

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 430 | Enero 2019

ISSN: 1138-9540

Restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA

Antonio Longás Lafuente

Tributación del arrendamiento colaborativo

Luis Miguel Muleiro Parada y Jaime Aneiros Pereira

La desaparición de la parafiscalidad

Rosa Litago Lledó

La estimación por referencia a los registros oficiales de carácter fiscal

Antía García Fernández



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 430 | Enero 2019

Directora editorial

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

Consejo de redacción

Director	Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos
Subdirectora (tributación)	María Luisa González-Cuéllar Serrano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III
Subdirector (contabilidad)	Salvador Marín Hernández. Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Murcia

Coordinadoras

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

Consejo asesor

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

Edita

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

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 MADRID
Tel. 914 444 920
Correo electrónico: info@cef.es

Suscripción anual (2019) (11 números) 157 €

Solicitud de números sueltos (cada volumen)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

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

Edita

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

Imprime

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

Indexada en



© 2019 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

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

Sumario

Tributación

Estudios

Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula *standstill* 5-42

The restrictions to input VAT deduction based on article 96.one of VAT Law and its adjustment to Directive 2006/112/CE: the standstill clause

Antonio Longás Lafuente

La tributación de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas a través de plataformas virtuales 43-74

Taxation of peer-to-peer accommodation rentals using collaborative platforms

Luis Miguel Muleiro Parada y Jaime Aneiros Pereira

La desaparición legal de la parafiscalidad: Análisis de la nueva disposición adicional 1.ª de la LGT conforme al artículo 31 de la CE 75-110

The legal disappearance of the «parafiscal» taxes: Analysis of the new additional disposal 1.ª LGT according to the article 31 CE

Rosa Litago Lledó

Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores 111-134

Analysis of the estimation by reference to the values that appear in official fiscal records as a mean of verification of values

Antía García Fernández

Análisis doctrinal y jurisprudencial

Los hospitales universitarios no pueden entenderse directamente afectos a los servicios educativos con el objeto de disfrutar de la exención del IBI (Análisis de la STS de 26 de junio de 2018, rec. núm. 1689/2017) 135-142

Neus Teixidor Martínez

El IVA en la labor investigadora de las universidades públicas (Análisis de la RTEAC de 25 de septiembre de 2018, RG 5879/2014) 143-150

José Pedreira Menéndez

Casos prácticos

- @ Supuestos prácticos sobre conflicto en la aplicación de la norma y sobre enajenación de bienes embargados: subasta 151-152
Carlos Javier Lacorte Sentenach

Contabilidad

Estudios

- La contabilidad de los corrales de comedias de Madrid 153-182
The accounting of the old theatres of Madrid
Félix Núñez Caballero

Casos prácticos

- @ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (turno libre) 183-184
Anna Ayats Vilanova

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

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

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

Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula *standstill*

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

En el apartado primero del artículo 96 de la LIVA se recogen las exclusiones del derecho a la deducción, de forma que el sujeto pasivo no puede deducir las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos señalados en el precepto, salvo que se encuentre en alguna de las circunstancias previstas en el apartado segundo.

Una de las reglas básicas en las que se sustenta el IVA, fruto del principio de neutralidad que preside el impuesto, es el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que resulten afectas a aquellas operaciones gravadas generadoras del derecho a deducir que realice el sujeto pasivo. No obstante, la propia Directiva IVA prevé que el Consejo establezca unas excepciones a este derecho y, en tanto no se regulen expresamente en aquella norma, permitió a los Estados miembros el mantenimiento de aquellas exclusiones que se recogiesen en su normativa interna con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva (1 de enero de 1978) o de la fecha de adhesión en el caso de que el Estado miembro hubiese entrado en la Unión Europea con posterioridad a la misma.

España se encuentra en este segundo grupo y, como se ha expuesto, recoge unas excepciones al derecho a la deducción desde la misma fecha en que entró en vigor una normativa reguladora del IVA, coincidente con la de su adhesión a la Unión Europea.

En este estudio se plantea la adecuación de la regla española a la normativa europea, así como los efectos que en su caso tendría para los sujetos pasivos del impuesto, considerando tanto la doctrina del TJUE, como la jurisprudencia nacional y la doctrina del TEAC y de la DGT.

Palabras clave: IVA; deducciones; limitaciones; cláusula *standstill*.

Fecha de entrada: 13-11-2018 / Fecha de aceptación: 05-12-2018 / Fecha de revisión: 10-12-2018

Cómo citar: Longás Lafuente, A. (2019). Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula *standstill*. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 430, 5-42.

The restrictions to input VAT deduction based on article 96.one of VAT Law and its adjustment to Directive 2006/112/CE: the *standstill* clause

Antonio Longás Lafuente

Abstract

Section one of article 96 of VAT Law covers the exclusions to input VAT deduction, setting forth the taxpayer cannot deduct input VAT borne on certain acquisitions of goods and services unless certain circumstances included in section two apply.

One of the basic pillars of VAT, arising from the neutrality principle which governs the tax, is the right to deduct input VAT insofar it is connected with those transactions where output VAT is charged and the taxpayer has a full deduction right. However, the VAT Directive itself provides that the EU Council may establish certain exceptions to this right and, so long as they are not specifically regulated therein, it is permitted that member States maintain the same exclusions existing before the Sixth Directive came into effect (January 1st 1978) or the joining date of the member State, provided it occurred at a later date.

Spain belongs to the second group and, as it has been said, it lays down some exceptions to the right to deduct input VAT as of the same date where the VAT statutory rules came into effect, coinciding with the same joining date to the EU.

This paper analyses the suitability of the Spanish provisions to the European rules together with the effects it may have on taxpayers considering the Court of Justice of the European Communities doctrine, domestic case-law and both TEAC and DGT doctrine.

Keywords: VAT; deduction; limitations; *standstill* clause.

Citation: Longás Lafuente, A. (2019). Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula *standstill*. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 5-42.

Sumario

1. La cláusula *standstill* en la Directiva 2006/112/CE reguladora del IVA
 - 1.1. El derecho a la deducción y el principio de afectación
 - 1.2. Evolución normativa de la cláusula *standstill* en el derecho europeo en relación con el IVA
2. La interpretación de la cláusula *standstill* por el TJUE
3. Exclusiones del derecho a deducir en el territorio de aplicación del impuesto español. Normativa, doctrina y jurisprudencia
 - 3.1. Normativa española
 - 3.2. Doctrina de la DGT
 - 3.3. Doctrina del TEAC
 - 3.4. Jurisprudencia del TS
 - 3.5. La jurisprudencia de la AN y de los TSJ
4. Examen de la adecuación de la norma española a la Directiva 2006/112/CE
 - 4.1. Finalidad del artículo 96.uno de la LIVA y planteamiento de la cuestión
 - 4.2. La jurisprudencia del TS en relación con la adecuación de la norma española a la europea
 - 4.3. Sobre la inadecuación de la norma española con el artículo 176 de la Directiva IVA
 - 4.4. Efectos de la consideración de la inadecuada transposición de la Directiva IVA al ordenamiento interno

Referencias bibliográficas

1. La cláusula *standstill* en la Directiva 2006/112/CE reguladora del IVA

1.1. El derecho a la deducción y el principio de afectación

El régimen o mecanismo de deducciones establecido en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del impuesto devengado en el marco de todas sus actividades económicas sujetas; garantizándose así la neutralidad con respecto a la carga fiscal de aquellas actividades, con independencia de los fines que se tengan o de los resultados obtenidos por el empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto¹, lo que supone, como pone de manifiesto García Novoa (2012, p. 34), que la deducción constituye el instrumento básico que otorga al impuesto su verdadera materia imponible al plasmarse así el principio de neutralidad.

No obstante, esta idea general precisa de una primera limitación pues no toda actividad permite la deducibilidad del impuesto soportado. Así, si bien la mecánica impositiva establecida en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA) conlleva que las cuotas soportadas por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos, lo que implica que dicha deducción esté en función de la percepción de los impuestos repercutidos; ello solo será posible cuando el sujeto pasivo utilice los bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones que generen el derecho a deducir, de forma que cuando los afecte a operaciones exentas (con exención limitada) o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto, no podrá percibirse el impuesto repercutido por dichas operaciones, pero tampoco puede deducirse el impuesto soportado.

