleradas, provisiones excepcionales, deducciones de la cuota, créditos de impuesto y aplazamientos de pago. Además, la jurisprudencia del TJUE ha aumentado la tipología de las mismas, a supuestos tales como impuestos selectivos, tipos de gravámenes diferenciados y aplazamiento o diferimiento del impuesto. Con base en esto, se puede sostener que las deducciones a las producciones cinematográficas en el Estado, en cuanto aligeran la carga del IS que deberán soportar por los productores, constituyen una ventaja y, por lo tanto, que se cumple el primero de los requisitos exigidos.

La segunda exigencia que establece el artículo 107 del TFUE es que la ventaja sea otorgada por el Estado y mediante fondos estatales. La concesión de una ventaja directa o indirecta mediante fondos estatales y la imputabilidad de dicha medida al Estado son dos condiciones separadas y acumulativas necesarias para que exista ayuda estatal<sup>17</sup>. Así, de un lado, en relación con la imputabilidad, la Comisión ha afirmado que «en los casos en que una autoridad pública concede una ventaja a un beneficiario, la medida es por definición imputable al Estado, aun cuando la autoridad en cuestión goce de autonomía jurídica respecto de otras autoridades públicas»<sup>18</sup>. Por otro lado, la Comisión considera que una disminución de los in-

<sup>14</sup> A modo de ejemplo se puede citar la Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, asunto C-173/73, *Italian Textile*, donde el tribunal manifiesta que las normas en materia de ayudas estatales se aplican independientemente de la forma en la que se preste la ayuda, es decir, cualquier tipo de beneficio fiscal puede constituir ayuda estatal si se cumplen los demás criterios. Y prosigue afirmando que una medida fiscal de carácter selectivo puede ser un tipo de impuesto especial para ciertas empresas, una exención, deducciones especiales, depreciación acelerada, reservas especiales libres de impuestos, etc.

<sup>15</sup> Estas autoras establecen que las medidas de naturaleza tributaria constituyen intervenciones indirectas que alivian las cargas que pesan sobre el presupuesto de una empresa, produciendo efectos equiparables a la concesión de una subvención y, por tanto, aptas de constituir ayudas de Estado.

<sup>16</sup> Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE.

<sup>17</sup> Sentencia del TJCE de 16 de mayo de 2002, asunto C-482/99, apartado 24, *Francia/Comisión*, y Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (TGUE) de 5 de abril de 2006, asunto T-351/02, apartado 103, *Deutsche Bahn AG/Comisión*.

<sup>18</sup> Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 39. A estos efectos resulta relevante el apartado 17 de la Sentencia del TJCE de 14 de octubre de 1987, asunto C-248/84, *Alemania/Comisión*, en el que textualmente se establece:

[...] el hecho de que este programa de ayudas haya sido adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto,

gresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, en consecuencia, la ventaja puede implicar una transferencia de fondos del Estado a los beneficiarios o, por el contrario, una menor transferencia de fondos por parte de los beneficiarios al Estado<sup>19</sup>. Por tanto, de acuerdo con la doctrina expuesta, en cuanto una deducción en la cuota del IS ha sido autorizada por una autoridad pública, esto es, el Parlamento estatal, de Navarra o de las diputaciones vascas, y, además, supone una menor percepción de ingresos por parte de la Administración tributaria, se puede afirmar que dicha ayuda es de origen estatal.

En tercer lugar, resulta de especial interés el requisito de que la medida sea específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. Este carácter puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, o de una práctica discrecional por parte de la Administración tributaria (Barciela Pérez, 2015, p. 216). De ello se desprende que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes, constituye una ayuda de Estado. En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado prohibidas<sup>20</sup>. Efectivamente, el simple hecho de que la medida se aleje del sistema normal de referencia no debe suponer *per se* el carácter selectivo de la misma. Esto se debe a que a veces un Estado decide reducir la carga fiscal en relación con determinados factores de producción –ej.: investigación y desarrollo– con la intención de conseguir determinados objetivos no fiscales y, para ello, debe desviarse de su sistema general de referencia (López López, 2010, p. 94, y Schön, 1999, p. 927). Con respecto a esto, la Comisión ha establecido en su Comunicación 98/C 384/03, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, una distinción entre lo que califica «medidas generales» y «ayudas estatales». Dentro de las primeras, incluye aquellas disposiciones fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado sobre la base de la igualdad de acceso y sin que su alcance pueda ser restringido usando la discrecionalidad del Estado<sup>21</sup>.

---

dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por «los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma», se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sean su estatuto y denominación, deben también ser examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado.

<sup>19</sup> Esto es, la no percepción de ingresos públicos en los supuestos en que estos deberían haber sido percibidos en circunstancias normales produce una menor captación de recursos públicos por parte del Estado. En este sentido véanse Calderón Patier y González Lorente (2005, p. 63); Calvo Salinero, Moreno González, Pastoriza Vázquez y Sánchez López (2010, p. 695); y Lyons (2014, pp. 113-119).

<sup>20</sup> Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2013, asunto C-399/10, *Bouygues y Bouygues Télécom/Comisión y otros*.

<sup>21</sup> Establecen Calderón Patier y González Lorente (2005, pp. 63 y ss.) que se consideran «medidas generales», por una parte, las medidas de pura técnica fiscal tales como la fijación de los tipos impositivos, las normas

Pese a lo expuesto, la distinción entre una medida general y una ayuda estatal no es siempre pacífica, especialmente cuando los Estados no adoptan medidas *ad hoc* positivas que benefician a una o varias empresas definidas, sino que articulan medidas más amplias, aplicables a todas las empresas que reúnen determinados criterios y que alivian las cargas que normalmente tendrían que soportar esos operadores, como es el caso ante el que nos encontramos. En estos últimos supuestos, la Comisión ha establecido que la selectividad debe determinarse mediante un análisis en tres fases<sup>22</sup>: a) identificación del sistema de referencia; b) determinación de si tal medida constituye una excepción de dicho sistema al establecer diferencias entre operadores económicos que, considerándose los objetivos intrínsecos al sistema, se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable; y, finalmente, c) si la excepción encuentra justificación en la naturaleza o la economía general del sistema de referencia. Además, es necesario tener en cuenta que para constatar la existencia de este requisito de selectividad no es relevante que otros Estados miembros de la UE ofrezcan beneficios similares<sup>23</sup>.

Dado que en este caso nos encontramos ante una deducción fiscal que afecta genéricamente a determinadas producciones, es necesario llevar a cabo el análisis descrito para determinar si la medida es o no selectiva.

Como punto de partida, a la hora de comprobar si una medida es una ventaja, es necesario fijar un punto de referencia con el que compararla (Bacon, 2009, p. 30), esto es lo que se conoce como sistema de referencia. Este sistema está compuesto por la totalidad de normas que se aplican a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación definido. En relación con los impuestos, el sistema de referencia se asienta en elementos como la base imponible, el sujeto pasivo, el hecho imponible y los tipos impositivos. Así, al margen de supuestos muy especiales, el sistema de referencia es, en principio, el propio impuesto determinado por cada Estado miembro. De esta manera, se puede identificar un sistema de referencia para el IS, el IVA o el IRPF<sup>24</sup>. Por tanto, el sistema de referencia según la deducción estatal por inversión en producciones cinematográficas será el propio IS. En cuanto a los territorios forales, es importante traer a colación la doctrina jurisprudencial recaída en el asunto Azores, donde se toma como marco de referencia el territorio del ente territorial para apreciar la existencia de selectividad, siempre que este goce de autonomía suficiente en los términos expresados en el apartado 67 de la sentencia<sup>25</sup>. En consecuencia, dado que

---

de depreciación y amortización, las normas en materia de aplazamiento de pérdidas y las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal; y, por otra, las provisiones que tengan un objetivo de política económica general a través de la minoración de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción como, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo.

<sup>22</sup> Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 128; y Carmona Fernández (2015, p. 984).

<sup>23</sup> Sentencia del TJCE de 15 de marzo de 1994, asunto C-387/92, *Banco Exterior de España* (NFJ070239).

<sup>24</sup> Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafos 132 y ss.

<sup>25</sup> Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, *Azores* (NFJ023663), apartado 67:

Navarra y País Vasco cuentan con la autonomía exigida por el TJUE, el sistema de referencia, en este caso, será el IS navarro y el de las provincias del País Vasco, respectivamente.

Una vez determinado el sistema de referencia, es preciso examinar si la medida en cuestión establece distinciones entre empresas a través de la introducción de excepciones. Para ello, en palabras de la Comisión, «es necesario determinar si la medida probablemente favorezca a determinadas empresas o producciones en comparación con otras empresas que están en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo intrínseco del sistema de referencia»<sup>26</sup>.

Pues bien, en nuestro caso se establece una selectividad de derecho a través de la concesión de la deducción a las inversiones cinematográficas, pero es que la propia configuración de dicho beneficio fiscal produce una selectividad de hecho, ya que los requisitos de territorialización del gasto hacen que sociedades cuyo objeto social es la producción audiovisual queden fuera del ámbito de aplicación de la deducción únicamente por el hecho de que el porcentaje de gasto realizado en España es menor que el estipulado por las distintas leyes del IS. Por tanto, dado que la medida favorece a determinadas empresas o producciones que se encuentran en una situación comparable, se puede afirmar que la medida es, *a priori*, selectiva.

En la propia Comunicación de la Comisión a la que nos venimos refiriendo se establece que una medida *a priori* selectiva puede justificarse por la naturaleza o la economía general de ese sistema<sup>27</sup>. De la práctica de la Comisión y de la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Luxemburgo se observa que el objetivo de tal justificación es permitir a los diferen-

---

[...] para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

De especial interés para España es la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores* (NFJ029238), pues en ellos el TJUE se ha pronunciado sobre si los Territorios Históricos del País Vasco reúnen los requisitos de autonomía enunciados en la Sentencia Azores con el objetivo de determinar la existencia de selectividad de las medidas fiscales adoptadas por las diputaciones forales consistentes en reducir el tipo impositivo del IS y conceder otros beneficios fiscales. A través del análisis de los requisitos de la doctrina Azores, el tribunal llega a una conclusión afirmativa.

<sup>26</sup> Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 135. Este parámetro fue introducido por primera vez de manera explícita en la Sentencia del TJCE de 8 de noviembre de 2001, asunto C-143/99, *Adria-Wien* (NFJ070240).

<sup>27</sup> Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 138.

tes Estados que desarrollen sus sistemas fiscales de manera efectiva, adecuándolos a los principios rectores del ordenamiento jurídico europeo –neutralidad, capacidad económica o medidas para combatir el fraude fiscal–. En otras palabras, son medidas que tratan de atender a la realidad económica de los sujetos pasivos e impedir discriminaciones (Aldes-tam, 2005, p. 202, y López López, 2010, p. 99). Con base en esto, a la hora de razonar esta diferencia de trato, no se pueden invocar fines de política externa, tales como objetivos de política regional, industrial o de empresas, sino que únicamente se podrán alegar principios rectores intrínsecos del sistema de referencia o aspectos inherentes necesarios para el funcionamiento y efectividad del mismo<sup>28</sup>. La Comisión, en el párrafo 139 de la ya mencionada Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal, cita algunos supuestos en los que una medida selectiva puede estar justificada tales como:

[...] la necesidad de luchar contra el fraude o la evasión fiscal, la necesidad de tener en cuenta requisitos contables específicos, la gestionabilidad administrativa [sic], el principio de neutralidad fiscal, la naturaleza progresiva del impuesto sobre la renta y su finalidad redistributiva, la necesidad de evitar la doble imposición, o el objetivo de optimizar la recuperación de la deuda tributaria.

Corresponde al Estado miembro que introduzca la diferenciación justificar la misma, así como su proporcionalidad, ya que la medida en cuestión debe ser la vía menos gravosa para alcanzar el objetivo legítimo perseguido<sup>29</sup>. En el supuesto que nos atañe, en el preámbulo de la Ley del cine se pone de manifiesto el impacto que las producciones audiovisuales tienen en la cultura y la economía de nuestro país y, en consecuencia, se establece que las medidas fiscales introducidas pretenden proteger y fomentar ambos sectores<sup>30</sup>. No obstante, si bien

<sup>28</sup> Sentencia del TJUE de 8 de septiembre de 2011, asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos y otros* (NFJ043850), en cuyos apartados 69 y 70 se dice que:

Asimismo, debe recordarse que una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada si dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos. Por consiguiente, las exenciones fiscales resultantes de un objetivo ajeno al sistema de imposición en el que se inscriben no podrán eludir las exigencias derivadas del artículo 87 CE, apartado 1.

<sup>29</sup> Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 141.

<sup>30</sup> Preámbulo de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine:

La actividad cinematográfica y audiovisual conforma un sector estratégico de nuestra cultura y de nuestra economía. Como manifestación artística y expresión creativa, es un elemento básico de la entidad cultural de un país. Su contribución al avance tecnológico, al desarrollo económico y a la creación de empleo, junto a su aportación al mantenimiento de la diversidad cultural, son elementos suficientes para que el Estado establezca las medidas necesarias para su fomento y promoción, y determine los sistemas más convenientes para la conservación del patrimonio ci-

es cierto que la promoción de la cultura supone una razón imperiosa de interés general, no lo es menos que dicha promoción no puede justificar una medida nacional que impida que se beneficie de un incentivo fiscal en materia de cultura cualquier otra actividad cultural que no haya sido realizada en el territorio del Estado miembro de que se trate. Efectivamente, la implantación de un incentivo fiscal vinculado a la realización de la inversión en un Estado miembro concreto se opone de manera frontal al objetivo de la política comunitaria en el ámbito de la cultura recogido en los artículos 3.3 del TUE y 6 del TFUE. Esta misma opinión sostiene el TJUE al manifestar que un beneficio fiscal de tal índole contravendría lo dispuesto por el artículo 130F de la CEE, cuyo apartado 2 es inequívoco, al señalar que la Unión establecerá como objetivo primordial el conseguir «la plena utilización de las potencialidades del mercado interior» mediante «la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a dicha cooperación»<sup>31</sup>. Es decir, pese a que la cultura es un fin digno de protección, una medida que resulte discriminatoria en función del lugar desde el cual se potencie o conserve la cultura no parece proporcionada en relación con el fin que se desea alcanzar. Por otro lado, tampoco se puede invocar la necesidad de impulsar la economía española, ya que esto no deja de ser un objetivo económico de política regional, justificación que, tal y como ha mantenido la Comisión, no es admisible.

Por tanto, se puede concluir que la deducción a producciones audiovisuales en España tiene carácter selectivo, en la medida en que tal selectividad no está justificada por los fines que persigue.

Finalmente, tal medida tiene que suponer un impacto en la competencia y en los intercambios entre los Estados miembros. Por tanto, dos son los elementos a analizar en relación con la ayuda: de un lado, si «falsea o amenaza falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones» y, de otro, «que afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros». No obstante, en la práctica estos criterios suelen valorarse

---

nematográfico y su difusión dentro y fuera de nuestras fronteras. [...] Debe tenerse muy presente, junto a su dimensión cultural, el carácter industrial de la actividad cinematográfica y audiovisual y del conjunto de la acción de sus agentes de producción, distribución y exhibición, a fin de que la política de protección y fomento pueda ser considerada dentro del marco jurídico y de los mecanismos y herramientas que posibilitan la mejora de competitividad de nuestras empresas, incluidas las ayudas e incentivos fiscales o la inserción en las políticas específicas de investigación y desarrollo. Por lo tanto, con el objetivo de mejorar el tejido industrial de las empresas que operan en el sector, posibilitando su fortalecimiento y facilitando el desarrollo de su actividad en un mercado abierto y competitivo, se establecen en la Ley nuevas medidas de fomento y de protección y se refuerzan las existentes. Dichas medidas tienen como finalidad la consolidación y robustecimiento de la estructura empresarial, la financiación y amortización de los costes de las inversiones necesarias para el afianzamiento de un nivel continuado de producción de obras de contenidos diversos y con una calidad suficiente para garantizar su rentabilidad y sus posibilidades de acceso al público.

<sup>31</sup> Sentencia del TJUE de 10 de marzo de 2005, asunto C-39/04, *Laboratoires Fournier SA* (NFJ062357); y Checa González (2008, p. 92).

conjuntamente, ya que se consideran estrechamente vinculados<sup>32</sup>. En cuanto al falseamiento de la competencia, establece la Comisión<sup>33</sup> que se entiende que «una medida concedida por el Estado falsea o amenaza falsear la competencia cuando es probable que mejore la posición competitiva del beneficiario frente a otras empresas con las que compite»<sup>34</sup>. Por otro lado, es necesario que la ayuda produzca efectos sobre los intercambios comerciales<sup>35</sup>. Si la ayuda consolida la posición de la empresa en cuestión frente a otras compañías competidoras en los intercambios intraeuropeos, se puede afirmar que existe una repercusión sobre estos últimos, siendo indiferente la cuantía de la ayuda, el volumen del beneficiario, su cuota en el mercado interior, o incluso que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la UE (Calderón Patier y González Lorente, 2005, p. 63). En este caso, se puede afirmar de manera bastante clara que el controvertido requisito de territorialización del gasto favorece a determinadas producciones, ya que disuade al productor regional de establecerse en otros territorios fuera del Estado español a la par que atrae a productores extranjeros a España con preferencia a otras áreas. Esto hace que se consolide la posición de ciertas sociedades en el territorio español. En conclusión, se puede manifestar que dicha deducción produce efectos en los intercambios y la competencia y, por tanto, constituye una ayuda de Estado tal y como el artículo 107 del TFUE lo entiende y exige.

## 2.2. Medidas compatibles

Tal y como se ha avanzado, el artículo 107.3 del TFUE enumera un catálogo de ayudas que «podrán considerarse» compatibles con el mercado interior pese a cumplir con los re-

<sup>32</sup> Sentencia del TGUE de 15 de junio de 2000, asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, *Alzetta*. En esta resolución, el tribunal textualmente señala que «en materia de ayudas de Estado los requisitos relativos, respectivamente, a la incidencia sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y a la distorsión de la competencia están, por regla general, indisociablemente unidos» (apartado 81).

<sup>33</sup> Comunicación de la Comisión 2016/C 262/01 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, párrafo 187.

<sup>34</sup> En la práctica, normalmente se considera que existe un falseamiento de la competencia, tal y como lo exige el artículo 107 del TFUE, cuando el Estado concede una ventaja financiera a una empresa en un sector liberalizado en el que hay, o podría haber, competencia. Para ello, obviamente se exige que el beneficiario de la medida ejerza una actividad económica, al margen de su estatuto jurídico o de su medio de financiación –público o privado–. En este sentido, establecen Campuzano Laguillo y Calderón Patier (2016, p. 43) que es necesario ponderar el efecto restrictivo que la ayuda proyectaría sobre la competencia, en cuanto podría impedir o restringir la libertad de acceso al mercado, la libertad de establecimiento, la libertad de elección de los usuarios o de actuación de las empresas, o en cuanto alteraría el funcionamiento normal del mercado interior.

<sup>35</sup> En este sentido, establecen Broche, Chatterjee, Orsich y Tosics (2007, p. 48) que:

[...] the clauses obliging producers to spend a considerable amount of the film budget in the territory offering the aid are likely to constitute a barrier to the free circulation of workers, goods and services across the European Union. They may also strengthen the fragmentation of the European film sector and some film producers have called for territorial conditions to be removed.



quisitos de ayudas de Estado prohibidas establecidos en el apartado primero del mismo precepto<sup>36</sup>. A los efectos que nos interesan, es necesario hacer referencia al apartado d) que recoge el supuesto de aquellas ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común. En relación con la consideración de la compatibilidad de estas ayudas, la Comisión dispone de una amplia capacidad de apreciación y pondera cuestiones de orden económico y social en el contexto europeo.

Llegados a este punto, es necesario hacer referencia a la Comunicación 2013/C 332/01 de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual de 15 de noviembre de 2013<sup>37</sup>, donde expresamente se pronuncia sobre los controvertidos requisitos de territorialización del gasto, objeto de estudio del presente trabajo. Pues bien, en dicha Comunicación la Comisión confirma que la territorialización exigida por las deducciones a inversiones en producciones audiovisuales supone una ayuda de carácter selectivo en el sentido del artículo 107.1 del TFUE. No obstante, a través de la vía ofrecida por el artículo 107.3 del TFUE, justifica tales ayudas por razones de índole cultural. Ahora bien, esta justificación debe proyectarse, de un lado, sobre la deducción en general y, de otro, sobre la configuración concreta del requisito de territorialización que, tal y como se ha demostrado, introduce una selectividad de hecho entre producciones. Respecto del primer supuesto, con carácter general, una ayuda de carácter selectivo en forma de deducción podría justificarse con base en el fomento de la cultura, ahora bien, si dicha deducción introduce además un requisito de territorialización, tal justificación según el requisito específico no deja de ser cuestionable a la vista de que el impacto que tiene la territorialización se proyecta de manera mucho más acentuada a nivel económico que cultural. De esta manera, el problema de compatibilidad no viene dado por la deducción por inversiones en producciones cinematográficas en sí, sino que son sus requisitos de territorialización los que no parecen encontrar justificación al amparo del apartado tercero del artículo 107 del TFUE.

Dado el evidente interés que presenta la argumentación realizada por la Comisión en la Comunicación del 2013 a la hora de justificar el carácter cultural de la territorialización a efectos de su encuadre en el artículo 107.3 del TFUE, dicha Comunicación se va a desarrollar con más detalle en el siguiente epígrafe.

<sup>36</sup> Establecen Campuzano Laguillo y Calderón Patier (2016, p. 46) que:

[...] en este apartado se integran las normas específicas por sector o «sectoriales», en las que se define la estrategia con relación a la concesión de ayudas a sectores concretos. Así, se han ido adoptando normas especiales destinadas a un conjunto de sectores que venían sufriendo problemas económicos particularmente graves y que, por lo tanto, se han considerado «sensibles».

<sup>37</sup> Esta Comunicación fue actualizada a través de la Decisión del Órgano de Vigilancia de la AELC n.º 134/14/COL, de 26 de marzo de 2014, por la que se modifican por nonagésimo quinta vez las normas sustantivas y de procedimiento en materia de ayudas estatales mediante la introducción de nuevas Directrices sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual. No obstante, el contenido actualizado no afecta a los párrafos objetos de interés en este estudio.

## 2.3. Postura de la Comisión Europea

En el año 2013 la Comisión adoptó la Comunicación sobre el tratamiento a las ayudas estatales en materia de obras cinematográficas y otras producciones a raíz de los cambios producidos en el sector, manifestados tanto en las prácticas de los Estados miembros como en la reciente jurisprudencia del TJUE. Un año después, sobre la base de esta Comunicación, se aprobó el Reglamento (UE) núm. 651/2014, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del tratado, que plasma el contenido de la Comunicación del 2013 en lo que a requisitos de territorialización del gasto se refiere –en concreto, en el art. 54 donde regula los regímenes de ayudas para obras audiovisuales–<sup>38</sup>, pero sin hacer una elaboración detallada de su justificación. Por ello, el análisis se va a realizar sobre los argumentos dados por la Comisión en la Comunicación del 2013 ya que, más allá del contenido sustantivo, a nuestros efectos son de especial relevancia los motivos que justifican la adopción de tales medidas.

Pues bien, en el apartado primero de su Comunicación, la Comisión considera que:

[...] las obras audiovisuales, especialmente las películas, desempeñan un papel importante en la configuración de las identidades europeas, ya que reflejan la diversidad cultural de las distintas tradiciones e historias de los Estados miembros y regiones de la UE. Las obras audiovisuales son tanto bienes económicos, que ofrecen importantes oportunidades para la creación de riqueza y empleo, como bienes culturales que reflejan y configuran nuestras sociedades.

Por ello, entiende que el fomento de la producción audiovisual por parte de la Unión y de los Estados miembros es trascendental. El argumento dado para justificar esta financiación pública se encuentra en la necesidad de defender la cultura e identidad nacional o regional, el potencial creativo y las empresas productoras. Ahora bien, la Comisión admite en el punto sexto que la industria del cine no solo es una actividad cultural, sino que, también, supone una importante actividad económica y, en consecuencia, la concesión de ayudas puede afectar al comercio intraeuropeo. A causa de esto la Comisión, con base en los artículos 107 y siguientes del TFUE, debe ponderar si las ayudas estatales dirigidas al sector audiovisual son compatibles con el mercado interior y, a tal objeto, establece en la Comunicación una serie de directrices<sup>39</sup>.

<sup>38</sup> La consecuencia jurídica inmediata de esto es que, a diferencia de las Comunicaciones cuyo carácter no es vinculante, los reglamentos son un acto de general aplicación a todos los Estados miembros del cual todos sus elementos son obligatorios sin necesidad de transposición al ordenamiento jurídico nacional, por lo que todos los Estados europeos están vinculados a su contenido. Así se desprende del artículo 288 del TFUE, párrafo segundo: «El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro».

<sup>39</sup> Comunicación 2013/C 332/01 de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual de 15 de noviembre de 2013, punto 12.

En el apartado 33 se describen los mecanismos utilizados por los Estados miembros para conceder las ayudas: de un lado, las subvenciones directas –ej.: otorgar un porcentaje del presupuesto de producción–; y, de otro lado, la concesión de ayudas definidas en proporción de los gastos de producción en el Estado miembro que las concede –habitualmente a través de incentivos fiscales–, supuesto, este último, en el que nos encontramos. Para evaluar la legalidad de estas ayudas al sector audiovisual, la Comisión realiza un examen a través de dos fases. En una primera fase, tal y como establece en el apartado 48, examina que se respete el principio de «legalidad general», esto es, que la ayuda en cuestión no contenga cláusulas contrarias a las disposiciones del TFUE en ámbitos distintos al de las ayudas estatales. Posteriormente, determina en una segunda fase si se cumplen los criterios específicos para que la ayuda sea compatible de acuerdo con el apartado d) del artículo 107.3 del TFUE, anteriormente mencionado. Concretamente, se exige que la ayuda se destine a promover la cultura<sup>40</sup>, verificando una serie de aspectos (apartados 51 y ss.).

A los efectos que nos interesan, la Comisión también hace referencia al requisito de territorialización de gastos en los puntos 27 y siguientes. En ellos se argumenta que si bien es cierto que dichos requisitos constituyen una restricción del mercado interior y que pueden crear obstáculos a las coproducciones y hacerlas menos rentables, esta restricción puede justificarse si concurren razones imperiosas de interés general adecuadas y proporcionales. Y prosigue en el apartado 30 manifestando que:

[...] las características específicas de la industria cinematográfica, en particular la extrema movilidad de las producciones y la promoción de la diversidad cultural y de las lenguas y culturas nacionales, puede constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales. Por consiguiente, la Comisión reconoce que, en cierta medida, estas condiciones pueden ser necesarias a fin de mantener una masa crítica de infraestructura para la producción cinematográfica en el Estado miembro o la región que conceda las ayudas.

Ahora bien, el importe sujeto a la territorialización debe ser proporcionado respecto al compromiso financiero que asuma el Estado miembro que concede la ayuda (punto 32). Así, la Comisión entiende que los límites dentro de los cuales se puede aceptar que un Estado miembro aplique los requisitos de territorialización de los gastos que aún podrían considerarse necesarios y proporcionados son los siguientes (apartado 34 en relación con el 50):

1. A efectos del acceso a las ayudas, se puede exigir que una parte mínima de la actividad se realice en el territorio, como criterio de admisibilidad, pero este nivel mínimo no puede rebasar el 50 % del presupuesto de producción.

<sup>40</sup> En este sentido, el apartado 25 de la Comunicación 2013/C 332/01 de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual de 15 de noviembre de 2013 establece que corresponde a cada Estado definir las actividades culturales, mientras que la Comisión solo debe comprobar si el Estado tiene un mecanismo de verificación que no cometa errores manifiestos.

2. Como máximo se puede exigir que el 160 % del importe de la ayuda concedida se gaste en el territorio del Estado que la concede.
3. A efectos del importe de la ayuda, este se puede calcular como porcentaje de los gastos de producción realizados en el Estado miembro que la concede, pero el vínculo territorial no puede superar el 80 % del presupuesto.

Si atendemos a estas directrices impuestas por la Comisión en la Comunicación de 2013, los requisitos de territorialización del gasto a las producciones audiovisuales nacionales en España (50 % en el Estado, Álava y Guipúzcoa y 40 % en Navarra) estarían justificados, en tanto no superan los porcentajes articulados por el órgano europeo (50 %). Situación diferente es la de las producciones extranjeras. En este caso, se supedita el beneficio a la realización de un importe de gasto concreto en el territorio específico. Esto es, las producciones extranjeras deberán gastar, para poder aplicarse la deducción, al menos 1 millón de euros en el territorio concreto en el caso del Estado o 500.000 euros en el caso de Álava y Guipúzcoa. En el caso de estos dos territorios, se exige que la producción tenga un coste mínimo de 2 millones de euros y, por tanto, la territorialización de partida siempre va a ser como mínimo del 25 %. Por el contrario, en el supuesto del régimen estatal puede darse el caso de que el porcentaje de territorialización sobrepase los umbrales admitidos por la Comisión Europea. Piénsese por ejemplo en el caso de una sociedad con domicilio fiscal en Madrid que realice una producción extranjera cuyo coste ascienda a 1 millón de euros, en este caso se exigiría como criterio de acceso a la deducción que el 100 % del coste de la producción estuviera territorializado en España y, por tanto, no se estaría atendiendo a los umbrales marcados por la UE. También podría darse la situación contraria, si la misma sociedad realizara una producción cuyo coste fuera de 700.000 euros y gastara todo este presupuesto en nuestro territorio, quedaría fuera del ámbito de aplicación de la deducción pese a haber territorializado el 100 % del coste de su producción. Finalmente, matizar que Navarra sí que atiende a las directrices de la Comisión ya que únicamente establece que las producciones extranjeras tendrán derecho a una deducción de la cuota líquida del 35 % de los gastos realizados en la Comunidad Foral, es decir, no sobrepasa el vínculo territorial del 80 % pautado para este tipo de ayudas.

De esta manera, se puede diferenciar entre el caso de las deducciones para producciones estatales que cumplen con los umbrales de territorialización admitidos, pero cuya justificación cultural es más que cuestionable y las deducciones para producciones extranjeras que se ajustan parcialmente a los límites de territorialización establecidos por la Comisión y que, por tanto, vulneran de manera directa el ordenamiento jurídico europeo.

Una vez analizados los argumentos de la Comisión para justificar los requisitos de territorialización, el siguiente apartado está dedicado a analizar de manera crítica dicha argumentación ya que, tal y como se expondrá, no parece evidente que tales requisitos fomenten y protejan la cultura, sino que, por el contrario, es a nivel económico donde producen un mayor impacto.

## 2.4. Crítica a la justificación de la Comisión

El apartado primero del artículo 54 del Reglamento número 651/2014 establece, como ya se ha adelantado, que los regímenes de ayudas concebidos para apoyar la elaboración de guiones, y el desarrollo, la producción, la distribución y la promoción de obras audiovisuales serán compatibles con el mercado interior con arreglo al artículo 107.3 del TFUE, y quedarán exentos de la obligación de notificación prevista en el artículo 108.3 del mismo tratado<sup>41</sup>. No obstante, a lo largo del presente estudio se han ido poniendo de manifiesto los problemas que plantean los requisitos de territorialización de los gastos exigidos por las deducciones españolas a inversiones cinematográficas. La propia Comisión encargó un estudio sobre dichas cláusulas que culminó en el año 2008 (Cambridge Econometrics, 2008)<sup>42</sup> exponiendo una serie de conclusiones estructuradas en cuatro bloques: situación jurídica, estructura económica, coproducciones e implicaciones culturales. De manera muy breve, el resultado de dicho estudio fue el siguiente:

En cuanto a la situación jurídica, el estudio manifiesta que el 68 % de los regímenes de financiación a producciones audiovisuales analizados en el ámbito europeo contienen requisitos de territorialización. Este número tan elevado y la complejidad de dichos requisitos de territorialización causan conflictos de normas e inseguridad jurídica. En consecuencia, es una situación difícil de gestionar, tanto para los productores de películas cuando solicitan ayuda estatal, como para los responsables políticos y legislativos cuando se trata de lograr una coherencia entre la diversidad cultural y las preocupaciones relacionadas con el derecho de la competencia y las normas pertinentes que rigen el mercado interior.

El análisis económico, por su parte, puso en evidencia que cuanto mayor es el grado de territorialización en un Estado miembro, mayor es el volumen de negocios de la industria audiovisual de ese Estado. Sin embargo, también señaló que no es posible determinar si la territorialización provoca un mayor volumen de negocios o si el volumen de negocios genera presión para una mayor territorialización. Los datos también sugieren que los costes de los servicios para la producción cinematográfica son mayores en los países que aplican requisitos de territorialización que en los que no lo hacen. En relación con las coproducciones, según el estudio, los requisitos de territorialización pueden causar algunas dificultades para las coproducciones y hacer que la coproducción sea menos eficiente.

<sup>41</sup> En concreto, en el apartado 30 de la Comunicación 2013/C 332/01 de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual, de 15 de noviembre de 2013, se establece que se permiten dichos requisitos en aras a proteger «la promoción de la diversidad cultural y de las lenguas y culturas nacionales».

<sup>42</sup> El estudio fue realizado bajo mandato de la propia Comisión Europea con el objetivo específico de proporcionar datos claros y fiables sobre las consecuencias de los requisitos de territorialización impuestos por determinados regímenes de ayudas estatales de apoyo al sector cinematográfico. El contenido del trabajo se centraba exclusivamente en las evaluaciones jurídicas, económicas y culturales, estando fuera del alcance del mismo cualquier cuestión política. El periodo de referencia abarcado por el estudio fue 2001-2005 y en el mismo se estudiaron los regímenes de ayudas de los 25 Estados que eran miembros durante el mismo.

Finalmente, el análisis cultural extrajo cinco conclusiones (Cambridge Econometrics, 2008, pp. 151 a 162):

1. Las características culturales del cine que deben protegerse son la lengua, la identidad nacionalidad, los nuevos talentos y los festivales.
2. Si bien es cierto que la territorialización, explícita e implícita, puede estimular la diversidad cultural, también presenta desventajas evidentes: de un lado, las normas actuales favorecen la producción nacional sobre la coproducción; de otro, estas normas conducen a un «sobresuministro» de pequeñas películas nacionales que no pueden circular. Además, esta mayor oferta de financiación a nivel nacional, en lugar de europeo, está frenando la producción de películas más grandes con una visión europea.
3. La territorialización, explícita e implícita, también protege a la industria local, y esta industria local es necesaria para promover la diversidad cultural.
4. Ahora bien, hay poca evidencia cualitativa que sugiera que la eliminación de las cláusulas de territorialización reduciría la diversidad cultural.
5. Existe cierta preocupación de que la supresión de la territorialización explícita des- emboque en una territorialización más implícita. Esto podría resultar en un mayor enfoque en las producciones nacionales y hacer la circulación de películas más problemática, lo que podría tener un impacto negativo en la diversidad cultural.

De esta manera, se puede observar como el mayor impacto que producen los requisitos de territorialización es a nivel económico, no quedando acreditado que sea un mecanismo eficiente para proteger la diversidad cultural de un determinado territorio. A título de ejemplo, entre las producciones realizadas en Navarra desde la aprobación de dicho incentivo fiscal se encuentran: *Backseatfighter* (Mario Pagano, 2015), *El contenido del silencio* (Helena Taberna, 2015), *Zipi y Zape 2* (Oskar Santos, 2015), *Rumbos* (Manuela Moreno, 2015), la serie *Juego de Tronos* (HBO, 2016), *El Hombre que mató a Don Quijote* (Terry Gilliam, 2017) o *El Guardián Invisible* (Fernando González Molina, 2017), además de proyectos de menor difusión al gran público (Audiovisual 451, 3 de febrero de 2016). Si bien es cierto que dichas producciones cuentan con paisajes navarros como escenario, poco hacen por favorecer la diversidad cultural y lingüística de la región (a excepción de *El Guardián Invisible*). Lo que es más, desde la aprobación del incentivo, hay producciones que directamente se han decantado por rodar en Navarra a causa del beneficio fiscal, como es el caso de *Rumbos* (Audiovisual 53). En el resto del territorio español la situación es parecida, tal y como demuestran los rodajes internacionales que se han realizado en España en los últimos años: *Fast & Furious 6* (Justin Lin, 2013), *Jason Bourne* (Paul Greengras, 2015), *Assassins Creed* (Justin Kurzel, 2015), *Heidi* (Bahvna Talvar, 2016), *Life Itself* (Dan Fogelman, 2017), *Han Solo: Star Wars* (Phil Lord y Christopher Miller, 2017), *Terminator 6: destino oscuro* (Tim Miller, 2019) y *The Rhythm Section* (Reed Morano, 2020).

La Comisión justifica la territorialización en razones tales como la inquietud de que la eliminación de la territorialización explícita confluya en una territorialización más implícita o alegando que dicha territorialización estimula la producción cultural en una determinada área geográfica. No obstante, obvia el hecho de que la cultura de un territorio concreto puede protegerse e impulsarse desde fuera del mismo a través de otras vías. Así, es perfectamente plausible que una producción audiovisual se efectúe en otro Estado europeo, la misma se realice en una de las lenguas oficiales del Estado español y, además, refleje la realidad cultural y social de nuestro país. En este caso también se estaría favoreciendo la cultura española y, sin embargo, dicha producción no sería susceptible de acceder al beneficio fiscal al no haber realizado el porcentaje de gasto mínimo en nuestro territorio. De esta manera, lo que hace la Comisión es establecer una evidente desigualdad de trato entre dos operadores jurídicos que se encuentran en idéntica situación con base en el territorio en el que operan. La misma Comisión parece ser consciente de ello al establecer límites porcentuales a la territorialización.

Existen muchos otros instrumentos susceptibles de preservar la cultura, tales como leyes y normas que protejan el patrimonio, el *copyright*, los apoyos en forma de becas y premios, el mecenazgo y la filantropía (Palma Martos y Aguado Quintero, 2011, p. 196), lo que evidencia que no es requisito imprescindible que exista una cláusula de territorialización para que la diversidad cultural y lingüística de una determinada zona se vea protegida o estimulada. Parece, pues, que el único motivo por el que dichos requisitos se prevén es el impulso de la economía nacional o regional, ya que es un mecanismo a todas luces eficaz para atraer inversiones<sup>43</sup>. Es decir, la producción cinematográfica es una actividad altamente móvil y los Estados luchan por atraer a sus respectivos territorios producciones extranjeras de gran presupuesto por medio de estímulos fiscales (Moreno González, 2010, II, p. 54). De esta manera, nos encontramos ante un fenómeno de competencia fiscal entre Estados motivado, en esencia, no por razones culturales, sino económicas.

Por tanto, se puede concluir que el argumento dado por la Comisión a la hora de justificar este tipo de ayudas estatales es débil, y que los requisitos de territorialización del gasto vulneran el régimen de las ayudas de Estado de la UE por cumplir con las características de las ayudas selectivas del artículo 107.1 del TFUE y no encontrar justificación al amparo del artículo 107.3 del TFUE.

---

<sup>43</sup> Oxford Economics (2007) señalan en su Informe las ventajas económicas que implican atraer producciones de gran presupuesto y el papel que en ese sentido juegan los incentivos fiscales:

[...] the support provided through tax incentives to encourage investment in films in the UK, first established in 1992, has facilitated the development of a substantial UK film industry making a large net contribution both to the UK economy and to the cultural life of the country.

En el mismo sentido reconoce:

[...] competition to attract film producers to shoot their film in a particular country is fierce. This competition partly focuses on the physical attributes of a country; the costs for labour and the renting of locations and sets; and the relative skills of the film production workforce. But a key element is tax competition.