De esta forma, puede señalarse que el derecho a deducir establecido en los artículos 167 a 172 de la Directiva IVA forma parte del mecanismo del impuesto y, en principio, no puede limitarse por razón de la actividad, más allá de lo que se acaba de exponer, pudiendo ejercitarse inmediatamente, ya que este derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. No estaría de más, por ello, que nuestro legislador interno recogiese una mención directa a estos principios, cuando menos en la exposición de motivos de la norma reguladora del IVA, aun cuando como propugnan Bastida Peydro y Celaya Acordarrementería (2016, p. 161) este principio general en que consiste el derecho a deducir que tiene por

¹ Estamos ante una reflexión reiterada constantemente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), como así lo ha hecho en la reciente Sentencia de 18 de octubre de 2018, asunto C-153/17, Volkswagen Financial Services (UK) (NFJ071640).

objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado y el hecho de que las disposiciones de la Directiva IVA es suficientemente preciso y con efecto directo, por lo que debería ser recogido en nuestra norma interna a fin de «aclarar que el derecho de deducción no debe ser objeto de más limitaciones que las expresamente contempladas» en la propia Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (LIVA).

De lo expuesto puede concluirse, ya que el derecho a la deducción queda acotado por dos parámetros esenciales, al margen de los requisitos subjetivos, objetivos, materiales, formales y temporales que delimitan el derecho: para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario, por una parte, que sea «sujeto pasivo» en el sentido de la Directiva IVA (parámetro subjetivo) y, por otra, se requiere que los bienes y los servicios de que se trate se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas que generen el derecho a la deducción (principio de afectación)².

Este principio de afectación resulta ser esencial en el sistema IVA, y nuestro legislador nacional así lo reconoce en el título VIII de la LIVA, donde lo recoge de manera reiterada en su capítulo primero, de forma que el derecho a la deducción solo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones generadoras de este derecho, delimitadas en el artículo 94.uno. Es más, nos recuerda el legislador que no pueden ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales comprendidas en el ámbito objetivo del impuesto, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades (art. 93.cuatro LIVA).

Con excesivo celo, nuestro legislador nacional recogió este principio en nuestra norma interna llevándolo a cotas más limitadoras que las de la Directiva IVA, al exigir una afectación «directa y exclusiva» en el artículo 95.uno de la LIVA que no se ajusta a la norma europea, como ha puesto de manifiesto Longás Lafuente (2009, pp. 128-130), que ya ha sido rebajada para los denominados «entes duales» en el artículo 93.cinco, pero que se sigue manteniendo para el resto de sujetos pasivos, si bien tanto la Dirección General de Tributos (DGT) como el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) vienen sustentando una interpretación más benigna y acorde con la Directiva IVA, que expondrá posteriormente, dado

² Muy numerosa es la jurisprudencia del TJUE sobre estos extremos que se acaban de apuntar. Basta una lectura de las Sentencias de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, Lennartz (NFJ001287); de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, INZO (NFJ005253); de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, Ghent Coal Terminal (NFJ005928); de 15 de diciembre de 2005, asunto C-63/04, Centralan Property (NFJ021355); de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (NFJ021960); de 22 de junio de 2016, asunto C-267/15, Gemeente Woerden (NFJ062974); de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone (NFJ063399); de 15 de septiembre de 2016, asunto C-518/14, Senatex (NFJ063660); de 28 de febrero de 2018, asunto C-672/16, Imofloresmira-Investmentos Inmobiliários (NFJ069665); de 21 de marzo de 2018, asunto C-533/16, Volkswagen (NFJ069839); y de 27 de junio de 2018, asunto C-364/17, Varna Holidéis (NFJ070755).

que el artículo 168 de la Directiva IVA³ resulta ser un precepto invocable por los ciudadanos cuando el legislador nacional ha realizado una transposición incorrecta de la norma europea.

Ahora bien, siempre ha sido polémica la deducibilidad de las cuotas soportadas por gastos que no tienen un carácter estrictamente empresarial o profesional, como los de recreo o representación, dada la dificultad que se plantea para acreditar por el sujeto pasivo y para controlar por la Administración tributaria su vinculación a la actividad económica, esto es, surge el problema de fijar el ámbito objetivo de este principio de afectación en relación con este tipo de gastos y el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, teniendo en cuenta además que, las cláusulas de *standstill* en el ámbito del IVA incluso han sido consideradas contrarias a la naturaleza del impuesto al afectar al principio de neutralidad que lo preside, como ha sido puesto de manifiesto por Macarro Osuna (2016, pp. 89 y 90).

1.2. Evolución normativa de la cláusula *standstill* en el derecho europeo en relación con el IVA

La Primera Directiva en materia de IVA⁴, que obligaba a los Estados miembros a promulgar las normas reguladoras del nuevo impuesto en su territorio antes del 1 de enero de 1970 (fecha en la que entraría en vigor el sistema común del IVA), se limitó a establecer el principio básico de neutralidad sobre el que pivotaría la regulación normativa posterior, pero a pesar de su breve contenido comprendía ya en su sistema la vinculación del gasto soportado con la actividad realizada por el empresario o profesional. Así el sistema del IVA se fijaba alrededor de un principio que consistía en aplicar un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio, sea cual fuese el número de transacciones. Lo importante, a los efectos que se examina, es que en cada transacción el impuesto sería exigible sobre el valor añadido, que se conformaba detrayendo del impuesto liquidado sobre el precio del bien o servicio realizado la deducción del importe de «las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio», de forma que quedaban al margen de esta deducción aquellos costes que no se integraban «directamente» en el precio.

Es la Segunda Directiva⁵ la que desarrolla las líneas básicas anteriores fijando en su artículo 11 los principios que rigen en materia de deducción del impuesto y, además de de-

³ En este precepto de la directiva se delimita el principio de afectación de forma que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas», sin exigir, por tanto, la vinculación «exclusiva» que requiere el precepto nacional.

⁴ Primera Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

⁵ Segunda Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modali-

limitar positiva y negativamente este derecho⁶, permitía excluir expresamente del derecho a la deducción determinados bienes y servicios, en especial aquellos susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal⁷.

Con la Tercera Directiva⁸ la fecha del 1 de enero de 1970 prevista para la entrada en vigor del sistema común en los distintos Estados miembros, se reemplazó por la del 1 de enero de 1972, dado que dos Estados miembros no se hallaban en condiciones de aplicar el IVA en la fecha prevista.

A partir del momento en que los Estados miembros aplicaron el nuevo impuesto, la situación generada por la cláusula limitativa del derecho a la deducción citada conllevó que la normativa interna de los Estados miembros recogiese distintas excepciones al derecho a la deducción⁹.

La Sexta Directiva¹⁰ vino a resolver numerosas cuestiones que se habían planteado con la introducción en el ámbito territorial comunitario del IVA y se estableció con esta directiva una regulación exhaustiva del impuesto que obligó a los Estados miembros a adoptar importantes medidas legales, reglamentarias y administrativas necesarias para que su régimen impositivo adaptado entrase en vigor en el más breve plazo posible y, a más tardar, el 1 de enero de 1979, ajustándose a la nueva norma.

No obstante, en materia de deducciones no se produjo el consenso necesario para establecer los gastos cuyas cuotas soportadas no podían deducirse, conforme se había estable-

dades de aplicación del sistema común del IVA. En ella se exige a los Estados miembros la implantación, conforme a un sistema común que se define en la directiva, de un impuesto sobre el volumen de negocios denominado «IVA».

⁶ Se establece que «no serán deducibles las cuotas del IVA que hayan gravado bienes y servicios utilizados para efectuar operaciones no sometidas al impuesto o exentas del mismo».

⁷ Apartado 4 del artículo 11.

⁸ Tercera Directiva del Consejo de 9 de diciembre de 1969 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del IVA en los Estados miembros.

⁹ Era el caso, por ejemplo, de Francia, que en el artículo 237 del anexo II del Code Général des Impôts (entró en vigor el 27 de julio de 1967) preveía que no conllevarían el derecho a deducción «los vehículos y máquinas, cualquiera que sea su naturaleza, concebidos para transportar personas o de uso mixto que constituyan un activo fijo o, en el caso contrario, que no estén destinados a su reventa en estado nuevo», si bien la Documentation Administrative de Base de la Administración Tributaria Francesa (Série 3 C A, división D, feuillets 1532 y 1533) precisaba este límite al derecho a la deducción.