### 3. Conclusiones

De todo lo anteriormente expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- 1.º Pese a que en la actualidad la fiscalidad directa sigue siendo competencia de los Estados miembros, el TJUE ha manifestado en reiteradas ocasiones que estos deben ejercer dicha competencia respetando el derecho de la Unión. Con base en ello, los límites a la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros los imponen, en materia de imposición directa, los principios y libertades articulados en los Tratados de la UE y la regulación sobre las ayudas de Estado.
- 2.º Las diferentes leyes españolas del IS prevén incentivos al sector cinematográfico materializados a través de deducciones. Para poder aplicar estos beneficios fiscales las normativas establecen varios requisitos entre los que se encuentra una cláusula de territorialización del gasto. De esta manera, solo tienen acceso a la deducción aquellos productores que realicen una cantidad mínima del gasto de la producción en el territorio de que se trate. Sin embargo, la configuración de esta exigencia plantea problemas de compatibilidad con el derecho de la UE, en especial, con el régimen de ayudas de Estado.
- 3.º De la definición dada por el artículo 107.1 del TFUE en relación con las ayudas de Estado se pueden extraer cuatro elementos: a) debe ser una ventaja; b) que suponga una intervención del Estado y mediante fondos estatales; c) sea de carácter selectivo; y d) que pueda afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsee o amenace con falsear la competencia. En cuanto la territorialización exigida por los beneficios fiscales al sector cinematográfico en España cumplen con todos estos requisitos, se puede concluir que constituyen una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 del FUE.
- 4.º Pese a lo dispuesto en el punto anterior, el propio artículo 107 en su apartado tercero enumera una serie de ayudas que «podrán considerarse» compatibles con el mercado interior, entre las que se encuentran aquellas ayudas destinadas a promover la cultura. La Comisión Europea se ha pronunciado expresamente sobre los requisitos de territorialización del gasto reconociendo que dichos requisitos constituyen una ayuda de Estado en virtud del artículo 107.1 del TFUE y producen una restricción del mercado interior. Sin embargo, a través de la vía del artículo 107.3 del TFUE, justifica tales restricciones, siempre que cumplan con ciertos límites porcentuales, en razones de interés general como son la promoción de la diversidad cultural y de las lenguas y culturas nacionales. Ahora bien, hay que diferenciar entre el caso de las deducciones para producciones extranjeras que vulneran de manera directa el ordenamiento jurídico europeo por no ajustarse a los límites de territorialización establecidos por la Comisión y las deducciones para producciones estatales que sí que cumplen con los umbrales de territorialización admitidos pero cuya justificación cultural es más que cuestionable.



- 5.º Así, en relación con las deducciones para producciones estatales, la justificación cultural argumentada por la Comisión no parece aceptable, ya que ha quedado acreditado que los requisitos de territorialización del gasto no son un mecanismo eficiente para proteger la cultura de un determinado territorio y, lo que es más, la diversidad cultural y lingüística de nuestro país puede protegerse e impulsarse desde fuera del mismo a través de otras vías. Por tanto, se está estableciendo una desigualdad de trato no justificada, siendo evidente, que el único motivo por el que dichas cláusulas del gasto se permiten es porque impulsan la economía nacional o regional a través de la atracción de inversiones.
- 6.º Por todo ello, a nuestro entender y pese a la postura de la Comisión, cabe concluir que los requisitos de territorialización del gasto exigidos por la deducción a las producciones cinematográficas en España no encuentran ningún tipo de justificación más allá de la económica y, en consecuencia, deberían ser suprimidos, puesto que resultan contrarios al régimen de las ayudas de Estado recogido en los artículos 107 y siguientes del TFUE.

## Referencias bibliográficas

- Aldestam, M. (2005). *EC State Aid Rules Applied to Taxes: An Analysis of the Selectivity Criterion*. Uppsala: Iustus Förlag.
- Audiovisual 451. (3 de febrero de 2016). *Incentivos fiscales a la producción, una medida imprescindible*, [en línea], [consulta: 4 de abril de 2019]. Recuperado de: <<https://www.audiovisual451.com/incentivos-fiscales-a-la-produccion-una-medida-imprescindible/>>.
- Bacon, K. (2009). *The definition of State Aid. European Union Law of State Aid*. UK: Oxford University Press.
- Barciela Pérez, J. A. (2015). Ayudas de Estado y exención tributaria. El asunto Navantia. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 10, 213-227.
- Benito, P. (2014). Incentivo fiscal: Sustento para la industria cinematográfica mundial. *Academia, Revista del Cine Español*, 210, 34.
- Broche, J.; Chatterjee, O.; Orsich, I. y Tosics, N. (2007). State aid for films - a policy in motion? *Competition Policy Newsletter*, 1, 44-48.
- Calderón Patier, C. y González Lorente, A. (2005). Las ayudas de Estado en la legislación europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros. *Crónica Tributaria*, 115, 59-69.
- Calvo Salinero, R.; Moreno González, S.; Pastoriza Vázquez, J. S. y Sánchez López, M. E. (2010). *Fiscalidad internacional, Convenios de doble imposición, Impuesto sobre la renta de no Residentes y Ayudas de Estado*. Navarra: Thomson Reuters.
- Cambridge Econometrics. (2008). Study on the Economic and Cultural Impact, notably on Co-productions, of Territorialisation Clauses of state aid Schemes for Films and Audiovisual Productions. Recuperado de:

- [http://ec.europa.eu/archives/information\\_society/avpolicy/docs/library/studies/territ/final\\_rep.pdf](http://ec.europa.eu/archives/information_society/avpolicy/docs/library/studies/territ/final_rep.pdf).
- Campuzano Laguillo, A. B. y Calderón Patier, C. (2016). Las ayudas de Estado y la competencia fiscal. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 1, 39-72.
- Carmona Fernández, N. (2015). *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Madrid: Wolters Kluwer.
- Cayero Bilbao, J. A. (2006). Derecho de la competencia en la Unión Europea: ayudas de carácter fiscal. *Gaceta tributaria del País Vasco*, 2, 63-103.
- Checa González, C. (2008). IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. *Quincena fiscal*, 8, 79-94.
- El País (8 de junio de 2016). *¿Por qué invertir en cine si solo unas pocas películas ganan dinero?*, [en línea], [consulta: 3 de abril de 2019]. Recuperado de: [http://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/05/30/empresas/1464609069\\_104238.html](http://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/05/30/empresas/1464609069_104238.html).
- Fernández Rozas, J. C. (2001). *Sistema del Comercio Internacional*. Madrid: Civitas.
- López López, H. (2010). El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español: la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras. *Quincena Fiscal*, 15, 85-114.
- Lyons, T. (2014). The modernization of EU state aid law and taxation. *British Tax Review*, 2, 113-119.
- Moreno González, S. (2010). La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (I). *Quincena Fiscal*, 13, 31-54.
- Moreno González, S. (2010). La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (II). *Quincena Fiscal*, 14, 37-60.
- Moreno González, S. (2013). Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria. *Quincena Fiscal*, 22, 117-162.
- Ministerio de Educación, Cultura y Deporte (noviembre de 2017). *Anuario de Estadísticas Culturales 2017*, [en línea], [consulta: 3 de abril de 2019]. Recuperado de: [http://www.culturaydeporte.gob.es/dam/jcr:5da7f49a-99d9-4821-805b-fb3ab20d2f0d/Anuario\\_de\\_Estadisticas\\_Culturales\\_2017\\_Nota\\_resumen.pdf](http://www.culturaydeporte.gob.es/dam/jcr:5da7f49a-99d9-4821-805b-fb3ab20d2f0d/Anuario_de_Estadisticas_Culturales_2017_Nota_resumen.pdf).
- Oxford Economics. (2007). *The economic contribution of the UK film industry*. Recuperado de: <http://www.bfi.org.uk/sites/bfi.org.uk/files/downloads/economic-impact-of-the-uk-film-industry-2007.pdf>.
- Palma Martos, L. A. y Aguado Quintero, L. F. (2011). ¿Debe el Estado financiar las artes y la cultura? *Economía e Sociedad*, 20(1), 195-228.
- Schön, W. (1999). Taxation and State Aid Law in the European Union. *Common Market Law Review*, 36(5), 911-936.
- Soler Roch, M. T. (2006). Medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado. *Quincena Fiscal*, 14, 13-23.



# Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 y su aplicación práctica a nuestro país

**Javier Bas Soria**

*Doctor en Derecho  
Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dicta, todos los años, un número creciente de sentencias, tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) un impuesto armonizado a nivel comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado de las sentencias dictadas en 2019, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país, tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos.

**Palabras clave:** Tribunal de Justicia de la Unión Europea; jurisprudencia; IVA.

Fecha de entrada: 29-03-2020 / Fecha de aceptación: 21-05-2020

**Cómo citar:** Bas Soria, J. (2020). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, E1-E32.





# ECJ Case Law on VAT in 2019 and its practical application in Spain

Javier Bas Soria

## Abstract

Each year, the ECJ enacts an increasing number of rulings (preliminary rulings and infringement procedures). Since VAT is a harmonized tax at EU level, ECJ's interpretation in this field has an important impact on its comprehension and proper application.

This article contains a deep study of the ECJ decisions enacted in 2019 and also an analysis of the main consequences of these judgments in Spain related both to our domestic legislation and our administrative procedures.

**Palabras clave:** ECJ; case-law; VAT.

**Citation:** Bas Soria, J. (2020). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, E1-E32.





## Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible
  - 2.1. Reglas de localización del hecho imponible
3. Devengo
4. Exenciones
5. Base imponible
6. Modificación de la base imponible
7. Sujeto pasivo
8. Tipo de gravamen
9. Deducciones
10. Prorrata y regularización de deducciones
11. Devoluciones
12. Procedimiento

## 1. Introducción

La Unión Europea se ha configurado como un sujeto particular entre los actores del derecho internacional por su capacidad innovativa en el mundo del Derecho, independientemente de la voluntad de los Estados miembros que la forman. Así, los tratados constitutivos contienen pocas cláusulas materiales, que, en la mayoría de los casos, fijan y definen objetivos y finalidades que les son propias y definen los medios normativos a través de los cuales se desarrollará su actividad. La puesta en práctica de esos objetivos se confía a las instituciones comunitarias que disponen de poder normativo. Este poder decisorio de las instituciones se expresa a través de los reglamentos, directivas y decisiones.

El artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece: «Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes». El párrafo tercero del citado artículo 288 configura la directiva, dentro de estos instrumentos normativos, en los siguientes términos: «La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios».

La característica fundamental de la directiva es, pues, que impone una obligación de resultado comunitario a los Estados, dejando a los mismos la elección de las formas y los medios para obtener dicho resultado. Su propósito es aproximar o armonizar el contenido de las disposiciones normativas nacionales de los Estados miembros, sin imponer una uniformidad de estas. Surge, por tanto, la necesidad de transponer la norma al ordenamiento interno mediante los mecanismos normativos que el Estado en cuestión considere pertinentes.

Esta necesidad de transposición del derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del derecho comunitario: la primacía del derecho comunitario (sostenida por primera vez en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, Costa/ENEL) y el efecto directo (proclamado en la Sentencia del TJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, Van Gend & Loos). En particular, la primera de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del derecho comunitario en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.

Consecuentemente con estas consideraciones, muchos son los procedimientos consagrados en el ámbito comunitario para garantizar el acomodo de la normativa y de las actuaciones de las Administraciones a las exigencias del derecho comunitario. De entre todos ellos, conviene destacar especialmente dos: los recursos prejudiciales y los recursos de incumplimiento.

La cuestión prejudicial (art. 267 TFUE) es el instrumento básico de colaboración entre las jurisdicciones nacionales y la jurisdicción comunitaria que permite a las primeras instituirse como jueces comunitarios, manteniendo la unidad interpretativa del derecho comunitario, mediante la petición de un pronunciamiento al Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación o validez de los tratados o de los actos de las instituciones adoptados en virtud. Se produce así un reparto de competencias entre el Tribunal de las Comunidades, que ostenta las relativas a la declaración sobre la interpretación y validez del derecho comunitario, y los tribunales nacionales, a los que corresponde la aplicación del derecho al caso concreto. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no se pronuncia directamente sobre la validez de las normas nacionales, ni sobre el posible incumplimiento de las obligaciones derivadas de los tratados por parte de los Estados miembros, limitándose a declarar la validez e interpretación de las disposiciones del derecho comunitario, correspondiendo a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación de dejar inaplicada la norma contraria al derecho comunitario, para resolver el caso concreto, sin perjuicio de otras obligaciones posteriores.

El recurso de incumplimiento (arts. 258 y 259 TFUE) se fundamenta en la obligación de los Estados miembros a adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones resultantes del tratado y de los actos de las instituciones. Los incumplimientos de esta obligación pueden derivar tanto de comportamientos activos, consistentes en la adopción de disposiciones contrarias a los objetivos del tratado, como de comportamientos pasivos, por omisión o abstención de la obligación de actuar que pesa sobre los mismos. Cuando la Comisión u otro Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, podrán demandarlo ante el Tribunal de Justicia. Este, en su fallo, declarará que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, aunque no puede, por sí mismo, anular o derogar las disposiciones del Estado miembro que ocasionan dicho incumplimiento. El alcance de la resolución es puramente declarativo, quedando el Estado miembro en cuestión obligado a adoptar todas las medidas apropiadas para la ejecución de la sentencia del tribunal que declara el incumplimiento, que deben comprender la eliminación del incumplimiento y de sus consecuencias pasadas y futuras.

Ante la práctica ausencia de consecuencias que tenía en muchos casos la constatación de los incumplimientos, el Tratado de Maastricht introdujo un nuevo artículo en el Tratado CEE (actualmente, art. 260 TFUE) permitiendo que si la Comisión estimase, transcurrido un periodo de tiempo prudencial, que un Estado no ha adoptado las medidas exigidas por una sentencia que declara el incumplimiento, podrá someter la cuestión al tribunal, proponiendo una sanción, de tal forma que, si este estima que el Estado ha incumplido las obligaciones que derivan de su sentencia declarativa del incumplimiento, puede imponerle una sanción al estado infractor, sobre la base de la propuesta de la Comisión.

Como sabemos, el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario, siendo la norma reguladora fundamental del impuesto, a nivel comunitario, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva Refundida).

El control de la correcta interpretación y de la adecuación de la normativa de los Estados miembros a la Directiva Refundida, así como completar la correcta inteligencia de los preceptos comunitarios y nacionales a partir de las interpretaciones que realiza el TJUE, ha sido y es un elemento fundamental para la correcta aplicación del IVA.

El propósito de este estudio es presentar, ordenado por las materias en las que incide, los principales pronunciamientos emanados del TJUE en el año 2019.

## 2. Hecho imponible

En la Sentencia de 10 de enero de 2019, asunto C-410/17, Oy (NFJ072392), el TJUE entra a examinar una cuestión siempre complicada, como es determinar la existencia de un hecho imponible autónomo y de sentido contrario a la operación principal como consecuencia de la existencia de un beneficio o ventaja percibido por el vendedor o prestador de servicios y que procede del comprador o destinatario de servicios.

Se plantea, en concreto, el supuesto de una empresa dedicada a la realización de operaciones de desmontaje de instalaciones, derribo de las mismas y retirada de los materiales de desecho resultantes de tales operaciones (empresa de demolición). Esta empresa puede comercializar como desechos parte de dichos materiales, importe que, aproximadamente, valora antes de realizar la operación.

Se plantea, como cuestión principal, si además de la prestación de servicios realizada por la empresa de demolición, cabe considerar que existe otra operación de entrega de bienes a título oneroso, en concreto la chatarra, realizada por el destinatario de los servicios de demolición. Igualmente se suscita si el importe previsible de tal comercialización de desechos debe considerarse como un mayor importe de la contraprestación percibida por la prestación de servicios de demolición.

Para responder a la primera de estas preguntas, el TJUE señala que, como elemento caracterizador de la existencia de una entrega de bienes o una prestación de servicios a título oneroso, únicamente se exige que exista una relación directa entre la operación y la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Esta relación directa, tal y como ya ha declarado el tribunal, queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Por otro lado, contesta el tribunal a la segunda pregunta que la asignación de un valor a los desechos determina que la entrega de los mismos constituya, como mayor remuneración de la operación principal, un componente de la contraprestación a incluir en la fijación de la base imponible, que se debe cuantificar o bien en la valoración económica realizada por las partes o,



si esta no estuviera en el importe que el beneficiario atribuye a los bienes o servicios que pretende obtener y debe corresponder a la cantidad que estaría dispuesto a desembolsar para ello.

No se opone a esta conclusión que en el contrato no se haya fijado de forma detallada la cantidad y el valor de la chatarra que pueden contener los residuos de demolición ni que la fijación de tal valor no sea sencilla.

En el marco nacional, este pronunciamiento da cabida tanto a los supuestos de permuta pura, como a los de permuta parcial, en los que la contraprestación sea parcialmente en dinero y parcialmente en especie, ambos recogidos en el artículo 79.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), siguiendo los criterios de valoración de la base imponible, precisamente, el desarrollo nacional del criterio manifestado por el TJUE en ocasiones anteriores (resulta esencial en este sentido la Sentencia de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey –NFJ049500–) y que se ratifica en esta sentencia.

En la Sentencia de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18, Oro Efectivo, SL (NFJ073607), se plantea, por una parte, la posible incompatibilidad de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) con el IVA (este caso se refiere a la normativa vasca, pero el Tribunal Supremo en su remisión al TJUE señala que la regulación en territorio común de TPO es coincidente con la vasca, por lo que es trasladable a este impuesto la conclusión que ofrece el tribunal), en cuanto se refiera a operaciones realizadas con productos de oro para empresarios, y, por otra, la existencia de una doble imposición, contraria al principio de neutralidad fiscal, por la existencia de este gravamen, al considerar que dichas operaciones ya habían sido gravadas por el IVA, cuando además no existe el derecho a deducir las cuotas soportadas por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, siendo que las entregas posteriores de los bienes adquiridos se encontrarán efectivamente sujetas al IVA.

El tribunal destaca que TPO no es un impuesto sobre el volumen de negocios, ya que no grava con carácter general todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios y que no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que en cada fase puedan deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso; por consiguiente, no existe incompatibilidad alguna con el IVA.

En cuanto a la posible vulneración del principio de neutralidad, el tribunal señala que el principio de neutralidad restringe sus efectos al marco del IVA armonizado, por lo que como en este caso se trata de una consecuencia de un impuesto no armonizado, no cabe plantear tal posible vulneración del principio de neutralidad. La sentencia dictada declara, en consecuencia, la plena compatibilidad de TPO con el IVA.

En la Sentencia de 13 de junio de 2019, asunto C-420/18, IO (NFJ073612), se plantea la calificación como actividad económica independiente la prestación por una persona física de servicios en un órgano de una fundación (el consejo de vigilancia), cuyas funciones (del órgano) son de supervisión general: «ejercer un control sobre la estrategia del órgano de dirección y sobre la evolución general de los negocios de la fundación y de la empresa vinculada a la misma».

El TJUE recuerda que la sujeción al IVA exige el ejercicio de una actividad económica de carácter independiente.

En este caso, afirma que no se cuestiona el carácter económico de los servicios: se trata de una actividad permanente y se efectúa a cambio de una retribución. Destaca en este punto el tribunal (frente a una invocación del Gobierno sueco) que no impide este carácter económico que la intervención se realice para una sola entidad, por el carácter permanente; no resulta aplicable la reiteración que el tribunal ha exigido en relación con la calificación como actividad económica de una actividad de intermediación en inmuebles.

En cuanto a la independencia, se reconoce que no existe una relación de subordinación en lo que concierne a las condiciones de trabajo, en la medida en que los miembros del consejo de vigilancia no están vinculados a instrucciones procedentes del órgano de dirección; no obstante, falta el requisito de que las actividades se realicen en su nombre, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, y que se soporte el riesgo económico ligado al ejercicio de esas actividades; es decir, que actúe por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, organice libremente la forma de ejecución de su trabajo y perciba ella misma las retribuciones que constituyen sus ingresos. En el presente caso, la actuación no supone la asunción de riesgos, en la medida en que los miembros del órgano no soportan individualmente ni la responsabilidad derivada de los actos de dicho consejo adoptados en el ámbito de la representación legal de la fundación ni la responsabilidad por los daños y perjuicios ocasionados a terceros en el ejercicio de sus funciones, de manera que no actúan bajo su propia responsabilidad.

Aunque el artículo 5 de la LIVA no recoge directamente la mención a la independencia de la actividad, debemos recordar que el TJUE, en asuntos C-202/90 (NFJ006850) y C-154/08 (NFJ035917), ha examinado la independencia de ciertos profesionales en España –recaudadores y registradores liquidadores– precisamente desde la perspectiva de la independencia de la actividad, por lo que este criterio parece que ya se encuentra asentado en sus líneas esenciales en la doctrina nacional.

En la Sentencia de 10 de julio de 2019, asunto C-26/18, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (NFJ073997), se analiza el lugar donde se puede exigir la deuda del IVA a la importación en relación con una mercancía que ha sido objeto de sustracción a la vigilancia aduanera en un Estado miembro, para ser remitida y consumida en otro Estado miembro.

Señala el TJUE que cuando se introduce un bien en el territorio de la Unión Europea, no basta que dicho bien haya sido objeto de infracciones a la normativa aduanera en un determinado Estado miembro, que hayan generado en dicho Estado una deuda aduanera de importación, para considerar que dicho bien ha entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro, cuando se haya acreditado que el mismo bien ha sido transportado a otro Estado miembro, su destino final, donde ha sido consumido, y que la normativa debe interpretarse en el sentido de que, en esas condiciones, el IVA a la importación correspondiente a dicho bien se devenga únicamente en ese otro Estado miembro de destino final.

Cuando planteamos las consecuencias nacionales de este pronunciamiento, hay que tomar determinadas precauciones. En primer lugar, el TJUE ratifica su jurisprudencia anterior, según la cual si una conducta ilícita generó una deuda aduanera, resulta posible presumir que la mercancía ha entrado en el circuito económico de la Unión y, por lo tanto, ha podido ser objeto de consumo, esto es, del acto gravado por el IVA (Sentencias de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig, asuntos acumulados C-226/14 y C-228/14 – NFJ063195–, y de 1 de junio de 2017, Wallenborn Transports, asunto C-571/15 –NFJ066726–).

Por otro lado, la remisión resulta muy particular, en la medida en que el propio tribunal que la plantea está subrayando que las mercancías, indudablemente, se han remitido desde Alemania, Estado donde llegaron y se incumplieron las formalidades aduaneras, a Grecia, Estado donde se consumen. Con ello, no le cabe duda al TJUE que no ha existido consumo en Alemania.

A partir de estos condicionantes, entendemos que no resulta correcto plantear que esta sentencia introduzca limitación alguna al artículo 77 de la LIVA (por otra parte, es mera transposición, casi literal, del art. 70 de la Directiva Refundida), debiendo entenderse esta sentencia simplemente como una solución particular para un caso muy particular.

## 2.1. Reglas de localización del hecho imponible

En la Sentencia de 13 de marzo de 2019, asunto C-647/17, Srf konsulterna AB (NFJ072795), se plantea el alcance de la regla de localización prevista en el artículo 53 de la Directiva Refundida, relativo a los servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares (transpuesto al ordenamiento español en el art. 70.Uno.3.º LIVA).

Se plantea si dicha regla es aplicable a un servicio de formación, organizado por una empresa sueca para otras empresas suecas, con formadores suecos, pero que se desarrollan materialmente en otros países europeos. En particular se consulta si esta regla especial debe quedar restringida a aquellos casos en los que se conceda el derecho a entrar en un lugar, sin incluir supuestos como el que se plantea, en el que se da más un derecho de participar en la formación.

La respuesta del TJUE confirma que la regla especial se aplica a este caso, no restringiéndose a aquellos casos en los que haya una entrada o abono que permita acceder a las manifestaciones.

Ciertamente esta sentencia supone un cambio sobre la consideración general del alcance del artículo 70.Uno.3.º de la LIVA. La Dirección General de Tributos (DGT) en varias ocasiones ha considerado que a los servicios de organización de cursos (manifestaciones educativas) para empresarios les era aplicable la regla general de localización y no la regla

especial (a título de ejemplo, podemos citar la Consulta V3801/2016, de 9 de septiembre –NFC062182–). A nuestro juicio, aunque no compartamos la interpretación realizada por el TJUE, este pronunciamiento tiene una relevancia indudable.

En la Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-568/17, Geelen (NFJ073230), se examina el caso de una persona, registrada en los Países Bajos como sujeto pasivo del IVA, que presta a título oneroso servicios consistentes en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por internet. Las personas filmadas durante estas sesiones se encuentran en Filipinas y trabajan para él, quien les suministra el material y los softwares necesarios para retransmitir dichas sesiones por internet. Para tener acceso a las sesiones controvertidas los clientes del sujeto pasivo deben abrir una cuenta en alguno de los proveedores de acceso a internet. Estos proveedores cobran de los citados clientes los pagos correspondientes a esas sesiones y abonan una parte al sujeto pasivo. Las sesiones son interactivas, en el sentido de que cada cliente puede comunicarse con las personas filmadas y dirigirles peticiones concretas. Varios clientes pueden contemplar en directo y de modo simultáneo la misma sesión.

Entiende el tribunal que dicho servicio es una prestación de servicios compleja, que constituye una «actividad recreativa», a la que le resulta aplicable la regla de localización contemplada en el artículo 54 de la Directiva Refundida y que debe considerarse ejecutada materialmente en el lugar donde esté situada la sede de las actividades económicas del prestador de servicios o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre dicha prestación de servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual. Supera con ello la tesis de la Comisión que entendía que el lugar de prestación material se encontraba en el lugar donde se ubicaban las personas filmadas, y la tesis de varios Estados miembros que entendían que el lugar de prestación material se encontraba en el lugar desde donde se accedía al citado servicio.

Jurídicamente esta sentencia no plantea demasiadas sorpresas, en la medida en que, una vez identificado el tipo de servicio de que se trata, aplica la regla de localización que le corresponde y se localiza en el lugar de prestación material. Mucho más dudosa es la aplicación práctica. Identificar el lugar de prestación material con el lugar donde tiene su sede o establecimiento permanente el empresario prestador parece, justamente, lo contrario del lugar de prestación material, por lo que esta no deja de ser una curiosa sentencia.

### 3. Devengo

La Sentencia de 2 de mayo de 2019, asunto C-224/18, Budimex SA (NFJ073211), plantea el momento del devengo de una prestación de servicios en la que los términos contractuales pactados establecen que la obligación de pago de los trabajos realizados se supedita a la aceptación por parte del destinatario de los mismos mediante la correspondiente acta

de recepción, garantizando con ella que los trabajos han sido realizados a su satisfacción y que se han corregido los eventuales defectos observados.

Se pregunta al tribunal si debe considerarse la prestación devengada en el momento de la efectiva realización de los trabajos o bien en el momento de su aceptación mediante la correspondiente acta de recepción.

El tribunal, aunque no excluye la posibilidad de considerar que el servicio se haya prestado, efectivamente, antes de la recepción, afirma que si el acto de recepción se encuentra previsto en el contrato de prestación de servicios y además se adecua a las normas y a las prácticas propias del ámbito en el que se realiza la prestación, cabe estimar que dicha formalidad es parte de la prestación y que, por tanto, es determinante para considerar que se haya realizado efectivamente la prestación.

Esta es una sentencia relevante. La regla del devengo para las prestaciones de servicios, tanto en la Directiva Refundida como en la LIVA, resulta extraordinariamente vaga (los servicios se devengan cuando se presten). A nuestro juicio, la mejor concreción de ese momento deriva del cumplimiento con la prestación a la que, por el contrato, esté obligado el sujeto pasivo (aunque no se haya cumplido con la contraprestación). La presente sentencia ratifica esta interpretación, al considerar que si los términos contractuales establecen una condición especial de recepción para entender cumplida la prestación, la misma debe entenderse que forma parte de las condiciones para considerar el servicio prestado y por tanto devengado.

## 4. Exenciones

La Sentencia de 14 de marzo de 2019, asunto C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH (NFJ072718), plantea la posible aplicación de la exención prevista para la enseñanza escolar o universitaria a la enseñanza práctica de la conducción.

El TJUE señala que aunque esta expresión no deba entenderse como algo cerrado, sino como referencia a un cierto sistema de enseñanza común a la totalidad de los Estados miembros, con independencia de las características propias de cada sistema nacional, en la que existe un sistema integrado de transmisión de conocimientos y de competencias relativos a un conjunto amplio y diversificado de materias, así como a la profundización y el desarrollo de esos conocimientos y de esas competencias por los alumnos y los estudiantes a medida que progresan y se especializan en los distintos grados constitutivos de que consta el sistema; no cabe entender incluida en la misma a la enseñanza práctica de la conducción (carnés B y C1).

Esta resolución tiene una incidencia directa sobre la normativa nacional, que consideraba como no exentos la enseñanza para los permisos A y B (art. 20.Uno.9.º LIVA). La DGT ha adaptado su doctrina a este pronunciamiento y considera que no está exenta la enseñanza para el permiso C1 (Consulta V0943/2019, de 30 de abril –NFC072120–).

La Sentencia de 14 de febrero de 2019, asunto C-531/17, Vetsch Int. Transporte GmbH (NFJ072512), tiene como contenido inmediato la posible limitación del derecho a aplicar una exención en un supuesto de fraude y como contenido mediato la exención relativa a las importaciones que son remitidas con destino a otro Estado miembro.

Se plantea en este caso la aplicación de la exención en las importaciones para los bienes que, tras su introducción, son remitidos con destino a otro Estado miembro (exención prevista en el art. 27.12 LIVA). En el caso que se examina, la Administración del país de importación se plantea excluir dicha exención y liquidar la importación, basándose en la existencia de un fraude posterior con las mercancías, una vez recibidas las mercancías en el Estado miembro al que se han remitido tras la importación.

El tribunal decide esta cuestión aplicando la denominada «teoría del conocimiento», en virtud de la cual la aplicación de restricciones a las exenciones u otros beneficios fiscales requiere que se acredite que el sujeto que pierde el derecho a aplicarlos sabía o debía haber sabido qué dato permite considerar que el importador sabía o debería haber sabido que los destinatarios de los bienes estaban implicados en un fraude.

El elemento adicional que aporta esta sentencia es la necesidad de considerar las operaciones aisladamente, de forma que el fraude posterior no «contamina» la operación anterior, salvo que exista ese conocimiento.

En cuanto al propio contenido de la exención (que, como ya hemos señalado, se ha transpuesto por el art. 27.12 LIVA), el pronunciamiento principal de la sentencia es que la misma se debe aplicar siempre que se cumplan los requisitos materiales para considerar la operación posterior a la importación con destino a otro Estado miembro tanto una entrega intracomunitaria como una operación asimilada a la entrega intracomunitaria de bienes.

Ciertamente la interpretación nacional del artículo 27.12 de la LIVA, bastante restrictiva, puede verse afectada por este pronunciamiento.

En la Sentencia de 28 de marzo de 2019, asunto C-275/18, Milán Vinš (NFJ072909), se cuestiona la validez de una disposición vigente en el ordenamiento checo que condiciona la aplicación de la exención para las exportaciones de bienes a la inclusión de las mercancías en el régimen de exportación.

Resulta fundamental destacar, para entender el fallo, que el tribunal que plantea la cuestión señala expresamente que resulta acreditado, a través de los documentos expedidos por las autoridades postales, que la mercancía ha salido fuera del territorio de la Unión.

El TJUE señala que esta disposición es contraria al derecho de la Unión, en la medida en que supone la exigencia de un requisito formal, que además no está incluido en la directiva, y cuyo incumplimiento tiene por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo

de la exención de la exportación (reitera el criterio de la Sentencia de 19 de diciembre de 2013, asunto C-563/12, BDV Hungary Trading –NFJ052886–).

A pesar de no aceptar la alegación del gobierno checo, que señala que la falta de inclusión de los bienes en el régimen aduanero de exportación podría dificultar, incluso imposibilitar, la comprobación de la salida efectiva de los bienes del territorio de la Unión, recuerda el tribunal que la carga de la prueba de la exportación corresponde al interesado y que debe realizarse de manera satisfactoria ante las autoridades tributarias competentes, ya que tal exigencia guarda relación con los requisitos materiales requeridos para la concesión de la exención.

En principio, podría parecer que este pronunciamiento pone en cuestión el artículo 9 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA), que condiciona la exención a la salida efectiva de los bienes del territorio de la Comunidad, entendiéndose producida la misma cuando así resulte de la legislación aduanera. No obstante, consideramos que resulta altamente improbable que pueda justificarse la salida efectiva de los bienes, cuando no se disponga de la documentación aduanera correspondiente a la exportación.

La Sentencia de 20 de junio de 2019, asunto C-291/18, Grup Servicii Petroliere SA (NFJ073697), niega la aplicabilidad de la exención para las operaciones asimiladas a la exportación para buques a las plataformas de perforación marina autoelevables, que se utilizan de manera principal en posición inmóvil, para explotar yacimientos de hidrocarburos en el mar.

No introduce esta sentencia novedad jurídica, en la medida en que la definición de buque contenida en el apartado primero del anexo de la LIVA ya negaba la condición de buques, entre otros, a estos artefactos flotantes destinados a permanecer en un lugar fijo o a desplazarse «a la deriva», y, en general, que no son capaces de maniobrar en el mar de forma independiente, incluso con mar gruesa.

En la Sentencia de 18 de septiembre de 2019, asunto C-700/17, Wolf-Henning Peters (NFJ074658), se plantea la aplicación de la exención para los servicios de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias. En particular, se cuestiona si resulta válido el requisito que contempla la normativa alemana que supedita la exención al requisito de que exista una relación de confianza entre el médico y la persona tratada; un requisito que, al parecer, no concurre en el caso de las prestaciones de especialista en análisis clínicos y de médico de laboratorio. El tribunal contesta que de la normativa comunitaria no puede derivarse la exigencia de tal requisito y que, además, no parece que sea un requisito necesario para cumplir el objetivo de la exención.

Aunque, en principio, no parece que afecte esta sentencia al caso español, donde la DGT se ha pronunciado a favor de la exención para este tipo de servicios (entre otras, Consultas de 16 de abril de 1999 y V2552/2005, de 22 de diciembre –NFC021643–).

En la Sentencia de 4 de septiembre de 2019, asunto C-71/18, KPC Herning (NFJ074313), se plantea la aplicación de la exención a las entregas de terrenos y a las segundas o ul-

teriores entregas de edificaciones, a un terreno, con una construcción en perfecto estado enclavada en el mismo (almacén), que ha sido objeto de dos entregas sucesivas, siendo el objeto en la segunda entrega la demolición y posterior construcción de una edificación nueva.

El tribunal recuerda el criterio que inspira las exenciones inmobiliarias: la relativa inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo. Así, la venta de un edificio con posterioridad a su primera entrega a un consumidor final, que marca el fin del proceso de producción, no genera un valor añadido significativo y, por lo tanto, en principio, debe quedar exenta.

En el caso que se examina, afirma el tribunal que no parece que ni la primera venta del bien inmueble controvertido ni la segunda hayan incrementado el valor económico de dicho bien, por lo que ninguna de esas dos operaciones de venta ha generado un valor añadido significativo que implique su sujeción al IVA, de conformidad con la jurisprudencia citada. Si la venta de un almacén en perfecto estado de uso pudiera calificarse de entrega de un terreno edificable en lugar de entrega de un edificio y del terreno sobre el que se levanta basándose únicamente en la intención de las partes en el contrato de compraventa, ello supondría un menoscabo de los principios de la Directiva Refundida.

Concluye el tribunal que la entrega de un terreno sobre el que ya se levanta un edificio que se halla en perfecto estado de uso no puede calificarse de venta de un terreno edificable, ya que esta operación es independiente de la operación de construcción posterior y no forma, junto con ellas, una operación única, aunque la intención de las partes fuera la demolición total o parcial del edificio a fin de dejar espacio para uno nuevo.

Este pronunciamiento, sin duda, afecta al artículo 20.Uno.22 de la LIVA, que establece que la exención no se aplicará a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística. Ciertamente lo normal es que estos bienes se encuentren en un estado ruinoso que no haga dudar que lo entregado es un terreno edificable y no una construcción, pero en casos particulares, como es el que aquí se analizaba, deberá tenerse presente el pronunciamiento del TJUE.

En la Sentencia de 3 de octubre de 2019, asunto C-42/18, Cardpoint (NFJ074968), se cuestiona la aplicación de la exención para las operaciones financieras.

La entidad recurrente prestaba a su cliente, un banco, servicios relativos a la explotación de cajeros automáticos. Esta sociedad se encargaba de poner en funcionamiento y mantener operativos cajeros automáticos. A tal fin, instalaba en los cajeros equipos informáticos determinados programas necesarios para su correcto funcionamiento. Además, se hacía cargo del transporte de billetes, que el banco ponía a su disposición, y del abastecimiento de los cajeros. Por último, prestaba asesoramiento en cuanto al funcionamiento de los cajeros automáticos. Se cuestiona si tales servicios pueden considerarse como «operaciones relativas a pagos» exentas del impuesto.



Resuelve el tribunal que el criterio que permite distinguir entre una operación que tiene el efecto de transmitir fondos e implicar modificaciones jurídicas y financieras, incluida en la exención, y una operación que no tiene esos efectos y que, por lo tanto, no está incluida en la exención, reside en determinar si la operación considerada transmite, de manera efectiva o potencial, la propiedad de los fondos de que se trata, o tiene el efecto de cumplir las funciones específicas y esenciales de ese tipo de transferencia.

Destaca el fallo que la sociedad no realizaba por sí misma los cargos en las cuentas bancarias, sino que procedía a entregar físicamente las cantidades de dinero retiradas de los cajeros automáticos cuyo mantenimiento tenía encomendado. Además, tampoco era ella quien autorizaba las transacciones, pues no tenía poder de decisión alguno en lo que concierne a las transacciones de que se trata, sino que transmitía los datos, a través de una cadena de intermediarios, al banco emisor de la tarjeta bancaria utilizada, y ejecutaba las instrucciones de dicho banco procediendo a la entrega del dinero solicitado. A continuación, elaboraba un registro de la retirada de efectivo, que transmitía como orden de contabilización a su cliente, el banco que explotaba el cajero automático en cuestión.

Los servicios prestados por la entidad no constituyen una transmisión de fondos ni implican las modificaciones jurídicas y financieras características de una «operación relativa a pagos», por lo que no están exentos.

Esta sentencia limita el alcance de anteriores pronunciamientos, como la Sentencia de 5 de junio de 1997, Sparekassernes Datacenter (SDC), asunto C-2/95 (NFJ005401), que había servido a la DGT (Consulta V2793/2010, de 23 de diciembre –NFC039995–) para declarar la exención de los servicios de procesamiento consistentes en la habilitación de las tarjetas de crédito para poder operar, la autorización para que se lleve a cabo la transacción, el mantenimiento de la cuenta de crédito del titular de la tarjeta y las órdenes de domiciliación bancaria o transferencia.

En la Sentencia de 16 de octubre de 2019, asuntos acumulados C-4/18 y C-5/18, DIREKT express Holding AG y otros (NFJ075114), se plantea la aplicación de la exención aplicable al servicio postal universal a los proveedores de un servicio de distribución de correspondencia que, en su condición de titulares de una licencia nacional que los autoriza a ofrecer dicho servicio, están obligados a llevar a cabo, de conformidad con las disposiciones del derecho nacional, la prestación de notificaciones formales de documentos que provienen de órganos jurisdiccionales o autoridades administrativas.

El tribunal señala que la prestación del servicio postal universal conlleva estar sujetos a un régimen jurídico especial que incluye obligaciones específicas, que no son el resultado de negociaciones individuales, sino de obligaciones específicas de la normativa. Así, en el caso que se cuestiona, el titular de una licencia que lo autoriza a prestar servicios de distribución de correspondencia está obligado a notificar formalmente los actos administrativos y judiciales con independencia de su peso, de conformidad con las normas de pro-

cedimiento y las leyes que rigen la notificación administrativa. Por ello, deben considerarse proveedores de servicio universal.

En la Sentencia de 17 de octubre de 2019, asunto C-692/17, Paulo Nascimento Consulting-Mediação Imobiliária Lda (NFJ075110), se plantea la aplicación de la exención prevista para las operaciones relativas a la concesión y la negociación de créditos o a la gestión de créditos a una cesión a título oneroso a favor de un tercero de la posición procesal que ocupa un sujeto pasivo del IVA en una acción ejecutiva destinada a obtener el cobro de un crédito, reconocido en virtud de una resolución judicial y resultante del incumplimiento de un contrato de intermediación inmobiliaria.

El tribunal concluye que la operación no entra dentro del ámbito de la exención, en la medida en que el elemento definitorio de las operaciones relativas a los créditos es la puesta a disposición de un capital, debidamente remunerado mediante el pago de intereses, o la existencia de un pago aplazado del precio de compra de un bien aceptado por un proveedor, mediante el pago de intereses que remuneren dicho crédito, lo que no se produce en este caso.

Incluso plantea el tribunal que la cesión se produjo la víspera del día en que adquirió firmeza la resolución judicial que acordaba la adjudicación de un inmueble en pago del crédito, por lo que plantea al tribunal de remisión si la operación fuera realmente constitutiva de una transmisión de un bien corporal, en este caso un bien inmueble, efectuada por una parte que faculta a otra parte a disponer de hecho como si esta fuera su propietaria, lo cual constituiría una entrega de bienes.

En la Sentencia de 17 de octubre de 2019, asunto C-653/18, Unitel (NFJ075127), se cuestiona la aplicación de la exención para las exportaciones en un supuesto en el que no se había identificado al adquirente de los bienes, o, más concretamente, se había comprobado que el adquirente de las mercancías no era quien se indicaba en la factura, lo que además era parte de un fraude tanto en el país de salida de las mercancías, como en el de llegada.

Una primera e interesante matización del Tribunal de Justicia es que, para cuestionar la existencia de una exportación, las mercancías deben haber sido objeto de transmisión del poder de disposición, no existiendo exportación que cuestionar si no ha existido entrega.

El TJUE señala que, en principio, si se cumplen los requisitos materiales para aplicar la exención, no puede condicionarse esta al cumplimiento de los requisitos formales, salvo en los casos de fraude en los que se haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema del IVA.

Como ya hemos señalado, el artículo 9 del RIVA condiciona la exención en la exportación precisamente al cumplimiento de las formalidades aduaneras. Debe entenderse este pronunciamiento no como una declaración de contravención directa contra este precepto, sino como una llamada a la interpretación del mismo como justificación de la efectiva salida, pero sin elevar el rango de este requisito reglamentario al de solemnidad constitutiva de la exención.

En la Sentencia de 20 de noviembre de 2019, asunto C-400/18, Infohos (NFJ075481), se plantea el alcance de la exención de los servicios prestados por agrupaciones de personas a sus miembros (art. 20.Uno.6 LIVA). En este caso, se trata de una asociación especializada en informática hospitalaria que presta servicios de informática hospitalaria, por una parte, a los hospitales afiliados como miembros a dicha asociación y, por otra, a personas o entidades que no son miembros de la asociación. Según la norma belga controvertida, esta exención se deniega cuando los servicios son prestados tanto a sus miembros como a personas o entidades que no son miembros, quedando todas las prestaciones sujetas al IVA. El Tribunal de Justicia declara que el derecho comunitario se opone a una norma nacional como la controvertida, que supedita el reconocimiento de la exención del IVA al requisito de que las agrupaciones autónomas de personas presten servicios exclusivamente a sus miembros, de modo que las agrupaciones que también prestan servicios a quienes no son miembros están íntegramente sujetas al IVA, incluso en lo que respecta a aquellos servicios que prestan a sus miembros.

## 5. Base imponible

En la Sentencia de 9 de octubre de 2019, asuntos acumulados C-573/18 y C-574/18, C GmbH & Co. KG (NFJ075025), se examina la consideración de determinadas operaciones como subvención vinculada al precio.

Se plantea, en particular, la situación de determinadas organizaciones de productores, que contaban con un fondo operativo, dotado con aportaciones de sus socios y con subvenciones de la Unión Europea, con el que se financiaba parcialmente (entre un 50 y un 75 %) la adquisición de bienes de inversión de los asociados. Se instrumentaba adquiriendo las organizaciones los bienes y después transmitiéndolo a los productores, pero percibiendo con IVA exclusivamente la parte de la retribución que correspondería a estos.

Entiende el tribunal que con este proceder las organizaciones de productores disminuyeron el precio exigido de los productores como contraprestación de la entrega de estos bienes por el importe preciso de las sumas procedentes de los fondos operativos. Así, existe un vínculo directo entre la entrega de dichos bienes y la contraprestación realmente percibida. Estas organizaciones de productores, como contraprestación de la entrega de los mismos bienes, percibieron, por una parte, un pago de los productores y, por otra, un pago que efectúa el fondo operativo concernido por esa entrega. Por tanto, los pagos procedentes de los fondos operativos se realizan exclusivamente a efectos de la entrega de esos bienes de inversión y constituyen, en consecuencia, pagos directamente vinculados al precio.

Añade el tribunal que, por la forma en la que operan dichos fondos, debe considerarse que además se está percibiendo un pago de un tercero.

Este pronunciamiento está perfectamente en línea con lo dispuesto en el artículo 78 de la LIVA, que señala que la base imponible del impuesto estará constituida por la contrapresta-

ción, ya sea esta percibida del destinatario de las operaciones o de terceras personas. Por otra parte, no podía ser de otra forma, ya que esta previsión es transposición directa de lo regulado en el artículo 73 de la Directiva Refundida.

## 6. Modificación de la base imponible

Se presentan a continuación diversas sentencias en las que el TJUE ha examinado las limitaciones impuestas por los Estados miembros a la modificación de la base imponible en supuestos de impago, basadas en los artículos 90.2 y 273 de la Directiva Refundida que prevén la posibilidad de no aplicar la modificación de la base imponible como medida antifraude, cuando no pueda acreditarse convenientemente dicho impago.

El criterio que se va a aplicar, en todos los casos, es que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar el derecho a reducir la base imponible del IVA (modificación de la base imponible en nuestro derecho) se limiten a aquellas formalidades que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no ha sido definitivamente percibida. Estas, como todas las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, solo pueden constituir una excepción al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico.

En la Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-127/18, A-PACK CZ (NFJ073226), se examina la validez de una condición establecida en la legislación checa que limita el derecho a modificar la base imponible por impago cuando el destinatario de los bienes o servicios que ha impagado ha dejado de ser empresario o profesional.

Concluye el TJUE que un requisito como el mencionado, que supedita la rectificación de la base imponible del IVA a que el deudor no haya dejado de ser sujeto pasivo del IVA, no puede estar justificada por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de que se trate. A su juicio, esa circunstancia funciona más bien al contrario, que el deudor haya dejado de ser sujeto pasivo, en el contexto de un procedimiento de insolvencia, constituye más bien, a la inversa, un elemento que corrobora el carácter definitivo del impago.

Nada en la normativa española hay previsto sobre este particular, por lo que este pronunciamiento no afecta directamente a nuestro país.

En la Sentencia de 6 de diciembre de 2018, asunto C-672/17, Tratave (NFJ072024), se plantea la validez de las condiciones establecidas en el derecho portugués para la modificación de la base imponible, consistentes en dirigir una comunicación previa a los deudores insolventes de su intención de anular el IVA correspondiente a los créditos impagados, a los efectos de que estos modifiquen, a su vez, las deducciones.

El TJUE considera que esta medida es adecuada, ya que permite informar al deudor del hecho de que debe regularizar el importe del IVA soportado que ha podido deducir, por lo que puede contribuir tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Le resulta decisivo al TJUE, además, que el tribunal que le somete la cuestión afirma que esta comunicación no está sometida a requisitos de forma, por lo que es un trámite «de muy fácil realización» y que es «muy poco gravoso».

El artículo 24 del RIVA condiciona la modificación de la base imponible por impago (y por concurso) a que el sujeto pasivo acredite la remisión de la factura rectificativa. Este requisito, no condicionado a una forma específica, entendemos que queda amparado por este pronunciamiento del TJUE.

En la Sentencia de 3 de julio de 2019, asunto C-242/18, UniCredit Leasing (NFJ073875), se plantea nuevamente el problema de la modificación de la base imponible por impago.

En este caso, la sociedad recurrente adquirió un terreno para construir un inmueble, según las condiciones fijadas por su cliente. La edificación fue cedida en arrendamiento financiero a su cliente.

La Administración practicó liquidación por haber calificado la entidad el contrato como prestación de tracto sucesivo y no como entrega.

Tras un periodo prolongado sin obtener el pago de las cuotas, la entidad UniCredit Leasing pretendió modificar la base imponible por la insolvencia definitiva.

Se pregunta al TJUE, en primer lugar, si puede modificarse la base imponible pese a haber existido una liquidación administrativa que haya puesto de manifiesto ese IVA, y, en segundo lugar, si tras un periodo prolongado de impago y la rescisión del contrato el derecho a modificar la base imponible cubre todas las cuotas pendientes, incluso las impagadas anteriores a la rescisión.

Entiende el TJUE que la emisión de una liquidación no puede, por sí sola, justificar que el sujeto pasivo ya no pueda alegar posteriormente su derecho a la reducción de la base imponible del IVA en caso de rescisión del contrato.

En cuanto a la segunda cuestión, entiende el tribunal que el impago de una parte de las cuotas adeudadas de un contrato de arrendamiento financiero correspondientes al periodo comprendido entre el cese de los pagos y la rescisión no retroactiva del contrato, por un lado, y el impago de la indemnización exigible en caso de rescisión anticipada del contrato y correspondiente a la suma de todas las cuotas impagadas hasta la fecha de extinción de dicho contrato, por otro, constituyen un supuesto de impago que puede estar comprendido en la excepción a la obligación de reducción de la base imponible del IVA prevista en el

apartado 2 de dicho artículo, a menos que el sujeto pasivo acredite una probabilidad razonable de que la deuda no se saldrá. Añade el tribunal que en el presente asunto el arrendatario dejó de pagar las cuotas adeudadas desde el mes de abril de 2009, es decir, casi nueve años antes de la fecha de la resolución de remisión, por lo que cabe pensar que la falta de cobro durante un plazo tan prolongado lleva a considerar que acredita una probabilidad razonable de que no se satisfaga la deuda, lo que, no obstante, deben comprobar las autoridades nacionales a la luz de las pruebas aportadas al efecto.

A nuestro juicio, ninguna de las dos circunstancias sobre las que se pronuncia el tribunal debe introducir novedades en el impuesto o su interpretación. La legislación española (art. 80.Cinco LIVA, esencialmente) no introduce limitación alguna a la modificación de la base imponible por el hecho de que la cuota original que se modifica haya sido puesta de manifiesto por la Inspección.

En cuanto al plazo de tiempo tenido en cuenta para efectuar la modificación, el legislador nacional es mucho más generoso de lo que está exigiendo el TJUE. En la presente sentencia se indica que se entiende probable el impago definitivo cuando la cantidad ha sido adeudada por un plazo de 9 años, reconociendo el tribunal, además, que este plazo, aunque prolongado, es más breve que el que había considerado acreditativo del impago en ocasiones anteriores (10 años, en Sentencia de 23 de noviembre de 2017, asunto C-246/16, Di Maura –NFJ068750–). El legislador español únicamente requiere, para modificar la base imponible, que el impago se haya extendido por un periodo de un año, incluso más breve, de seis meses, cuando no se trate de grandes empresas (art. 80.Cuatro LIVA). Por ello consideramos que no presenta exigencia adicional para la normativa española.

## 7. Sujeto pasivo

La Sentencia de 13 de febrero de 2019, asunto C-434/17, Human Operator Zrt. (NFJ072493), aunque enmarcada en la inversión del sujeto pasivo, se refiere realmente al procedimiento para adoptar derogaciones especiales en materia de IVA por un Estado miembro. Tales singularidades deben ser autorizadas por una decisión, que entra en vigor, en principio, por su notificación al Estado miembro que es su destinatario. Concluye el tribunal que, aunque la solicitud formulada por el Estado miembro indicara una fecha para la entrada en vigor anterior a la de la notificación de la decisión, si esta no indica lo contrario, la fecha de entrada en vigor no puede «adelantarse». En consecuencia, no resulta aplicable la regla de inversión a los hechos imposables anteriores a la decisión, al ser la norma nacional contraria a Derecho.

## 8. Tipo de gravamen

En la Sentencia de 27 de junio de 2019, asunto C-597/17, Sindicato belga de quiroprácticos y osteópatas (NFJ073840), se reconoce, en primer lugar, que para aplicar la exención

a las prestaciones sanitarias no se exige que se restrinja a quienes ejerzan una profesión médica o sanitaria regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate.

En segundo lugar, entiende que sí que está justificado que se aplique un tipo diferente a los medicamentos y a los dispositivos médicos suministrados en el marco de tratamientos con fines terapéuticos, por una parte, y a los medicamentos y a los dispositivos médicos suministrados en el contexto de tratamientos con fines estéticos, por otra, ya que no se trata de bienes equivalentes.

Finalmente, el pronunciamiento más relevante es el relativo a la posibilidad de aplicar una disposición interna del derecho belga que permite mantener una disposición anulada en caso de que el tribunal entendiera que la normativa belga era contraria al derecho de la Unión. Responde el tribunal que las autoridades nacionales deben velar por que el derecho nacional se ajuste al derecho de la Unión en el plazo más breve posible y por que se dé pleno efecto a los derechos que el derecho de la Unión confiere a los justiciables; lo que resulta totalmente incompatible con esta propuesta.

Esta sentencia ampara una cuestión que ha sido frecuentemente discutida, la exclusión de la exención para los tratamientos estéticos y del tipo reducido para los medicamentos y equipos relacionados con dichos tratamientos, confirmando el criterio de la Administración española (se ha sostenido en muchas consultas y resoluciones, a título de ejemplo, citamos la Consulta V2085/2008, de 6 de noviembre –NFC032931–). No se puede resolver en una sentencia, sin embargo, la cuestión fáctica que subyace muchas veces de si un producto o equipo concreto, utilizado en tratamientos estéticos esencialmente, puede servir también, como en muchas ocasiones pasa, a fines médicos. Esta cuestión fáctica debe resolverse individualmente y a la luz de las pruebas que en cada caso se reúnan.

En la Sentencia de 5 de septiembre de 2019, asunto C-145/18, *Regards Photographiques SARL* (NFJ074381), se plantea la aplicación del tipo reducido a las entregas de retratos fotográficos, particularmente los requisitos para que las fotografías puedan ser consideradas objetos de arte. Para ser consideradas objetos de arte que pueden beneficiarse del tipo reducido de IVA, las fotografías deben responder a los criterios que figuran en el punto 7 de la parte A del anexo IX de la Directiva Refundida en el sentido de que deben haber sido tomadas por el autor de las mismas, reveladas e impresas por él o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, con exclusión de cualquier otro criterio, en particular, la valoración, por la administración fiscal nacional competente, de su carácter artístico.

A pesar de su carácter particular, esta sentencia obliga a modificar la interpretación nacional, tal y como se recoge en Consulta V0721/2018, de 16 de marzo (NFC068266), en la que la DGT concluía que los reportajes fotográficos para empresas o particulares no podían tener la calificación de «fotografía artística».

En la Sentencia de 19 de diciembre de 2019, asunto C-715/18, *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (NFJ075735), se estipula que el tipo reducido del IVA, previsto para el arrendamiento de

emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas, no es de aplicación al arrendamiento de amarres para embarcaciones, ya que las embarcaciones a vela y a motor no sirven, al menos con carácter principal, como lugares de alojamiento.

Esta peculiar consulta no se había planteado en España. El debate en nuestro país se ha centrado, exclusivamente, en la aplicación del tipo reducido relacionado con la educación física y el deporte a los amarres (a título de ejemplo, Consulta V1937/2010, de 8 de septiembre –NFC038856–); fuera de este supuesto, se entiende aplicable el tipo general, tal y como concluye la sentencia.

## 9. Deducciones

En la Sentencia de 11 de abril de 2019, asunto C-691/17, PORR Épitési Kft (NFJ073107), se plantea la posibilidad de recuperar la cuota repercutida por error a una empresa en una operación en la que era aplicable la inversión del sujeto pasivo.

El TJUE afirma que no se puede invocar en este caso el derecho a la deducción del IVA, ya que la cuota cuya deducción se pretende no se había devengado conforme a Derecho, ya que era aplicable un supuesto de inversión.

Se trata, pues, de una solicitud de devolución de tributos, cuya regulación corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, ejerciendo como límites los principios de equivalencia, esto es, que se ejercite en las mismas condiciones que se aplica a los tributos nacionales, y de efectividad, esto es, que no se exijan condiciones que hagan extremadamente dificultosa su devolución.

El principio de efectividad demanda, a juicio del TJUE, que, acreditado el ingreso de las cuotas devengadas por quien facturó erróneamente, sin existir indicios de fraude, y no pudiendo hacer efectiva en vía civil la devolución del impuesto quien soportó la repercusión, que este pueda solicitar la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas en la Hacienda Pública.

Otra vez, a nuestro juicio, el mandato que emana de esta sentencia se encuentra plenamente cumplido en nuestro ordenamiento. Como sabemos, la Ley General Tributaria y el Reglamento de Revisión en vía administrativa no diferencian el tipo de ingreso tributario a los que se les aplica el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, cumpliendo perfectamente con el principio de equivalencia, y la única condición que se impone es la prueba del indebido.

En cuanto al acceso a este procedimiento, el artículo 14 del Reglamento de Revisión en vía administrativa permite solicitar la devolución, entre otros, a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, como es el IVA. No existe, por tanto, limitación alguna para acceder a este procedimiento como la que ocasiona este pronunciamiento.



La Sentencia de 2 de mayo de 2019, asunto C-225/18, Grupa Lotos SA (NFJ073222), versa sobre la cláusula «*stand-still*» en relación con las limitaciones al derecho a la deducción vigentes al tiempo de la incorporación a la Unión Europea. Declara el TJUE que la regulación de esta cláusula se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la extensión del ámbito de una exclusión del derecho a deducción del IVA, con posterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión Europea, y que implica que un sujeto pasivo que presta servicios turísticos se vea privado, a partir de la entrada en vigor de esa extensión, del derecho a deducir el IVA por la compra de servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos en el marco de la prestación de servicios turísticos y, sin embargo, no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la exclusión del derecho a deducción del IVA satisfecho con ocasión de la compra de servicios de alojamiento y de restauración, introducida con anterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión y mantenida después de esa adhesión, con arreglo al artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva Refundida, y que implica que un sujeto pasivo que no presta servicios turísticos se vea privado del derecho a deducir el IVA por la compra de tales servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos.

La Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17, EN.SA. (NFJ073190), plantea un interesante caso sobre el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas en operaciones ficticias.

La entidad recurrente produce y distribuye electricidad. La entidad realizó determinadas adquisiciones ficticias de energía, a las que le resultaba aplicable la inversión del sujeto pasivo, con una finalidad distinta a la fiscal: incrementar el volumen de operaciones del grupo para obtener financiación bancaria. La Administración regularizó su situación tributaria, manteniendo el IVA devengado, excluyendo la deducibilidad de las cuotas soportadas, por tratarse de operaciones ficticias, e imponiendo una multa por un importe igual al del IVA indebidamente deducido.

Se cuestiona si esta regularización es compatible con los principios de neutralidad y de proporcionalidad aplicables en el IVA.

El TJUE, en su fallo, destaca que ya ha declarado la obligación de pagar el IVA que recae sobre todo aquel que mencione dicho impuesto en una factura, así como que una operación ficticia no pueda dar derecho a deducción alguna en este impuesto. Aunque, en general, estas obligaciones pesan sobre sujetos distintos, cuando, como es en el caso de inversión, ambas condiciones recaen sobre el mismo sujeto, se deben aplicar igualmente. Ello es así porque los principios de proporcionalidad y neutralidad deben ceder ante el principio de lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos, cuando, como es el caso, resulta evidente que el expedidor de la factura no tenía buena fe («EN.SA. expidió deliberadamente facturas que no correspondían a ninguna operación real. En tales circunstancias, dicha sociedad no puede invocar su buena fe»).

Esta sentencia alumbra un importante criterio interpretativo en relación con las tramas de fraude, al permitir mantener el IVA devengado y excluir el IVA soportado en operaciones de fraude, lo que ya había permitido el TJUE en la Sentencia de 18 de diciembre de 2014, asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Italmoda (NFJ056730), cuando era distinto el sujeto obligado a ingresar del que tenía derecho a la deducción, incluso en los supuestos en los que se aplique la regla de inversión del sujeto pasivo.

En la Sentencia de 3 de julio de 2019, asunto C-316/18, University of Cambridge (NFJ073876), se analiza el derecho a la deducción de los sujetos pasivos que realizan operaciones sujetas y operaciones exentas. Se ventila, en este caso, si las comisiones satisfechas por la gestión de un fondo en el que se ingresan donaciones recibidas para financiar las actividades de la Universidad de Cambridge se pueden deducir como gastos vinculados al conjunto de sus actividades.

En el presente asunto, de la información disponible se desprende, por una parte, que los gastos relativos a la gestión de las donaciones y de las dotaciones invertidas en el fondo de que se trata no se incorporan al precio de una operación específica realizada con posterioridad. Por otra parte, en la medida en que estamos ante un centro de enseñanza sin ánimo de lucro y que los gastos de que se trata se realizaron con el fin de generar recursos que se utilizan para cubrir los costes del conjunto de operaciones posteriores efectuadas por dicha universidad, recursos que, por lo tanto, permiten disminuir los precios de los bienes y servicios que esta presta, no puede considerarse que dichos gastos sean elementos constitutivos de dichos precios y, por lo tanto, no forman parte de los gastos generales de dicha universidad. Dado que no existe, en el presente asunto, una relación directa e inmediata ni entre dichos gastos y una determinada operación concreta efectuada con posterioridad, ni entre estos y el conjunto de actividades de la universidad, el IVA correspondiente a esos gastos no es, en ningún caso, deducible.

Dicho esto, el artículo 168 a) de la Directiva Refundida debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ejerce tanto actividades sujetas al IVA como actividades exentas de dicho impuesto, que invierte en un fondo las donaciones y dotaciones que ha recibido y que utiliza los ingresos generados por ese fondo para cubrir los costes del conjunto de dichas actividades no puede deducir, en concepto de gastos generales, el IVA soportado y relativo a los gastos vinculados a dicha inversión.

Esta sentencia abre, a nuestro juicio, una cuestión importante, pues se pronuncia sobre la deducibilidad de una cuota soportada por una entidad que realiza simultáneamente actividades por las que genera el derecho a la deducción con otras por las que no lo genera. En este caso, a pesar de resultar más o menos claro que la cuota soportada se encuentra afectada tanto a unas como a otras, que siempre se había considerado que debía deducirse con arreglo a la prorrata general de ambas actividades, el tribunal alumbra un nuevo criterio que permite excluir totalmente el derecho a la deducción. En este momento, resulta difícil avanzar como puede aplicarse esta resolución, reconociendo que es un caso muy particular, pero desde luego que lo fallado por el tribunal resulta, al menos en nuestra opinión, muy peculiar.

En la Sentencia de 10 de julio de 2019, asunto C-273/18, Kuršu zeme (NFJ073990), se plantea la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por repercusión directa facturadas a una empresa por su proveedor, cuando ha existido previamente una cadena de entregas entre diversas empresas establecidas en el territorio y el destinatario final ha recibido directamente las mercancías de otro Estado miembro, remitidas por el vendedor inicial situado en el otro extremo de la cadena de entregas.

La Administración letona consideró que no podía deducirse, ya que manifestaba que no había podido hallar ninguna explicación lógica a la cadena de operaciones; por un lado, que, en realidad, las sociedades intermediarias no habían realizado ninguna actividad en la ejecución de la adquisición de los bienes y que Kuršu zeme no podía ignorar la naturaleza artificial de dicha cadena.

El TJUE recuerda que, según su doctrina, la prohibición de la deducción del IVA soportado resulta aceptable cuando dicha prohibición se base únicamente en la implicación consciente del sujeto pasivo en la concepción de operaciones simuladas. No obstante, en este caso, la Administración letona no ha señalado de qué manera el resultado de las operaciones concretas es un perjuicio para el Tesoro, por falta de pago del IVA o en forma de solicitud indebida de devolución de dicho impuesto, en comparación con una situación en la que esas operaciones se hubieran concebido con arreglo a sus circunstancias reales.

Sin esa prueba de la existencia de práctica abusiva, al sujeto pasivo no puede denegársele el derecho a la deducción.

No obstante, añade el TJUE (aun sin decirlo, como *obiter dicta*) que en ningún caso puede deducirse un impuesto que no se haya devengado conforme a ley, y, en este caso, la recepción directa de las mercancías pudiera significar que la operación realizada fuera una adquisición intracomunitaria de bienes (AIB), por lo que no existiría derecho a la deducción de la cuota repercutida como operación interior.

Nada avanza esta sentencia en la teoría del conocimiento, ampliamente aplicada en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción; quizá lo más interesante es la reafirmación por el tribunal relativa a una correcta calificación de la operación realizada (que, parece, evidentemente, una AIB) que excluiría el derecho a la deducción de una cuota indebidamente repercutida por una operación interior que no se ha realizado.

En la Sentencia de 3 de octubre de 2019, asunto C-329/18, Altic (NFJ074972), se plantea nuevamente el problema de la teoría del conocimiento y la exclusión del derecho a la deducción. En este caso se cuestiona si los incumplimientos de las obligaciones de identificación de los proveedores, establecidas con finalidad distinta de la fiscal, en concreto, en la cuestión que se somete, a efectos de la trazabilidad de los alimentos, suponen causa de exclusión de la deducibilidad. El TJUE rechaza la virtualidad de la aplicación directa de este hecho como causa de exclusión de la deducibilidad, por no ser una obligación de na-

turalidad fiscal; aunque, no obstante, el incumplimiento de dichas obligaciones puede ser un dato entre otros que, de forma conjunta y concordante, indiquen que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude del IVA, circunstancia que somete a valoración del tribunal remitente.

A nuestro juicio, esta sentencia subraya la necesidad de una prueba completa, que no puede desprenderse de un solo indicio, aunque sea como en este caso, uno muy relevante. Sin duda esta sentencia, como tantas otras en las que el TJUE va un paso más allá de la mera interpretación de la normativa del IVA para entrar en el terreno de la apreciación de la prueba, debe ser tenida en cuenta por los órganos de aplicación de los tributos en aras a respetar la jurisprudencia del TJUE también en los aspectos procedimentales de los procedimientos.

En la Sentencia de 16 de octubre de 2019, asunto C-189/18, Glencore (NFJ075364), aunque se cuestiona sobre el ejercicio del derecho a la deducción, no se hace desde el punto de vista material, sino desde un punto de vista procedimental, particularmente de la prueba a reunir y poner de manifiesto para excluir el derecho a la deducción cuando se participa en un fraude.

Glencore había deducido indebidamente cuotas de IVA repercutidas, ya que sabía o debería haber sabido que las operaciones efectuadas con sus proveedores formaban parte de un fraude del IVA. La Administración tributaria consideró este fraude un hecho acreditado basándose en las apreciaciones efectuadas respecto a dichos proveedores en un procedimiento penal seguido con los mismos, dispensándole el derecho húngaro de otra prueba de la participación en el fraude más allá de la constancia de esos procedimientos penales.

Glencore formula como motivo de oposición que al no haber tenido acceso al procedimiento conexo no puede ejercer su derecho de recurso impugnando el valor probatorio de los hechos allí contrastados.

El TJUE arranca sus consideraciones afirmando que el derecho a la deducción es un derecho fundamental en el impuesto, y solo se puede excluir si se acredita, mediante elementos objetivos, que quien pretende la deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido por el proveedor o por otro operador económico anterior o posterior en la cadena de tales entregas de bienes o prestaciones de servicios. Por ello, como excepción a la aplicación del principio fundamental, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte del fraude.

Como el derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, la prueba de los elementos objetivos que acreditan el fraude debe reunirla la Administración tributaria de conformidad con las normas en materia probatoria del derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia

del derecho de la Unión y deberán respetar los derechos garantizados por ese ordenamiento jurídico, y en especial por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Así, declara el tribunal, que el derecho de la Unión no se opone a que, en un procedimiento administrativo, la Administración tributaria pueda utilizar, para probar el fraude, pruebas obtenidas en otro procedimiento administrativo (lo que ya declaró en Sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, WebMindLicenses –NFJ061523–), o un procedimiento penal paralelo aún no concluido.

No obstante, en aplicación de la mencionada carta, debe permitirse a los destinatarios de resoluciones que afecten significativamente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión. Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan resoluciones que entran en el ámbito de aplicación del derecho de la Unión, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal

El fallo concluye que no es contraria al derecho de la Unión la práctica en virtud de la cual, al verificar el derecho a deducción del IVA, la Administración tributaria está vinculada por las apreciaciones de hecho y las calificaciones jurídicas que haya realizado en procedimientos administrativos conexos incoados contra los proveedores de dicho sujeto pasivo, en las que se basan las resoluciones firmes que declaran la existencia de un fraude del IVA cometido por esos proveedores, siempre que, en primer lugar, tal normativa o práctica no exima a la Administración tributaria de informar al sujeto pasivo acerca de los elementos de prueba –incluidas las pruebas procedentes de procedimientos administrativos conexos– sobre cuya base se propone adoptar una decisión, y el sujeto pasivo no se vea así privado del derecho a impugnar eficazmente, en el procedimiento seguido contra él; que, en segundo lugar, el sujeto pasivo pueda tener acceso durante este último procedimiento a todos los elementos de prueba obtenidos en los mencionados procedimientos administrativos conexos, a menos que la restricción de tal acceso esté justificada por objetivos de interés general; y que, en tercer lugar, el tribunal que conoce de un recurso contra dicha resolución pueda comprobar la legalidad de la obtención y utilización de tales pruebas, así como las apreciaciones efectuadas en las resoluciones administrativas adoptadas en relación con dichos proveedores, que son decisivas para la resolución del recurso.

Sirve también para esta sentencia la misma conclusión que sosteníamos con respecto a la sentencia anterior. Aunque el TJUE amplía su campo de actuación, la misma debe ser tenida en cuenta por los órganos de aplicación de los tributos.

En la Sentencia de 19 de diciembre de 2019, asunto C-707/18, Amarasti (NFJ075736), se plantea una cuestión relativa al ejercicio del derecho de deducción por obligaciones asumidas por contrato.

En este caso, la entidad recurrente asumió, por contrato, la realización de ciertos gastos necesarios para la inmatriculación de una finca que iba a adquirir de otro sujeto pasivo.

La importante limitación que existe en este caso es que según la legislación de Rumanía, Estado donde se realizó la operación, es obligación legal del vendedor realizar la inmatriculación de la finca antes de transmitirla.

Una primera constatación de relevancia es que la Directiva Refundida no contiene ninguna disposición que restrinja la libertad de que en principio disponen las partes de una operación de compraventa de inmuebles, como la controvertida en el litigio principal, para determinar contractualmente cuál de ellas soportará el coste de las formalidades administrativas correspondientes a dicha operación, y, en consecuencia, podrá deducir el IVA. Ahora bien, la asunción de tales gastos no presupone, necesariamente, que tenga el derecho a deducir el IVA. Es decir, el tribunal está reconociendo que el derecho de deducción dependerá de que sea destinatario directo de los servicios en cuestión.

Por otro lado, al asumir dichos gastos necesarios para la inmatriculación de la actividad, señala el tribunal, que la entidad recurrente está actuando como «mediador en nombre propio», en la medida en que recibe el servicio para cumplir con una obligación del vendedor. Por ello debe considerarse que, por una parte, presta el servicio para el obligado a inmatricular la finca, y, por otra, recibe en nombre propio los servicios.

En principio, la exigencia que está examinando el tribunal está presente en nuestra legislación, ya que el artículo 92 de la LIVA solo permite deducir las cuotas de las que se es destinatario por repercusión directa, esto es, en la que se es destinatario de los bienes o servicios por los que se ha devengado. Quizá el paso adicional que conlleva esta sentencia es la posibilidad de constituirse en mediador en nombre propio de tales servicios, incluso cuando no se repercute cuota por los mismos, atendiendo para ello a las condiciones en las que se ordena la prestación del servicio.

## 10. Prorrata y regularización de deducciones

La Sentencia de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17, Morgan Stanley (NFJ072383), plantea interesantes cuestiones sobre la aplicación de la regla de la prorrata para una entidad con operativa en varios Estados miembros.

En concreto, se plantea cuál es la prorrata de deducción aplicable para las cuotas soportadas por el establecimiento permanente de una entidad, que cuenta con su sede en Londres y con el citado establecimiento permanente, sito en París; cuando el establecimiento permanente realiza operaciones sujetas y no exentas desde París y, además, soporta gastos cuya utilidad redunde exclusivamente en beneficio de la sede de Londres, sirviendo a actividades que solo están parcialmente gravadas en la sede. Asimismo, la sucursal soporta gastos generales que benefician tanto a la actividad gravada realizada por la sucursal en París como a la actividad realizada para la casa central en Londres, cuestionándose en consecuencia cuál es la prorrata aplicable a esos servicios generales. Añade mayor complejidad a este supuesto el

hecho de que los servicios prestados por la entidad sean servicios financieros, que están gravados en la sucursal sin exención en virtud de una opción permitida por la legislación francesa.

El Tribunal de Justicia, en el *iter* de su resolución, recuerda algunas cuestiones sobre las que ya se había pronunciado y que, a nuestro juicio, merecen ser destacadas. Así, señala, por una parte, que la sede y la sucursal constituyen un único y mismo sujeto pasivo del IVA, salvo que se acredite que la sucursal realiza una actividad económica independiente, lo que ocurriría, en particular, si fuera ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad (Sentencia de 7 de agosto de 2018, asunto C-16/17, TGE Gas Engineering –NFJ071026–), por lo que las prestaciones recíprocas intercambiadas entre esas entidades constituyen flujos internos no imponibles, a diferencia de las operaciones gravadas realizadas con terceros.

Igualmente subraya que las operaciones realizadas a favor de un establecimiento permanente en el extranjero, para generar el derecho a la deducción, deben cumplir un doble requisito: servir para operaciones que estén gravadas en el Estado donde se utilizan y que estuviesen gravadas también si se efectuaran en el Estado donde se soportan (Sentencias de 13 de julio de 2000, asunto C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena –NFJ009285–, y de 22 de diciembre de 2010, asunto C-277/09, RBS Deutschland Holdings –NFJ041071–).

En cuanto al fallo dictado, el tribunal concluye, en primer lugar, que en un caso como el planteado, el derecho a la deducción en relación con los gastos soportados por la sucursal en Francia en beneficio de las actividades de la sede vendrá determinado por la prorrata de deducción que resulta de una fracción cuyo denominador viene constituido por el volumen total de las operaciones que se benefician de tales gastos y cuyo numerador está formado por las operaciones gravadas que también generarían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado miembro en el que está registrada dicha sucursal, incluido el supuesto en el que el derecho a deducción resulte del ejercicio de una opción ejercitada por esta sucursal.

En cuanto a los gastos generales, el derecho a la deducción vendría determinado también por una prorrata, en cuyo numerador deben computarse, además de las operaciones gravadas efectuadas por la sucursal, únicamente las operaciones gravadas realizadas por la sede que también darían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado en el que está registrada la mencionada sucursal; y en el denominador, las operaciones realizadas tanto por la mencionada sucursal como por su sede.

Cuando planteamos la aplicabilidad de esta sentencia, debemos reconocer que es cierto que se trata de un caso muy particular, pues exige la existencia de dos establecimientos de una entidad, uno con derecho a la deducción plena y otro limitada, lo que no es frecuente. No obstante, el TJUE ha ofrecido unas reglas de cálculo de la prorrata de deducción que, ante un caso como este, resultarán de extrema utilidad para una solución definitiva de una cuestión tan dudosa. No obstante, no deja de llamar la atención que el tribunal, más que interpretar, lo que ha hecho ha sido legislar para un supuesto que, por su especialidad, difícilmente podría haber recogido la norma.

En la Sentencia de 27 de marzo de 2019, asunto C-201/18, Mydibel SA (NFJ072910), se plantea la posible incidencia en la regularización de los bienes de inversión de una operación de *lease back*. En este caso concreto, los bienes no fueron transmitidos a las entidades financieras, aunque se constituyó sobre los mismos un derecho de enfiteusis por 99 años (lo que parece encuadrable en el concepto de transmisión del poder de disposición), operación que se considera no sujeta según la resolución de remisión al TJUE, para a continuación pactar una cesión por las entidades beneficiadas por el citado derecho (las entidades financieras) a favor de la entidad constituyente del mismo (Mydibel, SA).

La Administración belga entendió que como consecuencia de la operación realizada procedía regularizar las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición del citado bien de inversión.

El tribunal, en su sentencia, entiende que no se han alterado las condiciones de utilización de los bienes. Estos siguen siendo utilizados por Mydibel de manera ininterrumpida y duradera para sus actividades profesionales. Los flujos financieros en la operación de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) han dado lugar al pago de una contraprestación a Mydibel por la constitución del derecho de enfiteusis; pero a continuación esta sociedad, por su parte, se comprometió a pagar a las entidades financieras una renta trimestral a lo largo de un periodo de 15 años, cuyo importe total coincide con la contraprestación recibida por la constitución del derecho incrementado con intereses.

De ello concluye el tribunal que no se han modificado los datos tomados en consideración para determinar el importe de las deducciones practicadas después de declarar el IVA y que no procede regularizar la deducción de los bienes de inversión.

## 11. Devoluciones

En la Sentencia de 14 de febrero de 2019, asunto C-562/17, Nestrade, SA (NFJ072494), se plantea la aplicación de la devolución de no establecidos en el caso de España.

Nestrade es una empresa suiza que solicitó la devolución como no establecido por los trimestres 3 y 4 de 2009. La Administración le requirió la aportación de las facturas de las que derivaba el derecho a la devolución, detectando un error en cuanto al NIF (ya que no constaba el NIF suizo de la entidad) y requiriéndole que lo subsanara. A pesar de haber obtenido la rectificación de las facturas, no se aportaron y la Administración denegó la devolución en una resolución que no fue recurrida. Posteriormente se solicitó una nueva devolución, incluyendo en la misma, junto con otros periodos, los mismos trimestres 3 y 4 de 2009. La Administración acordó la devolución de los restantes trimestres solicitados, pero desestimó la de los citados trimestres 3 y 4 de 2009, al considerar que sobre ellos había recaído resolución que había ganado firmeza.

A pesar de los términos en los que se remite la petición de pronunciamiento prejudicial, el TJUE concreta que el objeto de la petición es precisar si los Estados miembros pueden



limitar en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del IVA inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA.

Afirma el TJUE que, de acuerdo con sus pronunciamientos anteriores (fundamentalmente, la Sentencia de 8 de mayo de 2013, asunto C-271/12, Petroma Transports y otros –NFJ050635–), el derecho comunitario no se opone a que se limite el plazo para la rectificación, pero tampoco prohíbe aceptarla después de que la Administración tributaria hubiese adoptado una resolución denegatoria del derecho a deducción o del derecho a la devolución del IVA.