¹⁰ Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del IVA: base imponible uniforme.

cido en la Tercera Directiva y, por ello, se introduce un apartado 6 en el artículo 17 (regulador del derecho a la deducción) para prever la necesidad de regular esta materia.

Conforme a este precepto se encomendaba al Consejo (a propuesta de la Comisión y por unanimidad) para que en el plazo de cuatro años determinase los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del IVA. No obstante, se fijaba parcialmente el perímetro objetivo de esta limitación pues se estableció que del «derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación».

La situación creada por las primeras directivas y el desarrollo normativo nacional que conllevó a los Estados miembros a recoger excepciones al derecho a la deducción, llevó al legislador comunitario a establecer una cláusula *standstill* en el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17, no exenta de polémica y necesitada de interpretación por el TJUE: «Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente directiva».

La necesaria unanimidad que requería la norma comunitaria hizo que no se cumpliera el compromiso adquirido en la Sexta Directiva en el plazo marcado, por lo que el precepto anterior fue objeto de traspaso al artículo 176 de la Directiva IVA de 2006 en análogas condiciones, si bien ya no se fija plazo alguno para que el Consejo determine los gastos; con el riesgo de perpetuar un problema que afecta a la necesaria armonización del impuesto en el ámbito territorial de la Unión.

Respecto de la cláusula *standstill*, en la Directiva IVA se permite mantener por los Estados miembros las exclusiones previstas por su legislación nacional «a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de adhesión», precisando así las fechas a tener en cuenta para concretar el ámbito objetivo de las exclusiones que cada Estado miembro podía establecer en su normativa interna.

De ahí surge, por tanto, la cuestión de la adecuación de la norma española con la directiva y la interpretación que debe efectuarse de nuestro precepto interno de acuerdo con la norma europea, dado que España entra en la Unión Europea el 1 de enero de 1986, sin que con anterioridad hubiese en nuestro Estado un impuesto sobre el consumo análogo al vigente a partir de dicha fecha y, por tanto, sin que existiesen con anterioridad exclusiones a un derecho de deducción que, como tal, no estaba comprendido en el esquema liquidatorio de los impuestos indirectos a los que sustituyó el IVA.

Debe añadirse, para completar este repaso a la normativa europea, que todavía no se ha llegado a un acuerdo en el seno de la Unión a fin de establecer estas restricciones al derecho a la deducción, a pesar de diversos intentos, el último a través de una propuesta

de directiva que no llegó a término¹¹. No obstante la Comisión Europea (2010, pp. 13 y 14) en documentos posteriores sigue manteniendo que «se requieren limitaciones del derecho a deducir cuando los bienes o servicios también se emplean para fines no profesionales (principalmente el consumo privado)», considerando que restricciones a tanto alzado pueden tener este problema cuando es difícil o resulta muy complejo delimitar cuando se utilizan para fines empresariales y no empresariales.

2. La interpretación de la cláusula *standstill* por el TJUE

No cabe duda, y así lo reconoce reiteradamente el TJUE, que el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA contiene una cláusula *standstill*.

Del conjunto de la jurisprudencia en la que se ha examinado esta cláusula pueden extraerse las consideraciones en orden a determinar las condiciones que rigen su aplicación¹².

En cuanto a su delimitación conceptual y finalidad u objetivo:

- Parte el TJUE del principio general que preside el derecho a la deducción en el IVA. En este sentido, el artículo 168 de la Directiva IVA enuncia en términos explícitos y precisos el principio de la deducción de los importes facturados en concepto de IVA por los bienes entregados o los servicios prestados al sujeto pasivo, en la medida en que tales bienes o servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas (principio de afectación).

¹¹ COM(2004)728 final, de 29 de octubre de 2003, Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE a fin de simplificar las obligaciones en lo que respecta al IVA. En ella se preveía un nuevo artículo 17 bis que regula expresamente las restricciones del derecho a la deducción. Su consulta puede hacerse en la siguiente página web: <[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004PC0728\(01\)&qid=1544274162292&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004PC0728(01)&qid=1544274162292&from=ES)>.

¹² Sentencias de 18 de junio de 1998, asunto C-43/96, Comisión/Francia (NFJ006437); de 5 de octubre de 1999, asunto C-305/97, Royscot y otros (NFJ008464); de 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Amparfrance (NFJ009629); de 14 de junio de 2001, asunto C-345/99, Comisión/Francia (NFJ010682); de 14 de junio de 2001, asunto C-40/00, Comisión/Francia (NFJ010681); de 8 de enero de 2002, asunto C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH (NFJ064208); de 11 de septiembre de 2003, asunto C-155/01, Cookies Word (NFJ014939); de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (NFJ021960); de 11 de diciembre de 2008, asunto C-371/07, Danfoss y AstraZeneca (NFJ031284); de 22 de diciembre de 2008, asunto C-414/07, Magoora (NFJ031364); de 23 de abril de 2009, asunto C-460/07, Sandra Puffer (NFJ032426); de 23 de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (NFJ032521); de 15 de abril de 2010, asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09, X Holding BV y Oracle Nederland BV (NFJ037842); de 30 de septiembre de 2010, asunto C-395/09, Oasis East (NFJ040130); de 22 de diciembre de 2010, asunto C-438/08, Dankowski (NCJ063656); de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, Eon Aset Menidjunt (NFJ045785); y de 18 de julio de 2013, asunto C-124/12, AES-3C Maritza East 1 Eood (NFJ051475).

- Así, la Directiva IVA se opone a una normativa nacional que tiene como consecuencia privar a un sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA soportado que haya gravado los gastos respecto de los que cabe considerar que mantienen una relación directa e inmediata con los gastos generales vinculados a la actividad económica de dicho sujeto pasivo en su conjunto.
- Dado que las limitaciones del derecho a deducir y, por consiguiente, de las regularizaciones de las deducciones deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, solo se permiten excepciones en los gastos previstos expresamente por la Directiva IVA y, en este sentido, el principio general anterior está sujeto a la excepción que figura en el artículo 176 dado que toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal.
- Este precepto, en su párrafo segundo, recoge una «cláusula de congelación» o de *standstill* que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva a 1 de enero de 1979.
- El objetivo de dicha disposición es permitir que los Estados miembros mantengan su legislación nacional en materia de exclusión del derecho a deducción efectivamente aplicada por sus autoridades públicas en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA; y prevé, para los Estados que se adhieren a la Unión, el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la fecha de su adhesión. Todo ello, hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA.

La segunda cuestión que delimita el TJUE es el alcance que esta cláusula tiene para los Estados miembros:

- Como se acaba de apuntar, el Consejo determinará los gastos que no conllevan el derecho a la deducción del IVA, si bien en la Directiva IVA, respecto de la Sexta Directiva se ha añadido la frase «del derecho a la deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional» (tales como los de lujo, recreo o representación). De ella se deduce que las normas cuya aprobación se requiere del Consejo no se limitan, *a priori*, a los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional.
- Dado que el Consejo no ha adoptado ninguna de las propuestas que ha presentado la Comisión, los Estados miembros pueden mantener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA hasta que el legislador comunitario establezca un régimen comunitario que regule las exclusiones y realice de esa forma la armonización progresiva de las legislaciones nacional en materia de IVA. Por tanto, el derecho europeo no prevé en la actualidad ninguna disposición que enumere los gastos excluidos del derecho a deducción del IVA.

- Ello nos lleva a determinar las facultades que tienen los Estados miembros en desarrollo de la cláusula *standstill*. En este sentido, la disposición autoriza a los Estados miembros a mantener normas nacionales que excluyan el derecho a la deducción del IVA.
- Esta facultad concedida a los Estados miembros exige que estos últimos definan suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes y servicios excluidos del derecho a deducción para garantizar que dicha facultad no sirva para establecer exclusiones generales de dicho régimen.