La medida de la validez de una disposición limitativa vendrá dada, por una parte, por el principio de equivalencia, que demanda que el procedimiento se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el derecho interno y a los basados en el derecho de la Unión, y, por otra, por el principio de efectividad que demanda que no se haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho.

El tribunal, a pesar de someter la cuestión al tribunal nacional que remite la cuestión prejudicial, señala que no ve constreñido ninguno de los dos principios. De los autos, dice, no se desprende en modo alguno que la revocación se aplique de manera diferente en función de que sea el derecho de la Unión o el derecho interno el que confiera el derecho en cuestión. Tampoco ve vulnerado el principio de efectividad, ya que Nestrade no informó que carecía de las facturas correctas en la fecha en que la Administración se las requirió y que había solicitado su rectificación, y, a pesar de haberlas obtenido, no las presentó durante los casi tres meses que transcurrieron entre la fecha en que las obtuvo y la fecha en que se adoptó la resolución denegatoria de la devolución del IVA. Nestrade tampoco impugnó dicha resolución antes de que adquiriese firmeza, a pesar de que hubiera podido interponer recurso contra tal resolución en plazos razonables.

Contrasta con la anterior resolución la Sentencia de 2 de mayo de 2019, asunto C-133/18, Sea Chefs Cruise Services GmbH (NFJ073176), también sobre la devolución a no establecidos. En este caso, la sociedad no residente presentó una solicitud de devolución, requiriéndole las autoridades del Estado donde se solicitaba información adicional, que de acuerdo con la Directiva 2008/9/CE se debe presentar en el plazo de un mes. La entidad no cumplió con dicho plazo de presentación, siéndole desestimada la solicitud. Contra la misma presentó recurso judicial, presentando esta vez la documentación requerida.

Se solicita del tribunal que declare si dicho plazo es de caducidad y si, en consecuencia, el incumplimiento determina la pérdida del derecho.

Concluye el TJUE que el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9/CE para presentar al Estado miembro de devolución la información adicional requerida por este Estado miembro no es un plazo de caducidad, por lo que cuando se deniega la solicitud de devolución en su totalidad o en parte, pese a la falta de presentación de la información adicional solicitada, el sujeto pasivo podrá recurrir tal resolución, de conformidad

con el artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de dicha directiva, ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución, en la forma y los plazos previstos para las reclamaciones relativas a las solicitudes de devolución presentadas por personas establecidas en dicho Estado miembro. De ello se desprende que la inobservancia del plazo establecido en el artículo 20, apartado 2, de dicha directiva no implica que el sujeto pasivo pierda la posibilidad de subsanar su solicitud de devolución presentando directamente ante el juez nacional la información adicional que permita acreditar la existencia de su derecho a la devolución del IVA.

Poco comentario requieren estas sentencias, en la medida en que el caso Nestrade se refiere precisamente a España.

## 12. Procedimiento

La Sentencia de 17 de enero de 2019, en el asunto C-310/16, Dzivev (NFJ072223), incide sobre una cuestión procedimental que se suscita últimamente con cierta frecuencia, como es si la protección de los intereses financieros de la Unión Europea prevista en el artículo 325 del TFUE permite superar algunos defectos procedimentales que, de acuerdo con el derecho interno de los Estados miembros, puede dar al traste con un procedimiento administrativo.

El presente caso se plantea sobre una cuestión de la máxima relevancia en nuestro ordenamiento, ya que versa sobre la validez de una intervención de telecomunicaciones, autorizada por un juez que no era competente, y cuyos resultados pretenden hacerse valer en un procedimiento penal.

El principal pronunciamiento de esta sentencia, por lo que puede afectar a nuestro país, se encuentra en el párrafo 24 de la sentencia, en el que se destaca que:

[...] en el estado actual de su evolución, el Derecho de la Unión no contiene normas aplicables a las circunstancias del caso de autos, relativas a las modalidades de la práctica de la prueba y a su utilización en el marco de procedimientos penales en materia de IVA. Por lo tanto, este ámbito es, en principio, competencia de los Estados miembros (véanse, en este sentido, las Sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, y de 2 de mayo de 2018, Scialdone, C-574/15).

Subraya el tribunal que aunque las sanciones y los procedimientos administrativos o penales que los Estados miembros establecen para luchar contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA pertenecen al ámbito de su autonomía procesal e institucional, esta autonomía está limitada por el principio de proporcionalidad y por el principio de equivalencia, lo que supone que las infracciones del derecho de la Unión, incluidas las de las normas IVA, sean sancionadas en condiciones de fondo y de procedimiento análogas a las aplicables a las infracciones del derecho nacional de naturaleza e importancia similares.

# Los métodos de amortización y el deterioro de elementos patrimoniales afectos a explotaciones económicas

Análisis de la [RTEAC de 16 de enero de 2020, RG 3342/2016](#)

**Eduardo Sanz Gadea**

*Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)*

## Extracto

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que seguidamente se comenta, aborda dos cuestiones de fondo.

La primera versa sobre la posibilidad de aplicar la regla de amortización de elementos patrimoniales adquiridos ya usados, a partir de un periodo impositivo posterior, y distante, al de su adquisición.

En la argumentación del TEAC se entremezclaron razones contables, vinculadas al principio de uniformidad, y fiscales, concernientes a la continuidad en los métodos de amortización, en virtud de las cuales, conjuntamente consideradas, se rechazó la reclamación, confirmándose la liquidación administrativa.

La segunda trata sobre la efectividad fiscal del deterioro contable, practicado en relación con el elemento patrimonial adquirido ya usado.

En relación con esta cuestión, la argumentación del TEAC pivotó sobre la idoneidad de los métodos de valoración previstos, a efectos hipotecarios y financieros, en la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, alcanzando una conclusión negativa.

Sobre todo el conflicto se proyectó la fuerza probatoria, en el ámbito fiscal, de una documentación contable que había sido objeto de un informe de auditoría carente de reparos en relación con las dos cuestiones controvertidas.

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

## 1. Supuesto de hecho

Dejando de lado lo relativo a las cuestiones concernientes a la alegación de prescripción, se presentaron dos puramente materiales, una relativa a la amortización y otra al deterioro.

### 1.1. Amortización

En los periodos impositivos de 2010 y 2011, un inmueble adquirido en 2003, dedicado a explotación hostelera, que venía siendo contablemente amortizado de acuerdo con la vida útil y los coeficientes de amortización de las tablas de amortización oficialmente aprobadas relativos a los edificios administrativos, esto es, 50 años y 2 %, pasa a ser contablemente amortizado en 17 años al 6 %.

La regularización administrativa consistió en calcular una cuota de amortización en función de una vida útil de 33 años y un coeficiente del 3 %, en sintonía con la dedicación industrial del inmueble.

En la memoria de las cuentas anuales se había dicho que «en el ejercicio 2010 la sociedad ha acelerado la amortización conforme al régimen de bienes usados al estimar que su vida útil [la de los activos afectados] era inferior a la inicialmente prevista».

Tras algo menos de 10 años desde la adquisición del inmueble, se proyectaron obras de reforma que abarcaron la totalidad de la infraestructura, y se presupuestaron en más de 11 millones de euros.

En el acuerdo de liquidación se reprocha que el contribuyente haya infringido las normas contables, en concreto el principio de uniformidad y la norma de valoración 22 del Plan General de Contabilidad (PGC) relativa a cambios en las estimaciones contables, por cuanto no ha realizado actividad probatoria alguna para respaldar el referido cambio, no habiendo otra motivación que la puramente fiscal, sin que, por otra parte, sea admisible la aplicación sobrevenida del régimen de los bienes usados.

### 1.2. Deterioro

Practicado en 2011, por un importe cercano a 4 millones de euros, la entidad alegó la pérdida de valor de los inmuebles debido a la evolución negativa del mercado inmobiliario y turístico. Para apoyar su criterio solicitó una valoración a una sociedad de tasación registrada en el Banco de España, que ajustó su dictamen a la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para

ciertas finalidades financieras, utilizando el método de actualización de rentas y valor de reposición, por no existir comparables suficientes.

La inspección tributaria solicitó una valoración a otra empresa de valoraciones, a cuyo tenor no existía deterioro.

El inspector jefe reconoció que la valoración se ajustó a la norma citada, pero rechazó que fuera válida al objeto de determinar el deterioro contable y, por ende, a efectos fiscales.

La entidad no solicitó la tasación pericial contradictoria.

## 2. Doctrina del tribunal

### 2.1. Amortización

A partir de los hechos relativos a la amortización, el tribunal despliega su argumentación mediante:

- La reproducción de las normas reglamentarias que hacen al caso.
- La Resolución del propio Tribunal de 16 de diciembre de 2005 (RG 1278/2002 –NFJ022473–), concerniente a la amortización de elementos usados adquiridos mediante fusión, en la que se concluye que:

[...] en definitiva, tanto la filosofía del régimen aplicable, que se basa en una congelación de la situación anterior a la operación, como la regulación contenida en este artículo del Reglamento, determinan que como consecuencia de una operación de este tipo, los bienes no pueden cambiar su consideración en la empresa transmitente y pasar a tratarse como bienes usados, duplicando el coeficiente de amortización que les era aplicable hasta el momento de la transmisión.

En este punto es preciso señalar que, de la argumentación contenida en el acuerdo de liquidación reproducida en la resolución, no se infiere que el título de adquisición hubiera sido la fusión.

- La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 22 de octubre de 2009 (rec. núm. 99/2006 –NFJ036281–), confirmatoria de la resolución del TEAC citada, por tanto, igualmente referida a un supuesto de adquisición mediante fusión.
- La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León de 13 de noviembre de 2017 (rec. núm. 929/2016 –NFJ069893–), en la que, sobre la base de lo previsto en el artículo 1.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (RIS), se indica:

[...] que lo que no permite la norma es la aplicación simultánea o sucesiva de los diferentes métodos de amortización. Y si nos encontramos en supuestos excepcionales, así debe indicarse en la memoria de las cuentas anuales, algo que la parte actora no ha justificado.

- La Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 8 de junio de 2011 (rec. núm. 756/2009 –NFJ044507–), en la que se examina el dictamen pericial que pretende justificar el cambio de criterio contable relativo a las amortizaciones.

A la vista de los referidos precedentes, el tribunal concluyó que:

[...] de acuerdo con lo anterior podemos determinar que una entidad no puede modificar los métodos de amortización a su conveniencia, estando obligado el contribuyente que haya optado por un determinado método de amortización para unos concretos elementos a seguirlo hasta su total amortización, enajenación o pérdida, no pudiéndose suceder en el tiempo para un mismo elemento distintos métodos de amortización. No obstante lo anterior, en casos excepcionales se permitiría la aplicación simultánea o sucesiva de los distintos métodos de amortización siempre y cuando se encuentre debidamente justificado en la Memoria el cambio de método o criterio de amortización, no sirviendo para ello un dictamen pericial que no realice una crítica y análisis detallado para justificar la amortización aplicada

Y de ahí que fijara su atención en la mención que, respecto de la amortización, se efectúa en la memoria de las cuentas anuales relativas a 2010. El contenido de esta mención resultó, para el tribunal, un elemento decisivo. He aquí su contenido:

La Sociedad registró los inmuebles como aportación no dineraria (véase Nota 1).

Los costes de ampliación, modernización o mejoras que representan un aumento de la productividad, capacidad o eficiencia, o un alargamiento de la vida útil de los bienes, se capitalizan como mayor coste de los bienes correspondientes. Las nuevas adquisiciones se registran a su coste de adquisición.

Los gastos de conservación y mantenimiento se cargan a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se incurren.

La Sociedad amortiza su inmovilizado material siguiendo el método lineal. En el ejercicio 2010 la sociedad ha acelerado la amortización conforme al régimen de bienes usados al estimar que su vida útil era inferior a la inicialmente prevista.

El tribunal valoró la mención en la memoria de las cuentas anuales, diciendo que:

Así las cosas, podemos comprobar que no justifica en absoluto la entidad en la Memoria del ejercicio 2010 el motivo que le llevó a considerar que la vida útil de los bienes en cuestión era inferior a la inicialmente prevista, disminución que resulta cuanto menos llamativa teniendo en cuenta las obras de reforma de la totalidad de la infraestructura

de más de 12 millones de euros realizadas con el fin de adaptar el hotel a los nuevos estándares, modernizarlo de cara a la competencia y reposicionarlo estratégicamente en el mercado, reformas que, tal y como se desprende de la propia tasación encargada a Q, servirían en cualquier caso para alargar su vida útil y no para disminuirla...

## 2.2. Deterioro

A partir de los hechos relativos al deterioro, el tribunal despliega su argumentación:

- Delimitando el ámbito de su función, indicando que:

[...] ante una actuación de naturaleza valorativa este Tribunal Central, como cualquier órgano económico-administrativo, no puede desempeñar una labor de carácter técnico tratando de justificar o acreditar los criterios que, al amparo de su categoría profesional y su conocimiento del mercado, hayan entendido de aplicación los técnicos encargados de llevarla a cabo.

- Considerando los criterios del Tribunal Supremo (TS) concernientes a la valoración, a cuyo tenor, la misma, en referencia a la realizada por la Administración tributaria, ha de estar efectuada por «un técnico facultativo adecuado», y debe contener «los elementos de juicio y cálculo que han sido tenidos en cuenta para llegar al resultado final», ya que «solo conociendo sus razonamientos pueden los contribuyentes decidir si aquietarse con la valoración o acudir a la pericial contradictoria, que es su único medio de defensa».
- Enfatizando que el contribuyente no solicitó la tasación pericial contradictoria.
- Negando que la valoración realizada según la Orden ECO/805/2003 fuere válida para determinar el valor del inmueble a los efectos de calcular el importe del deterioro, por cuanto su función se limita a «la valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos con fines financieros», como así se puso de relieve, entre otras, en la Resolución del TEAC de 12 de diciembre de 2017 (RG 899/2013).

Y, en este sentido, concluyó que, analizadas ambas valoraciones, la de la Administración y la del obligado tributario:

[...] podemos comprobar, tal y como señala la Inspección, la omisión por parte de la entidad de los requisitos contenidos en la norma contable, y que son los que aplican a la determinación del resultado contable y, por ende, fiscal, por cuanto la tasación de Q [la empresa de valoración contratada por el contribuyente] recogía también otro valor, el de reemplazamiento neto, muy superior al VNC y que no tuvo ninguna consideración por parte de los responsables de la entidad sometida a comprobación como valor de comparación en el sentido de la norma –valor razonable– para fijar el importe recuperable y que no habría permitido registrar pérdida alguna.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. Amortización

De acuerdo con lo previsto en el artículo 11.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), «serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia».

La amortización fiscalmente deducible es aquella que, habiendo sido registrada en los libros de contabilidad, representa la depreciación efectiva. Todas las normas que, tanto el TRLIS como su Reglamento están dedicadas a la amortización, tienen por finalidad concretar los requisitos que determinan que la amortización contable responda a una depreciación efectiva.

No existe una amortización contable y otra fiscal. Hay una amortización contable que será fiscalmente deducible en cuanto que responda a una depreciación efectiva. Las normas fiscales no interfieren en el cálculo de las amortizaciones contables, pero rechazarán la deducción de aquellas que no cumplan con el requisito de efectividad, tal y como el mismo está en ellas regulado. Si la entidad no amortiza contablemente un elemento no habrá deducción fiscal, y si lo amortiza por encima de lo que la norma fiscal define como depreciación efectiva, el exceso no será deducible.

El instrumento más relevante, aunque no el único, que da contenido al requisito de efectividad, son las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Esta técnica, establecida en el impuesto sobre sociedades a partir de las tablas de amortización aprobadas mediante la Orden de 23 de febrero de 1965, continuada por la Orden de 12 de mayo de 1993, recalada actualmente en el artículo 12 de la Ley 27/2014, si bien demeritada por la parquedad de su estructura, ha permitido una conflictividad relativamente baja, en un escenario bastante complejo como es el de distribuir el precio de adquisición de un elemento patrimonial entre varios periodos impositivos.

Ese es el marco normativo que ha de ser contemplado para examinar el caso controvertido.

Un aspecto que no queda claro en el relato de los hechos es el concerniente al título de adquisición del inmueble. Por tanto, se abordará la cuestión desde tres perspectivas: adquisición a título de compraventa; adquisición a título de una operación de fusión, escisión o aportación; adquisición a título de una operación de reestructuración amparada por el capítulo VIII del título VII del TRLIS.

##### 3.1.1. Adquisición a título de compraventa

El artículo 1.6 del RIS (aprobado por el RD 1777/2004, aplicable por razón del tiempo en el que se produjeron los hechos) establecía que:



[...] para un mismo elemento patrimonial no podrán aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización. No obstante, en casos excepcionales que se indicarán y se justificarán en la memoria de las cuentas anuales, podrá aplicarse un método de amortización distinto del que se venía aplicando, dentro de los previstos en este capítulo.

La entidad aplicó un coeficiente de amortización del 6 %. El coeficiente de amortización de los inmuebles utilizados en la industria hotelera era del 3 %, en cuanto edificios de carácter industrial, en el sentido del apartado 1 a) del epígrafe «Elementos comunes de las tablas de amortización», de manera tal que se podría especular, en sintonía con la mención en la memoria de las cuentas anuales, que la entidad estaría aplicando lo previsto en el artículo 2.4 a) del RIS, a cuyo tenor:

[...] tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios: a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

Siempre bajo la hipótesis de que se trate de un edificio industrial adquirido ya usado, lo que ha de dilucidarse es si la regla relativa a la amortización de un activo ya usado configura un método distinto al que la entidad venía aplicando. Puesto que la entidad aplicaba el coeficiente del 2 %, cabría intuir que venía realizando el método de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas. Pues bien, bajo tal hipótesis, ha de observarse que la regla de amortización de activos usados no es más que una modalidad de la «amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas», en el sentido del artículo 2 del RIS. Consiguientemente, no sería de aplicación lo previsto en el artículo 1.6 del RIS. En tal caso, la justificación en la memoria sería irrelevante.

Siempre bajo la hipótesis expuesta, la entidad vendría amortizando contablemente por una cantidad inferior a aquella que permitían las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Si el inmueble era un edificio industrial, el límite fiscal a la deducción de la amortización contable sería del 3 %, tratándose de inmuebles nuevos, y del 6 % en el caso de inmuebles usados.

Sin perjuicio de lo anterior, lo que no sería correcto sería pretender una deducción que, siempre bajo la hipótesis de tratarse de un inmueble adquirido usado, rebasare el límite del 6 %, cualquiera que fuere el importe de la amortización contable. No parece que sea el caso.

Por lo que se refiere a los aspectos contables del conflicto si, de acuerdo con los hechos en presencia, la amortización contabilizada en los ejercicios anteriores a 2010 se reputase incorrecta, en cuanto deficiente respecto de la depreciación efectiva, se estaría ante alguno de los supuestos previstos en la norma 22 del PGC, debiendo tenerse en cuenta lo previsto en el último párrafo del artículo 2.1 del RIS, a cuyo tenor:

[...] a los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3 del artículo 19 de la Ley del Impuesto, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún periodo impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en el párrafo b) anterior, se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores periodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en el párrafo a) anterior, corresponde al periodo impositivo citado en primer lugar, hasta el límite de la referida cantidad.

Esta norma no impide la aplicación del coeficiente que corresponde a los elementos patrimoniales adquiridos usados.

Si el inmueble no fuere usado, la amortización al 6 % rebasaría el coeficiente de amortización máxima establecido en las tablas de amortización para los edificios industriales, esto es, el 3 %. En tal caso, para que la amortización contable pudiera ser fiscalmente deducible, el contribuyente hubiera debido justificar que la misma responde a la depreciación efectiva, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11.1 e) del TRLIS.

En tal caso, cobraría relevancia la justificación en la memoria de las cuentas anuales, en los términos previstos en el artículo 1.6 del RIS, en la medida en que el nuevo método de amortización propuesto se hallare entre los comprendidos en el RIS. Se trata de una justificación, no de una mera mención. El contenido de esa justificación dependerá del elemento patrimonial de que se trate y de las circunstancias relativas a su aplicación al proceso productivo.

Supuesto que el método propuesto no se hallare entre los comprendidos en el RIS, el artículo 11.1 e) del TRLIS también ampararía una justificación de la depreciación efectiva, a realizar ejercicio a ejercicio, como así lo reconoce la contestación de la pregunta 128315 –elementos con mayor depreciación– del Programa Informa de la Agencia Tributaria, según la cual:

[...] en el supuesto de que los elementos del inmovilizado sufran una depreciación superior a la normal, de manera que el porcentaje establecido en las tablas de amortización resulte insuficiente, el exceso será deducible siempre que se justifique la efectividad de la depreciación superior del elemento patrimonial, y añade que el sujeto pasivo también puede presentar un plan de amortización.

Fuere el elemento usado o nuevo, ha de tomarse en consideración la incidencia de las obras de ampliación, renovación o mejora, pues si las mismas determinan un alargamiento de la vida útil, «dicho alargamiento deberá tenerse en cuenta a los efectos de la amortización del elemento patrimonial y del importe de la renovación, ampliación o mejora», de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 1.7 del RIS. Este hecho, dependiendo del ejercicio en el que se realizaron las obras, podría tener incidencia en el caso que se comenta. En efecto, si se hubieren realizado en 2010 o 2011 la vida útil hubiera podido alargarse.

### 3.1.2. Adquisición a título de fusión, escisión o aportación

De acuerdo con lo previsto en el artículo 1.9 del RIS:

[...] en los supuestos de fusión, escisión, total y parcial, y aportación, deberá proseguirse para cada elemento patrimonial adquirido el método de amortización a que estaba sujeto, excepto si el sujeto pasivo prefiere aplicar a los mismos su propio método de amortización, para lo cual deberá formular un plan de amortización, en los términos previstos en el artículo 5 de este Reglamento.

Bajo la hipótesis de que el inmueble hubiere sido adquirido mediante alguno de los títulos anteriormente mencionados, la regla precedente prevalece respecto de la relativa a los elementos adquiridos usados, en razón al principio de especialidad. En tal supuesto, habría de estarse al método de amortización que venía aplicando la entidad transmitente, aun cuando sobre los nuevos valores contables.

En el caso que nos ocupa, no procedería la aplicación del régimen de los elementos patrimoniales usados, pero la vida útil debería acomodarse a la válida en sede de la entidad transmitente.

### 3.1.3. Adquisición mediante una operación de reestructuración amparada por el capítulo VIII del título VII del TRLIS

En este supuesto, son aplicables las reglas anteriores, pero la base para calcular la cuota de amortización será el valor que, a efectos fiscales, tuviere el elemento adquirido en sede de la entidad transmitente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 del TRLIS.

En el caso que nos ocupa, la base de cálculo de la amortización debería reconducirse al valor fiscal en sede de la entidad transmitente. Sin embargo, este aspecto no está recogido en el relato que consta en la resolución, de manera tal que no parece que la adquisición del inmueble se hubiere realizado en el curso de una operación amparada por el capítulo VIII del título VII del TRLIS. En cualquier caso, no procedería la aplicación de la regla relativa a los elementos usados, pero sí la acomodación de la vida útil en el sentido anteriormente apuntado.

## 3.2. Deterioro

Como ha quedado expuesto, el TEAC rehusó «desempeñar una labor de carácter técnico» respecto de los informes contradictorios en presencia. No ha de ser entendida esa declaración en el sentido de que el citado tribunal se considera incompetente para examinar y valorar los informes en presencia, sino en el sentido de que no le corresponde efectuar una valoración técnica. La Sentencia de la AN de 9 de mayo de 2019 (rec. núm. 133/2017 –NFJ074040–) expone detalladamente cuál será la función del órgano judicial ante los informes periciales, indicando que:

[...] de conformidad con lo establecido en el art. 348 de la LEC, el Tribunal viene obligado a valorar «los dictámenes periciales según las reglas de la sana crítica», no estando vinculado por ninguno de ellos... lo que vincula al Tribunal es la exposición razonada y los argumentos del perito que llevan a la convicción del Tribunal que su dictamen es serio y ponderado... lo que no es viable es que ignore el contenido del dictamen o lo rechace de una forma inmotivada, irracional o ilógica.

Es claro que el TEAC también viene obligado a realizar esa labor, la cual, eventualmente, será revisada en vía judicial.

En esta línea de pensamiento, el TEAC no estaba vinculado por ninguno de los dos informes de valoración en presencia, y era competente para efectuar una valoración de los mismos a la luz de las reglas de la sana crítica.

El TRLIS admitía como partida fiscalmente deducible el importe del deterioro de cualesquiera elementos patrimoniales, si bien respecto de alguno de ellos establecía determinadas reglas específicas, entre los que no se encontraban los inmuebles. En consecuencia, el deterioro contable era fiscalmente deducible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 del TRLIS.

La norma de registro y valoración 2.ª 2, «Deterioro de valor», del PGC establece que «se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso, de manera tal que, al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material...deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan...».

De acuerdo con el apartado 6.º 2 del Marco Conceptual del citado PGC, el valor razonable se calculará por referencia a un «valor fiable de mercado», de manera tal que la mejor referencia del valor razonable será «el precio cotizado en un mercado activo». Bien se comprende que, para una buena parte de los elementos, no se presentará esa referencia. En tal caso, el valor razonable se determinará «mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración», tales como «transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones».

De acuerdo con el apartado 6.º 5 del Marco Conceptual del PGC, el valor en uso de un activo es «el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición».

Pues bien, el mayor de estos dos valores, esto es, el valor razonable o el valor de uso, es el que debe compararse con el valor contable del elemento, en el caso el inmueble afecto a explotación hotelera, a los efectos de determinar el importe del deterioro.

El artículo 15 de la citada Orden ECO/805/2003 establece y regula cuatro métodos técnicos para la valoración de inmuebles, a saber, «el método del coste, el método de comparación, el método de actualización de rentas y el método residual», que permiten obtener «el valor hipotecario, el valor de mercado y el valor de reemplazamiento».

El método del coste (arts. 17 a 19) calcula el denominado «valor de reemplazamiento» que, en esencia, y por lo que se refiere a la construcción, se fundamenta en el coste de la construcción por contrata, minorado en el importe de la amortización (reemplazamiento neto). Este no es un valor razonable ni de uso.

El método de comparación (arts. 20 a 23), mediante el cual «se determinan dos valores técnicos que se denominarán valor por comparación, que permite determinar el valor de mercado de un determinado bien, y valor por comparación ajustado, que permite determinar su valor hipotecario». Ese valor de mercado puede ser identificado con el valor razonable, en el sentido del PGC.

El método de actualización de rentas (arts. 24 a 33), mediante el cual «se calculará un valor técnico que se denominará valor por actualización, que permite determinar tanto el valor de mercado de un determinado bien como su valor hipotecario». En particular, el artículo 30 regula la actualización de flujos de caja imputables a un inmueble afecto a una actividad económica. Ese valor de mercado, calculado mediante actualización de flujos de tesorería, puede ser identificado con el valor razonable y también con el valor de uso, en el sentido del PGC, pero no así el valor hipotecario, que se determina rebajando el mismo al menos en un 10%.

El método residual (arts. 34 a 42) se encuentra constreñido a terrenos o edificios en construcción o rehabilitación.

Se sigue de lo expuesto que algunos de los métodos técnicos de valoración establecidos por la Orden ECO/805/2003 conducen a unos valores que son hábiles para calcular el deterioro a efectos contables, lo cual no indica que los valores asignados al inmueble del caso sean, sin más, aceptables desde el punto de vista fiscal. No lo fueron para la inspección tributaria, que encargó una valoración a una entidad especializada. Tampoco lo fueron para el TEAC.

Ahora bien, el rechazo de los valores propuestos por el obligado tributario no debe fundamentarse en la no idoneidad de los métodos de valoración de inmuebles previstos en la Orden ECO/805/2003, sino en la no idoneidad de la específica valoración que se haya efectuado. El informe de valoración propuesto por el obligado tributario no puede ser aceptado por el hecho de que se haya realizado a tenor de alguno o algunos de los métodos previstos en la Orden ECO/805/2003, pero tampoco puede ser desestimado por la misma razón.

El informe de valoración realizado a cargo de la inspección tributaria en el curso del procedimiento de comprobación constituyó un acto de comprobación de valores en el sentido del artículo 57 de la Ley General Tributaria (LGT), en relación con el cual el obligado tributario hubiera podido promover la tasación pericial contradictoria dentro del plazo del primer

recurso o reclamación que procediere contra el acuerdo de liquidación, en los términos previstos en los artículos 134 y 135 de la LGT. Sin embargo, el obligado tributario no lo hizo. La tasación pericial contradictoria que hubiera podido promoverse, hubiera formado parte del propio procedimiento de comprobación, a tenor de la Sentencia del TS de 17 de enero de 2019 (rec. núm. 212/2017 –NFJ072448–).

### 3.3. El valor probatorio de la contabilidad auditada

Sobre el expediente se planteó la cuestión del valor probatorio de la contabilidad en el ámbito del impuesto sobre sociedades, en particular cuando aquella había sido auditada. Así, en orden a mantener su pretensión, el obligado tributario alegó que «en el presente caso la contabilidad que recoge el deterioro fue auditada por terceros expertos en la materia y no fue objeto de tacha alguna».

En el preámbulo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se dice que las técnicas de revisión y verificación que en la misma se regulan «permiten, con un alto grado de certeza, dar una opinión técnica e independiente sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso»; en el artículo 4.1, que la auditoría de las cuentas anuales consistirá en «verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación», y en el artículo 13.2, que el auditor de cuentas «debe mantener siempre una mente inquisitiva ante cualquier circunstancia que pueda indicar una posible incorrección en las cuentas anuales auditadas». Para alcanzar esos objetivos se establece un conjunto de normas relativas al acceso y ejercicio de la actividad de auditoría, cuya supervisión, asistida de un régimen sancionador, se encomienda al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Sin embargo, la Ley 22/2015, aun fortaleciendo la credibilidad de la documentación contable a través del informe de auditoría, no ha incidido sobre el régimen jurídico de su valor probatorio, el cual, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del Código de Comercio, queda confiado a las «reglas generales del Derecho», las cuales serán de aplicación también en los procedimientos tributarios, en atención a lo previsto en el artículo 106 de la LGT, concerniente a la prueba en los procedimientos tributarios, el cual se remite al artículo 327 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, y este, a su vez, al artículo 31 del Código de Comercio.

La aplicación de las reglas generales del Derecho en materia de prueba en el caso controvertido no conducía, ciertamente, a la aceptación, de plano, por parte de la inspección tributaria del deterioro contable.

La contabilidad, aun auditada, se trata de un documento privado, por cuanto no reúne ninguno de los requisitos previstos en el artículo 317 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, determinantes de la calificación de un documento como público.

Los documentos privados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 327 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, hacen prueba en los mismos términos previstos para los de índole pública «cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen».

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, ante un deterioro contablemente reconocido, la inspección tributaria impugnó, no la autenticidad de la contabilidad como tal, pero sí la del apunte contable relativo al deterioro, en cuanto lo reputó inconsistente con la realidad.

Tal impugnación se encauzó a través de una valoración del elemento patrimonial concernido al efecto de determinar su valor razonable y de uso, pues era el mayor de ellos el que, enfrentado con el valor contable, determinaría, en su caso, el deterioro contable que, en el contexto del TRLIS, tendría plena eficacia fiscal.

Esa operación entrañó una comprobación de valor en el sentido del artículo 57 de la LGT. Y esa operación, en modo alguno podía ser ocluida por el informe de auditoría, por más que el mismo hubo de prestar especial atención al deterioro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de la citada Ley 22/2015.

A la misma conclusión se llega considerando que el artículo 131 del TRLIS otorgaba a la inspección tributaria la competencia para, a los efectos de determinar la base imponible, aplicar las normas contables pertinentes, en sintonía con la función del resultado contable como elemento nuclear de la base imponible, según lo previsto en el artículo 10.3 del citado texto legal.

### 3.4. El conflicto en el contexto de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

Por lo que se refiere a la amortización, se desarrollaría en los mismos términos, habida cuenta de que su artículo 12 reproduce el requisito de efectividad, y el artículo 4.3 de su reglamento (RD 634/2015, de 10 de julio), la regla relativa a los elementos patrimoniales adquiridos usados.

Por lo que se refiere al deterioro, su artículo 13.2 a) rechaza la deducción de las pérdidas derivadas del mismo correspondientes a elementos patrimoniales del inmovilizado material. El conflicto descrito no se planteará en los periodos impositivos regidos por dicha norma.

Ciertamente, la materia del deterioro, en particular la relativa a los instrumentos de patrimonio, ha demostrado ser un semillero de conflictos. En este sentido, la Ley 27/2014 ha traído sencillez y aminoración de conflictividad. Sin embargo, en contrapartida, la imputación temporal de la renta ha quedado demeritada, lo que puede determinar excesos de imposición, por cuanto la imputación de la pérdida al periodo impositivo en el que se transmite el elemento patrimonial puede determinar una base imponible negativa que, en algún caso, no podría compensarse por falta de beneficios.

# La imposibilidad del trabajador de deducirse en el IRPF las retenciones practicadas sobre los salarios no cobrados

Análisis de la [RTEAC de 10 de febrero de 2020, RG 1057/2019](#)

**Albert Navarro García**

*Profesor lector de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Girona*

## Extracto

Análisis de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de febrero de 2020, que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, sobre la imposibilidad que tienen los trabajadores por cuenta ajena para deducirse en sus autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas las retenciones practicadas por el empleador cuando no se han satisfecho los salarios correspondientes en el ejercicio que resulten exigibles, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por este, aunque el importe de dichas retenciones hubiera sido ingresado en la Hacienda pública.



## 1. Supuesto de hecho

El artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), contiene diferentes reglas, generales y especiales, sobre la imputación temporal de los rendimientos del trabajo. En concreto, señala que los rendimientos del trabajo y del capital se deben imputar en el periodo impositivo en que sean exigibles por el trabajador, esto es, cuando el trabajador pudiese reclamar el pago de su salario al empleador de acuerdo con los pactos o normas que pudieran existir en cada caso, con independencia de su efectivo abono posterior.

Junto a ello, el apartado segundo del precepto indicado contiene toda una serie de reglas especiales en relación con la imputación temporal de rentas sometidas a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Entre ellas, en la letra b), se contempla una excepción que se aplica a los atrasos de pago en los rendimientos del trabajo. En concreto, los atrasos correspondientes a rendimientos que no se hubiesen percibido en los periodos en que fueron exigibles, por causas justificadas que no sean imputables al contribuyente, deben declararse en el año en que se perciben, pero deben imputarse en los periodos impositivos correspondientes, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias, no conllevando ni la imposición de sanciones ni recargo alguno.

Por su parte, el apartado primero del artículo 78 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF), establece que, con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

En el caso sometido a resolución por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), el contribuyente no percibió ni la nómina de noviembre, ni la de diciembre, ni la correspondiente a la paga extra del mes de diciembre del ejercicio 2013 (tampoco las nóminas de enero y febrero del periodo posterior). Sin embargo, la empresa sí que ingresó en la Hacienda pública las retenciones correspondientes a los salarios impagados. El obligado tributario al presentar su autoliquidación del IRPF del periodo impositivo 2013 de-

claró correctamente los ingresos que efectivamente había obtenido en dicho periodo, incluyendo únicamente las retenciones que se le habían practicado sobre dichos salarios y no las correspondientes a las nóminas impagadas. En consonancia con esta circunstancia, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inició un procedimiento de verificación de datos con el objetivo de justificar las discrepancias existentes entre lo declarado como rendimientos del trabajo y retenciones y los datos de que disponía la Administración por dichos conceptos, aportando el obligado un certificado de la Administración concursal de la empresa de los créditos que tenía frente a esta. Finalmente, la AEAT notificó la finalización del procedimiento sin regularización de su situación tributaria al considerar que el obligado tributario presentó la autoliquidación correctamente.

Meses más tarde, el obligado presentó autoliquidación complementaria al ejercicio 2013 por los salarios percibidos tardíamente correspondientes a ese mismo año por parte del Fondo de Garantía Salarial (FOGASA), como consecuencia del procedimiento concursal abierto al empresario, consignando los importes adeudados por el empresario (que no coinciden con los realmente satisfechos por el FOGASA) minorados por los gastos deducibles y las retenciones que en su momento había practicado la empresa e ingresado en la Hacienda pública.

## 2. Doctrina del tribunal

Como se ha apuntado, la AEAT, una vez presentada la autoliquidación complementaria por el trabajador, inició un procedimiento de comprobación limitada respecto del IRPF del ejercicio 2013, formulando una propuesta de liquidación con base principalmente en que el obligado tributario ha consignado la totalidad de ingresos adeudados por el empresario, así como las retenciones practicadas en su momento, y no sobre los rendimientos percibidos realmente por FOGASA, que no practicó retenciones al no estar obligada por lo dispuesto en el artículo 81 del RIRPF, que contiene el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener.

El TEAC, una vez interpuesto un recurso de alzada para la unificación de criterio por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 9 de febrero de 2018, que estima parcialmente la reclamación del trabajador basada principalmente en el derecho de imputarse las retenciones practicadas por su empresa, afirma que con base en el artículo 78.1 del RIRPF el obligado a retener debe practicar la retención en el momento en que abona o paga efectivamente la renta, independientemente del momento de su exigibilidad, pudiendo suceder que aquel momento no coincida con este, sobre todo en aquellos supuestos, muy frecuentes en la realidad, en los que el pago se efectúa en un periodo impositivo posterior a aquel en el que la renta se devengó o resultó exigible. En este caso, los perceptores de rentas sujetas a retención tienen derecho a deducir el importe de la retención en el mismo

periodo en el que proceda imputar temporalmente el rendimiento sujeto a dicho pago a cuenta, si bien este derecho no surge hasta que no haya nacido la obligación de retener, es decir, cuando se hayan cobrado los salarios correspondientes.

En el caso resuelto, el TEAC afirma que el trabajador no tiene derecho a consignar en su autoliquidación del IRPF, como así hizo, las retenciones practicadas por el empresario, dado que, por disposición de la ley, no había nacido la obligación de retener ni, por tanto, era debido el ingreso de su importe por el empresario. En todo caso, será la entidad pagadora quien podrá solicitar ante la Administración tributaria la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente al no estar obligada a practicar las retenciones. En concreto, el TEAC basa su criterio en que, en el IRPF, como regla general, no atiende para la imputación temporal de las rentas al criterio de caja sino a los principios de devengo o exigibilidad.

### 3. Comentario crítico: el principio de buena administración

La resolución del TEAC resuelve el asunto basando sus argumentos en el simple hecho de que si no ha nacido la obligación de retener por parte del empleador, según las reglas contenidas en los apartados dos, cuatro y cinco del artículo 99 de la LIRPF y en los artículos 78 y 79 del RIRPF, el trabajador no puede por tanto minorar dichas cantidades en el momento de presentar su autoliquidación del IRPF. En el caso sometido a reclamación, el trabajador no incluye dichos importes hasta el momento en que el FOGASA le abona los salarios impagados, que según las previsiones contenidas en la normativa básica y complementaria de este organismo autónomo que depende del Ministerio de Trabajo y Economía Social se encuentran limitadas. En concreto, la cantidad máxima a abonar es la que resulta de multiplicar el doble del salario mínimo interprofesional diario, con prorrateo de pagas extra, por el número de días pendientes de pago, con un máximo de 120 días.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 1093/2018, de 20 de diciembre (rec. núm. 1876/2017 –NSJ061469–), ha señalado que las cantidades satisfechas por el FOGASA sustituyen a las obligaciones incumplidas por un empresario insolvente, en materia de salarios y de indemnizaciones por cese, siendo el Fondo el sujeto obligado a realizar las retenciones o deducciones oportunas, conforme a lo dispuesto en el artículo 99.2 de la LIRPF, ya que los salarios que abona, al considerarse como rendimientos del trabajo, pueden estar sometidos a la retención fiscal correspondiente. Si bien, en el caso resuelto, el FOGASA no practica retención alguna por las cantidades satisfechas, al no encontrarse obligado, el trabajador en su autoliquidación complementaria no imputa correctamente las cantidades que efectivamente le han abonado, sino que consigna las cantidades que en su momento le debería haber pagado el empresario. Sobre este punto, compartimos la opinión de la Administración tributaria en el sentido de que las cantidades que debiera incluir el obligado en su autoliquidación del IRPF son las realmente percibidas por el FOGASA que, en este caso, se trata de cantidades en bruto, al no descontársele retención alguna.