En relación con los Estados miembros a fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, el TJUE mantiene:

- La cláusula permite, en definitiva, que un Estado miembro mantenga un régimen nacional existente antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva. Presupone que las exclusiones que los Estados miembros pueden mantener con arreglo a la misma respetaban la Segunda Directiva (anterior a la Sexta Directiva).
- Esta disposición no concedió a los Estados miembros una facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del régimen del derecho a deducción vaciando de esta forma de contenido el régimen establecido en el artículo 11.1 de la Segunda Directiva (actual art. 168 de la Directiva IVA). Por ello, la cláusula no autoriza a los Estados miembros a mantener una norma que excluye con carácter general del régimen de deducciones todos los bienes del sujeto pasivo en la medida en que se utilicen para sus necesidades privadas¹³.
- Esta facultad conferida a los Estados miembros no se aplica más que al mantenimiento de las exclusiones de la deducción por lo que atañe a categorías de gastos definidas por referencia a la naturaleza del bien o del servicio adquirido y no por referencia al destino que se le haya dado o a las modalidades de dicho destino.
- Un análisis de la génesis de la cláusula pone de manifiesto que la facultad conferida a los Estados miembros no se aplica más que al mantenimiento de las exclusiones de la deducción por lo que atañe a categorías de gastos definidas por referencia a la naturaleza del bien o del servicio adquirido y no por referencia al destino que se le haya dado o a las modalidades de dicho destino.
- En definitiva, las exclusiones amparadas por esta cláusula son las siguientes: los gastos que ya estaban excluidos del derecho a la deducción del IVA con arreglo

¹³ El artículo 17.6 de la Sexta Directiva, precedente del actual artículo 176 de la Directiva IVA, presupone que las exclusiones que pueden mantener los Estados miembros de conformidad con esta disposición eran legales en virtud de la Segunda Directiva. Esta última disposición, en su artículo 11.4 no concedió a los Estados miembros una facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del derecho a deducción.

a la normativa nacional antes de la entrada en vigor de la Directiva IVA, quedan amparados por la cláusula de *standstill*.

¿Qué medidas pueden adoptar los Estados miembros a partir de la entrada en vigor de la cláusula en la Sexta Directiva? A ello da respuesta el TJUE señalando:

- Toda medida nacional aprobada con posterioridad a una fecha así determinada (entrada en vigor de la Sexta Directiva, o entrada del Estado miembro en la Unión Europea si es posterior) no queda automáticamente excluida, por ese único motivo, de la cláusula de excepción. Esta cláusula no permite que un nuevo Estado miembro modifique su legislación interna con ocasión de su adhesión a la Unión Europea en un sentido que suponga alejar dicha legislación de los objetivos de la Directiva IVA, pues una modificación en este sentido sería contraria al espíritu mismo de esta cláusula.
- En la medida en que, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de las exclusiones existentes, acercándose de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva, debe considerarse que dicha normativa está amparada por la excepción. Una disposición que sea esencialmente idéntica a la legislación anterior o que se limite a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los derechos y libertades comunitarios que figure en la legislación anterior está cubierta por la excepción. En cambio, una normativa que se base en una lógica diferente de la del derecho anterior y establezca procedimientos nuevos no puede asimilarse a la normativa existente en la fecha determinada. En cambio, una normativa nacional de un Estado miembro no constituye una excepción permitida por el precepto si tiene como consecuencia, tras la adhesión de dicho Estado miembro, ampliar el ámbito de aplicación de las exclusiones existentes efectivamente, alejándose de este modo del objetivo de la directiva.
- Por el contrario, una normativa nacional no constituye una excepción permitida por esta cláusula, e infringe el principio general del derecho a la deducción si tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de la directiva. Lo mismo cabe decir de cualquier modificación posterior a la entrada en vigor de la Sexta Directiva que amplíe el ámbito de las exclusiones aplicables inmediatamente antes de la citada modificación. No se puede admitir una normativa nacional que tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de esta.

Varios son los términos que han exigido de una precisión interpretativa por parte del TJUE:

- Así, en primer lugar, la expresión «todas las exclusiones» (el precepto señala que los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legisla-

ción en el momento de la entrada en vigor de la Directiva IVA) comprende aquellos gastos que tengan un carácter estrictamente profesional. Por lo tanto, dicha disposición autoriza a los Estados miembros a mantener unas normas nacionales que excluyan el derecho a la deducción no solamente del IVA correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo, sino también del correspondiente a los vehículos de motor que, en un caso concreto, no puedan ser utilizados para la satisfacción de necesidades privadas.

- En segundo lugar, la expresión «legislación nacional» no se refiere únicamente a los actos legislativos propiamente dichos, sino también a los actos administrativos así como a la práctica administrativa de las autoridades públicas del Estado miembro en cuestión; y este concepto de «legislación nacional» se refiere al régimen de deducción del IVA existente y efectivamente aplicado en el momento de la entrada en vigor de la directiva.

Debe examinarse, además, qué ocurre con los Estados miembros que entraron en la Unión Europea con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, como es el caso de España:

- En estos casos, habrá de estarse al momento de su adhesión a la Unión Europea. Esa será la fecha pertinente a efectos de la aplicación de la cláusula *standstill*. El artículo 176 no puede ser objeto de una interpretación diferente según que el Estado miembro de que se trate se haya adherido a la Unión antes del 1 de enero de 1979 o lo haya hecho con posterioridad.
- Ante la observación de que la redacción del artículo 176 establece una distinción entre aquellos Estados miembros que se adhirieron a la Unión con anterioridad al 1 de enero de 1979 y aquellos otros cuya adhesión fue posterior a dicha fecha, el TJUE señala que basta con poner de relieve que tal diferencia no tiene otra finalidad que determinar la fecha con anterioridad a la cual debían estar previstos en la legislación nacional los gastos que no daban derecho a la deducción del IVA.
- Una normativa que se base en una lógica diferente de la del derecho anterior y establezca procedimientos nuevos no puede asimilarse a la normativa existente en la fecha determinada. Aun cuando no pueda excluirse que garanticen resultados en esencia idénticos, las legislaciones antigua y nueva se basan en una lógica diferente y han establecido procedimientos diferentes, de modo que la nueva legislación no puede asimilarse a la legislación existente en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva en el Estado miembro que entró después (así lo ha señalado el TJUE cuando analiza el caso de Austria que entra en la Unión Europea el 1 de enero de 1995).
- La derogación, en la fecha de adhesión de un Estado miembro, de disposiciones internas y su sustitución, en esa misma fecha, por otras disposiciones internas no permite considerar, en sí, que el Estado miembro ha infringido el precepto,

siempre que, sin embargo, dicha sustitución no haya tenido la consecuencia de ampliar, a partir de la referida fecha, las exclusiones nacionales anteriores.

- De esta forma, la excepción que supone la cláusula no se aplica a una disposición nacional que modifica una legislación vigente en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, que se basa en una lógica diferente de la de la legislación anterior y que establece procedimientos nuevos. A este respecto, es irrelevante que el legislador nacional haya realizado la modificación de la legislación nacional anterior basándose en una interpretación exacta o errónea del derecho comunitario.
- La cláusula *standstill* no pretende permitir que un nuevo Estado miembro modifique su legislación interna con ocasión de su adhesión a la Unión Europea en un sentido que suponga alejar dicha legislación de los objetivos de la Sexta Directiva, pues una modificación en ese sentido sería contraria al espíritu de esta cláusula.
- El hecho de derogar unas disposiciones internas en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva en el ordenamiento jurídico nacional de que se trate y sustituirlas en esa misma fecha por otras disposiciones internas no permite presumir que el Estado miembro de que se trate ha renunciado a aplicar exclusiones al derecho a deducir el IVA soportado. En sí misma, tal modificación legislativa tampoco permite concluir que se ha vulnerado el artículo 176, párrafo 2.º, a condición, no obstante, de que dicha modificación no haya supuesto ampliar, a partir de dicha fecha, las exclusiones nacionales anteriores (así lo señala el TJUE, por ejemplo, respecto de Polonia, que entró en la Unión Europea el 8 de enero de 1993, y la cuestión planteada era si el precepto se opone a que un Estado miembro derogue en su totalidad, a partir de la fecha de entrada en vigor en su territorio de dicha directiva, las disposiciones nacionales relativas a las limitaciones del derecho a deducir el IVA soportado en las compras de carburante destinado a vehículos utilizados para una actividad sujeta al impuesto, sustituyéndolas por unas disposiciones que establezcan nuevos criterios en esa materia).
- El artículo 176, párrafo 2.º, contiene una cláusula de *standstill* que prevé, para los Estados que se adhieren a la Unión Europea, el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA; aun cuando esta cláusula no permite que un nuevo Estado miembro modifique su legislación interna con ocasión de su adhesión a la Unión Europea en un sentido que suponga alejar dicha legislación de los objetivos de dicha directiva.