Ahora bien, nos surgen ciertas dudas en relación con el criterio admitido por el TEAC al no poder el trabajador imputarse las retenciones que en su momento el pagador ingresó en la Hacienda pública. En este caso, el trabajador no consigna retenciones doblemente en su autoliquidación, sino tan solo las que en su momento se le practicaron sobre los salarios dejados de percibir.

El enriquecimiento injusto de la Administración es doctrina acuñada por el TS durante no pocos años; de su jurisprudencia se pueden extraer los principales requisitos de dicha regla jurídica: debe existir un enriquecimiento patrimonial de quien se ve favorecido, no debe concurrir causa o razón jurídica alguna de tal enriquecimiento, debe existir un empobrecimiento patrimonial del perjudicado y se debe dar una relación de casualidad (Rubio Montiel, 2008, p. 145).

Esta regla también ha sido aplicada por el TS en relación con el IRPF y las retenciones, si bien la mayor parte de sus pronunciamientos han pivotado en torno al enriquecimiento injusto producido cuando el retenedor efectúa retenciones inferiores a las impuestas reglamentariamente y el retenido consignó dicho importe en su autoliquidación del IRPF y posteriormente se exige al retenedor las retenciones que realmente debió practicar (entre otras, Sentencias del TS de 27 de febrero de 2007 [rec. núm. 2400/2002 –NFJ025573–], de 5 de marzo de 2008 [rec. núm. 3499/2002 –NFJ028403–] y de 16 de julio de 2008 [rec. núm. 398/2004 –NFJ029812–]). En concreto, el TS identifica el posible enriquecimiento injusto de la Administración con el doble pago del impuesto: inicialmente, vía retención y, posteriormente, al autoliquidar el impuesto el perceptor. Es por ello que la concurrencia de aquel enriquecimiento injusto impone, cuando menos, la extinción de la obligación principal, de suerte que, no habiéndose presentado la correspondiente autoliquidación por el no declarante, no cabe hablar de doble pago del impuesto o enriquecimiento injusto (Resolución del TEAC de 1 de junio de 2010, RG 590/2010 –NFJ040339–).

La problemática existente en relación con el enriquecimiento injusto de la Administración se polariza en torno a la contraposición entre dos valores constitucionales, cuales son los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica. En este sentido, siempre debe tenerse en cuenta:

[...] que el problema a resolver radica en el perjuicio que para el contribuyente supone el enriquecimiento injusto de la Administración, ya sea derivado de una doble imposición o, sencillamente, de una imposición que no debió existir, toda vez que aunque también puede producirse la situación contraria, la Administración a diferencia de lo que ocurre con los contribuyentes siempre tendrá a su disposición mecanismos aptos para corregir la indebida ausencia de gravamen. (Ribes Ribes, 2009, p. 88).

En el caso sometido a enjuiciamiento, el titular de la deuda tributaria, es decir, el trabajador, ya ha efectuado el pago de la misma, consignando en su autoliquidación las rentas sujetas a retención habiéndose descontado las retenciones efectivamente practicadas, que a su vez ingresó en la Hacienda pública, aunque fuera de manera indebida, el empresario. El no

permitirse la deducción de dichos ingresos a cuenta puede producir un enriquecimiento injusto a favor de la Administración. Es criticable en este punto que el TEAC se limite a indicar el error del pagador y el hecho de que este, recuérdese que se hallaba en situación de concurso, puede solicitar la devolución de las retenciones ingresadas indebidamente. En este sentido, añade el órgano que permitir la deducción de las retenciones en la autoliquidación del percceptor podría ocasionar un defecto de imposición si la entidad pagadora solicitara la devolución del ingreso indebido y rechaza de pleno la posibilidad de un enriquecimiento injusto al considerar que el criterio del TS solo se refiere al hecho de que si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria y ha cumplido con la obligación tributaria principal, la Administración no podrá también desplegar la acción de cobro sobre el retenedor porque implicaría un doble cobro.

A mayor abundamiento, es necesario poner de relieve un criterio fundamental que ha mantenido el TS en su jurisprudencia basado en que la defensa de la obligación de retener como autónoma, y no meramente como accesoria a la obligación tributaria principal, no puede justificar que una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales, como así prevé el artículo 103.1 de nuestra Constitución (CE):

[...] ante una regulación del sistema de retenciones, que resulta imperfecta, se limite a la exigencia del cumplimiento del deber del retenedor y siendo la única poseedora de todos los datos, permanezca inactiva ante situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, dando lugar por vía de los hechos a la legitimación de las mismas y con ello a un manifiesto enriquecimiento injusto. (Sentencia del TS de 16 de julio de 2008, rec. núm. 398/2004 –NFJ029812–).

Más recientemente, la Sentencia del TS de 19 de febrero de 2019 (rec. núm. 128/2016 –NFJ072686–) se reafirma en este criterio, al afirmar que no es admisible jurídicamente que la Administración permanezca inactiva dando lugar a un enriquecimiento injusto, esperando a que el mero transcurso del tiempo convierta en concluyentes situaciones a todas luces jurídicamente injustas. Del mismo modo, trae a colación el principio de buena administración, implícito en los artículos 9.3 y 103 de la CE y recogido expresamente en el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y añade que, en ningún caso, la Administración tributaria debe obviar dicha regla al estar vinculada a los principios de seguridad jurídica, al de buena fe y al de protección de confianza (Palao Taboada, 2020).

El principio de buena administración, según la sentencia antedicha:

[...] impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y mandata a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de

cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto.

Es decir, atribuye a las actuaciones administrativas una exigencia de racionalidad, coherencia y ponderación de derechos y deberes (sobre dicho principio véase también la Sentencia del TS de 5 de marzo de 2019 [rec. núm. 4628/2017 –NFJ072886–] que resuelve un recurso de casación sobre determinadas liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana).

De esta manera, la posición de la AEAT, corroborada por el TEAC, es ciertamente crítica dado que ha actuado con una pasividad manifiesta, ya que se limita únicamente a considerar como no deducibles las retenciones practicadas por el empresario, permaneciendo inactiva ante posibles situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, pudiéndose llegar a traspasar, por tanto, los límites del principio de buena administración ya indicado. El artículo 221 de la Ley General Tributaria y los artículos 14 y siguientes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, regulan el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos. Como es sabido, dicho procedimiento tiene como fundamento la devolución de ingresos indebidamente ingresados en la Hacienda pública por parte de los obligados tributarios, entre otros, los efectuados por los retenedores, como así se infiere de los preceptos indicados. Este procedimiento puede iniciarse bien a instancia del interesado, el modo más habitual, o de oficio, cuando la Administración tributaria disponga de datos suficientes para formular por sí misma propuesta de resolución, como sería el caso sometido a resolución. De este modo, con base en los principios expuestos, a nuestro parecer, sería más que adecuado que la Administración tributaria iniciara de oficio un procedimiento de devolución de ingresos indebidos al conocer sobradamente que la empresa ingresó retenciones indebidas, al no haber nacido dicha obligación, dado que fue FOGASA el pagador de los salarios adeudados al trabajador.

## Referencias bibliográficas

Palao Taboada, C. (2020). Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias. *Revista española de Derecho Financiero*, 185.

Ribes Ribes, A. (2009). Obligaciones tributarias y enriquecimiento injusto. *Crónica Tributaria*, 130, 75-88.

Rubio Montiel, B. (2008). El sistema de retenciones en entredicho tras las sentencias del Tribunal Supremo. *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, 136, 137-157.

# Delito fiscal y deber de denuncia administrativo

Análisis de la [STS de 25 de septiembre de 2019, rec. núm. 85/2018](#)

**Manuel Gómez Tomillo**

*Letrado del Tribunal Constitucional  
Catedrático de Derecho Penal. Universidad de Valladolid*

## Extracto

El trabajo analiza la Sentencia del Tribunal Supremo 1246/2019, de 25 de septiembre, la cual anuló el artículo 197 bis.2 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. Dicha norma posibilitaba el que se diera traslado al Ministerio Fiscal de hechos que revistiesen caracteres de delito en cualquier momento, incluso después de impuesta una sanción administrativa. A tal fin la sentencia utiliza dos argumentos. La falta de previsión legal y su incompatibilidad con el principio *non bis in idem*. El presente comentario rechaza ambos y concluye que, pese a la decisión jurisprudencial, la Administración no posee la llave del procedimiento penal por delito fiscal, subrayando, no obstante, el efecto positivo que la sentencia seguramente tendrá, consistente en estimular una temprana remisión al Ministerio Fiscal.

## 1. Supuesto de hecho

Hace unos meses el Tribunal Supremo (TS) dictó una sentencia que ha pasado relativamente desapercibida. Nos referimos a la Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, 1246/2019, de 25 de septiembre (rec. núm. 85/2018), la cual, entre otras cuestiones, anuló el artículo 197 bis.2 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Dicha norma disponía:

La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción. En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto. Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente.

El presente comentario analiza críticamente dicha resolución y estudia la situación tras la expulsión del ordenamiento jurídico de la citada norma. Aun cuando la anulación descrita puede estimular a que la Administración sea más diligente a la hora de trasladar «el tanto de culpa» al Ministerio Fiscal, sin embargo, en la práctica, la decisión adoptada supone otorgar a la Administración la llave del procedimiento penal<sup>1</sup>, toda vez que si no suspende el procedimiento y sanciona, en principio, parece que ya no podría comunicar al Ministerio Fiscal la existencia de delito. Es cierto que la jurisdicción podría tener la *notitia criminis* por otros medios, pero en la práctica parece claro que si la Administración no lo comunica, esa *notitia criminis* habitualmente no trascenderá. Desde nuestra perspectiva, la decisión del TS, aunque sea ya irrevocable, es inasumible. En todo caso, como veremos, entendemos que resulta irrelevante.

## 2. Doctrina del tribunal

La sentencia que nos ocupa utiliza dos argumentos para anular el precepto reglamentario. Por una parte, la ausencia de habilitación legal (se llega a decir que tiene un carácter *contra legem*). Por otra, su incompatibilidad con el principio *non bis in idem*.

En cuanto a la inexistencia de habilitación legal se argumenta en el fundamento de derecho 4.6:

La previsión contenida en el repetido artículo 197 bis no es ya solo, a nuestro juicio, que carezca de habilitación legal suficiente, sino que se opone de manera radical a los preceptos legales que disciplinan la forma en que debe conducirse la Administración Tributaria cuando aprecia que un contribuyente ha podido cometer un delito contra la Hacienda Pública.

A fuerza de ser repetitivos, debemos insistir en algo obvio: la ley no contempla que se pase el tanto de culpa o que se remitan al Fiscal unas actuaciones de comprobación después de haberse dictado una liquidación administrativa; y mucho menos después de haberse sancionado la conducta infractora tras el oportuno expediente sancionador.

Posteriormente añade:

[...] los artículos 250 y 251 de la Ley General Tributaria... no solo impiden sancionar cuando se ha remitido al juez penal el procedimiento (sea o no posible dictar una liquidación), sino que imponen a la Administración el deber de abstenerse de incoar un procedimiento sancionador sobre esos hechos o, incluso, «el archivo» del

---

<sup>1</sup> Que la Administración tributaria que en determinados supuestos fuerce la imposición de una sanción administrativa para impedir la vía penal no resulta tan extraño; al respecto, *vid.* Añíbarro Pérez y Sesma Sánchez (2005, p. 46).



procedimiento sancionador eventualmente iniciado. Y esta previsión legal –obvio es decirlo– es algo completamente distinto de la suspensión de la ejecución de la liquidación y de la sanción que el precepto reglamentario impugnado establece.

Por fin, se indica que:

[e]xiste otro argumento que abona el carácter *contra legem* del precepto que analizamos: si la liquidación tributaria ya dictada hubiera ganado firmeza, sería posible su revisión ulterior, o su modificación, o su anulación fuera de los cauces previstos en la Ley General Tributaria, cuyos artículos 213 y siguientes no solo establecen medios de revisión tasados, sino que impiden expresamente (i) que se produzca la modificación de los actos tributarios sobre los que ha recaído resolución económico-administrativa por cauces distintos de la nulidad radical, la rectificación de errores, el recurso extraordinario de revisión y el procedimiento de lesividad y (ii) que se revisen aquellos actos cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme.

Por otra parte, la anulación se basa en la incompatibilidad de la norma reglamentaria hoy anulada con el principio *non bis in idem*. Ciertamente, la sentencia habla también del principio de confianza legítima. Sin embargo, con ello no se está refiriendo a nada distinto del citado principio. En efecto, en el fundamento de derecho 4.8 se lee:

El primero de esos principios no saldría demasiado bien parado en un caso como el que nos ocupa: el contribuyente ha visto –con su intervención como interesado– cómo la Administración ha tramitado un procedimiento de comprobación de su situación tributaria, cómo ha liquidado la deuda tributaria practicando los ajustes correspondientes y, eventualmente, cómo le ha impuesto una sanción administrativa, todo ello sin apreciar la existencia de reproche penal alguno en el cumplimiento (o incumplimiento) de sus obligaciones fiscales. Sin embargo, ese mismo contribuyente solo podrá eludir la apertura de un procedimiento penal –que podrá instarse libremente por la Hacienda Pública– cuando transcurra el plazo de prescripción del delito fiscal, pues hasta ese momento la Administración tendría el «deber de denunciar» al que el abogado del Estado se refiere con insistencia en su escrito de contestación a la demanda.

En definitiva, parece referirse la sentencia a la llamada vertiente procedimental del principio *non bis in idem*, cuyo fundamento radica, entre otros, en la necesidad de garantizar la seguridad jurídica, en impedir tanto la posibilidad de un continuo sobresalto derivado de un indefinido enjuiciamiento del Estado, como una prolongada «pena de banquillo» (aunque también el principio trata de evitar la posibilidad de resoluciones contradictorias y de preservar la prohibición de *bis in idem* material)<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Ampliamente, sobre la cuestión, *vid.* Gómez Tomillo (2020, pp. 421 y ss.).

Posteriormente se dispone:

Mayores problemas plantea el precepto desde la perspectiva del *ne bis in idem*: la norma reglamentaria permite que un mismo comportamiento sea juzgado en sede penal después de haberlo sido en sede administrativa, con la sola salvedad de que la ejecución de la sanción quedará en suspenso. Quedan entonces en el aire tres preguntas: la primera, si cabría aplicar un precepto como este en los casos en que la sanción ya se hubiera ejecutado. La segunda, qué mecanismos arbitra el ordenamiento jurídico para anular y dejar sin efecto una sanción eventualmente firme en el caso de que el juez penal aprecie en sentencia la existencia de delito. La tercera, si –por más que el procedimiento penal sea preferente– cabría iniciar un procedimiento de esa clase cuando existe una sanción administrativa firme en la que el órgano competente ha apreciado la comisión de una infracción tributaria por los mismos hechos que serían juzgados en sede penal.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. La inexistencia de habilitación legal

Como punto de partida, no podemos compartir que el traslado del tanto de culpa al Ministerio Fiscal una vez concluido el procedimiento sancionador tributario sea una previsión *contra legem*. Más bien al contrario. El artículo 250.2 de la Ley General Tributaria (LGT) prevé dicha posibilidad<sup>3</sup>. Por otro lado, tampoco es convincente el argumento de que los artículos 213 y ss. de la LGT no solo establecen medios de revisión tasados, sino que impiden expresamente que se produzca la modificación de los actos tributarios sobre los que ha recaído resolución económico-administrativa por cauces distintos de la nulidad radical, la rectificación de errores, el recurso extraordinario de revisión y el procedimiento de lesividad y que se revisen aquellos actos cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme. Si la liquidación tributaria ya dictada hubiera ganado firmeza, habrá de entenderse en el ámbito penal que hace prueba en dicho orden jurisdiccional, el cual no se constituye en un nuevo procedimiento en el que se pueda revisar<sup>4</sup>. Y, en todo caso, se ignora la posibilidad de que la jurisdicción penal tenga

<sup>3</sup> El citado artículo 250.2 de la LGT establece:

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de *no haber concluido este con anterioridad*, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado (*cursiva nuestra*).

<sup>4</sup> Ciertamente, permanece sin resolver una cuestión sobre la que la doctrina administrativista, con mucha razón, ha llamado persistentemente la atención, esto es, la necesaria regulación legal de las cuestiones

la *notitia criminis* por otro cauce que no sea el traslado administrativo del tanto de culpa al Ministerio Fiscal, en cuyo caso la situación sería la que se ha pretendido evitar, esto es, un procedimiento penal posterior al administrativo (ya que no cabe que se deje de perseguir el delito). Ciertamente se trata de una posibilidad que en la práctica será poco habitual, pero que, en abstracto, es factible (por ejemplo, si en el curso de la instrucción por otro delito, se pide documentación a la Administración de la que se desprende la existencia de un procedimiento sancionador por defraudación tributaria superior a 120.000 €<sup>5</sup>).

Al margen de lo anterior, la anulación con el argumento de que el traslado al Ministerio Fiscal no está contemplado en la ley obvia el deber de denuncia genérico previsto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.) (arts. 259 y 262)<sup>6</sup>, deber frente al que no es inmune la Administración tributaria. Ciertamente tales preceptos presentan numerosos problemas cuyo alcance no procede examinar aquí, pero, en todo caso, se encuentran en vigor. Se trata de una perspectiva que apuntó el abogado del Estado y que, sin embargo, carece de respuesta en la sentencia que comentamos. Adicionalmente, es posible la cita en este contexto del delito del artículo 408 del Código Penal (CP) y que pena a la «autoridad o funcionario que, faltando a la obligación de su cargo, dejare intencionadamente de promover la persecución de los delitos de que tenga noticia o de sus responsables». No podemos desarrollar dicha norma en este momento. Baste destacar ahora que está concebida, en principio, para jueces, magistrados, fiscales y miembros de las fuerzas y cuerpos de seguridad. Pese a ello, la jurisprudencia ha incluido en ella a otra clase de funcionarios públicos como los inspectores de Hacienda que no denuncian un delito fiscal del que tienen conocimiento<sup>7</sup>.

---

prejudiciales administrativas en el proceso penal; sobre el particular nos remitimos al acertado estudio de Lozano Cutanda (2016, *passim*).

<sup>5</sup> En el voto particular suscrito por Nicolás Maurandi Guillén y Rafael Toledano se denuncia «el contrasentido de que esos indicios, conocidos con posterioridad a una liquidación tributaria ya practicada, sí podrían ser denunciados por un particular, quien incluso podría ejercitar acción para su persecución y castigo; y no lo podrían ser por la Administración Tributaria».

<sup>6</sup> El artículo 259 de la LECrim. dispone: «El que presenciare la perpetración de cualquier delito público está obligado a ponerlo inmediatamente en conocimiento del Juez de instrucción, de paz, comarcal o municipal o funcionario fiscal más próximo al sitio en que se hallare».

El artículo 262 de la LECrim. establece:

Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio si se tratare de un delito flagrante.

<sup>7</sup> En este último sentido *vid.* la Sentencia del TS 17/2005, de 3 de febrero (rec. núm. 1579/2002 – NCJ053652–), fundamento de derecho 29:

[...] la estructura del art. 408 CP requiere un sujeto activo en quien concurra la condición de funcionario público con obligación de perseguir los delitos, encuadrándose en esta categoría los funcionarios integrados en la Policía Judicial (arts. 282 y 283 LECrim.), el Ministerio Fiscal y los órganos jurisdiccionales de la Justicia Penal. Pero también esa condición se da en otros

## 3.2. La pretendida incompatibilidad con el principio *non bis in idem*

### 3.2.1. *Non bis in idem* procesal

Como hemos expuesto, la sentencia del TS utiliza la incompatibilidad con el principio *non bis in idem* como segundo argumento para anular la posibilidad de remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal una vez impuesta la sanción administrativa. Parece claro que dicha incompatibilidad se refiere a la vertiente procesal del citado principio, esto es, a la prohibición de la existencia de dos procedimientos punitivos simultáneos o sucesivos contra el mismo sujeto, por los mismos hechos, cuando las normas sancionatorias tengan igual fundamento<sup>8</sup>. Al no haber todavía pena, concurriendo la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, no es posible todavía afirmar la existencia de una prohibida doble sanción, por lo que la vertiente material no se encuentra afectada.

La sentencia citada ignora la limitada trascendencia de la prohibición de *bis in idem* procesal. Aun cuando un examen detallado de la cuestión desborda los márgenes razonables de este comentario, cabe aquí ahora la cita de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en la materia<sup>9</sup>. En efecto, en la Sentencia del TEDH A and B v. Norway, de 15 de noviembre de 2016, §§ 111 y ss., se sostiene que el artículo 4 del Protocolo 7 al Convenio Europeo de Derechos Humanos no excluye la posibilidad de que alguno de los sistemas reprima ilícitos en diversos niveles, por diversas autoridades, siempre que los diversos procedimientos realmente no supongan duplicidad, sino que se encuentren combinados de forma integrada, formando un todo coherente, de modo que sea artificial afirmar la existencia una duplicidad procedimental<sup>10</sup>. En la misma resolución (§§ 113 y ss.) se diferencian cuatro

---

funcionarios que están específicamente obligados a perseguir determinados delitos, como son los Inspectores de Hacienda respecto a los delitos fiscales (véase STS 23-1-1979).

Debe tenerse en cuenta que estamos ante un precepto que opera como una ley penal en blanco («faltando a la obligación de su cargo»), por lo que será preciso hallar la norma específica que establece el deber específico de perseguir. En este contexto, dicho deber podría extractarse del artículo 251 de la LGT que dispone: «Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal...». No distingue, pues, en función del momento procedimental.

<sup>8</sup> Apenas es preciso recordar que es común afirmar que el principio *non bis in idem* presenta dos vertientes: la formal o procedimental y la material. Esta última prohíbe sancionar dos o más veces por un mismo hecho, cuando las normas sancionatorias posean un mismo fundamento o base racional. Por muchos, *vid.* Alarcón Sotomayor (2008, pp. 19 y ss. y 29 y ss.).

<sup>9</sup> Con detalle, Gómez Tomillo (2020, pp. 431 y ss.).

<sup>10</sup> Como se sintetiza en A and B v. Norway, 15 de noviembre de 2016 (112):

After the Zolotukhin judgment, as had been the position previously, the imposition by different authorities of different sanctions concerning the same conduct was accepted by the Court as being to some extent permissible under Article 4 of Protocol No. 7, notwithstanding

situaciones posibles. De ellas nos interesa en este momento el primer grupo en el que se declaró la compatibilidad de dos procedimientos, administrativos y penales, siempre que entre ellos hubiera «a sufficiently close connection... in substance and in time». Para ello sería necesario, adicionalmente, que la respuesta punitiva, contemplada globalmente, no sea excesiva o desproporcionada<sup>11</sup>, siendo irrelevante el orden en que se desarrollen los procedimientos.

En definitiva, sí que es posible sin detrimento del principio que cita la sentencia de la Sala Tercera que analizamos acumular dos procedimientos punitivos, administrativo y penal.

Podría sostenerse que en España se sigue un criterio más restrictivo y garantista. Sin embargo, no es el caso. En la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689), parece admitirse la posibilidad de que un procedimiento administrativo cierre el paso a un posterior procedimiento penal. Ello ocurriría:

[...] tan solo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea po-

---

the existence of a final decision. This conclusion can be understood as having been based on the premise that the combination of sanctions in those cases ought to be considered as a whole, making it artificial to view the matter as one of duplication of proceedings leading the applicant to being «tried or punished again...for an offence for which he has already been finally...convicted» in breach of Article.

<sup>11</sup> En palabras del propio TEDH:

In the view of the Court, States should be able legitimately to choose complementary legal responses to socially offensive conduct (such as non-compliance with road-traffic regulations or non-payment/evasion of taxes) through different procedures forming a coherent whole so as to address different aspects of the social problem involved, provided that the accumulated legal responses do not represent an excessive burden for the individual concerned (A and B v. Norway, § 121, cursiva nuestra).

Sería tarea de la Corte:

[...] to determine whether the *specific* national measure complained of entails, in substance or in effect, double jeopardy to the detriment of the individual or whether, in contrast, it is the product of an integrated system *enabling different aspects of the wrongdoing* to be addressed in a foreseeable and proportionate manner forming a coherent whole, so that the individual concerned is not thereby subjected to injustice (A and B v Norway, § 122, cursiva nuestra).

En la misma línea sigue diciendo:

This implies not only that the purposes pursued and the means used to achieve them should in essence be complementary and linked in time, but also that the possible consequences of organising the legal treatment of the conduct concerned in such a manner should be proportionate and foreseeable for the persons affected (véanse §§ 125 y ss. y 132, donde desarrolla pautas para determinar si en el caso concreto concurre dicha conexión en sustancia y tiempo entre los procedimientos administrativo y penal).

Se trata de una exigencia que asume el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE); así, véase Sentencia del TJUE de 20 de marzo de 2018, Gran Sala (asunto C-524/15 –NFJ069782–), Luca Menci, §§ 52 y 55.

sible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal. (FJ 8).

Sin embargo, en dicha sentencia se concluye que «en la regulación legal actual del procedimiento administrativo sancionador difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos en orden a determinar el alcance de dicha prohibición constitucional»<sup>12</sup>.

### 3.2.2. La técnica del descuento

Adicionalmente, la sentencia de la Sala Tercera que analizamos parece ignorar lo que puede entenderse como práctica consolidada en los casos en los que, tras la sanción administrativa, se inicia y culmina un procedimiento penal contra el mismo sujeto, hecho y fundamento. Nos referimos a la técnica del descuento. Como es conocido, hasta la fecha en tales casos, se venía procediendo por parte de los jueces de lo penal a descontar de la sanción penal la sanción administrativa<sup>13</sup>. Dicha técnica ha sido convalidada por el TC<sup>14</sup>. Parece claro que si es posible descontar la sanción administrativa de la penal es, lógicamente, porque la previa acumulación sucesiva de procedimientos no violó dicha prohibición<sup>15</sup>. En todo caso, es irremediable concluir que si no hay vulneración del principio *non bis in idem* procedimental en los casos en los que no se suspende la ejecución de la sanción administrativa previa a la pena criminal, tampoco tiene que haberla en las hipótesis en las que la ejecución de la sanción administrativa se suspendió (como preveía el anulado art. 197 bis.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión

<sup>12</sup> La posición del TC lleva a que solo quepa hablar de vulneración del *bis in idem* procesal en hipótesis de laboratorio en las que, además, se perdería la ventaja de tener un derecho administrativo sancionador, al ser perfectamente equiparables los procedimientos jurisdiccional y penal. No obstante, en Alemania, la decisión administrativa cierra el paso a un posterior enjuiciamiento de los hechos como delito, al entenderse que dicha resolución es equiparable a la judicial (véase Seitz y Bauer, 2017, § 84, 3). Pese a ello, la aparición de nuevos hechos o pruebas permitiría la nueva valoración de los hechos como delito (*id.*, 13).

<sup>13</sup> Técnica que nos merece una consideración crítica. En general, nos remitimos a Gómez Tomillo y Sanz Rubiales (2017, cap. 7); las soluciones aceptables entendemos que son dos: o se anula la sanción administrativa de oficio o a instancia de parte o se otorga a los jueces de lo penal la potestad de anular la sanción administrativa, como acaece en Alemania (véase § 86 OWiG), la cual no necesariamente tiene que tener lugar por medio de sentencia (Seitz y Bauer, 2017, § 86, 3 OWiG), criterio legal el alemán que, de aceptarse, también llevaría a la conclusión de que no se viola el principio *non bis in idem* en su dimensión procedimental). Entiendo que otro criterio defienden Alcácer Guirao (2013, p. 45) y Carpio Briz (2012, pp. 237 y 242).

<sup>14</sup> Sentencia del TC 2/2003 de 16 de enero (NCJ041689).

<sup>15</sup> Lo cual seguramente tenga que ver con la nulidad del primer procedimiento; entiendo que en el mismo sentido Seitz y Bauer (2017, § 84, 2); véase, asimismo, § 86.1 OWiG: «Ist gegen den Betroffenen ein Bußgeldbescheid ergangen und wird er später wegen derselben Handlung in einem Strafverfahren verurteilt, so wird der Bußgeldbescheid insoweit aufgehoben».

e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos)<sup>16</sup>.

### 3.3. Consecuencias de la anulación

Desde nuestra perspectiva, pese a todo lo expuesto, la anulación efectuada debería carecer de consecuencias reales, en cuanto a la denuncia de hechos delictivos. Si la Administración tributaria, tras el inicio de un procedimiento sancionador o la imposición de una sanción de carácter administrativo, trasladase los hechos al Ministerio Fiscal, no solo no pasaría nada, sino que actuaría amparado por la ley, en virtud de la obligación genérica de denuncia (arts. 259 y 262 LECrim.), de lo dispuesto en los artículos 250 y 251 de la LGT, y en el artículo 197 bis.1 del mismo 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.

Ese posible traslado al Ministerio Fiscal, posterior a un procedimiento sancionador administrativo por los mismos hechos, puede venir determinado por dos factores distintos<sup>17</sup>. Bien porque la inspección, con los mismos datos, cambia de opinión en cuanto al carácter de delito de los hechos; o bien porque aparecen nuevos datos, siendo igual el núcleo esencial de los hechos. Entiendo que, en el primer caso, permanece el deber inmatizado de denuncia, con independencia de si se culminó un procedimiento sancionador o no (cuestión distinta es si dicho cambio de opinión permanece en el ámbito interno subjetivo de la inspección o si, por el contrario, se exterioriza de cualquier forma). En el segundo caso, si se ha abierto procedimiento sancionador y la resolución devino administrativamente firme, ya no es posible volver sobre los mismos hechos a fin de ajustar dicha sanción, al impedirlo el principio *non bis in idem* en su vertiente procedimental<sup>18</sup>. Sin embargo, al menos en abstracto (esto es, desde el punto de vista de las garantías fundamentales), nada impediría seguir realizando labores de investigación cara a una nueva liquidación, en la medida en que la garantía citada lo es a efectos exclusivamente punitivos<sup>19</sup>. Ciñéndonos al caso de aparición

<sup>16</sup> Se preguntaba el TS si «cabría aplicar un precepto como este en los casos en que la sanción ya se hubiera ejecutado». La respuesta a la vista de lo expuesto es obvia.

<sup>17</sup> Me apunta la doble posibilidad Alejandro Blázquez Lidoy al que agradezco el comentario.

<sup>18</sup> No concurrirían los requisitos de la jurisprudencia europea para permitir un doble procedimiento; no podemos detenernos en los detalles, baste la referencia al caso A and B v. Norway anteriormente citado.

<sup>19</sup> Interpretan que el anulado artículo 197 bis añadía algo más al deber de denuncia previsto en la LECrim. y que no llevaba implícito un presupuesto habilitante basado en el descubrimiento de nuevas pruebas; de esa forma, se consagraba una permanente potestad de investigación tributaria, lógicamente, dentro del plazo de prescripción penal, Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2020, p. 12). Posteriormente defienden que era posible una interpretación correctiva del precepto anulado: «Como hemos visto, tal interpretación consistiría en sostener que solo era posible practicar la denuncia con posterioridad a la liquidación cuando hubieran aparecido nuevas pruebas» (p. 19), si bien ponen de manifiesto los problemas de tal

de nuevos datos<sup>20</sup>, aun cuando la Administración no pueda volver sobre ello a efectos sancionatorios, sí que puede remitir el «tanto de culpa» al Ministerio Fiscal, si hay indicios suficientes de delito (reiteramos que si es posible descontar de la sanción penal la administrativa es, lógicamente, porque la previa acumulación sucesiva de procedimientos no violó la prohibición de *bis in idem* procedimental). No obstante, se presenta una situación interesante en los casos en los que se haya revisado jurisdiccionalmente el previo procedimiento administrativo. Nos referimos a la vinculación del orden jurisdiccional penal a lo ya decidido, sobre la base del derecho a la intangibilidad de las resoluciones judiciales, para lo que habrá que estar a pronunciamiento concreto. Si no hubo tal intervención jurisdiccional, parece claro que los jueces de lo penal no se encuentran vinculados por lo resuelto por la Administración, por más que en un ámbito jurídicamente tan especializado como el tributario, sea difícil apartarse de su criterio.

Con independencia de las razones por las que la Administración, tras un procedimiento sancionador, llega a la conclusión de que unos mismos hechos poseen caracteres de delito (cambio de opinión o aparición de nuevos datos), el expresado deber de denuncia persiste incluso en los casos en los que la sanción administrativa se haya ejecutado (cuestión diversa es si la sanción administrativa ha de descontarse de la penal). Es más, ello llega al punto de que omitir hacerlo podría conllevar responsabilidad disciplinaria<sup>21</sup> o penal. En cuanto a esto último, no es necesario aquí recordar que el delito de prevaricación administrativa del artículo 404 del CP es susceptible de ser cometido por omisión<sup>22</sup> y que, de igual forma, con ciertas dificultades, no ha de descartarse la posibilidad de aplicar el artículo 408 del CP<sup>23</sup>.

---

técnica, puesto que «el precepto queda intacto y será necesario recordar, en cada caso, el sentido que le dio la sentencia correctora» (*id.*).

<sup>20</sup> Se refieren a tres posibilidades (Herrera Molina y Tandazo Rodríguez, 2020, p. 18):

- a) Porque la Administración ha tenido conocimiento de nuevas pruebas aportadas por un tercero (como podía haber sucedido con la Lista Falciani o los Papeles de Panamá).
- b) Como consecuencia de otros procedimientos de comprobación –del propio obligado tributario o de terceros–...
- c) Porque –aunque esto resulte improbable– haya indicios de que fue la propia Administración quien encubrió la conducta del defraudador tributario en el primer procedimiento de comprobación.

<sup>21</sup> El artículo 262 de la LECrim., tras establecer el deber general de denuncia de delitos, ya citado dispone que si quien omite hacerlo «fuere empleado público, se pondrá además en conocimiento de su superior inmediato para los efectos a que hubiere lugar en el orden administrativo».

<sup>22</sup> También en Alemania se llega al punto de hablar de prevaricación por omisión en caso de no cumplir con dicho deber de traslado: Gürtler (2017, § 41, 1).

<sup>23</sup> Así, en relación con dicho delito, se lee en la Sentencia del TS 773/2013, de 22 octubre, fundamento de derecho 7.2:

Es una modalidad omisiva de prevaricación que no se rellena, en cuanto a sus exigencias típicas, con la mera pasividad de un funcionario o de una autoridad en el ejercicio de sus funciones frente a un comportamiento tenido por una parte como antijurídica o contraria a la legalidad, sino que se requiere, además de la omisión del cumplimiento de una exigencia legal, que concurran los demás requisitos, objetivos y subjetivos, contemplados por el tipo penal del artículo 404 del Código Penal (STS 1559/2003 de 19 de noviembre).



Desde luego lo deseable es que si la Administración tributaria conoce de la existencia de hechos que pueden constituir delito, inicie un procedimiento sancionador, lo suspenda inmediatamente (con lo que evita la dualidad procedimental y limita la posibilidad de prescripción administrativa) y dé traslado al Ministerio Fiscal<sup>24</sup>. Sin embargo, si, por la razón que sea, no se opera de dicha manera<sup>25</sup>, no por ello deja de permanecer el deber de denuncia y la responsabilidad penal del defraudador. Dicho con otras palabras, en el delito fiscal, artículo 305 del CP, la ley no ha establecido una excusa absolutoria penal, o una condición objetiva de procedibilidad, consistente en que la Administración traslade el tanto de culpa al Ministerio Fiscal<sup>26</sup>. De hecho, en el hipotético caso de que este último (o el juzgado de instrucción competente) tenga noticia del delito por una vía diferente a la denuncia de la Administración tributaria, podría perseguirlo.

A la pregunta que se hace el TS en la sentencia que comentamos en cuanto a qué mecanismos arbitra el ordenamiento jurídico para anular y dejar sin efecto una sanción eventualmente firme en el caso de que el juez penal aprecie en sentencia la existencia de delito, habría que responder que, antes de la anulación del artículo 197 bis.2, y conforme a este, la ejecución de dicha multa estaba en suspenso y así debía permanecer, sin posibilidad jurídica de ser ejecutada. Tras la sentencia, hemos mantenido que no cambia nada. La Administración tiene el deber de denunciar haya sancionado o no. Si sancionó y ejecutó, la multa se debería descontar de la penal. Si sancionó y no ejecutó, como acaecía antes, la multa debe permanecer sin posibilidad jurídica de ser ejecutada (y seguramente haya de explorarse vías jurídicas que permitan su anulación<sup>27</sup>).

<sup>24</sup> Nos parece, pues, criticable la redacción del artículo 250.2 de la LGT conforme al cual, detectado el delito la Administración se ha de abstener de «iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente»; y que, en caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido este con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida «en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador» de concluirse por el citado Ministerio Fiscal o por la jurisdicción que no hubo delito. Ningún sentido tiene que no se pueda iniciar el procedimiento sancionador y suspenderlo inmediatamente, a fin de evitar la prescripción administrativa, lo que no supone una duplicidad material de procedimientos. En cualquier caso, lo cierto es que se trata de un problema menor, a la vista de lo previsto en el artículo 251.2, párrafo tercero, de la LGT: «El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley».

<sup>25</sup> No puede obviarse que la propia LGT contempla la posibilidad de que «de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto» (art. 251.1 b) LGT). En tal situación puede ser razonable, en ocasiones, posponer el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, en la medida en que no se tenga la certeza de la existencia del delito.

<sup>26</sup> Como subraya el voto particular formulado por Nicolás Maurandi Guillén y Rafael Toledano, nuestro sistema penal en lo que a la persecución de delitos públicos se refiere se rige por el principio de legalidad y no por el de oportunidad (razonamiento 6).

<sup>27</sup> Apuntan al recurso extraordinario de revisión en vía administrativa Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2020, p. 24).

Pese a todo, como hemos subrayado ya, desde la perspectiva positiva, la sentencia comentada puede tener un indiscutible efecto beneficioso, cual es estimular a que la Administración tributaria dé traslado al Ministerio Fiscal en el mismo momento en que detecte hechos que puedan revestir caracteres de delito, toda vez que no hacerlo inmediatamente, podría interpretarse, cierra el paso a hacerlo en un momento posterior, con el consiguiente injustificado beneficio para el infractor.

## Referencias bibliográficas

- Alarcón Sotomayor, L. (2008). *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*. Iustel.
- Alcácer Guirao R. (2013). El derecho a no ser sometido a doble procesamiento: discrepancias sobre el bis in idem en el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y en el Tribunal Constitucional. *Justicia Administrativa*, 61.
- Añíbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B. (2005). *Infracciones y sanciones tributarias*. Valladolid: Lex Nova.
- Carpio Briz, D. I. (2012). Europeización y reconstitución del non bis in ídem –efectos en España de la STEDH Serguei Zolotoukhine v. Rusia, de 10 de febrero de 2009–. En S. Mir Puig y M. Corcoy Bidasolo (dirs.), *Constitución y Sistema penal*. Madrid: Marcial Pons.
- Gómez Tomillo, M. (2020). Non bis in idem en los casos de dualidad de procedimientos penal y administrativo. Especial consideración de la jurisprudencia del TEDH. *Indret* (2-2020).
- Gómez Tomillo, M. y Sanz Rubiales, I. (2017). *Derecho administrativo sancionador. Parte general*. (4.ª ed.). Pamplona: Aranzadi.
- Gürtler, F. (2017). *Göhler Ordnungswidrigkeitengesetz*. 17. Auf. C. H. Beck.
- Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. (2020), ¿Puede perseguir la inspección un supuesto delito fiscal después de haber dictado liquidación sin apreciar indicios delictivos? A propósito de la STS de 25 de septiembre de 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, 5-30.
- Lozano Cutanda, B. (2016). La potestad sancionadora de la administración y su adecuada articulación con los delitos administrativos. Una cuestión pendiente. *Memorial para la reforma del Estado: Estudios en homenaje al Profesor Santiago Muñoz Machado*. Vol. 3. Madrid: CEPC.
- Seitz, H. y Bauer, M. (2017). *Göhler Ordnungswidrigkeitengesetz*. 17. Auf. C. H. Beck.