Finalmente debe hacerse referencia a tres aspectos esenciales, cómo debe interpretarse esta cláusula *standstill*, si puede ser invocada por los ciudadanos, y a quién corresponde su aplicación.

Para el TJUE al tratarse de un régimen que establece una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA que tiene por objeto garantizar la neutralidad del impuesto, este régimen excepcional ha de interpretarse estrictamente (restrictivamente).

Así, no puede considerarse que esta disposición autorice a un Estado miembro a mantener una restricción del derecho a la deducción del IVA que pueda aplicarse de manera general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes o servicios, con independencia de su naturaleza o de su objeto, aun cuando sea anterior.

Tal interpretación se impone también si se tiene en cuenta la trayectoria histórica de esta disposición, que traduce una voluntad continua del legislador comunitario de autorizar únicamente la exclusión de determinados bienes o servicios del régimen de deducción, y no exclusiones generales de dicho régimen.

Ante la cuestión planteada de si un sujeto pasivo puede invocar la aplicación del artículo 168 frente a una normativa nacional que limita el derecho a la deducción del IVA de una manera no compatible con este precepto así como con el artículo 176, el TJUE advierte que el principio general del derecho a la deducción consagrado en el artículo 168 confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición. A no ser que se haya establecido una exclusión del régimen de deducciones de conformidad con la directiva, las autoridades nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA. El sujeto pasivo al que se haya aplicado tal medida debe, pues, poder recalcular su deuda de IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 168, en la medida en que se hayan utilizado los bienes y servicios para las necesidades de operaciones gravadas. Este precepto confiere a los sujetos pasivos derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición.

Por último, incumbe a los órganos jurisdiccionales la interpretación de la legislación nacional a efectos de determinar su contenido en el momento de la adhesión de un nuevo Estado miembro a la Unión Europea y de establecer si dicha legislación ha tenido como consecuencia, con posterioridad a dicha adhesión, una ampliación del ámbito de aplicación de las exclusiones existentes.

3. Exclusiones del derecho a deducir en el territorio de aplicación del impuesto español. Normativa, doctrina y jurisprudencia

3.1. Normativa española

La norma interna española recoge unas limitaciones específicas al derecho a deducir, que hacen referencia a concretas categorías de bienes y de servicios. Conllevan estas restricciones que el sujeto pasivo en ningún caso, genere o no genere el derecho a deducir, pueda integrar estas cuotas dentro de la liquidación del impuesto como cuotas soportadas deducibles, siendo siempre contablemente mayor coste de adquisición de los bienes y servi-

cios, y considerándose, por tanto, gasto deducible en la imposición directa, de concurrir el resto de las condiciones precisas para deducir el gasto en los tributos directos. Se esté por ello en prorrata o no se aplique esta regla, de forma que estas cuotas no deducibles no afectarán al cálculo de la misma, ni tampoco podrán deducirse, como se ha expuesto, en el porcentaje que resulte de la prorrata aplicable.

En la LIVA de 1985¹⁴, que entró en vigor el 1 de enero de 1986, se establecieron en el artículo 33 las exclusiones y restricciones del derecho a deducir¹⁵, recogiendo las que posteriormente se trasladaron a los artículos 95.tres y 96.uno de la LIVA de 1992.

Dado que en este examen se pretende examinar las exclusiones recogidas en el vigente artículo 96.uno, se limitará el estudio a esta última. En cualquier manera, tanto en una norma como en otra, se recogen las exclusiones del derecho a deducir de las cuotas soportadas por la adquisición de los siguientes bienes o servicios, no exentas de polémica en los diferentes supuestos, como puso de relieve tras la publicación de la LIVA de 1992 Zurdo Ruiz-Ayúcar (1993, pp. 348-350):

- a) Las joyas, alhajas, piedras preciosas¹⁶, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino¹⁷.
- b) Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
- c) Los espectáculos y servicios de carácter recreativo¹⁸.
- d) Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas; no teniendo esta consideración las muestras gratuitas y los objetos pu-

¹⁴ Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁵ Como se indica en la exposición de motivos «los criterios orientadores de las exclusiones y restricciones del derecho a deducir son los contenidos en las Propuestas de Directiva Duodécima y Decimotercera, que sintetizan la experiencia del régimen vigente en los diversos países comunitarios», refiriéndose así a la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

¹⁶ Considerándose como tales el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópal y la turquesa.

¹⁷ La Ley de 1985 se refería a las cuotas soportadas como consecuencia de las adquisiciones, arrendamientos o importaciones de los bienes relacionados en el artículo 29 no mencionados en otros números del precepto, a los que resulte aplicable el tipo impositivo incrementado, así como del tabaco manufacturado, los tapices y los objetos de arte y antigüedades definidos en el artículo 60, número 2 (donde se regula el régimen especial de los bienes usados).

¹⁸ La Ley de 1985 respecto de esta exclusión y la anterior preveía la no deducibilidad de las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de alimentos o bebidas, o por servicios de hostelería, restaurante o espectáculos, excepto cuando se destinen a ser utilizados o consumidos por los asalariados o terceras personas mediante contraprestación.

blicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2 y 4 de la ley, y los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas¹⁹.

- e) Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre sociedades²⁰.

De manera similar, en ambas normas se exceptúan de lo dispuesto en estos preceptos los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica; los destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones y los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

Esto es, en ambas normas, se prevén estas excepciones en función situaciones de afectación particulares, pero no se establece una regla general que permita la deducción de las cuotas no deducibles del apartado uno en función de su afectación general a las actividades económicas sujetas al impuesto realizadas por el sujeto pasivo.

3.2. Doctrina de la DGT

La doctrina de la DGT ha sido constante al interpretar los preceptos citados, no planteando duda alguna en relación con su ajuste al derecho europeo. Desde la instauración del IVA en 1986, viene manteniendo la no deducibilidad de las cuotas recogidas primero en el artículo 33 de la Ley de 1985 y posteriormente en el artículo 96.uno de la LIVA de 1992.

Buena muestra de esta doctrina inicial son las siguientes resoluciones de la DGT que dan contestación a consultas vinculantes.

En la de 4 de septiembre de 1986 (BOE de 30 de septiembre –NFC003249–) concluye que no pueden ser objeto de deducción las cuotas soportadas por los servicios de trans-

¹⁹ La Ley de 1985 no recogía la excepción relacionada con las operaciones no sujetas de entregas publicitarias o de objetos de carácter publicitario.

²⁰ La Ley de 1985 excluía las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros, incluso los relacionados con la actividad empresarial o profesional, siendo por tanto mucho más amplia esta exclusión que la prevista actualmente.

porte del personal de la empresa hasta los centros de trabajo. En la de 29 de octubre de 1986 (BOE de 14 de noviembre –NFC005942–) considera que las cuotas soportadas por las compañías de navegación aérea por los servicios de alojamiento de sus tripulaciones en hoteles de Baleares o de la Península no son deducibles. La Resolución de 17 de noviembre de 1986 (BOE de 4 de diciembre –NFC006218–) da contestación a una consulta vinculante planteada por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid y tras exponer la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de objetos publicitarios comprendidos en el actual artículo 7.4.º, concluye que las empresas adquirentes de bienes distintos de los objetos publicitarios de escaso valor comprendidos en el precepto anterior, destinados a ser ofrecidos a sus clientes a título gratuito como premios o regalos con finalidad publicitaria, no podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de dichos bienes.

Como se ha indicado, la DGT mantiene su criterio de manera constante y así, entre otras muchas, puede destacarse la Consulta V2383/2010, de 4 de noviembre (NFC039793), en la que considera no deducibles las cuotas soportadas en el alquiler de plazas de garaje para su cesión gratuita a sus clientes, asalariados o terceras personas. En la Consulta V0549/2015, de 11 de febrero (NFC054211) recuerda la no deducibilidad de las cuotas soportadas por atenciones a clientes (en el caso examinado eran regalos e invitaciones en restaurantes a clientes, proveedores y otras personas con el fin de promover su actividad). En la V2652/2016, de 14 de junio (NFC060423), concluye que el FEGA no puede deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas por el mismo con ocasión de la adquisición de los alimentos en cumplimiento de los programas de ayuda alimentaria para donarlos de forma gratuita para su distribución entre los desfavorecidos.

En relación con los gastos de desplazamientos y viajes, la DGT entre otras en Consulta V0050/2006, de 12 de enero (NFC021823), mantiene una interpretación literal de los términos legales, considerando que el sujeto pasivo solo puede deducir las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de los servicios de alojamiento, transporte y manutención que se destinen, a su vez, a ser prestados a su personal dependiente sin contraprestación cuando se cumplan dos condiciones: que tales servicios no se destinen a atender necesidades particulares del personal dependiente del sujeto pasivo, en el sentido de que el viaje se haya realizado para atender a las necesidades empresariales del empresario y que el importe de dichos servicios tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos de la imposición directa.

No obstante, debe reconocerse la evolución en la interpretación del precepto por parte de la DGT entrando a conocer y permitiendo la deducibilidad de las cuotas cuando nos encontremos ante operaciones no sujetas, sirvan fundamental o primordialmente a los fines de la actividad empresarial o profesional y estemos ante un servicio directa y exclusivamente afecto al desarrollo de la actividad, como es el caso de la Consulta V0946/2009, de 30 de abril (NFC032663), en la que se reconoce la deducibilidad de los gastos de transporte por traslado del personal de la empresa al centro del trabajo.

3.3. Doctrina del TEAC

Es importante destacar la evolución que sobre las exclusiones de deducibilidad establecidas en el artículo 96.uno de la LIVA ha tenido la doctrina del TEAC.

Inicialmente este órgano revisor había mantenido de manera taxativa la no deducibilidad de las cuotas soportadas a las que se refiere el precepto legal anterior, siendo buena prueba de ello sus Resoluciones de 13 de mayo de 1993 (NFJ002820), por la que se impide la deducibilidad de los gastos de transporte de los empleados al centro de trabajo, sin diferenciar los fines a los que sirve este gasto; la de 7 de febrero de 2001 (RG 6346/1998 –NFJ010455–), en la que no se considera cuota deducible la soportada por gastos de restauración por no considerarse gasto deducible en el impuesto sobre sociedades, aun cuando pudiera tratarse de gastos de promoción de los productos comercializados por el sujeto pasivo; o la de 5 de junio de 2002 (RG 1295/2002 –NFJ013045–), no permitiendo la deducción de cuotas soportadas por la adquisición de productos alimenticios que se entregan con posterioridad para ayuda humanitaria en un país tercero.

Si bien el TEAC venía manteniendo, como regla general, esta tesis negatoria del derecho a la deducción, comienza con posterioridad a las resoluciones citadas a introducir varios principios inherentes al impuesto que hacen modificar su postura inicial.

Así, entre estos parámetros incluye el de la afectación de los gastos en los que incurre el sujeto pasivo por atenciones a asalariados o clientes o similares con los fines propios o ajenos de la actividad económica a los que afecta las cuotas soportadas (lo que puede ser extrapolable a cualquiera de las situaciones contempladas en el art. 96.uno LIVA), en general vinculando estos servicios con la ausencia de autoconsumo externo del artículo 12 de la LIVA.

La Resoluciones de 14 de febrero de 2007 (RG 3752/2004 –NFJ029274–) y la de 12 de mayo de 2009 (RG 791/2007 –NFJ035160–) examinan el supuesto de las cuotas soportadas por un sujeto pasivo en relación con el servicio de transporte gratuito que realiza para los empleados en el traslado al centro de trabajo. Con apoyo en la jurisprudencia comunitaria²¹, indica el TEAC que el elemento diferencial para considerar la deducción del IVA soportado correspondiente al gasto de transporte de los trabajadores es que este se realice con fines que no sean ajenos a la empresa, para lo que tiene en cuenta, entre otros factores, la distancia a la que se encuentran los centros de trabajo de la ciudad, la escasa infraestructura de transporte público existente, la distancia entre las paradas de autobuses y el centro de trabajo. Concluye el órgano revisor que no resulta procedente entender que la prestación del servicio satisface necesidades privadas del personal dependiente, dado que la finalidad de estos servicios con-

²¹ Sentencias del TJUE de 16 de octubre de 1997, asunto C-285/95, Julius Fillibeck Söhne (NSJ002196); de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, Hotel Scandic (NFJ018819); de 8 de mayo de 2003; de 11 de septiembre de 2003, asunto C-155/01, Cookies World (NFJ014939).

siste en la provisión de un servicio que sirve primordialmente a los fines de la empresa, posibilitando en este sentido la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por el empresario.

Otro de los principios que el TEAC valoraba en sus resoluciones es el de afectación a la actividad económica, vinculado a su necesidad para la misma, siendo el sujeto pasivo quien debe acreditar tanto la realidad del gasto como la afectación del mismo a la actividad económica. Así, en relación con gastos relativos a atenciones a clientes, en la Resolución de 23 de octubre de 2017 (RG 1886/2014 –NFJ068437–) se deniega el derecho a la deducción de las cuotas abonadas a un club financiero, pero fundamenta su decisión en que la entidad reclamante no aporta prueba alguna de la afectación del gasto a la actividad. Reconociendo que estos clubes se publicitan como lugares para facilitar a empresarios y profesionales un clima de bienestar y eficacia necesario para desarrollar sus relaciones comerciales y personales, no dejan de ser clubes sociales que disponen de infraestructura para ser utilizada para reuniones empresariales y eventos (en el supuesto examinado por el uso de las instalaciones empresariales, salas de reuniones, espacios de eventos, etc., se abonan unos precios que no se incluye en las cuotas), y la empresa no acredita haber hecho uso de ese tipo de servicios a los que da acceso al club, ni tampoco a los asistentes. Concluye que aun cuando sean lugares donde se pueden llevar a cabo actividades de interés profesional, se trata de clubes sociales con restaurantes, gimnasios, donde se celebran exposiciones, conferencias de temas diversos, jornadas gastronómicas, teniendo una dualidad estas entidades como de carácter social y recreativo, y por mucho que sus instalaciones se puedan utilizar para fines empresariales, el sujeto pasivo no acredita su uso para los mismos afectando los gastos a la actividad económica que realiza.

En sentido análogo se había pronunciado en la Resolución de 28 de abril de 2009 (RG 2437/2007 –NFJ034160– y 943/2008) en relación con los gastos del servicio de comedor prestado de forma gratuita por la empresa a los empleados, no pudiendo ser considerado como autoconsumo del artículo 12.tres de la LIVA al no prestarse para fines ajenos a la actividad, llevándose exclusivamente en días hábiles, no devengándose dietas de manutención por los trabajadores y permitiéndose, por tanto, la deducibilidad de las cuotas soportadas.

El TEAC pues, sin analizar la adecuación del precepto interno a la norma europea, obvia esta discusión primando en estos casos los principios generales que sustentan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por todo empresario o profesional, como son el de neutralidad y el de afectación a la actividad económica generadora del derecho a deducir, en tanto este último, de acuerdo con el artículo 168 de la directiva, es un principio o regla general que incluso puede ser alegado por los ciudadanos frente a las actuaciones administrativas; encontrándonos ante el pilar básico de este derecho a la deducción que prima y tiene fuerza atractiva en la interpretación del resto de las reglas o preceptos que regulan el ejercicio de este derecho. De esta forma, aun cuando venía el órgano revisor a desestimar las reclamaciones, lo hacía también con base en la falta de acreditación o prueba por parte del reclamante de su afectación a la actividad económica, de manera que frente a cualquier indefensión que pudiera ser alegada, permitía al reclamante probar el grado de afectación de los gastos y cuotas soportadas con la actividad sujeta al impuesto que realizaba.

No obstante esta evolución del TEAC se ha visto enmendada por sus actuales resoluciones retrotrayéndose a su posición inicial excluyente del derecho a la deducibilidad en cualquier caso. Así, en la Resolución de 19 de abril de 2018 (RG 6530/2014 –NFJ070711–, 1310/2015 y 1312/2015), en la que existe sin embargo un voto particular discrepante, cuyo contenido se desconoce al no ser objeto de publicación, el órgano revisor mantiene de forma tajante, sin que le genere lugar a dudas, que el artículo 96.uno se ajusta en todo momento a la Directiva IVA, no dando tampoco la posibilidad de acreditar la afectación del gasto a la actividad, al estimar, de una manera general, que las cuotas a las que se refieren los números 4.º y 5.º del artículo 96.uno (atenciones a clientes, asalariados o terceras personas o cuotas soportadas en desplazamientos) «sirvan inmediatamente a los fines de la empresa», no haciendo alusión ni permitiendo tan siquiera la posibilidad de acreditar por parte del sujeto pasivo la afectación de los gastos y cuotas soportadas a la actividad económica, sino que exige y ello resulta trascendente y perjudicial para el sujeto pasivo, que la afectación sea directa e inmediata, aludiendo indirectamente con ello a la dicción del artículo 95.uno, en relación con la afectación directa y exclusiva que exige este precepto, y que el propio TEAC había interpretado en el sentido de que, no ajustándose a la Directiva IVA, debe ser objeto de aplicación adaptándose a la norma europea²².