# La rectificación de autoliquidaciones encaminada a incrementar el importe de las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos

Análisis de la [SAN de 21 de noviembre de 2019, rec. núm. 1064/2017](#)

**José Manuel Almudí Cid**

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Complutense de Madrid*

## Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2019, en la que se reconoce la posibilidad de que el sujeto pasivo inste la rectificación, en el plazo de prescripción, de una autoliquidación del impuesto sobre sociedades con la finalidad de incrementar la cuantía de las bases imponibles negativas reflejadas en dicha declaración que tenían su origen en periodo impositivo prescrito.

## 1. Supuesto de hecho

En el año 2014 la recurrente presentó su declaración del impuesto sobre sociedades, relativa al periodo impositivo 2012/2013, que arrojaba un resultado a devolver. En cumplimiento de un auto dictado por el Juzgado de lo Mercantil a finales de 2013, la administración concursal de la recurrente formuló nuevamente las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012/2013. En dicha reformulación se procedió a eliminar el efecto de las revalorizaciones voluntarias registradas en el pasado y, dado que anteriormente se habían computado íntegramente como beneficios, se corrigió la cuenta de reservas.

Desde la perspectiva tributaria, la recurrente consideraba que las mencionadas revalorizaciones contables voluntarias no debían tener efecto fiscal alguno, de tal manera que no supone ingreso computable en la base imponible del impuesto sobre sociedades; y que se debía practicar un ajuste negativo en la base imponible del impuesto por el importe de dichas revalorizaciones voluntarias. Si estos ajustes se hubieran realizado, a juicio de la parte recurrente, se habrían generado bases imponibles negativas en ejercicios prescritos (2003/2004, 2004/2005, 2006/2007, 2007/2008 y 2009/2010), que tenían reflejo en la declaración del año 2012/2013.

En virtud de lo anterior, el sujeto pasivo solicitó la rectificación de la autoliquidación por el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2012/2013, al objeto de que se incluyeran las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, afectados por las revalorizaciones contables indebidamente practicadas que habrían resultado en caso de que dichas revalorizaciones no se hubiesen efectuado (o bien que se hubiesen efectuado, pero después ajustado fiscalmente).

Según la sociedad, la Administración contaba con el plazo de diez años para comprobar los créditos fiscales (bases imponibles negativas, deducciones), de conformidad con la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, lo que daba lugar a la posibilidad de rectificar la mencionada autoliquidación.

Agregaba el contribuyente que, subsidiariamente, y para el caso de que el razonamiento expuesto no se acogiera por la Administración, se solicitaba la rectificación de aquellos ejercicios respecto de los que no se hubiera verificado la prescripción del derecho a liquidar o a solicitar la rectificación de la autoliquidación, por no haber transcurrido más de cuatro años desde la última actuación con eficacia interruptiva que se haya podido realizar.

No obstante, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid consideró que el derecho de la interesada a la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2004/2005 a 2009/2010 había prescrito, en virtud de lo cual no procedía el reconocimiento en el ejercicio 2012/2013 de bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores no declaradas anteriormente.

La Resolución de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes fue recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que fue desestimada mediante Resolución fechada el 5 de julio de 2017, que da lugar a la sentencia que es objeto del presente comentario.

## 2. Doctrina del tribunal

La pretensión de la recurrente consistía en defender su derecho a rectificar la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2012/2013, al objeto de que se incluyan en la misma las bases imponibles negativas que habrían debido consignarse como procedentes de diversos ejercicios anteriores, ya prescritos, en los que se determinó de forma incorrecta la base imponible del ejercicio.

Para sostener tal pretensión, la recurrente invocaba, entre otros argumentos, el cambio normativo introducido en la Ley General Tributaria (LGT) por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que, al mismo tiempo que extiende el derecho de la Administración a comprobar las bases imponibles negativas de los diez últimos ejercicios, reconocía, a su juicio, el co-

relativo derecho del contribuyente a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones con el mismo alcance.

Por su parte, la resolución del TEAC recurrida declaraba que esa modificación solamente afectaba al primero de los derechos comentados, esto es, al de la Administración para comprobar, pero no así al segundo, que seguiría estando regido por el plazo general de cuatro años y que impediría, según este tribunal, incluir en la declaración del ejercicio 2012 créditos fiscales procedentes de ejercicios prescritos en el momento de instarse la rectificación.

A estos efectos, es importante subrayar que la Administración en ningún momento cuestionó que concurría un error jurídico, tal y como se manifestaba en la solicitud de rectificación de la autoliquidación relativa al periodo impositivo 2012/2013, en las declaraciones inicialmente presentadas, limitándose a considerar que había prescrito la posibilidad de modificar las bases imponibles de los ejercicios afectados (2004/2005 a 2009/2010).

Pese a los diversos argumentos invocados por la recurrente, la Audiencia Nacional (AN) funda su Sentencia de 21 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1064/2017 –NFJ076708–) en el principio de íntegra regularización o derecho a la regularización completa, en los términos en los que ha sido interpretado por el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 22 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2654/2016 –NFJ069239–). En este último pronunciamiento, el Alto Tribunal declaró que, en el seno de un procedimiento de inspección, los obligados tributarios estaban facultados para invocar la aplicación de bases imponibles negativas, en aquellos periodos impositivos en los que no se hubiesen aplicado previamente por no existir un rendimiento positivo, minorándose la aplicación de esas bases imponibles negativas en periodos posteriores.

A estos efectos, la recurrente señalaba que el artículo 119.3 de la LGT no era de aplicación a los créditos fiscales derivados de bases negativas que son susceptibles de modificación a través de una rectificación de la liquidación mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar la liquidación tributaria. Se añadía que la modificación de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, había esclarecido que la aplicación de las bases negativas a un determinado ejercicio no es una opción inmodificable que deba regirse por el artículo 119.3 de dicho texto legal, pues dicha modificación legal ha introducido en dicho artículo 119 un nuevo apartado 4, del que deriva la posibilidad de modificar la opción que se ha hecho de la aplicación de bases imponibles negativas mientras no se haya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos. Además, se indicaba que ese límite temporal (para las posibles modificaciones) resultaba de aplicación únicamente a partir del año 2015.

Y el Alto Tribunal acogió dicha argumentación en el fundamento de derecho sexto de su resolución, invocando el principio de íntegra regularización, con cita de su Sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–), si bien precisando el alcance de su fallo de la siguiente manera:

- a) No significa reconocer a la recurrente el derecho a que se le aplique directamente la compensación que solicitó respecto de bases negativas en ejercicios anuales anteriores.
- b) Tan solo se concede el distinto derecho a que la Administración tributaria, con carácter previo a realizar la liquidación resultante de la actividad inspectora, resuelva si era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los concretos créditos fiscales que fueron invocados respecto de ejercicios anteriores, pero sin oponer como obstáculo que había precluido temporalmente el derecho a deducir esa solicitud.
- c) Queda también a salvo el derecho de la Administración de condicionar la compensación solicitada para la liquidación litigiosa a la dejación sin efecto de la compensación que por los mismos créditos fiscales hubiese realizado la entidad recurrente en otros ejercicios fiscales diferentes a los aquí controvertidos.

En virtud de lo anterior, la AN, en su pronunciamiento de 21 de noviembre de 2019, estima parcialmente el recurso, reconociendo el derecho de la recurrente a instar la rectificación de su autoliquidación. En el bien entendido de que la anulación de la resolución recurrida no obsta a que la Administración tributaria, con carácter previo a realizar la liquidación del ejercicio 2012/2013, resuelva si era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los créditos fiscales que fueron invocados respecto a ejercicios anteriores, pero sin oponer obstáculo que había precluido temporalmente, el derecho a deducir esta solicitud.

### 3. Comentario crítico

Con la llegada del año 1999 se introdujo en el impuesto sobre sociedades español la obligación de los sujetos pasivos de dicho impuesto de acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas objeto de compensación, cualquiera que fuere el ejercicio en que se habían originado. Hasta dicha fecha, la compensación de bases imponibles negativas en dicho impuesto únicamente exigía que estas constasen en las declaraciones previas del sujeto pasivo.

El trasfondo de esta medida era la inequívoca voluntad del legislador de ampliar las facultades de comprobación de la Administración tributaria más allá del plazo tributario de prescripción (cuatro años), facultándola para requerir al obligado tributario aquellos elementos acreditativos de la correcta determinación de las bases imponibles negativas generadas en periodos impositivos previos, cuando estas surtían efectos en un periodo impositivo ulterior.

Ahora bien, dada la redacción de la norma, distaba mucho de resultar claro el alcance de la comprobación susceptible de llevarse a cabo por la Administración en el marco de un

procedimiento dirigido a verificar la licitud de la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios ya prescritos.

En efecto, la obligación de acreditar la procedencia de las bases imponibles negativas dio lugar a que los tribunales se viesen obligados a dilucidar si bastaba para ejercitar el derecho a la compensación con que el contribuyente aportase las declaraciones tributarias en las que había determinado la base imponible negativa con efectos en ejercicios futuros, así como la contabilidad y los documentos en los que esta se funda, o si la Administración estaba facultada adicionalmente para poner en tela de juicio la aplicación del ordenamiento jurídico realizada por el obligado tributario en el periodo impositivo, ya prescrito, en el que se había determinado la base imponible negativa.

Esta controversia fue resuelta por el TS, entre otras, mediante las Sentencias de 6 (rec. núm. 4500/2012 –NFJ056634–) y 14 (rec. núm. 4303/2011 –NFJ052840–) de noviembre de 2013, que se pronunciaron a favor de la tesis de la Administración, permitiendo a la Agencia Tributaria revisar la corrección jurídica de las declaraciones tributarias en las que se originaron las bases imponibles negativas más allá del plazo ordinario de prescripción. De este modo, en un escenario como el vigente, en el que la compensación de bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades cabe durante dieciocho años, el contribuyente podría ver cuestionada la aplicación del ordenamiento jurídico realizada hace más de cinco lustros, a la vez que ser requerido para que aporte la contabilidad y los soportes documentales en los que fundó originalmente la determinación de la base imponible negativa.

En todo caso, es obligado advertir de que la jurisprudencia del TS a la que acabamos de referirnos fue objeto de matizaciones, en concreto, a través de la Sentencia de 4 de julio de 2014 (rec. núm. 581/2013 –NFJ054784–), en la que el Alto Tribunal niega la posibilidad de declarar realizados en fraude de ley negocios jurídicos acaecidos en periodos ya prescritos, cuyos efectos habían adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, toda vez que el ejercicio que dio lugar a la base imponible negativa no fue objeto de comprobación alguna.

Con esta precisión el TS abrazaba la idea de que otorgar a la Administración una potestad ilimitada de comprobación de situaciones ya consolidadas jurídicamente, por mucho que estas incidan en obligaciones tributarias no prescritas, determina una quiebra inaceptable del principio constitucional de seguridad jurídica. Así pues, la posición del TS en este ámbito dista mucho de estar definitivamente clara, toda vez que la solución alcanzada en la mencionada Sentencia de 4 de julio de 2014 contraviene los postulados sentados en las dos sentencias precedentes, pese a que se citan expresamente en el fallo más reciente. En concreto, el Alto Tribunal declaraba que:

[...] lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización –en los términos pactados y con sus efectos propios–, algo que queda fuera de las facultades que el artículo

23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o la propia Ley General Tributaria de 2003 confieren a la Inspecci33n.

No obstante, este planteamiento fue abandonado posteriormente por el TS, que acab33 haciendo suya la interpretaci33n de la Administraci33n, en sus pronunciamientos de 5 (rec. n33m. 4075/2013 –NFJ057615–) y 26 (rec. n33m. 4072/2013 –NFJ058191–) de febrero y 23 (rec. n33m. 682/2014 –NFJ057861–) de marzo de 2015.

En este escenario, y habida cuenta de la *3*ntima conexi33n existente entre el principio constitucional de seguridad jur33dica y la figura de la prescripci33n, resulta cuestionable el contenido del art33culo 66 bis de la LGT, incorporado en nuestro ordenamiento por la Ley 34/2015, de 21 de diciembre, mediante el que se introdujo un plazo de prescripci33n de diez a33os para comprobar o investigar las bases imponible33s pendientes de compensaci33n. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente podr33 acreditar que las bases imponible33s negativas cuya compensaci33n pretenda resultar procedentes, as33 como su cuant33a, exclusivamente mediante la exhibici33n de la autoliquidaci33n y de la contabilidad, sin que sea posible cuestionar la aplicaci33n o interpretaci33n jur33dica que ha dado lugar a las mismas.

Seg33n se desprende del presupuesto de hecho que motiva la sentencia que es objeto del presente comentario, *a priori*, dicho plazo generaba una preocupante y criticable asimetr33a en la posici33n en la que se encontraban el obligado tributario y la Administraci33n, pues cab33a considerar que el primero quedaba constre33ido por un plazo de cuatro a33os para instar cualquier rectificaci33n de sus autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades que pudieran surtir efectos en ejercicios futuros, mientras que la Administraci33n ten33a abierta la puerta a cuestionar la aplicaci33n del ordenamiento jur33dico realizada por el contribuyente durante diez a33os.

Pues bien, seg33n hab33amos planteado en otro lugar al hilo del proyecto de ley que dio lugar a la actual redacci33n del art33culo 66 bis de la LGT, dicha interpretaci33n queda absolutamente descartada por la AN en la sentencia que estamos analizando, al considerar que, si la Administraci33n est33 facultada para revisar las bases imponible33s negativas generadas en ejercicios prescritos en el seno de un procedimiento inspector, obviamente tanto en beneficio como en perjuicio del obligado tributario, este *3*ltimo deber33 estar igualmente legitimado para instar la rectificaci33n de las autoliquidaciones no prescritas en las que se reflejaban bases imponible33s negativas originadas en ejercicios prescritos, susceptibles de compensarse en periodos impositivos posteriores y que pueden haberse determinado err33neamente en perjuicio del propio obligado tributario.

De este modo, bas33ndose en el principio de regularizaci33n *3*ntegra, que obliga a tomar en consideraci33n, al objeto de determinar la cuota tributaria que pudiera derivarse de un procedimiento de comprobaci33n e investigaci33n, tanto lo que perjudica como lo que favorece al obligado tributario, la AN coloca al contribuyente en una posici33n de igualdad de armas con la Administraci33n, reparando la asimetr33a antes expuesta, al reconocer su legitimaci33n para instar la revisi33n de la adecuaci33n a derecho de aquellas declaraciones ya prescritas que extienden sus efectos sobre periodos impositivos no prescritos.



En este escenario, cabe plantearse en qué medida el alcance del pronunciamiento de la AN podrá verse limitado, en aquellos supuestos contemplados por el artículo 119.4 de la LGT, introducido asimismo en nuestro ordenamiento por la Ley 34/2015, en los que la rectificación de la autoliquidación se insta por el obligado tributario con posterioridad al inicio de un procedimiento de comprobación e investigación. En este sentido, según ha señalado la doctrina, debe precisarse que la limitación a la modificación de cantidades pendientes de deducción o de compensación a la que hace referencia dicho precepto es muy limitada, operando exclusivamente en los procedimientos de comprobación parcial que no incluyan en su objeto la comprobación de la compensación o deducción pendiente. En el bien entendido de que ello no es óbice para que, en el seno de otro procedimiento, el contribuyente inste la rectificación de las autoliquidaciones en las que se plasmen compensaciones o deducciones procedentes de ejercicios prescritos que se consideren no ajustadas a Derecho.

Adicionalmente, y aunque esto no es objeto de análisis por la sentencia comentada, no puede perderse de vista que la ampliación del plazo administrativo para comprobar las bases imponibles negativas invita a cuestionar la viabilidad de imponer sanciones como consecuencia de la acreditación indebida de bases imponibles negativas susceptibles de compensarse en ejercicios futuros. Téngase presente que la infracción de peligro establecida en el artículo 195 de la LGT perderá su sentido, o al menos requerirá una actualización a la baja de la sanción prevista (15 % de las bases imponibles indebidamente acreditadas), desde el momento en el contribuyente no podrá ver consolidada la conducta preparatoria de una posterior defraudación, consistente en la determinación improcedente de bases imponibles negativas susceptibles de compensarse en ejercicios futuros, hasta que transcurran diez años desde la presentación de la autoliquidación.

Los efectos que se derivan de la aplicación del artículo 195 de la LGT en un escenario como el señalado podrán llegar a contravenir el principio de proporcionalidad en materia sancionadora en los términos en que ha sido interpretado por el Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia de 31 de mayo de 2018, relativa a España, dictada en el asunto C-190/17 (NCJ063279), en la que el tribunal recuerda que:

[...] el principio de proporcionalidad no solo rige en lo que respecta a la determinación de los elementos constitutivos de una infracción, sino también en cuanto atañe a la determinación de las normas relativas a la cuantía de las multas y a la apreciación de los elementos que pueden tenerse en cuenta para fijarlas (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2012, Urbán, C-210/10, EU:C:2012:64, apartados 53 y 54).

En particular, según manifiesta el tribunal, las medidas administrativas o represivas de los Estados miembros no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los objetivos legítimos de dicha normativa. En este contexto, la gravedad de las sanciones deberá adecuarse a la gravedad de las infracciones que dichas sanciones castigan (Sentencia de 16 de julio de 2015, Chmielewski, asunto C-255/14), lo que a nuestro juicio obliga a graduar la

sanción prevista en el artículo 195 de la LGT en un escenario en el que el bien jurídico protegido por dicho precepto, esto es, la posibilidad de acreditar bases imponibles negativas susceptibles de verse consolidadas en periodos impositivos posteriores ante la ausencia de comprobación administrativa, ha pasado a tutelarse en nuestro ordenamiento mediante las previsiones contenidas en el artículo 66 bis de la LGT. Desde luego, a la luz del mencionado principio, resulta inconcebible que, tras dotarse a la Administración (y al obligado tributario) de la posibilidad de revisar la determinación o acreditación de bases imponibles negativas por un periodo de diez años, la sanción continúe siendo la misma que cuando la LGT no contemplaba dicha posibilidad.

## Bibliografía

- Almodí Cid, J. M. (2014). La comprobación de la compensación de bases imponibles negativas en el proyecto de Ley de reforma del impuesto sobre sociedades. *Estrella Digital* (en línea el 23 de octubre de 2014).
- Blázquez Lidoy, A. (2019). La prescripción del delito contra la Hacienda Pública por hechos prescritos que producen efectos en ejercicios no prescritos. *Documentos IEF*, 17.
- Cordero González, E. M.<sup>a</sup> (2018). Límites a la regularización de bases imponibles negativas y saldos por IVA originados en periodos prescritos (Análisis de la STS de 20 de diciembre de 2017, rec. núm. 1980/2016, y de la RTEAC de 15 de febrero de 2017, RG 1812/2011). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 422, 105-113.
- Falcón y Tella, R. (2016). Las cantidades pendientes de compensar o deducir al iniciarse un procedimiento de comprobación o inspección (art. 119.4 LGT). *Quincena Fiscal*, 3, 13-16.
- Martínez Lago, M. Á. (2018). La protección de los derechos fundamentales ante la imposición de sanciones tributaria: el derecho a la legalidad de las infracciones y sanciones tributarias. En J. M. Almodí Cid, I. Merino Jara e I. Ugartemendía Eceibarrena (coord.), *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario* (pp. 9-48). IVAP.



# Problemática contable de los accionistas morosos tras la Resolución del ICAC de marzo de 2019

**José Manuel Santos Jaén**

*Profesor contratado del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Murcia*

**Justo José Vela Ródenas**

*Profesor titular del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Murcia*

## Extracto

La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, ha venido a precisar la manera en la que se deben contabilizar los gastos e ingresos que surgen como consecuencia de la morosidad de los accionistas en una sociedad anónima.

El objetivo del presente trabajo es llevar a cabo un análisis de la problemática del accionista moroso desde una perspectiva mercantil y abordar su contabilidad exponiendo las principales novedades introducidas por la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC. Como se desprende del trabajo realizado, la resolución del ICAC ha dado como resultado una aproximación del resultado contable a la base imponible fiscal, en relación con la citada problemática de los accionistas morosos.

**Palabras clave:** sociedad anónima; contabilidad; capital social; accionistas morosos.

Fecha de entrada: 28-02-2020 / Fecha de aceptación: 05-06-2020

**Cómo citar:** Santos Jaén, J. M. y Vela Ródenas, J. J. (2020). Problemática contable de los accionistas morosos tras la Resolución del ICAC de marzo de 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 133-152.



# Accounting treatment of debtor shareholders after the Resolution of March 2019 of the ICAC

José Manuel Santos Jaén

Justo José Vela Ródenas

## Extracto

The Resolution of 5 March 2019 of the Spanish Accounting and Audit Institute (ICAC), according to which the presentation criteria of financial instruments and other accounting aspects regarding commercial regulations of capital companies are developed, has defined how to record the expenditures and revenues originating as a result of debtor shareholders in Stock Companies.

The aim of this paper is to analyse the treatment of debtor stakeholders from a commercial approach as well as address their accounting setting forth the main new provisions introduced by Resolution of 5 March 2019 of the ICAC. As it can be inferred from this paper, the Resolution of the ICAC regarding the accounting treatment of the aforementioned debtor shareholders has resulted in an alignment between the accounting profit and the tax base.

**Keywords:** limited company; accounting; share capital; debtor shareholders.

**Citation:** Santos Jaén, J. M. y Vela Ródenas, J. J. (2020). Problemática contable de los accionistas morosos tras la Resolución del ICAC de marzo de 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 133-152.





## Sumario

1. Introducción
2. Morosidad del accionista en el Derecho Mercantil
3. Criterio de contabilización de los ingresos derivados de los accionistas morosos
4. Ejemplos prácticos de contabilización de las operaciones relacionadas con la mora del accionista
5. Efectos del cambio de criterio en la contabilización de gastos e ingresos provocados por las situaciones de morosidad
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

Tal y como establece la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg. 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital –LSC–), en su título II, capítulo I, las sociedades anónimas pueden constituirse de forma simultánea o sucesiva, siendo contenido obligatorio de la escritura de constitución la inclusión de información relativa a las aportaciones que cada socio realice, así como de aquellas a las que se haya obligado a realizar, indicando igualmente la numeración de las acciones atribuidas a cambio.

De la misma manera, la LSC establece la obligación de hacer constar en los estatutos, en su caso, la parte del valor nominal pendiente de desembolso, así como la forma y el plazo máximo para satisfacerlo; y si las acciones están representadas por medio de títulos o por medio de anotaciones en cuenta. En caso de que se representen por medio de títulos, deberá indicarse si las acciones son nominativas o al portador y si se prevé la emisión de títulos múltiples.

Por su parte, el capítulo IV regula el desembolso del capital social, que como establece la propia LSC no podrá ser inferior a 60.000 euros y estará representada mediante acciones, las cuales deberán estar íntegramente suscritas por todos los socios, habiéndose abonado al menos el 25 % de valor nominal de cada acción en el momento de llevarse a cabo el otorgamiento de la escritura de constitución de la sociedad o de ejecución del aumento del capital social. Siendo además lícita la emisión de acciones con prima de emisión, la cual ha de estar íntegramente desembolsada en el momento de la suscripción (Sansalvador, 2019).

Del párrafo anterior se detrae cómo es posible la existencia de desembolsos pendientes por parte de los accionistas, tanto en la constitución de la sociedad anónima, como en las operaciones de aumento del capital social. Los desembolsos pendientes suponen una deuda de los socios con la sociedad, configurándose como un activo financiero en consonancia con lo establecido en este sentido a nivel internacional por el IASB, quien establece que en el supuesto de dividendos pasivos con fecha de vencimiento establecida se deberá

registrar un activo financiero por el importe a cobrar de acuerdo con la norma internacional de información financiera (NIIF) 9 sobre activos financieros. Por el contrario, no aclara qué ocurre con las cantidades pendientes de desembolsar, pero sin vencimiento establecido. Ante esta situación, el IASB (NIIF 9, 2018) opta por acudir al trasfondo jurídico de la operación, la cual dependerá de la legislación aplicable en cada caso. En la legislación española, el plazo y la forma para realizar la aportación pendiente vendrá determinada en los estatutos sociales, salvo en caso de aportaciones no dinerarias que se prevé un plazo máximo de cinco años desde la constitución de la sociedad o ampliación del capital. Nuestro Plan General de Contabilidad (PGC), en tanto no estén exigidos y, por tanto, sin vencimiento establecido, considera los desembolsos pendientes como una minoración de los fondos aportados por los socios, esto es, como patrimonio neto negativo.

Para salvaguardar los intereses de los acreedores, no pueden ser condonados los dividendos pasivos por parte de la sociedad, salvo en el supuesto de renuncia del crédito en los casos en los que se lleva a cabo una reducción de capital (Candelario, 2019). Esta condonación de dividendos pasivos no producirá efecto alguno sobre el resultado contable de la sociedad, al tratarse de un cargo en la cuenta de capital social, con un abono en la cuenta que recoge la deuda que los socios mantienen con la sociedad (Rodríguez, 2017). Este hecho supone también una diferencia fundamental con el tratamiento de los activos financieros y su deterioro en la NIIF 9, toda vez que, en última instancia, lo que se producirá, tanto en caso de condonación como de incumplimiento en la aportación, es una reducción del patrimonio aportado por los socios en la constitución o en la ampliación posterior.

Estos desembolsos pendientes deberán ser aportados a la sociedad en la forma y plazo previsto en los estatutos sociales. En caso de incumplimiento por parte del accionista provocará su situación de mora ante la sociedad, lo cual, además de sus consecuencias legales, tiene una serie de implicaciones contables: reclamación del desembolso pendiente no atendido, anulación de las acciones y enajenación de duplicados, gastos de las operaciones realizadas y liquidación de cuentas con el accionista moroso. Para facilitar el reconocimiento del accionista deudor, las acciones que no hayan sido íntegramente desembolsadas no podrán ser al portador (Campuzano, Sebastián y Tortuero, 2019).

Es en los dos últimos puntos del párrafo anterior, contabilización de los gastos generados y liquidación de cuentas con el accionista moroso donde se ha producido una importante novedad a raíz de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, ya que se ha establecido los criterios para su contabilización, algo de lo que se adolecía anteriormente y daba lugar a distintas interpretaciones.

El objetivo del presente trabajo es analizar de manera sucinta la problemática del accionista moroso desde una perspectiva mercantil y abordar la contabilidad de esta problemática exponiendo las principales novedades en la contabilidad de los accionistas morosos en

las sociedades anónimas a razón del cambio legislativo producido en marzo de 2019, de tal manera que el lector sea capaz de adaptar sus conocimientos mercantiles y especialmente contables a la última resolución del ICAC en materia de morosidad del accionista. A pesar de que la resolución indica en el apartado II de la exposición de motivos que su objetivo es continuar con el proceso de armonización con las NIIF-UE y aclarar el tratamiento contable de las operaciones que se realizan habitualmente por las sociedades de capital españolas, en relación con esta problemática con los accionistas morosos esta resolución presenta un importante aspecto innovador, ya que si bien el IASB incluye los dividendos pasivos exigidos como un activo financiero regulado por la NIIF 9, no regula de manera específica las situaciones de morosidad de los accionistas.

Para poder llevar a cabo un trabajo riguroso, en primer lugar se va a realizar un análisis de la legislación mercantil, en concreto de la LSC en materia de morosidad de los accionistas.

Una vez sentados los principios básicos que regulan la problemática contable del accionista moroso, se abordará un estudio de la resolución del ICAC en la cual se regula la contabilidad de las situaciones de morosidad de los accionistas.

A continuación, se llevará a cabo una exposición práctica de la forma en la que se podían contabilizar los distintos hechos contables originados por la morosidad de los accionistas antes de la mencionada resolución del ICAC y, en comparación, cómo se han de contabilizar una vez ha entrado en vigor el cambio normativo.

El trabajo finalizará con unas oportunas conclusiones en las que se pondrán de manifiesto los efectos que provoca en la información económico-financiera de las sociedades anónimas el cambio establecido por el ICAC para la contabilidad de la morosidad de sus accionistas.

## 2. Morosidad del accionista en el Derecho Mercantil

En las sociedades anónimas, conforme con lo establecido en la LSC, el capital ha de estar íntegramente suscrito y al menos desembolsado en un 25 %. Esta posibilidad de diferir la aportación de los socios exclusiva en las sociedades anónimas genera, en opinión de Batlle (1991), en cada uno de los socios la carga de aportar lo prometido. En línea con lo anterior, la LSC establece en su artículo 82 que se encontrará en mora el accionista que, una vez vencido el plazo fijado en estatutos o acordado por los administradores de la sociedad, no hubiese atendido el cumplimiento de su obligación de desembolsos pendientes con la sociedad. En este sentido, conviene aclarar que la interrupción y suspensión de plazos procesales para todos los órdenes jurisdiccionales, como la producida a consecuencia del estado de alarma instaurado por la crisis sanitaria de la COVID-19, no afecta al plazo establecido para el desembolso de dividendos pasivos (Aznar, 2020), como sí afecta, por ejemplo, al plazo establecido para la elaboración de las cuentas anuales.



La morosidad del accionista produce una serie de efectos económicos y políticos, los cuales son los siguientes:

- Pérdida del derecho de voto, reduciéndose el capital social a efectos del cómputo del *quorum* en la cuantía equivalente a las acciones «morosas». Si bien, sí podrán asistir a la Junta General (Sánchez, 2009).
- Pérdida del derecho a la percepción de dividendos.
- Pérdida del derecho de suscripción preferente de nuevas acciones, a pesar de ser este un derecho mínimo e inderogable de los accionistas (Salas, 1995), así como de obligaciones convertibles.

Ante este escenario de mora por parte de un accionista pueden derivarse dos situaciones bien distintas: la regularización de la situación por parte del accionista moroso o la persistencia en la situación de morosidad.

En la primera de las opciones, una vez que el accionista haya cumplido con su obligación de abonar la cantidad adeudada a la sociedad más los intereses que se hubiesen generado como consecuencia de la morosidad, el accionista podrá, en su caso, reclamar el abono de los dividendos que no hubiesen prescrito. En cuanto a la suscripción preferente de nuevas acciones o de obligaciones convertibles, si se hubiera cerrado el plazo para el ejercicio del derecho de suscripción preferente, ya no podrá ejercitarlo.

En referencia al pago de interés por mora, tal y como señala Echocapar (1955), esto es, una práctica habitual y nada novedosa en otros ordenamientos jurídicos como, por ejemplo, el suizo y el peruano.

En el supuesto de que el accionista continuara en situación de mora, la sociedad podrá, tal y como establece la LSC en su artículo 84, según el caso y la naturaleza de la aportación no efectuada, reclamar el cumplimiento de la obligación de desembolso con abono del interés legal, así como el resarcimiento por los daños y perjuicios causados por el moroso o, por el contrario, podrá enajenar las acciones «morosas» por cuenta y riesgo del accionista moroso (Sánchez, 2018). Esta última opción supondrá la exclusión del socio de la sociedad, al menos en la proporción correspondiente a las acciones morosas, siendo este supuesto junto a la posibilidad de establecer esta eventual exclusión en el caso de incumplimiento de las prestaciones accesorias las dos situaciones habituales que pueden derivar en la apertura de un procedimiento de expulsión de socios en una sociedad anónima (Troncoso, 2012). En este punto, conviene tener en cuenta que tal y como afirma Martínez (2011), esta exclusión ha de ser el último y subsidiario recurso, debiéndose de optar, en la medida de lo posible, por otras opciones menos lesivas para el capital social.

En el supuesto de enajenación de las acciones, la operación será verificada por medio de un miembro del mercado secundario oficial en el que se produzca su negociación, o en

su defecto por medio de fedatario público. Además, siempre y cuando proceda, se llevará a cabo la sustitución del título original por un duplicado.

Por último, conviene señalar que el adquirente de acciones «morosas» responderá solidariamente, junto con los transmitentes que le preceden y con base en la elección de los administradores de la sociedad, del pago de la parte no desembolsada, pudiendo este a su vez reclamar el pago a los adquirentes posteriores. Esta responsabilidad prescribe a los tres años de producida la transmisión, sin que exista la posibilidad de pacto en contrario entre los transmitentes.

### **3. Criterio de contabilización de los ingresos derivados de los accionistas morosos**

Como se ha estudiado en el epígrafe anterior, la situación de morosidad de un accionista puede ocasionar, con independencia de cuál sea el resultado final de la entrada en mora por parte de un accionista, una serie de ingresos a favor de la sociedad anónima, tanto por el interés legal devengado por el desembolso pendiente no atendido, como por la indemnización por daños y perjuicios ocasionados a la sociedad.

Con anterioridad a la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, podía interpretarse que cualquier gasto originado por la situación de mora, como pueden ser los gastos de llevar a cabo el duplicado de las acciones a enajenar, aumentaba el activo generado contra el accionista en mora. Por su parte, cualquier ingreso que obtuviese la sociedad anónima como consecuencia de la situación de morosidad de uno de sus socios, ya se debieran al cobro del interés legal del desembolso no atendido o de una indemnización, se llevaba contra la cuenta de reservas, incluidos aquellos ingresos que se hubiesen producido como consecuencia de las cantidades ya desembolsadas por el socio moroso que retuviese para sí la sociedad anónima tras el intento fallido de venta y la consecuente amortización de las acciones morosas, todo esto en válida interpretación de la definición de ingresos y gastos contenida en la primera parte del plan, según la cual no se consideran tales las operaciones con socios.

Conviene señalar que la amortización de las acciones morosas conllevará la reducción de capital en el importe correspondiente al valor nominal de las mismas y, en su caso, la prima de emisión con las que fueron emitidas, menoscabando con ello los medios de que dispone la sociedad para el desarrollo de las actividades propias de su objeto social, función principal del capital social, tal y como señala Gómez (2014). Por otra parte, y en cuanto a acreedores se refiere, el capital fija el total de la garantía de estos frente a la sociedad, debido a la limitación de responsabilidad que opera en las sociedades capitalistas (Fernández, 2011), al tratarse estas como sociedades de segundo grado en las que únicamente el patrimonio social responde de las deudas sociales (Alcover, 2011).

Sin embargo, la citada resolución establece en su artículo 16, punto 5.º, que los intereses que se reconozcan en concepto de interés legal se reflejarán como un ingreso financiero, mientras que las indemnizaciones por los daños y perjuicios causados por el socio moroso serán reflejadas como ingresos de explotación. De la misma manera, esta resolución determina que los beneficios obtenidos por la sociedad anónima de la amortización de acciones y la consiguiente reducción de capital, se considerarán un ingreso de explotación a favor de la sociedad anónima.

En cuanto a la entrada en vigor de las modificaciones anteriormente descritas, la resolución del ICAC ha previsto que estas operen para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

#### 4. Ejemplos prácticos de contabilización de las operaciones relacionadas con la mora del accionista

Para situar al lector en la problemática en cuestión y poder abordar posteriormente los cambios producidos por la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 se va a iniciar el ejemplo desde el momento en el que la sociedad anónima procede a llevar a cabo la constitución de la entidad, entrando posteriormente a abordar la problemática originada por la mora del accionista, en las distintas vertientes posibles, comentadas anteriormente.

1. Con fecha 1 de abril de 202X, se constituye en Madrid la sociedad anónima CEF, SA con un capital escriturado de 1 millón de euros representado por acciones de 10 euros nominales cada una, emitidas al 120 %.

El procedimiento de constitución es el de fundación simultánea o por convenio entre los fundadores, quienes han otorgado la escritura social, suscrito todas las acciones y desembolsado el 25 % de su compromiso de aportación. Han satisfecho por gastos de otorgamiento de escritura, impuestos e inscripción registral, 30.000 euros.

Como consecuencia de lo anterior la sociedad procede a contabilizar el capital emitido por importe de 1.200.000, que es el resultante de multiplicar 1 millón de euros de capital emitido al 120 %. De esta manera la sociedad tendrá 100.000 acciones de 10 euros de valor nominal.

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	1.200.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.200.000

Al realizarse la constitución de la sociedad desembolsando los socios el 25 % de su compromiso, la entidad ingresa la parte correspondiente al 25 % del capital social (1.000.000 ×

$\times 25\%$ ) = 250.000 euros, más la parte correspondiente a la emisión por encima del valor nominal  $[(120\% - 100\%) \times 1.000.000] = 200.000$  euros. El resto, es decir, el 75 % del capital social se convertirán en dividendos pasivos, que serán contabilizados en la cuenta (1034).

Al mismo tiempo la sociedad procederá a contabilizar la aportación inicial y el dividendo pasivo pendiente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	450.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	750.000	
190	Acciones emitidas		1.200.000

Posteriormente, se procede a la inscripción del capital social, llevando la diferencia entre el valor nominal y el de emisión a prima de emisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.200.000	
110	Prima de emisión o asunción		1.000.000
100	Capital social		200.000

Los gastos originados en la constitución de la sociedad minorarán directamente el patrimonio de la sociedad anónima al ser llevados directamente contra reservas voluntarias o prima de emisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Por último, una vez que el capital ha sido inscrito, se llevará a cabo una reclasificación de la cuenta que recoge el saldo de los desembolsos pasivos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	750.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		750.000

**2.** Conforme a lo establecido en los estatutos, el día 15 de octubre de 202X se exige a los accionistas el desembolso de un primer dividendo pasivo por el 25 % del capital suscrito por cada uno.

Con motivo de la exigencia de abono del primero de los dividendos pasivos, la sociedad anónima reconocerá esta exigencia a los socios, en la cuenta socios por desembolsos exigidos por un importe correspondiente al 25 % del capital social ( $25\% \times 1.000.000$ ), dando de baja con ello la cuenta de socios por desembolsos no exigidos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias	250.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		250.000

**3.** La totalidad de accionistas cumplen con su obligación de pago.

Una vez que la sociedad ha recibido la totalidad de los dividendos pasivos, procederá a dar de baja el derecho reconocido contra sus accionistas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	250.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias		250.000

**4.** Conforme a lo establecido en los estatutos, el día 15 de marzo de 202X+1 se exige a los accionistas el desembolso de un segundo dividendo pasivo por el 25 % del capital suscrito por cada uno.

En estos momentos la sociedad anónima repetirá lo realizado en el punto 3.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias	250.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		250.000

**5.** Dentro del plazo señalado, dicho dividendo pasivo fue atendido por todos los accionistas, con la excepción de un tenedor de 5.000 títulos.

En primer lugar, se recogerá el cobro de aquellos accionistas que sí han cumplido con su obligación, los cuales son aquellos que poseen 95.000 acciones (100.000 – 5.000).

El importe abonado por los accionistas será 95.000 acciones × 10 euros de valor nominal × 25% dividendo pasivo = 237.500.

Igualmente, en ese mismo momento el accionista que no ha cumplido con su obligación de atender el dividendo pasivo entrará en mora, procediendo la sociedad a reflejar esta situación en su contabilidad reflejando un derecho de cobro frente al accionista moroso por el importe de la mora, a la misma vez que dará por cancelado el dividendo pasivo.