3.4. Jurisprudencia del TS

Es constante la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) en relación con la no deducibilidad de las cuotas soportadas a las que se refiere el artículo 96.uno de la LIVA. Para el tribunal la normativa interna solo permite la deducibilidad de las cuotas que están directamente relacionadas con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, encontrándonos ante una norma clara y terminante que obvia las intenciones del sujeto pasivo y la conveniencia o no para sus intereses de proceder a efectuar los gastos por los que soporta las cuotas, negando la deducción de las cuotas soportadas por las situaciones apuntadas en el precepto legal. La conclusión que alcanza es taxativa, pues para el TS la exclusión del derecho a deducir tales cuotas es clara y ha de negarse su deducibilidad.

Buena muestra de esta tesis son las Sentencias de 14 de octubre de 2010 (rec. núm. 3351/2005 –NFJ041697–), en la que se confirma la Resolución del TEAC, antes apuntada, de 5 de junio de 2002 (RG 1295/2002 –NFJ013045–); la de 31 de marzo de 2011 (rec. núm. 5147/2006 –NFJ042657–) en relación con comidas, invitaciones a espectáculos deportivos, regalos, etc.; o la de 10 de octubre de 2014 (rec. núm. 485/2013 –NFJ056572–) relativa a la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de material de terraza, sombrillas y su soporte de cemento, que ceden determinadas empresas del sector de los refrescos a empresarios o profesionales por las compras de estos últimos productos.

²² En este sentido se había pronunciado en la Resolución de 9 de febrero de 2010 (RG 611/2006 –NFJ038502–); o de 16 de septiembre de 2014 (RG 4474/2011 –NFJ055950–).

3.5. La jurisprudencia de la AN y de los TSJ

Nos encontramos ante un órgano jurisdiccional, la Audiencia Nacional (AN), que, al igual que el TEAC, ha tenido una evolución tendente a permitir la deducibilidad en aquellos casos en que se acreditase la afectación a la actividad económica sujeta al impuesto que realiza el empresario o profesional.

La tesis originaria de la AN era la de declarar la no deducibilidad de las cuotas soportadas recogidas en el artículo 96.uno de la LIVA, siendo los casos examinados esencialmente los de atenciones a clientes, asalariados y terceras personas, así como desplazamientos o viajes, hostelería y restauración. En este sentido se pronuncia el órgano jurisdiccional en las Sentencias de 2 de junio de 2000 (rec. núm. 2198/1997 –NFJ009814–), de 8 de marzo de 2002 (rec. núm. 1893/1998 –NFJ013130–), de 1 de marzo de 2007 (rec. núm. 246/2004 –NFJ031090–), de 26 de octubre de 2007 –rec. núm. 219/2006 –NFJ027642–), de 21 de octubre de 2008 (rec. núm. 326/2006 –NFJ031346–), de 12 de marzo de 2009 (rec. núm. 23/2008 –NFJ033133–), de 18 de febrero de 2010 (rec. núm. 102/2006 –NFJ040293–), de 28 de junio de 2012 (rec. núm. 518/2012 –NFJ048140–) o de 19 de septiembre de 2012 (rec. núm. 862/2009 –NFJ048710–).

La anterior postura se ve alterada con posterioridad y, con una tesis análoga a la que se ha apuntado anteriormente del TEAC, viene a sostener la AN, con base en el principio de afectación de los gastos y cuotas soportadas a la actividad económica que debe permitirse al sujeto pasivo acreditar la necesidad de la adquisición de los bienes o de los servicios que se destinan a las situaciones contempladas en el artículo 96.uno de la LIVA, pues otra conclusión lesionaría el principio de neutralidad del IVA. En este sentido se pronuncia en las Sentencias de 23 de diciembre de 2013 (rec. núm. 14/2012 –NFJ053145–), de 30 de abril de 2014 (rec. núm. 281/2013 –NFJ054475).

Incluso en relación con atenciones a asalariados, llega la AN a mantener que estamos ante atenciones no deducibles en tanto la empresa no acredita que la entrega de los bienes a los asalariados con motivo de alcanzar determinada antigüedad en la empresa, que no acredita o prueba que estemos ante un «derecho consolidado de los trabajadores de la empresa», lo que permitiría, se deduce de su reflexión, la deducción de las cuotas soportadas (Sentencia de 11 de diciembre de 2013 [rec. núm. 661/2012 –NFJ053375–]).

Un caso paradigmático es el relativo a las cuotas soportadas por las empresas del sector farmacéutico en el patrocinio de congresos, reuniones y cursos médicos en que incurren estas empresas para promocionar sus productos, así como gastos de desplazamiento y estancia de los facultativos que acuden a los mismos. Si bien en la Sentencia de 22 de septiembre de 2008 (rec. núm. 355/2006 –NFJ031148–), la AN mantenía la no deducibilidad de estas cuotas; en la de 5 de julio de 2018 (rec. núm. 675/2015 –NFJ072020–), con base en una sentencia anterior relativa al impuesto sobre sociedades (Sentencia de 17 de mayo de 2018 [rec. núm. 460/2015 –NFJ072021–]), deduce que el patrocinio de reuniones promocionales a las que asistan personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos, o

el patrocinio de congresos científicos en los que participen personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos y, en particular, el hecho de correr a cargo con los gastos de desplazamiento y estancia con motivo de dichos congresos, es una forma normal y lícita de ejercer la publicidad por las empresas farmacéuticas. Concluye la AN considerando que los gastos de publicidad están íntimamente ligados con la obtención de ingresos, y, por tanto, es un gasto en principio deducible, y las cuotas de IVA soportadas tienen el carácter de deducibles, con fundamento en los principios a los que antes se ha hecho referencia.

En relación con la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) no se encuentra una posición unánime de los mismos en lo referente al precepto de la LIVA que se examina. Si bien puede encontrarse un amplio número de resoluciones judiciales denegando el derecho a la deducibilidad, sin embargo no es una postura única, encontrándose órganos jurisdiccionales que se acercan a las tesis de la AN y del TEAC (postura anterior a la denegatoria actual).

Entre las primeras, se encuentran las Sentencias del TSJ de Cataluña de 27 de junio de 2012 (rec. núm. 154/2009 –NFJ049088–), de la Comunidad Valenciana de 1 de octubre de 2013 (rec. núm. 2529/2010 –NFJ053278–), o de Madrid de 22 de mayo de 2014 (rec. núm. 1320/2011 –NFJ059748–) y de 2 de marzo de 2017 (rec. núm. 790/2015 –NFJ067317–).

Entre las segundas, están las del TSJ de Galicia de 19 de noviembre de 2014 (rec. núm. 15599/2013 –NFJ060117–) y de 30 de septiembre de 2015 (rec. núm. 15629/2014 –NFJ060461–); de Madrid de 19 de abril de 2016 (rec. núm. 1580/2012 –NFJ064250–), o de la Comunidad Valenciana de 2 de marzo de 2016 (rec. núm. 1581/2012 –NFJ063768–). En ellas se alude a la posibilidad de acreditar el gasto y su naturaleza así como la adecuación a los usos y costumbres de la empresa; a la inadecuada discriminación entre gastos de alojamiento y de restauración para referir el primero a lo necesario y el segundo a lo conveniente; a la integración de las adquisiciones en el «tráfico habitual de la empresa»; o a la integración en el precio o contraprestación principal de las operaciones con un interés no ajeno a la finalidad empresarial o comercial (así en el caso de entrega de electrodomésticos u objetos similares con la entrega de inmuebles).