El importe de la mora del accionista será 5.000 acciones × 10 euros de valor nominal × 25 % dividendo pasivo = 12.500.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	237.500	
5582	Accionistas morosos	12.500	
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias		250.000

**6.** Con el objetivo de obligar al accionista moroso a cumplir con su compromiso de pago, la sociedad reclama por vía judicial el cumplimiento de la obligación, lo que le supone unos gastos de los servicios jurídicos externos por importe de 500 euros.

Aquí se presenta una precisión con respecto a lo establecido antes de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 y objeto del presente trabajo. Hasta la entrada en vigor de dicha resolución, podía considerarse que los 500 euros debían incorporarse al activo reconocido como consecuencia de la mora del accionista, toda vez que el moroso tiene que resarcir a la sociedad de los gastos incurridos; sin embargo, con la puntualización establecida en la resolución estos gastos se llevarán a la cuenta de resultados de la sociedad anónima, en este ejemplo contra la cuenta que recoge el gasto en servicios jurídicos externos.

### Antes de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
5582	Accionistas morosos	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500

**Después de la resolución**

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500

7. Como consecuencia de la reclamación judicial, el accionista moroso procede al cumplimiento de su obligación, además de abonar 600 euros en concepto de interés legal del dinero y resarcido de los gastos incurridos por la sociedad anónima como consecuencia de su incumplimiento.

El accionista moroso ingresará a la sociedad anónima el importe de la deuda (12.500 €), más el interés legal (600 €) y más los gastos en los que ha incurrido la sociedad (500 €), es decir, ingresará 13.600 euros.

La ausencia de regulación permitía interpretar que los ingresos por el interés legal se contabilizarían directamente en el patrimonio neto de la sociedad anónima en una cuenta de reservas al tratarse de ingresos producidos en operaciones con socios, mientras que los gastos judiciales cargados en la cuenta del moroso serían resarcidos como consecuencia del derecho de cobro anteriormente contabilizado. Con la regulación contenida en la resolución, los ingresos referentes al interés legal se contabilizan como ingresos financieros, mientras que aquellos que tengan como objetivo resarcir a la sociedad se contabilizan como ingresos de explotación.

**Antes de la resolución**

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	13.600	
5582	Accionistas morosos		13.000
113	Reservas voluntarias		600

**Después de la resolución**

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	13.600	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
5582	Accionistas morosos		12.500
756	Ingresos por acciones morosas		500
769	Otros ingresos financieros		600

8. Conforme a lo establecido en los estatutos, el día 15 de octubre de 202X+1 se exige a los accionistas el desembolso del tercer y último dividendo por importe de la totalidad pendiente de aportación.

A fecha 15 de octubre de 202X+1 las aportaciones de los accionistas al capital social han sido las siguientes:

- Constitución de la sociedad (01-04-202X) ..... 25 %
- Primer dividendo pasivo (15-10-202X) ..... 25 %
- Segundo dividendo pasivo (15-03-202X+1) ..... 25 %

De tal manera que la cantidad a abonar será la correspondiente al 25 % restante del capital social, es decir,  $1.000.000 \times 25 \% = 250.000$  euros.

La sociedad procederá, por tanto, a realizar la misma anotación contable que en las anteriores solicitudes de dividendos pasivos (puntos 2 y 4).

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias	250.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		250.000

9. Dentro del plazo señalado, dicho dividendo pasivo fue atendido por accionistas poseedores de 92.000 títulos.

En primer lugar, se recogerá el cobro de aquellos accionistas que sí han cumplido con su obligación, los cuales son aquellos que poseen 92.000 acciones, siendo, por tanto, el importe abonado por los accionistas  $92.000 \text{ acciones} \times 10 \text{ euros de valor nominal} \times 25 \% \text{ dividendo pasivo} = 230.000$ .



Igualmente, y como se hizo ya en el dividendo pasivo anterior, en ese mismo momento los accionistas que no han cumplido con su obligación de atender el dividendo pasivo entrarán en mora, procediendo la sociedad a reflejar esta situación en su contabilidad registrando un derecho de cobro frente a los accionistas morosos por el importe de la mora, a la misma vez que dará por cancelado el dividendo pasivo exigido.

El importe de la mora de los accionistas será  $8.000 \text{ acciones} \times 10 \text{ euros de valor nominal} \times 25 \% \text{ dividendo pasivo} = 20.000$ .

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	230.000	
5582	Accionistas morosos	20.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias		250.000

**10.** En esta ocasión, la empresa de acuerdo con lo dispuesto en la ley acude al procedimiento de autoejecución de las acciones de los socios morosos. Para ello procede a realizar el duplicado de dichas acciones, lo que le supone un coste de 400 euros.

Por un lado, la sociedad anónima procederá a contabilizar la anulación de las acciones morosas y el alta de las acciones duplicadas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
1900	Duplicado de acciones	96.000	
1940	Acciones anuladas		96.000

Por otra parte, procederá a contabilizar los gastos de realizar el duplicado de acciones, donde vuelve a surgir una diferencia, como en el punto 6, ya que con la actual normativa estos gastos se llevan a la cuenta de resultados y no procede el aumento del derecho de cobro contra el deudor.

### Antes de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
5582	Accionistas morosos	400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		400

### Después de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		400

**11.** La sociedad consigue vender el 75 % de los títulos duplicados, los cuales han sido vendidos al 110 % y con desembolso total. Se ha establecido un interés legal de 500 euros.

La sociedad ha conseguido vender 6.000 títulos ( $8.000 \times 75\%$ ).

El precio de venta ha sido  $10 \text{ valor nominal} \times 110\% \text{ emisión} = 11 \text{ euros}$ . De tal manera que los ingresos obtenidos han sido 66.000 euros ( $6.000 \times 11$ ).

Por otra parte, el valor de las acciones originarias era de 72.000 ( $6.000 \times 12$ ). Esta pérdida de valor será absorbida por el accionista moroso.

De tal manera que las cuentas entre la sociedad anónima y el accionista moroso serán:

• Ingresos por venta de duplicados .....	66.000
• Dividendo pasivo no pagado ( $6.000 \text{ accs.} \times 10 \text{ vn} \times 25\%$ ) .....	-15.000
• Interés legal .....	-500
• Gastos duplicados [ $400 \times (6.000/8.000)$ ] .....	-300
• Cantidad a devolver al moroso .....	50.200

En cuanto a la contabilidad de las operaciones, por la contabilidad del duplicado de acciones, los ingresos recibidos en su venta y la pérdida que absorberá el accionista moroso, se realiza el siguiente asiento.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	66.000	
5582	Accionistas morosos	6.000	
1900	Duplicado de acciones		72.000

En cuanto a la liquidación con el accionista moroso, la falta de regulación permitía interpretaciones distintas a las fijadas por la resolución, en el mismo sentido que lo comentado en los puntos anteriores.

### Antes de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
1940	Acciones anuladas	72.000	
5582	Accionistas morosos		21.300
113	Reservas voluntarias		500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.200

### Después de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
1940	Acciones anuladas	72.000	
5582	Accionistas morosos		21.000
756	Ingresos por acciones morosas		300
769	Otros ingresos financieros		500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.200

### 12. El resto de títulos no puede ser vendido y la sociedad procede a su amortización.

Las acciones a amortizar son 2.000 con un valor de 12 euros cada una (10 valor nominal + 2 prima de emisión), de tal manera que la sociedad procederá a anularlas y a reducir el patrimonio neto en tal cantidad.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	20.000	
110	Prima de emisión o asunción	4.000	
1900	Duplicado de acciones		24.000

De esas 2.000 acciones que ahora se amortizan, la sociedad había recibido ya la cantidad correspondiente a la prima de emisión y al 75 % del capital social, es decir, 19.000 euros  $[(2.000 \times 2 \text{ pe}) + (2.000 \times 10\text{vn} \times 75\%)]$ . Esta cantidad quedará en la sociedad, ya que no será devuelta al socio moroso. En su contabilización vuelve a surgir una diferencia de interpretación como consecuencia de la regulación contenida en la Resolución del ICAC

de 5 de marzo de 2019, ya que, con anterioridad a ella, podía argüirse su registro directamente en el patrimonio de la sociedad, mientras que con la regulación establecida por la resolución debe ir a ingresos de explotación.

### Antes de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
1940	Acciones anuladas	24.000	
5582	Accionistas morosos		5.000
113	Reservas voluntarias		19.000

### Después de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
1940	Acciones anuladas	24.000	
5582	Accionistas morosos		5.000
756	Ingresos por acciones morosas		19.000

## 5. Efectos del cambio de criterio en la contabilización de gastos e ingresos provocados por las situaciones de morosidad

Como se ha podido apreciar mediante la realización del ejemplo contenido en el punto anterior, la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 ha supuesto una concreción en la contabilización de los ingresos y gastos devengados como consecuencia de la morosidad de un accionista y el desarrollo de esta situación. Por un lado, podía interpretarse que los gastos debían cargarse en la cuenta del moroso como un mayor crédito de la sociedad frente al socio y, por otro, los ingresos como un aumento de los fondos propios. Sin embargo, la resolución los trata como operaciones con terceros, de manera que los gastos producidos por la mora se contabilizan como gastos de explotación y los ingresos como ingresos de explotación o financieros, según su naturaleza.

De tal manera que con la actual normativa la contabilidad de la problemática de los accionistas morosos provoca una mayor homogeneización entre el resultado contable y la base imponible del impuesto sobre beneficios.

En el ejemplo anterior, al finalizar el ejercicio el resultado contable, punto de partida para la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades (López, Martínez, Ibá-

ñez y Castro, 2018), no habría reflejado los distintos ingresos obtenidos por la sociedad, tanto por el cobro al moroso del interés legal del dinero como por la parte que permanece en la sociedad a consecuencia de la amortización de las acciones morosas. De tal manera que se debería proceder a realizar el correspondiente ajuste fiscal en el cálculo del impuesto sobre beneficios para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades (Fernández de la Cigoña, 2019). Tampoco habría reflejado los gastos de duplicado de acciones que no han sido resarcidos por el accionista moroso al no venderse esos títulos.

Punto	Cuenta	Concepto	Importe
7	769	Otros ingresos financieros	600
11	769	Otros ingresos financieros	500
12	623	Servicios profesionales independientes	-100
12	756	Ingresos por acciones morosas	19.000
<b>Total ajuste fiscal</b>			<b>20.000</b>

Con base en los cálculos anteriores, la sociedad mercantil debería realizar un ajuste fiscal en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre beneficios de 20.000 euros. Con la normativa aprobada, esto ya no es necesario, ya que la cuenta de resultado recoge la totalidad de ingresos y gastos originados a consecuencia de la morosidad del accionista.

## 6. Conclusiones

La ausencia de norma precisa permitía interpretar, a tenor del contenido del marco conceptual y, de forma más concreta, de la definición de ingresos y gastos allí recogida, que los gastos debían aumentar el derecho de cobro frente al moroso de cara a su resarcimiento posterior y los ingresos un aumento de fondos propios. Sin embargo, la resolución ha venido a precisar que los gastos deben contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias y los ingresos deben tener igual destino, diferenciando lógicamente los de carácter financiero y de explotación.

De manera similar, las cantidades ya desembolsadas que quedan en beneficio de la sociedad en caso de amortización de las acciones del moroso, por imposibilidad de venta, también habrán de contabilizarse como ingreso de explotación.

De esta forma, la resolución aproxima el resultado contable y la base imponible, pero introduciendo en este y otros aspectos desarrollados en ella matices acerca del reconocimiento en fondos propios o en resultados de los gastos e ingresos derivados de las operaciones con socios. Concretamente, es cuestionable que aportaciones de socios inicialmente reconocidas en fondos propios, puedan ser tratadas posteriormente como ingresos del ejercicio.

## Referencias bibliográficas

- Alcover Garau, G. (2011). Las cuentas anuales. *Revista de Derecho de Sociedades*, 36.
- Aznar Giner, E. (2020). *Covid-19 medidas societarias y concursales. Doctrina, legislación y formularios*. Tirant lo Blanch Concursal.
- Battle Sales, G. (1991). Las aportaciones en la sociedad anónima. *Anales de derecho: revista de la Facultad de Derecho*.
- Candelario Macías, M. I. (2019). *GPG Derecho de Sociedades*. Tirant lo Blanch.
- Campuzano, A. B.; Sebastián Quetglas, R. y Torturo Ortiz, J. (2019). *Esquemas de Derecho de las Sociedades de Capital*. Tirant lo Blanch.
- Echocapar García, L. (1955). El Control de las Sociedades Anónimas en la Legislación de Chile, España, Suiza y el Perú. *Derecho PUCP*, 14, 127.
- Fernández de la Cigoña Fraga, J. R. (2019). *Diferencias entre el resultado contable y el fiscal: todo lo que necesitas saber sobre los ajustes extracontables*. CEF.
- Fernández de la Gándara, L. (2011). Tipificación y régimen legal de las sociedades de capital. *Revista de Derecho de Sociedades*, 36.
- Gómez Bermeo, H. J. (2014). Análisis sobre las formalidades y clases de reducción de capital. *Revista de Asesoría Especializada*, 797.
- López López, H.; Martínez Caballero, R.; Ibáñez García, R. y Castro Bosque, M. (2018). *Practicum Fiscal 2018*. Aranzadi.
- International Accounting Standards Board. (2018). *Norma Internacional de Información Financiera N.º 9: Instrumentos financieros*. London: IASB.
- Martínez Martínez, M. (2011). La reforma parcial de la Ley de Sociedades de Capital y la incorporación de la Directiva 2007/36/CE, sobre el ejercicio de determinados derechos de los accionistas de sociedades cotizadas. *Revista de Derecho de Sociedades*, 37.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- 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.
- Rodríguez Relea, F. J. (2017). *Fiscalidad Práctica 2017*. Aranzadi.
- Salas Sánchez, J. (1995). Exclusión del derecho de suscripción preferente del accionista en los casos de emisión de nuevas acciones. *IUS ET VERITAS*, 6(11), 15-24.
- Sánchez Calero, F. (2018). *Principios de Derecho Mercantil*. Tomo I. (23.ª ed.). Aranzadi.
- Sánchez Linde, M. (2009). Legitimación Formal para el Voto del Socio en la Junta de Accionistas de la Sociedad Anónima. Régimen Documental. *Rev. Jurídica Castilla & León*, 18, 219.
- Sansalvador Sellés, M. E. (2019). *Contabilidad de sociedades: Adaptado a la RICAC de 5 de marzo de 2019* (Reedición diciembre 2019). Universidad Miguel Hernández.
- Troncoso Reigada, M. (2012). El juego de la autonomía de la voluntad a la hora de atribuir la competencia para acordar la exclusión de un socio de una sociedad de capital. *Revista de Derecho Mercantil*, 282.

# Adquisición de una empresa con la finalidad de evitar un obstáculo a la comercialización de un complejo residencial (RICAC de 28 de mayo de 2013)

Análisis de la consulta 1 del BOICAC 119, de septiembre de 2019

**Anna Ayats Vilanova**

*Profesora del CEF.-*

## Extracto

▮ Sobre el tratamiento contable de la adquisición de una empresa con el fin de eliminar un obstáculo a la venta de viviendas desarrollada por la sociedad adquirente.

## Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de una empresa con el fin de eliminar un obstáculo a la venta de viviendas desarrollada por la sociedad adquirente.

## Respuesta

La empresa adquirente se dedica a la construcción y explotación de un complejo residencial. La venta de su última promoción se ha visto retrasada a causa de la actividad desarrollada en una finca colindante, un circuito de carreras *amateur*, propiedad de otra empresa. Para solucionar este problema adquiere la totalidad del capital de la empresa propietaria del circuito a un importe muy superior al valor razonable de los activos netos adquiridos. La empresa adquirida no incluye ninguna actividad que pudiera calificarse como un proceso productivo sustantivo ni tampoco se trasfiere personal alguno, que son dos factores que podrían determinar la existencia de un fondo de comercio implícito en la adquisición de una inversión financiera.

El consultante pregunta sobre el tratamiento contable de la diferencia entre la contraprestación entregada y el valor de los activos netos de la empresa adquirida, en particular, si puede ser registrado como mayor valor de la promoción inmobiliaria.

En primer lugar, es preciso señalar que el registro contable de cualquier operación requiere un previo análisis del fondo económico y jurídico de la misma, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de manera que la contabilización de las operaciones responda y muestre la sustancia económica y no solo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

La Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, establece que:

[...] el coste de producción estará formado por el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, así como el resto de los bienes o servicios consumidos y directamente imputables al activo. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al activo, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, esto es, para que puedan cumplir con la función que le resulta propia o acorde a su clasificación contable.

En el caso consultado, las viviendas ya se encuentran terminadas y la finalidad de adquirir la empresa que explotaba el circuito de carreras es eliminar un obstáculo a la comercialización del complejo residencial.

Si bien no existe disposición que recoja expresamente el tratamiento contable que sea aplicable a los hechos sobre los que versa la consulta, procedería traer aquí a colación por analogía, por guardar íntima conexión con el fondo económico que subyace en esta operación, lo señalado por la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, en cuya Norma Sexta, «Normas particulares del inmovilizado intangible», apartado 4, «Derechos de traspaso», subapartado 5 dispone lo siguiente:

5. Desde la perspectiva del arrendador o cedente del bien o derecho, si este paga una indemnización al arrendatario o cesionario para rescindir un contrato, de tal forma que los ingresos a obtener en la situación conseguida tras la indemnización permitieran recuperar, al menos, el importe del citado desembolso más las cantidades necesarias para la generación de los futuros ingresos, los costes incurridos para cancelar el contrato inicial se contabilizarán como un activo. La amortización del elemento patrimonial que surge de esta operación deberá realizarse de forma sistemática durante su vida útil que, al tratarse de un coste relacionado con el nuevo contrato no podrá ser superior a la duración de este último teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se pudiesen acordar.



La aplicación de este criterio solo se producirá si:

- a) Es posible cuantificar los ingresos netos futuros previsible a conseguir en la situación posterior a la indemnización.
- b) La operación en su conjunto ponga de manifiesto de forma clara y directa un aumento en la generación de ingresos netos futuros con respecto a los que generaría el contrato objeto de rescisión por un importe igual o superior al de la indemnización

Considerando la aplicación del citado criterio por analogía, los hechos descritos se pueden identificar como la indemnización satisfecha para liberar al activo de una carga, circunstancia que llevaría a reconocer un mayor valor de las existencias. Para ello, será necesario que el desembolso efectuado proporcione a las viviendas una transformación cualitativa, que en el caso consultado sería un nuevo entorno libre de ruidos, y que dicha transformación venga acompañada de una proyección económica futura en unos términos similares a los que se recogen en la norma transcrita.

En el caso de que estos requisitos no se cumplan, la diferencia entre el importe pagado por las acciones y el valor razonable de los activos neto adquiridos se contabilizará como un gasto del periodo y no como mayor valor de las existencias.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales, se deberá suministrar cualquier información significativa que sea necesaria para que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

### Ejemplo

Un promotor dispone de una promoción de 25 viviendas unifamiliares de tamaños y características parecidas, rodeadas de espacios verdes y bien conectadas a las vías de comunicación con la ciudad, cuyas ventas se han visto afectadas por la instalación de una pista de *motocross* en unos terrenos próximos a la urbanización.

El promotor se pone en contacto con el dueño de la empresa de *motocross* y adquiere la totalidad de las acciones del negocio por 700.000 euros. La sociedad es propietaria de unos terrenos y un pequeño bar, cuyo valor razonable asciende a 200.000 euros. La intención del promotor es cerrar el circuito de *motocross* para que el entorno quede libre de ruidos.

El coste de construcción de las viviendas unifamiliares es de 400.000 euros de media, siendo 500.000 euros su precio de venta, a excepción de 5 viviendas que es de 600.000 euros al contar con mejor orientación, ahora que el entorno está libre de ruidos. Además, calcula que la promoción va a venderse en un plazo de 9 meses.

Si no hubiera comprado el circuito de *motocross*, estima que la promoción tardaría en venderse alrededor de dos años y el precio medio de venta no superaría los 480.000 euros.

En este trimestre se han vendido 10 viviendas por importe de 500.000 euros y 2 viviendas por 600.000 euros. IVA, 10%.

Se pide:

1. Registrar las operaciones anteriores.
2. ¿Qué pasaría si el cierre del circuito de *motocross* solo mejora la previsión de ingresos en 15.000 euros por vivienda?

**Solución**

1. Registrar las operaciones anteriores

El sobrecoste que paga por la compra del negocio de *motocross* es recuperable con el incremento del precio de venta de las casas unifamiliares, de ahí que tenga la consideración de mayor coste de las existencias, además de acortar el plazo de venta de la promoción.

- Precio pagado por el negocio de *motocross* ..... 700.000
- Valor razonable de los activos afectos (terreno y bar) ..... 200.000
- Sobrecoste ..... 500.000

El coste adicional por vivienda sería:  $500.000/25$  viviendas = 20.000 euros.

- Ingresos previstos [(20 viviendas × 500.000) + (5 viviendas × 600.000)] ..... 13.000.000
- Precio de venta con el circuito de *motocross* (25 viviendas × 480.000) ... 12.000.000
- Mejora de ingresos ..... 1.000.000

Por la compra de la totalidad del capital del negocio de *motocross*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	200.000	
300	Existencias	500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		700.000

Coste unitario de las viviendas =  $400.000 + 20.000 = 420.000$  euros.

Por la venta de las viviendas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	6.820.000	
701	Venta de productos terminados [(10 viviendas × 500.000) + (2 viviendas × 600.000)]		6.200.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (6.200.000 × 10%)		620.000

Por la regularización de las existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
712	Variación de existencias de productos terminados (12 viviendas × 420.000 €)	5.040.000	
350	Productos terminados		5.040.000

2. ¿Qué pasaría si el cierre del circuito de *motocross* solo mejora la previsión de los ingresos en 15.000 euros por vivienda?

El sobrecoste que abona al adquirir el negocio de *motocross* por cada vivienda es de 20.000 euros, si solo son recuperables 15.000 euros, el resto tiene la consideración de gasto del ejercicio, que tiene la consideración de eliminar un obstáculo comercial, subgrupo (62).

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	200.000	
300	Existencias (25 viviendas × 15.000 €)	375.000	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas (costes promoción complejo residencial)	125.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		700.000

# **Pérdida cuando las participaciones resultan totalmente amortizadas (RICAC de 18 de septiembre de 2013)**

**Análisis de la consulta 3 del BOICAC 120, de diciembre de 2019**

**Miguel Ángel Gálvez Linares**

*Profesor del CEF.-*

## **Extracto**

Sobre la naturaleza contable de la pérdida sufrida cuando las participaciones poseídas de una entidad resultan totalmente amortizadas por compensación de pérdidas.

## **Consulta 3**

La entidad consultante afirma que durante el ejercicio 20X7 poseía acciones de una entidad X cuyo capital se amortiza con el objetivo de compensar las pérdidas acumuladas. De forma simultánea se procede a la conversión de otros instrumentos financieros en instrumentos de patrimonio neto que son transmitidos a otra entidad Y.

Como consecuencia de esta operación la consultante ve totalmente amortizadas sus participaciones, por lo que procede a reconocer la correspondiente pérdida a 31 de diciembre de 20X7 por la totalidad de su valor en libros.

En el escrito de consulta también se informa que la consultante no acepta el ofrecimiento de unos bonos de fidelización que la sociedad Y ofrece a los antiguos accionistas de la sociedad X.

La consulta versa sobre la naturaleza contable de la pérdida incurrida por la entidad consultante en el ejercicio 20X7, teniendo en cuenta que dicha depreciación nunca revertirá y que *de facto* la entidad ya no posee las citadas acciones a 31 de diciembre de 20X7.

## Respuesta

Para otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos, es preciso traer a colación por analogía el criterio regulado en el apartado 3.1, «Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas», de la Norma Cuarta, «Deterioro del valor de los activos financieros», de la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, en cuyo punto 6 se dispone lo siguiente:

6. Si la empresa participada acordase una reducción de capital para compensar pérdidas, y un simultáneo aumento de capital, el inversor no dará de baja la corrección valorativa que, en su caso, hubiera contabilizado, sin que proceda por tanto minorar el precio de adquisición de la inversión, salvo que la situación de la sociedad participada arrojase dudas sustanciales respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, o cuando surja una diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación societaria.

De acuerdo con este criterio, la sociedad deberá reconocer la baja de las acciones y aplicar la cuenta correctora de valor o reconocer la correspondiente pérdida por baja, en el supuesto de que no se hubiese reconocido un previo deterioro de valor.

A mayor abundamiento se informa que, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020, el registro contable en el socio de la reducción de capital social está regulado en el artículo 40 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que señala:

### 1. [...]

Por lo tanto, en la reducción y aumento de capital simultáneo el socio mantendrá el deterioro, en su caso, previamente contabilizado sin que la operación societaria origine la aplicación de la corrección valorativa salvo por la diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación, que sí deberá contabilizarse aplicando la cuenta compensadora de valor en la parte proporcional representativa de la mencionada disminución.

No obstante lo anterior, cuando la inversión en una sociedad con patrimonio neto negativo se haya corregido en su totalidad para reconocer un deterioro de valor y, al mismo tiempo, existan dudas sustanciales sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (en particular, por causa de las pérdidas recurrentes de la participada y porque se haya acordado la apertura de la liquidación), siendo remota la posibilidad de que se recupere su valor, la entidad inversora registrará la baja de la inversión con cargo a la cuenta correctora de valor, siempre y cuando se haya acordado la reducción de capital para compensar pérdidas.

### Ejemplo 1

La sociedad MG3 adquirió, en el ejercicio 20X1, 3.500 acciones de valor nominal 20 euros de la sociedad Arpinsa, lo que supone una participación del 35 % en el capital de esta sociedad. El precio pagado por las acciones fue de 126.000 euros.

Al cierre del ejercicio 20X7, tras varios años de pérdidas, el patrimonio neto de la sociedad Arpinsa era de 120.000 euros, habiendo registrado MG3 la correspondiente corrección valorativa por deterioro.

La sociedad Arpinsa, mediante junta extraordinaria, acuerda una reducción de capital para compensar la totalidad de las pérdidas acumuladas, utilizando el importe total de las reservas. La reducción de capital se realiza disminuyendo el valor nominal de las acciones. En la misma junta se acuerda una ampliación de capital elevando al valor nominal de las acciones a 20 euros.

*Se pide:*

Contabilizar las operaciones anteriores en los libros de la sociedad MG3.

### Solución

Al cierre del ejercicio 20X7, las participaciones que la sociedad MG3 tiene de Arpinsa habrán quedado valoradas de la siguiente manera:

• Coste de las acciones .....	126.000
• Importe recuperable (120.000 × 35 %) .....	42.000
• Deterioro .....	84.000

El registro contable de la operación de reducción de capital y aumento simultáneo en el socio de la sociedad que realiza esta operación está regulado en el apartado 3.1, «Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas», de la Norma Cuarta, «Deterioro del valor de los activos financieros», de la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, en cuyo punto 6 se dispone lo siguiente:

6. Si la empresa participada acordase una reducción de capital para compensar pérdidas, y un simultáneo aumento de capital, el inversor no dará de baja la corrección valorativa que, en su caso, hubiera contabilizado, sin que proceda por tanto minorar el precio de adquisición de la inversión, salvo que la situación de la sociedad participada arroja dudas sustanciales respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, o cuando surja una diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación societaria.

En los mismos términos se pronuncia el artículo 40 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que se aplicará a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que señala:

1. Con carácter general, la reducción del capital para compensar pérdidas o dotar la reserva legal no origina registro alguno en el socio porque el importe del patrimonio neto de la sociedad que reduce capital antes y después de la operación es el mismo.

Por lo tanto, en la reducción y aumento de capital simultáneo el socio mantendrá el deterioro, en su caso, previamente contabilizado sin que la operación societaria origine la aplicación de la corrección valorativa salvo por la diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación, que sí deberá contabilizarse aplicando la cuenta compensadora de valor en la parte proporcional representativa de la mencionada disminución.

En el ejemplo propuesto, dado que la sociedad MG3 acude a la ampliación de capital realizada por la sociedad Arpinsa y, por consiguiente, mantiene su porcentaje de participación en ella, no se realizará ninguna anotación contable como consecuencia de la reducción de capital.

La situación del patrimonio de la sociedad Arpinsa antes y después de la operación de reducción de capital será:

Situación patrimonial	Antes	Después
Capital social	200.000	120.000
Reservas – Resultados negativos	(80.000)	0
<b>Patrimonio neto</b>	<b>120.000</b>	<b>120.000</b>

$$\text{El valor nominal de las acciones será} = \frac{120.000}{10.000} = 12 \text{ euros}$$

Registro de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas (3.500 × 8)	28.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		28.000

La situación del patrimonio de la sociedad Arpinsa antes y después de la operación de aumento de capital será:

Situación patrimonial	Antes	Después
Capital social	120.000	200.000
Reservas – Resultados negativos	0	0
<b>Patrimonio neto</b>	<b>120.000</b>	<b>200.000</b>

Tras esta operación, la sociedad MG3, que mantiene el 35 % de participación en la sociedad Arpinsa, tendrá las acciones valoradas de la siguiente forma:

• Participaciones a largo plazo en empresas asociadas (126.000 + 28.000)	154.000
• Deterioro de valor de participaciones a largo plazo empresas asociadas	84.000
• Valor contable .....	70.000

Este valor contable coincide con el 35 % del patrimonio de la sociedad Arpinsa.

## Ejemplo 2

La sociedad MG3 adquirió, en el ejercicio 20X1, 3.500 acciones de valor nominal 20 euros de la sociedad Arpinsa, lo que supone una participación del 35 % en el capital de esta sociedad. El precio pagado por las acciones fue de 126.000 euros.

Al cierre del ejercicio 20X7, tras varios años de pérdidas, el patrimonio neto de la sociedad Arpinsa era de 120.000 euros, habiendo registrado MG3 la correspondiente corrección valorativa por deterioro.

Durante el año 20X8 se incrementan las pérdidas y la sociedad Arpinsa acuerda una reducción del capital social a cero. Simultáneamente, se acuerda un aumento de capital por compensación de deudas por 150.000 euros. La ampliación es íntegramente suscrita por la sociedad Z que es la titular del crédito que se compensa.

*Se pide:*

Contabilizar las operaciones anteriores en los libros de la sociedad MG3.

## Solución

Al cierre del ejercicio 20X7, las participaciones que la sociedad MG3 tiene de Arpinsa habrán quedado valoradas de la siguiente manera:

• Coste de las acciones .....	126.000
• Importe recuperable (120.000 × 35 %) .....	42.000
• Deterioro .....	84.000

Como consecuencia de la reducción de capital se amortizan la totalidad de las acciones propiedad de la sociedad MG3, por lo que la sociedad deberá reconocer la baja de las acciones y aplicar la cuenta correctora de valor o reconocer la correspondiente pérdida por baja, en el supuesto de que no se hubiese reconocido un previo deterioro de valor.



En nuestro caso, aplicaremos el deterioro por 84.000 euros y reconoceremos una pérdida de 42.000 euros.

Por la reducción de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2934	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas	84.000	
6734	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas	42.000	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas		126.000

### Ejemplo 3

La sociedad MG3 adquirió, en el ejercicio 20X1, 3.500 acciones de valor nominal 20 euros de la sociedad Arpinsa, lo que supone una participación del 35 % en el capital de esta sociedad. El precio pagado por las acciones fue de 126.000 euros.

Al cierre del ejercicio 20X7, tras varios años de pérdidas, el patrimonio neto de la sociedad Arpinsa era de 120.000 euros, registrando MG3 la correspondiente corrección valorativa por deterioro.

La sociedad Arpinsa, mediante junta extraordinaria, acuerda una reducción de capital para compensar la totalidad de las pérdidas acumuladas, utilizando el importe total de las reservas. La reducción de capital se realiza disminuyendo el valor nominal de las acciones. Simultáneamente, se acuerda una ampliación de capital de 2.500 nuevas acciones de 12 euros de valor nominal para compensar un crédito de la sociedad Z.

*Se pide:*

Contabilizar las operaciones anteriores en los libros de la sociedad MG3.

### Solución

Al cierre del ejercicio 20X7, las participaciones que la sociedad MG3 tiene de Arpinsa habrán quedado valoradas de la siguiente manera:

• Coste de las acciones .....	126.000
• Importe recuperable (120.000 × 35 %) .....	42.000
• Deterioro .....	84.000

Como ya hemos comentado anteriormente, la reducción de capital no supone la realización de ninguna anotación contable en el socio de la entidad que realiza la reducción, puesto que no se produce una alteración en su patrimonio. No obstante, la sociedad MG3 no acude a la ampliación de capital que se realiza de manera simultánea, por lo que su porcentaje de participación en Arpinsa se ve reducido de la siguiente forma.

La situación del patrimonio de la sociedad Arpinsa antes y después de la operación de reducción de capital será:

- El capital de la sociedad Arpinsa tras la operación será  $(12.500 \times 12)$  . 150.000
- Participación de MG3 en Arpinsa  $(3.500 \times 12)$  ..... 42.000

$$\text{El porcentaje de participación será} = \frac{42.000}{150.000} \times 100 = 28\%$$

El porcentaje de participación ha disminuido en un 7 %. Esta disminución supone una pérdida del 20 % sobre la participación anterior a la operación (7 %/35 %).

Por tanto, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 40 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, la sociedad MG3 deberá dar de baja el deterioro con abono a la cuenta en la que están registradas las acciones, por la diferencia entre el porcentaje que poseía antes y después de la operación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2934	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas (20% × 84.000)	16.800	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas		16.800

Tras estas operaciones, la participación de la sociedad MG3 en Arpinsa quedará valorada de la siguiente forma:

- Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ..... 109.200  
(126.000 – 16.800)
- Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas 67.200  
(84.000 – 16.800)

Lógicamente, las acciones siguen valoradas por el mismo importe (42.000 €), pero el 20 % de la pérdida que había obtenido (84.000 €) se ha tratado como irreversible como consecuencia de la disminución del porcentaje de participación.



# Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

**Ana Luna García González**

*Interventora y auditora del Estado*

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 28 de febrero de 2019 [BOE de 2 de marzo]).

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Ingresos y devengo contable.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Escisión de un componente de la sociedad.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Extinción de un pasivo financiero.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Arrendamiento.



## Caso práctico núm. 1

### Contabilidad financiera

---

Conzauto es un concesionario de una importante marca de automóviles, que tiene su sede en Jaén. En relación con la venta de un vehículo del modelo 2-E666, cuyo precio según catálogo es de 30.000 euros, incluyendo la garantía obligatoria, se tiene la siguiente información:

El 1 de abril de 2019 se recibió, junto con el pedido en firme del cliente, un anticipo a cuenta por importe de 4.683 euros.

El 1 de julio se entregó el vehículo, y se acordó con el cliente que pagaría 10.000 euros en metálico, comprometiéndose a pagar, además, dos plazos de 8.000 euros cada uno, con vencimiento el 31 de diciembre de 2019 y el 30 de junio de 2020.

Además del vehículo, el cliente consiguió las siguientes prestaciones complementarias, que están incluidas en el precio acordado:

1. Garantía obligatoria por un año, que cubre los defectos de fabricación y es asumida por el concesionario. La estimación estadística de los flujos a pagar por satisfacer la garantía es de 500 euros. De esta cantidad, lo habitual es que el 80 % sean costes incurridos en los seis primeros meses y el resto después de ese periodo.
2. Seguro a todo riesgo por un año. Para cubrirlo se suscribió una póliza con el proveedor de seguros con un coste, pagado en el acto, por importe de 900 euros. El valor de mercado de este seguro es de 1.200 euros.
3. Garantía adicional, voluntaria, por cuatro años, de mantenimiento completo, que cubre tanto la mano de obra como los materiales que se deban utilizar. El precio habitual de este servicio, en el mercado, serían 1.800 euros si se pagara al contado.

Como el concesionario lo realiza en su propio taller, el valor actual estimado de los flujos de caja a satisfacer es de un 20 % menor. El patrón de servicios a prestar no es lineal

en el tiempo, sino que, tras un estudio, se ha determinado que varía cada año según la serie de números dígitos crecientes (primer año en proporción a 1, segundo a 2, tercero a 3 y cuarto a 4).

Se pide:

Ignorando los aspectos fiscales de esta operación y aplicando a los cobros o pagos aplazados, cuando sea necesario, un interés del 6 % anual:

- c.1) Determinar el ingreso y el resultado procedente de la venta del modelo 2-E666 en el ejercicio 2019, cuyo coste de adquisición al fabricante ha sido de 25.000 euros, explicando qué parte procedería de cada una de las prestaciones realizadas o comprometidas, incluyendo las financieras.
- c.2) Contabilización del anticipo y de la venta, en el momento de entregar el vehículo, reflejando todos los compromisos adquiridos por las partes.
- c.3) Asientos que corresponden a la operación el 31 de diciembre de 2019, incluyendo el cobro del plazo que vence ese día y la regularización del importe debido por cada una de las garantías comprometidas, si se han cumplido las hipótesis del enunciado en cuanto a los costes de la prestación de los servicios comprometidos.

**Nota:** Explique las razones de cada cálculo o asiento efectuado, salvo que su comprensión resulte evidente en función del enunciado o las explicaciones anteriormente incluidas.

## Solución

### Análisis de la operación

#### a) Forma de pago por el cliente

Según determina el enunciado, el precio de venta según catálogo es de 30.000 euros. La venta se formaliza con la entrega del vehículo el 1 de julio de 2019. La forma de pago se concreta como se desglosa a continuación:

- Anticipo a cuenta entregado por el cliente el 1 de abril de 2019: 4.683 euros.
- Pago en el momento de la entrega (1 de julio de 2019): 10.000 euros.
- Pago aplazado, el resto, por tanto:  $30.000 - 4.683 - 10.000 = 15.317$  euros.

- Forma de pago: 2 plazos de 8.000 euros el 31 de diciembre de 2019 y 30 de junio de 2020.
- TIE = 6 % => TIE semestral =  $(1,06^{6/12} - 1) = 0,029563014$ .
- $15.317 = 8.000 (1 + TIE_{\text{semestral}})^{-1} + 8.000 (1 + TIE_{\text{semestral}})^{-2}$

Cuadro de amortización:

Fecha	Interés (TIE <sub>semestral</sub> )	Cobro	Amortización	Coste amortizado
01-07-2019	-	-	-	15.317
31-12-2019	452,82	8.000	-7.547,18	7.769,82
30-06-2020	229,70	8.000	-7.770,30	-

## b) Prestaciones incluidas

### c.1) Garantía obligatoria

En aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 15.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC), por este concepto se deberá contabilizar una provisión para garantías, que se estimará al cierre del ejercicio en relación con los gastos que por este tipo de operaciones se espera realizar durante el ejercicio siguiente, siempre que resulte probable el desembolso de recursos para su cancelación.

En este caso nos encontramos ante una obligación implícita o contractual y, por el texto del enunciado, probable, por lo que procederá registrar una provisión.

Durante el ejercicio, los gastos que se produzcan por las reparaciones realizadas se contabilizarán por su naturaleza, sin que proceda revertir la provisión hasta el cierre del ejercicio.

Por todo ello, procederá la contabilización de una provisión para otras operaciones comerciales por el valor actual de la mejor estimación:

- Estimación de los flujos a pagar: 500 euros.
- Distribución: 80 % en el primer semestre/20 % en el segundo semestre.
- TIE = 6 % => TIE semestral =  $1,06^{6/12} - 1 = 0,029563014$ .
- Valor actual:  $80 \% 500 (1 + TIE_{\text{semestral}})^{-1} + 20 \% 500 (1 + TIE_{\text{semestral}})^{-2} = 482,85$  euros.

En cuanto al tratamiento de esta cuantía, se incluirá como ingreso por ventas al tratarse de una garantía obligatoria, no de una prestación adicional.

Cuadro de amortización:

Fecha	Interés (TIE <sub>semestral</sub> )	Cancelación	Amortización	Coste amortizado
01-07-2019	-	-	-	482,85
31-12-2019	14,27	400 (80% x 500)	-385,73	97,12
30-06-2020	2,88	100 (20% x500)	-97,12	-

### c.2) Seguro a todo riesgo por un año

- Coste ..... 900 euros
- Valor razonable del servicio ..... 1.200 euros

En este caso, deberíamos, por una parte, contabilizar el gasto por la suscripción de la póliza con el proveedor de seguros:

- Gasto correspondiente al 2019:  $900 \times 6/12 = 450$  euros => (625) primas de seguros.
- Gasto correspondiente al 2020:  $900 \times 6/12 = 450$  euros => (480) gastos anticipados.

Por otra parte, procede analizar cómo afecta esta prestación complementaria al ingreso por ventas del vehículo.

Se trata de una prestación complementaria que el concesionario otorga de manera voluntaria al cliente, que se ha incluido dentro del precio de venta del vehículo, por lo que su valor razonable deberá contabilizarse como una prestación de servicios en función de su devengo. Considerando que el efecto financiero no es significativo, el devengo se producirá:

- Ingreso por prestación de servicios correspondiente al 2019:  $1.200 \times 6/12 = 600$  euros => (705) ingresos por prestación de servicios (seguro).
- Ingreso correspondiente al 2020:  $1.200 \times 6/12 = 600$  euros => (438) anticipos de clientes por prestación de servicios (seguro).



## c.3) Garantía adicional y voluntaria por cuatro años

Coste (80 % × 1.800) .....	1.440 euros
Valor razonable del servicio .....	1.800 euros

En relación con esta garantía adicional, debemos, por una parte, analizar si el compromiso de gasto por el mantenimiento, supone para la empresa la contabilización de una provisión como se ha indicado en el apartado c.1) en aplicación de la NRV 15.<sup>a</sup> del PGC. De la lectura del enunciado, podemos considerar probable el desembolso de recursos para cancelar la obligación asumida con el cliente.

- Estimación de los flujos a pagar: 1.440 euros.
- Distribución: números dígitos crecientes: primer año en proporción a 1, segundo año a 2, tercero a 3 y cuarto a 4:

Periodo	N.º dígito	Gasto
01-07-2019 a 30-06-2020	1	144
01-07-2020 a 30-06-2021	2	288
01-07-2021 a 30-06-2022	3	432
01-07-2022 a 30-06-2023	4	576
	<b>10</b>	<b>1.440</b>

- TIE = 6 %.
- Valor actual:  $144 \times (1 + \text{TIE})^{-1} + 288 \times (1 + \text{TIE})^{-2} + 432 \times (1 + \text{TIE})^{-3} + 576 \times (1 + \text{TIE})^{-4} = 1.211,13$  euros.

## Cuadro de amortización:

Fecha	Interés (TIE)	Cancelación	Amortización	Coste amortizado
01-07-2019	–	–	–	1.211,13
30-06-2020	72,66	144	-71,33	1.139,80
30-06-2021	68,39	288	-219,61	920,19







Fecha	Interés (TIE)	Cancelación	Amortización	Coste amortizado
▶				
30-06-2022	55,21	432	-376,79	543,40
30-06-2023	32,60	576	-543,40	-

Por otra parte, procede analizar cómo afecta esta prestación complementaria al ingreso por ventas del vehículo.

Se trata de una prestación complementaria que el concesionario otorga de manera voluntaria al cliente, que se ha incluido dentro del precio de venta del vehículo, por lo que su valor razonable deberá contabilizarse como una prestación de servicios en función de su devengo.

- Valor razonable del ingreso por prestación de servicios: 1.800 euros.
- Distribución: números dígitos crecientes: primer año en proporción a 1, segundo año a 2, tercero a 3 y cuarto a 4:

Periodo	N.º dígito	Ingreso
01-07-2019 a 30-06-2020	1	180
01-07-2020 a 30-06-2021	2	360
01-07-2021 a 30-06-2022	3	540
01-07-2022 a 30-06-2023	4	720
	<b>10</b>	<b>1.800</b>

- TIE = 6 %.
- Valor actual:  $180 \times (1 + \text{TIE})^{-1} + 360 \times (1 + \text{TIE})^{-2} + 540 \times (1 + \text{TIE})^{-3} + 720 \times (1 + \text{TIE})^{-4} = 1.513,91$  euros.

Cuadro de amortización:

Fecha	Interés (TIE)	Reconocimiento	Amortización	Coste amortizado
01-07-2019	-	-	-	1.513,91





Fecha	Interés (TIE)	Reconocimiento	Amortización	Coste amortizado
▶				
30-06-2020	90,83	180	-89,16	1.424,74
30-06-2021	85,48	360	-274,51	1.150,22
30-06-2022	69,01	540	-470,98	679,23
30-06-2023	40,75	720	-679,23	-

Tras el análisis realizado, procedemos a resolver las cuestiones planteadas por el enunciado:

1. Determinar el ingreso y el resultado procedente de la venta del modelo 2-E666 en el ejercicio 2019, cuyo coste de adquisición al fabricante ha sido de 25.000 euros, explicando qué parte procedería de cada una de las prestaciones realizadas o comprometidas, incluyendo las financieras.
2. Contabilización del anticipo y de la venta, en el momento de entregar el vehículo, reflejando todos los compromisos adquiridos por las partes.
3. Asientos que corresponden a la operación el 31 de diciembre de 2019, incluyendo el cobro del plazo que vence ese día y la regularización del importe debido por cada una de las garantías comprometidas, si se han cumplido las hipótesis del enunciado en cuanto a los costes de la prestación de los servicios comprometidos.

Comenzaremos por el apartado 2, en el que nos solicita la contabilización del anticipo y de la venta:

1 de abril de 2019. Por la recepción del anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.683	
4381	Anticipo de clientes por venta de vehículo		4.683

Al tratarse de un anticipo a corto plazo consideramos su contabilización por su valor nominal, sin tener en cuenta el efecto financiero.

1 de julio de 2019

Por la entrega del vehículo:

La NRV 14.<sup>a</sup> del PGC establece que solo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando la empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.

En cuanto a las obligaciones diferenciadas acordadas por la empresa con el cliente (garantía voluntaria adicional y seguro a todo riesgo por un año), se contabilizarán como un pasivo o ingreso diferido, hasta que proceda su contabilización como ingreso en aplicación del principio de devengo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000	
4381	Anticipo de clientes por venta de vehículo	4.683	
430	Clientes	15.317	
4382	Anticipo de clientes por prestación de servicios (seguro)		1.200
4383	Anticipo de clientes por prestación de servicios (garantía voluntaria)		1.513,91
700	Venta de mercaderías (vehículo)		27.286,09

Por la dotación de la provisión para otras operaciones comerciales c.1):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	482,85	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		482,85

Por el pago al proveedor del seguro c.2):

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	900	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		900



Por la dotación de la provisión para otras operaciones comerciales c.3):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	1.211,13	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		1.211,13

En el apartado 3 el enunciado solicita la realización de los asientos de cierre del ejercicio 2019:

31 de diciembre de 2019

Por el devengo de los intereses del importe aplazado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	452,82	
762	Ingresos de créditos		452,82

Por el cobro del primer vencimiento del importe aplazado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	8.000	
430	Clientes		8.000

c.1):

Por el reconocimiento de los gastos relativos a esta prestación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos por naturaleza	400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		400

Por el devengo de los intereses relativos a la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	14,27	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		14,27

Por la cancelación de la provisión relativa al primer semestre de la operación (1 de julio de 2019 a 31 de diciembre de 2019):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	400	
79549	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales		400

c.2):

Por el devengo del gasto relativo al seguro (1 de julio de 2019 a 31 de diciembre de 2019):

Código	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros	450	
480	Gastos anticipados (900 × 6/12)		450

Por el reconocimiento del ingreso por la prestación del servicio (1 de julio de 2019 a 31 de diciembre de 2019):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4382	Anticipo de clientes por prestación de servicios (seguro) (1.200 × 6/12)	600	
7051	Ingresos por prestación de servicios (seguro)		600

c.3):

Por el reconocimiento de los gastos relativos a esta prestación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos por naturaleza (144 × 6/12)	72	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		72



Por el devengo de los intereses relativos a la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones ( $72,66 \times 6/12$ )	36,33	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		36,33

Por la cancelación de la provisión relativa al primer semestre de la operación (1 de julio de 2019 a 31 de diciembre de 2019):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	72	
79549	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales ( $144 \times 6/12$ )		72

Por el devengo de los intereses del anticipo por la prestación de servicios (1 de julio de 2019 a 31 de diciembre de 2019):

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ( $90,83 \times 6/12$ )	45,42	
4383	Anticipo de clientes por prestación de servicios (garantía voluntaria)		45,42

Por el reconocimiento del ingreso por la prestación del servicio (1 de julio de 2019 a 31 de diciembre de 2019):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4383	Anticipo de clientes por prestación de servicios (garantía voluntaria)	90	
7052	Ingresos por prestación de servicios (garantía voluntaria) ( $180 \times 6/12$ )		90

El apartado 1 solicita determinar el ingreso y el resultado procedente de la venta del modelo 2-E666 en el ejercicio 2019:

	Gasto	Ingreso
Coste de adquisición del vehículo	25.000	-





	Gasto	Ingreso
▶		
(700) Venta de mercaderías	–	27.286,09
(6959) Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales c.1)	482,85	–
(660) Gastos financieros por actualización de provisiones c.1)	14,27	–
(79549) Exceso de provisión para otras operaciones comerciales c.1)	–	400
(6-) Gastos por naturaleza c.1)	400	–
(762) Ingresos de créditos	–	452,82
(625) Primas de seguros c.2)	450	–
(7051) Ingresos por prestación de servicios – seguro c.2)	–	600
(6959) Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales c.3)	1.211,13	–
(6-) Gastos por naturaleza c.3)	72	–
(660) Gastos financieros por actualización de provisiones c.3)	36,33	–
(79549) Exceso de provisión para otras operaciones comerciales c.3)	–	72
(662) Intereses de deudas c.3)	45,42	–
(7052) Ingresos por prestación de servicios – garantía voluntaria c.3)	–	90
<b>Total 2019</b>	<b>27.712</b>	<b>28.900,91</b>
<b>Resultado 2019</b>		<b>+ 1.188,91</b>

## Caso práctico núm. 2

### Contabilidad de sociedades

La sociedad Repartida, SA, que explota varias actividades como negocios separados, ha decidido escindir los activos y pasivos relativos a una de ellas. Antes de la escisión, el capital social de Repartida constaba de 3.000 títulos, con un nominal de 100 euros cada uno.

Los elementos que constituyen la rama de actividad, con sus valores contables y razonables, son los siguientes (el negocio escindido comprende, también, a todos los trabajadores asociados a la actividad):

Partida del balance (euros)	Valor contable neto	Valor razonable
Inmovilizado material	300.000	400.000
Cartera de pedidos	–	60.000
Existencias	50.000	55.000
Efectivo	10.000	10.000
Préstamos a largo plazo	–210.000	–225.000
<b>Total</b>	<b>150.000</b>	<b>300.000</b>

Los valores razonables no tienen validez fiscal, por lo que si se utiliza habrá que computar el efecto impositivo correspondiente.

Una evaluación independiente del valor de los flujos futuros de efectivo de esta sociedad arroja un valor para la nueva empresa de 300.000 euros, en el momento de la escisión. Para la valoración se ha tenido en cuenta la cartera de pedidos de clientes, cuyo valor actual neto de los flujos de efectivo es la consignada en la tabla anterior. La tasa impositiva utilizada por el evaluador ha sido del 25 %.

Se pide:

A) Contabilizar en Repartida la escisión, en cada uno de los siguientes casos, explicando las razones del asiento o los asientos efectuados:

1. La escisión se lleva a cabo, por parte de Repartida, SA, creando una sociedad limitada con los elementos escindidos, en cuya escritura de constitución figura un capital de 1.000 participaciones de 100 euros nominales cada una (el resto del valor de la aportación se considera prima de emisión). Tras la constitución, los títulos se canjean a los socios por una parte de sus acciones, en la proporción de 1 participación por cada acción poseída. Todos los socios acuden al canje y entregan sus acciones.
2. La escisión se lleva a cabo vendiendo los elementos citados a la sociedad Adquiere, SA, que pertenece a uno de los socios minoritarios de Repartida, SA, por un importe de 300.000 euros.



B) Suponiendo que la escisión se lleva a cabo vendiendo los elementos sin constituir una nueva sociedad, según se describe en A.2, contabilizar la adquisición del negocio, esto es, los elementos de activo y pasivo implicados en la actividad, por parte de Adquiere, SA (basta un asiento resumen, debidamente explicado).

## Solución

### Apartado A.1

#### Calificación de la operación: escisión parcial por creación

Desde el punto de vista contable, aunque a primera vista la operación pueda tener similitud con una combinación de negocios, no lo es, ya que no se cumple la definición de control en la sociedad de nueva creación. Las participaciones se entregan a los accionistas de la sociedad escindida.

De este modo, el patrimonio traspasado se incorpora a la nueva sociedad por su valor contable.

Desde el punto de vista fiscal, el artículo 76 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS) define la escisión parcial del siguiente modo,

b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, o bien participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.

Para poder aplicar el régimen especial en operaciones de escisión parcial se debe cumplir una serie de requisitos, entre los que se pueden destacar que el patrimonio segregado constituya una unidad económica autónoma, que permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica; que la sociedad transmitente mantenga bajo su titularidad elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o varias ramas de actividad; que exista una organización de medios materiales y personales diferenciados para cada actividad en sede de la entidad escindida con anterioridad a la realización de la operación.



El enunciado señala que los elementos transmitidos constituyen una rama de actividad, comprendiendo el negocio escindido a todos los trabajadores asociados a esa rama de actividad, por lo que vamos a considerar que a efectos fiscales es aplicable el régimen especial.

El artículo 78 de la LIS determina que los bienes adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

El enunciado solicita contabilizar en la sociedad Repartida (sociedad transmitente) la escisión, por lo que tendremos que reflejar la transmisión de los elementos patrimoniales a la sociedad limitada creada al efecto, así como la rebaja proporcional del patrimonio neto de la sociedad Repartida.

Por el traspaso a la sociedad limitada de los activos y pasivos que componen la unidad escindida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	210.000	
5533	Socios, cuenta de escisión	150.000	
21-	Inmovilizado material		300.000
300	Mercaderías		50.000
570	Caja, euros		10.000

Por la rebaja proporcional de las cuentas de patrimonio de la sociedad Repartida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	150.000	
5533	Socios, cuenta de escisión		150.000

## Apartado A.2

En este segundo apartado la operación planteada es la escisión de un negocio, que se realiza entre sociedades que no forman parte de un mismo grupo, resultando de aplicación la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, y, por tanto, del método de adquisición.

Desde el punto de vista fiscal, no resulta de aplicación el régimen especial del impuesto sobre sociedades.

De este modo, al ponerse de manifiesto plusvalías en la entidad Repartida por importe de 150.000 euros, se deberán integrar en la base imponible del impuesto generando un gasto por impuesto de 37.500 euros.

Así, el valor razonable de los activos identificables y pasivos transmitidos será de 262.500.

- Patrimonio contable transmitido: 112.500 euros.
- +/- Ajustes: +150.000 euros.
  - Inmovilizado material: +100.000 euros.
    - Valor contable: 300.000 euros.
    - Valor razonable: 400.000 euros.
  - Cartera de pedidos: +60.000 euros.
  - Existencias: +5.000 euros.
    - Valor contable: 50.000 euros.
    - Valor razonable: 55.000 euros.
  - Préstamos: -15.000 euros.
    - Valor contable: 210.000 euros
    - Valor razonable: 225.000 euros.
- Valor razonable de activos identificables y pasivos asumidos: 262.500 euros.

El negocio se valora por un importe de 300.000 euros, surgiendo, por tanto, un fondo de comercio de 37.500 euros.

Para la contabilización de la operación en la sociedad Repartida, debemos calcular el resultado de la combinación de negocios por la diferencia entre el valor razonable de los elementos entregados y su valor contable (187.500 €).

Por el traspaso a la sociedad Adquiere de los activos y pasivos que componen la unidad escindida:



Código	Cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	210.000	
4752	Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades (1)	37.500	
5533	Socios, cuenta de escisión	300.000	
21-	Inmovilizado material		300.000
300	Mercaderías		50.000
571	Caja		10.000
1291	Resultado de la escisión		187.500

(1) Alternativamente se podía haber optado por la retención de esta cantidad en los activos objeto de cesión.

Por el cobro de la contraprestación acordada por la sociedad Adquiere:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	300.000	
5533	Socios, cuenta de escisión		300.000

## Apartado B

Como se ha expuesto en el apartado A.2, a la operación resulta de aplicación la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, debiendo reflejar los elementos patrimoniales recibidos en la sociedad Adquiere por su valor razonable en la fecha de adquisición.

Por la recepción en la sociedad Adquiere de los activos y pasivos que componen la unidad escindida y el pago de la contraprestación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	37.500	
20-	Inmovilizado intangible (cartera de pedidos)	60.000	
21-	Inmovilizado material	400.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
300	Mercaderías	55.000	
571	Caja	10.000	
171	Deudas a largo plazo		225.000
4752	Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades (1)		37.500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

(1) Alternativamente se podía haber optado por la retención de esta cantidad en los activos objeto de cesión.

## Caso práctico núm. 3

### Contabilidad financiera

La sociedad Tododeudas, SA recibió un préstamo de 500.000 euros el 1 de enero de 2017, que tenía un interés nominal del 5 %, pagadero el 31 de diciembre de cada uno de los cinco años de duración. Al mismo tiempo que el interés, se devolvía la quinta parte del principal. No hubo costes de transacción significativos, por lo que el interés nominal y el efectivo de la operación coinciden.

Entre las condiciones financieras asociadas al préstamo, se encuentra la de que, si la empresa tiene pérdidas, debe proceder a la devolución del préstamo en los 12 meses siguientes al cierre del ejercicio, siempre que reciba la correspondiente reclamación del prestamista. Las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2018 han arrojado pérdidas, y la sociedad ha recibido el 30 de junio de 2019 una comunicación instándole a la devolución total del principal, junto con los intereses devengados antes del 31 de diciembre de 2019.

A 31 de diciembre de 2019, Tododeudas sigue teniendo problemas y espera terminar el ejercicio con pérdidas, si bien menores que el ejercicio pasado. Tampoco cuenta con el efectivo suficiente para hacer frente a su obligación relacionada con el préstamo. Si en ese momento hubiese pedido un préstamo, el tipo aplicable por el banco, según el riesgo asumido, sería de un 8 %.



Con el fin de encontrar una solución, acuerda con el prestamista un plan de pagos que consiste en cancelar el préstamo pagando, a finales de 2021, 2022 y 2023 anualidades de 105.000 euros cada año, lo que supone dos años de carencia en los pagos. Una vez que se pague la última anualidad descrita, el préstamo se considerará extinguido. El banco ha asumido todos los costes de transacción de la reestructuración del préstamo.

Se pide:

1. Determinar los importes debidos por Tododeudas al prestamista, en concepto de principal e intereses, con fecha 31 de diciembre de 2019, por el préstamo original, que puede denominarse Préstamo A.
2. Determinar si, aplicando la regla del 10 %, puede considerarse que el préstamo reestructurado (Préstamo B) tiene unas condiciones sustancialmente diferentes que el préstamo original. («A estos efectos, se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, sea diferente, al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo de este», NRV 9.ª 3.5).
3. En consecuencia, con lo deducido anteriormente, contabilizar el acuerdo de reestructuración del préstamo, realizado a 31 de diciembre de 2019.
4. Contabilizar las operaciones correspondientes al préstamo reestructurado en el año 2020.

## Solución

### Apartado 1

Condiciones iniciales del préstamo:

- Fecha de recepción: 1 de enero de 2017. Duración 5 años.
- Importe: 500.000 euros. Devolución de una quinta parte cada año (100.000 € cada año).
- Interés nominal: 5 % pagadero cada 31 de diciembre.

Al no haber gastos de transacción significativos, el tipo de interés efectivo (TIE) coincide con el tipo de interés contractual (5 %).

Cálculo de las anualidades del préstamo:

- $a_1 = 100.000 + 5\% \times 500.000 = 125.000$  euros.
- $a_2 = 100.000 + 5\% \times 400.000 = 120.000$  euros.
- $a_3 = 100.000 + 5\% \times 300.000 = 115.000$  euros.
- $a_4 = 100.000 + 5\% \times 200.000 = 110.000$  euros.
- $a_5 = 100.000 + 5\% \times 100.000 = 105.000$  euros.

Cuadro de amortización del préstamo:

Fecha	Interés	Pago	Amortización	Coste amortizado
01-01-2017	–	–	–	500.000
31-12-2017	25.000	125.000	–100.000	400.000
31-12-2018	20.000	120.000	–100.000	300.000
31-12-2019	15.000	115.000	–100.000	200.000
31-12-2020	10.000	110.000	–100.000	100.000
31-12-2021	5.000	105.000	–100.000	0

Del análisis del cuadro de amortización anterior, podemos observar que el importe debido por Tododeudas al prestamista, en concepto de principal e intereses, a 31 de diciembre de 2019 de préstamo A es de 315.000 euros (300.000 € de principal y 15.000 € de intereses devengados).

## Apartado 2

31 de diciembre de 2019. Por la refinanciación de la deuda:

Comprobación de las condiciones de ambos préstamos:

- Valor actual de los flujos de efectivo del préstamo original (A): 315.000 euros.
- Valor actual de los flujos de efectivo del nuevo préstamo (B), actualizado al tipo de interés efectivo del préstamo original (5%):

$$\text{Valor actual} = 105.000 \times a_{3,5\%} \times (1,05)^{-1} = 272.324,80 \text{ euros.}$$



- Diferencia = 42.675,20 euros.
- 10 % del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original:  $10\% \times 315.000 = 31.500$  euros.
- La diferencia entre ambos es superior al 10 %, por tanto, se trata de un intercambio de préstamos que tienen condiciones sustancialmente diferentes.

## Apartado 3

Según indica el apartado 3.5 de la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC, «Baja de pasivos financieros»:

La empresa dará de baja un pasivo financiero cuando se produzca un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que estos tengan condiciones sustancialmente diferentes:

- Se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. (De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero).
- Se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar la diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes de transacción atribuibles y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido.

Por su parte, en la consulta 6 del BOICAC N.º 102/2015 (NFC055037), sobre el tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal, en el que no se fijan intereses para la deuda remanente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas determina: el deudor, en aplicación de la norma de registro y valoración en materia de baja de pasivos financieros, realizará un registro en dos etapas:

Primero analizará si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda para lo cual descontará los flujos de efectivo de la antigua y de la nueva empleando el tipo de interés inicial, para posteriormente, en su caso (si el cambio es sustancial), registrar la baja de la deuda original y reconocer el nuevo pasivo por su valor razonable (lo que implica que el gasto por intereses de la nueva deuda se contabilice a partir de ese momento aplicando el tipo de interés de mercado en esa fecha; esto es, el tipo de interés incremental del deudor o tasa de interés que debería pagar en ese momento para obtener financiación en moneda y plazo equivalente a la que ha resultado de los términos en que ha sido aprobado el convenio).



**Cálculo del valor razonable del nuevo pasivo**

- TIE = 8 %.
- $VA = 105.000 \times a_{3;8\%} \times (1,08)^{-1} = 250.551,09$  euros.

**Cuadro de amortización del préstamo B:**

Fecha	Interés (8%)	Pago	Amortización	Coste amortizado
31-12-2019	–	–	–	250.551,09
31-12-2020	20.044,09	–	20.044,09	270.595,17
31-12-2021	21.647,61	105.000	–83.352,38	187.242,78
31-12-2022	14.979,42	105.000	–90.020,57	97.222,20
31-12-2023	7.777,78	105.000	–97.222,20	–

**Por la baja del antiguo préstamo y el reconocimiento del nuevo:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo. Préstamo A	300.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas. Préstamo A	15.000	
171	Deudas a largo plazo. Préstamo B		250.551,09
76-	Ingresos financieros		64.448,91

**Apartado 4**

31 de diciembre de 2020

**Por el devengo de los intereses:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	20.044,09	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
171	Deudas a largo plazo. Préstamo B		20.044,09

Por la reclasificación del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo. Préstamo B	83.352,38	
521	Deudas a corto plazo. Préstamo B		83.352,38

## Caso práctico núm. 4

### Contabilidad financiera

La sociedad Arquilino, SA ha arrendado, con fecha 1 de enero de 2018, un coche de alta gama para ser utilizado por uno de sus directivos en los viajes de trabajo, de manera que se ha comprometido a pagar:

- Una cuota fija de 5.000 euros a principios de los años 2018 a 2022.
- Una cuota variable igual a 0,1 euros por km recorrido, pagadera al comienzo del año siguiente.

A finales de 2022 el arrendador le reconoce una opción de compra del vehículo por 3.000 euros, que el cliente no suele ejercer, a tenor de la experiencia acumulada en operaciones anteriores, porque suele cambiar de vehículos y ofrecer a sus ejecutivos los últimos modelos del mercado.

El vehículo al contado tiene un precio de 45.000 euros, y una vida económica que supera ampliamente los ocho años.

El coste financiero efectivo de los nuevos préstamos obtenidos por Arquilino es del 6 % en el ejercicio 2018, en el que tuvo lugar la operación de arrendamiento.

Los costes correspondientes a la adquisición del vehículo han sido de 1.200 euros. La política de depreciación se basa en los km recorridos, siendo la estimación anual de unos 30.000 km.

Se pide:

1. Determinar si se trata de un arrendamiento operativo o financiero para la sociedad Arquilino, razonando debidamente sobre la existencia o no de activos y pasivos en el momento de llevarla a cabo, en función de las definiciones aportadas por el Marco Conceptual de la Contabilidad.
2. Con independencia de la solución adoptada en el apartado anterior, deberá proceder a:
  - 2.1. La contabilización de las operaciones del arrendamiento operativo que, en su caso, tendrían lugar a lo largo del ejercicio 2018 con el elemento, sabiendo que los km recorridos fueron, efectivamente, los 30.000 previstos.
  - 2.2. La contabilización de todas las operaciones del arrendamiento financiero que, en su caso, se producirían a lo largo del ejercicio 2018 (entre las que se incluyen tanto la adquisición del elemento como la cuota variable).

## Solución

Análisis de las condiciones del arrendamiento:

- Firma del contrato: 1 de enero de 2018.
- Cuota fija: 5.000 euros prepagables al inicio de los años 2018 a 2022: 5 años.
- Cuota variable: 0,1 euros/km pagadera a comienzos del año siguiente. Estimación 30.000 km/año.
- Opción de compra a 31 de diciembre de 2022: 3.000 euros. Poco probable su ejercicio.
- Valor razonable del vehículo a 1 de enero de 2018: 45.000 euros.
- Vida económica superior a 8 años.
- $i = 6\%$ .
- Costes de adquisición del vehículo: 1.200 euros.

## Apartado 1

La NRV 8.<sup>a</sup> del PGC determina:

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.

En el supuesto planteado se establece que «el cliente no suele ejercer, a tenor de la experiencia acumulada en operaciones anteriores», la opción de compra. De este modo, deberíamos calificar el arrendamiento como operativo.

## Apartado 2.1

1 de enero de 2018. Por el pago de la cuota fija:

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

31 de diciembre de 2018. Por el devengo del gasto por arrendamiento:

Cuota variable a pagar el 1 de enero de 2019:  $30.000 \text{ km} \times 0,1 = 3.000$  euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	8.000	
480	Gastos anticipados		5.000
4109	Acreedores facturas pendientes de recibir		3.000

El gasto por arrendamiento devengado en el ejercicio 2018 asciende a 8.000 euros, entre la cuota fija y la variable. La primera fue pagada el día 1 de enero de 2018, con lo que se cancela la cuenta de gastos anticipados. La cuota variable se pagará en el ejercicio 2019.

## Apartado 2.2

1 de enero de 2018

Al tratarse de un arrendamiento financiero, el arrendatario, en el momento inicial, registrará el elemento de transporte como un inmovilizado material, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador.

A estos efectos, se entiende por cuotas de carácter contingente aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que depende de la evolución futura de una variable. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo. Para el cálculo del valor actual se utilizará el tipo de interés implícito del contrato y si este no se puede determinar, el tipo de interés del arrendatario para operaciones similares.

De este modo, el elemento de transporte se valorará por el menor valor entre los dos siguientes:

- Valor actual de los pagos mínimos:  $5.000 \times a_{5,6\%} \times (1,06) + 3.000 \times (1,06)^{-5} = 24.567,30$  euros.

Al establecerse este supuesto hipotético hemos realizado la solución entendiendo que sí que sería probable ejercer la opción de compra, incluyéndola en los pagos mínimos.

- Valor razonable del vehículo a 1 de enero de 2018: 45.000 euros.

Cuadro de amortización:

Fecha	Interés	Pago	Amortización	Coste amortizado
01-01-2018	-	5.000	-5.000	19.567,30





Fecha	Interés	Pago	Amortización	Coste amortizado
▶				
01-01-2019	1.174,04	5.000	-3.825,96	15.741,34
01-01-2020	944,48	5.000	-4.055,52	11.685,82
01-01-2021	701,15	5.000	-4.298,85	7.386,96
01-01-2022	443,22	5.000	-4.556,78	2.830,18
31-12-2022	169,81	3.000	-2.830,18	-

Por el registro inicial y el pago de la cuota fija:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	24.567,30	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		3.825,96
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		15.741,34

31 de diciembre de 2018. Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.174,04	
528	Intereses a corto plazo de deudas		1.174,04

Por el devengo de la cuota variable a pagar el 1 de enero de 2019:  $30.000 \text{ km} \times 0,1 = 3.000$  euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	3.000	
4109	Acreedores facturas pendientes de recibir		3.000



Por la amortización del inmovilizado:

Establece el enunciado que la política de depreciación se basa en los km recorridos, estimando 30.000 km/año.

Km totales:  $30.000 \times 8 \text{ años} = 240.000 \text{ km}$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	3.070,91	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material [(24.567,30/240.000) × 30.000]		3.070,91

## Normas de publicación

La *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)* editada por el Centro de Estudios Financieros, SL, con ISSN 1138-9540 (en versión impresa) e ISSN-e: 2531-2138 (en versión electrónica), es una publicación dirigida a los estudiosos y profesionales de las materias conectadas con las áreas tributaria y contable del Derecho que pretende ser un medio al servicio de aquellos que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, desean ofrecer al lector su aportación doctrinal o profesional sobre temas controvertidos y de interés.

La *RCyT. CEF* tiene una periodicidad mensual e incluye estudios de naturaleza académica de las materias relacionadas con el objeto de la publicación: Contabilidad y Tributación. También incluye artículos que analizan las disposiciones normativas y resoluciones judiciales y doctrinales de actualidad tributaria y contable más relevantes. Asimismo, destina un espacio al análisis de cuestiones de controvertida aplicación práctica tributaria y contable.

Los contenidos de la revista en versión impresa están también disponibles en versión digital en la página web <[www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)>, vehículo de divulgación y a su vez instrumento que permite la difusión de aquellos estudios que por las limitaciones propias del soporte papel verían dificultada su publicación.

### Normas para el envío y presentación de originales

1. Los trabajos deberán ser originales e inéditos y se remitirán por correo electrónico a la dirección [revista@cef.es](mailto:revista@cef.es), identificándose el archivo con los apellidos del/de la autor/a del trabajo seguidos de un guión y de la abreviatura de la sección de la revista a la que se destina: EDT (estudios doctrinales tributarios), EDC (estudios doctrinales contables), AJDT (análisis jurisprudencial y doctrinal tributario), ADC (análisis doctrinal contable), EPT (estudios profesionales tributarios), EPC (estudios profesionales contables), CPT (caso práctico tributario) o CPC (caso práctico contable).

Los trabajos destinados a la sección «Estudios doctrinales» se presentarán anonimizados, indicándose en un archivo independiente los datos de autoría y, en su caso, de la financiación de la investigación.

2. Los trabajos (excepto los dirigidos a la sección «Análisis jurisprudencial y doctrinal») han de estar encabezados por:
  - Título en español e inglés.
  - Lista de palabras clave/descriptores (no menos de 2 ni más de 5), en español e inglés.
  - Extracto de no más de 20 líneas, en español e inglés.
  - Sumario (comenzando en página nueva), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...; tres dígitos: 1.1.1., 1.1.2...).

El análisis jurisprudencial y doctrinal ha de estar encabezado por:

- Título en español.
- Extracto de no más de 20 líneas en español.
- Estructura: 1. Supuesto de hecho, 2. Doctrina del tribunal, y 3. Comentario crítico (se trata de un análisis crítico y no descriptivo. Tiene que ser más del 60% del total), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...) en el caso de que fuera necesario.



3. La extensión de los artículos (incluyendo título, extracto, palabras clave y sumario), en formato Microsoft Word (Times New Roman, cuerpo 11 e interlineado 1,5 para el texto y cuerpo 10 e interlineado sencillo para las notas a pie de página), será la siguiente:
  - Estudios doctrinales tributarios o contables: mínimo 20 y máximo 35 páginas.
  - Análisis jurisprudencial y doctrinal tributario o contable: mínimo 5 y máximo 10 páginas.
  - Estudios profesionales tributarios o contables: máximo 25 páginas.
  - Casos prácticos: máximo 25 páginas.
4. Las notas se numerarán consecutivamente y su texto se recogerá a pie de página y no al final. Se evitarán las que sean simples referencias bibliográficas, en cuyo caso deberán ir integradas en el texto señalando entre paréntesis solo el apellido del autor, el año de publicación y, si procede, las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.). La mención completa se incluirá al final en las «Referencias bibliográficas».
5. Las citas de referencias legislativas o jurisprudenciales contendrán todos los datos necesarios para su adecuada localización y serán neutras. Se recomienda el empleo de la base de datos NormaCEF (<[www.normacef.es](http://www.normacef.es)>). Las citas textuales deberán incluirse entre comillas latinas («») y, al final de las mismas, entre paréntesis, solo el apellido del autor, el año de publicación y las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.) de las que se ha extraído dicho texto. No se utilizará letra cursiva para las citas. Las citas bibliográficas a lo largo del texto se harán citando al autor solo por el apellido, año de publicación y, si procede, las páginas (todo entre paréntesis y separado por comas). *Vid.* ejemplos de citas basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
6. Las referencias bibliográficas se limitarán a las que expresamente sustentan la investigación y son citadas en el trabajo. No ocuparán más de 3 páginas. Se situarán al final del artículo y se ajustarán a las normas APA (6.ª ed.). *Vid.* ejemplos de lista de referencias basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
7. Los criterios de edición que deben seguir los autores se encuentran detallados en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.

## Proceso editorial

- Recepción de artículos. Se acusará su recibo por la editorial, lo que no implicará su aceptación.
- Remisión de originales al Consejo de redacción. La editorial remitirá el trabajo al Consejo de redacción de la revista, que lo analizará y decidirá su aceptación, su admisión condicionada a la introducción de cambios por el/los autor/es o su rechazo. En cualquiera de los casos, la decisión adoptada será comunicada al/a los autor/es.
- Sistema de revisión por pares. El estudio enviado a evaluación será analizado por dos evaluadores externos, de forma confidencial y anónima (doble ciego), que emitirán un informe sobre la conveniencia o no de su publicación, que será tomado en consideración por el Consejo de redacción. El trabajo revisado que se considere que puede ser publicado condicionado a la inclusión de modificaciones deberá ser corregido y devuelto por los autores a la revista en el plazo máximo de 1 mes, tanto si se solicitan correcciones menores como mayores.
- Proceso editorial. En los trabajos de investigación, una vez finalizado el proceso de evaluación, se enviará al autor principal del trabajo la notificación de aceptación o rechazo para su publicación. Asimismo, le serán remitidas, si así se requiere editorialmente, las pruebas de imprenta de su trabajo para su examen y eventual corrección. Terminado el proceso y disponible el artículo, se le hará llegar por correo electrónico al autor.

CEF.-



TELEPRESENCIAL | ONLINE

## Cursos de formación a medida para empresas *(in company)*

**Nos adaptamos a las necesidades formativas de la empresa**

Escuchamos las necesidades formativas de pequeñas, medianas y grandes empresas para ofrecer una propuesta global a medida, trabajando en estrecha colaboración para que sus planes de formación alcancen la máxima calidad de la mano de los mejores profesionales. Adaptamos para ello los contenidos según sus necesidades específicas, atentos siempre a los horarios y ubicaciones geográficas que demanden.

### **Gestión de las bonificaciones ante la Fundación Estatal para la Formación en el Empleo (FUNDAE)**

La FUNDAE ofrece a las empresas la posibilidad de bonificar estos cursos para que su coste se reduzca considerablemente o, incluso, desaparezca, aprovechando el crédito para la formación de los trabajadores que todas las empresas tienen a lo largo del año.

Nuestros datos desde 1977



+ 3.000

Empresas han confiado la formación de sus empleados al Grupo Educativo CEF.- UDIMA.

+ 4.100

Cursos impartidos relacionados con todas las áreas de la empresa

+ 67.500

Profesionales formados

+ 74.000

Horas de formación impartidas por profesionales en contacto permanente con la empresa

Más información en [www.cef.es/empresas](http://www.cef.es/empresas)

Tu currículum no dice que  
**TE SACASTE  
EL GRADO  
MIENTRAS  
CUIDABAS  
A TU HIJO.**

En la UDIMA reconocemos tu esfuerzo. Por eso te ofrecemos una metodología online que encaja con tu ritmo de vida, sea cual sea.

**ERES MÁS DE LO QUE SE VE**  
udima.es

Nuestro equipo de profesionales hace de la UDIMA un lugar donde cumplir tus sueños y objetivos: profesores, tutores personales, asesores y personal de administración y servicios trabajan para que de lo único que tengas que preocuparte sea de estudiar.

## GRADOS OFICIALES

### Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Ingeniería de Organización Industrial • Ingeniería de Tecnologías y Servicios de Telecomunicación • Ingeniería Informática

### Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Magisterio de Educación Infantil • Magisterio de Educación Primaria • Psicología (rama Ciencias de la Salud)

### Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Administración y Dirección de Empresas • Economía • Empresas y Actividades Turísticas • Marketing

### Facultad de Ciencias Jurídicas

Ciencias del Trabajo, Relaciones Laborales y Recursos Humanos • Criminología • Derecho

### Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

## MÁSTERES OFICIALES

### Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

### Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Enseñanza del Español como Lengua Extranjera • Formación del Profesorado de Educación Secundaria • Gestión Sanitaria • Psicología General Sanitaria • Psicopedagogía • Tecnología Educativa

### Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Auditoría de Cuentas • Banca y Asesoría Financiera • Dirección Comercial y Marketing • Dirección de Empresas (MBA) • Dirección de Empresas Hoteleras • Dirección de Negocios Internacionales • Dirección Económico-Financiera • Dirección y Gestión Contable • Marketing Digital y Redes Sociales

### Facultad de Ciencias Jurídicas

Análisis e Investigación Criminal • Asesoría de Empresas • Asesoría Fiscal • Asesoría Jurídico-Laboral • Dirección y Gestión de Recursos Humanos • Gestión Integrada de Prevención, Calidad y Medio Ambiente • Práctica de la Abogacía • Prevención de Riesgos Laborales

### Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Interuniversitario en Unión Europea y China • Mercado del Arte • Seguridad, Defensa y Geoestrategia • Sociedad y Relaciones de Poder en el Mundo Premoderno

## TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADO

(Consultar en [www.udima.es](http://www.udima.es))