4. Examen de la adecuación de la norma española a la Directiva 2006/112/CE

4.1. Finalidad del artículo 96.uno de la LIVA y planteamiento de la cuestión

No cabe duda de que en el artículo 96.uno de la LIVA se establecen unas restricciones del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por un sujeto pasivo, que no son sino excepciones a la regla general prevista en los artículos 92.uno y 94.uno, en tanto el sujeto pasivo

puede deducir las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, generadoras del derecho a deducir.

No son las únicas restricciones que se establecen en el título VIII de la LIVA, pues basta considerar el artículo 95.uno para darnos cuenta de que también en este precepto se establece una restricción importante del derecho a la deducción que no se ajusta al principio general recogido en el artículo 168 de la Directiva IVA; precepto nacional que debería ser corregido por el legislador interno para adecuarlo a la norma europea respecto de todos los sujetos pasivos, y no, como ha efectuado exclusivamente para los denominados sujetos pasivos «duales» del artículo 93.cinco que están dentro del ámbito de las Administraciones públicas, dejando con ello fuera al resto de sujetos pasivos que tengan este mismo carácter.

Si bien las exposiciones de motivos tanto de la Ley de 1985 como la de 1992 no aluden directamente a la cuestión que se está tratando²³, el espíritu que subyace en la regulación nacional no es otra que recoger unas restricciones al derecho a deducir que, si bien pueden estar presididas por una interpretación del principio de afectación de los gastos a las actividades u operaciones gravadas generadoras del derecho a la deducción, tienen su apoyo más próximo en la cláusula *standstill* recogida en el actual artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA.

La cuestión que debe plantearse a partir del origen de estas restricciones no es otro que el de verificar si la norma española se ajusta a los dictados del precepto europeo.

Ya se ha expuesto como el artículo 96 de la LIVA de 1992 tiene su precedente en el artículo 33 de la LIVA de 1985 y, por ello, dado que cuando España entra en la Unión Europea ya regía la cláusula *standstill*, debe plantearse si se cumplen los requisitos que requiere esta cláusula, de acuerdo con las exigencias de la jurisprudencia del TJUE, para determinar si España se extralimitó o no al trasponer el derecho comunitario al ordenamiento interno al recoger las restricciones del derecho a la deducción que actualmente están previstas en el artículo 96.uno.

4.2. La jurisprudencia del TS en relación con la adecuación de la norma española a la europea

No puede desconocerse la existencia de, como mínimo, dos sentencias del TS que aluden directamente a esta cuestión. Se trata de las Sentencias de 17 de febrero de 2001 (rec. núm. 8314/1995) y de 7 de marzo de 2002 (rec. núm. 9156/1996 –NFJ012226–), ambas referidas esencialmente al artículo 33 de la LIVA de 1985, si bien se alude también a la norma actual.

²³ La única mención la realiza la exposición de motivos de la Ley de 1985 al señalarse que «los criterios orientadores de las exclusiones y restricciones del derecho a deducir son los contenidos en las Propuestas de Directiva Duodécima y Decimotercera, que sintetizan la experiencia del régimen vigente en los diversos países comunitarios».

Las conclusiones alcanzadas por el TS tienen una sutileza jurídica de alto alcance con la interpretación literal que hace de los términos que se recogen en las normas europea e interna, pues en esto se fundamenta el órgano jurisdiccional para descartar una inadecuada transposición del derecho europeo.

El TS reconoce, en primer lugar, como no podía ser de otra forma, que la LIVA de 1985 respondió a las exigencias del ingreso de España en las Comunidades Europeas y que los efectos de esta se desplegaron a partir del 1 de enero de 1986.

En segundo lugar, se plantea la posibilidad de aplicar directamente la norma europea frente a la nacional por inadecuada transposición. A estos efectos considera que el precepto comunitario del que trae origen la cláusula *standstill* «no era un tema cerrado» y, por ello, no puede ser objeto de alegación directa por los ciudadanos el precepto europeo.

Recuerda a estos efectos el TS que para que una directiva no adecuadamente transpuesta al derecho interno pueda tener la consideración de «derecho directamente aplicable y susceptible de ser hecho valer por los particulares frente al Estado y ante sus propios tribunales –efecto directo vertical–, es preciso que se trate de preceptos de la misma que sean claros, precisos y no dejen margen de apreciación discrecional, bien porque el efecto útil de las referidas normas se vería disminuido si los ciudadanos no pudieran invocar las directivas en procesos seguidos en su propio Estado y sus propios tribunales no tuvieran obligación de aplicarlas [...], bien porque los Estados no pueden oponer a los particulares el propio incumplimiento de las obligaciones que las directivas les imponen [...]. Solo entonces los jueces nacionales vienen obligados a dar prevalencia a las disposiciones de la directiva sobre la legislación nacional que la contradiga».

No se plantea el TS la posibilidad de acudir al TJUE mediante el planteamiento de una cuestión prejudicial. La solución al conflicto que se le plantea la ve clara, precisa y ajustada al derecho europeo y, así, en un tercer nivel entra directamente a determinar si la norma española se ajusta a la europea.

Tras recordar que el precepto europeo (entonces el art. 17 de la Sexta Directiva, actuales arts. 168 y 176 de la Directiva IVA) sienta el principio general de deducibilidad de las cuotas soportadas cuando estén afectas a la actividad económica generadora del derecho a deducir, y que se establece una obligación para el Consejo de concretar los gastos excluidos de este derecho manteniendo el derecho de los Estados miembros a mantener las exclusiones reconocidas en su legislación nacional en el momento de entrada en vigor de la Sexta Directiva, resuelve la cuestión que se le plantea: no puede interpretarse la norma europea en el sentido de que como los efectos de la incorporación de España a las Comunidades Europeas se produce el 1 de enero de 1986, y esa era la fecha de entrada en vigor de la LIVA, la exclusión de deducibilidad prevista en el entonces artículo 33 de la LIVA de 1985 no estaba establecida al tiempo en que la Sexta Directiva entró en vigor en España, esto es el 1 de enero de 1986. Para el TS la cuestión es otra bien distinta, y acude a una interpretación literal

de los términos utilizados en la norma europea, y concluye que el texto de la Sexta Directiva no alude a «vigencia», sino a «previsiones» de exclusión contenidas en la legislación nacional de cada Estado miembro. Por ello, como la LIVA de 1985 se aprobó antes del 1 de enero de 1986, aunque no entraba en vigor antes de esa fecha, ya estaban «prevista(s)» las exclusiones.

Varias son las cuestiones que suscitan estas resoluciones judiciales internas. La primera hace referencia a las más que serias dudas sobre la adecuación de la norma española a la europea, tema que se tratará posteriormente.

La segunda se refiere a la concreción de si los preceptos europeos, actualmente el artículo 176 de la Directiva IVA, pueden ser objeto de aplicación directa y, por tanto, si pueden ser alegados por los ciudadanos ante los órganos revisores cuando se resuelven sus conflictos frente a la Administración tributaria.

Frente a la rotundidad con la que se expresa el TS para concluir una respuesta negativa, debe reseñarse que la cuestión fue tratada por el TJUE en la Sentencia de 23 de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT, Automotive Cabrio (NFJ032521), en relación con el artículo 17 de la Sexta Directiva en estos términos: «si un sujeto pasivo puede invocar la aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva frente a una normativa nacional que limita el derecho a la deducción del IVA de una manera no compatible con los apartados 2 y 6 de dicho artículo 17» (recordemos que este apartado segundo se corresponde con el art. 168 de la vigente Directiva IVA y el sexto con el art. 176), refiriéndose a dos sentencias anteriores (de 6 de julio de 1995, asunto C-62/93, BP Soupergaz –NFJ003716–; y de 14 de septiembre de 2006, asunto C-228/05, Stradasfalti –NFJ023342–).

La conclusión alcanzada por el TJUE parece clara y terminante, pues partiendo de que el artículo 17.2 de la Sexta Directiva (actual art. 168 de la vigente Directiva IVA) «confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición», señala que el sujeto pasivo al que se haya aplicado una medida de exclusión que no se ajusta a la Directiva IVA debe «poder recalcularse su deuda de IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, en la medida en que se hayan utilizado los bienes y servicios para las necesidades de operaciones gravadas».

Esto es, si un Estado miembro no ha transpuesto adecuadamente el derecho europeo en esta materia, no puede impedir que el sujeto pasivo aplique la regla general de deducibilidad del impuesto, eso sí, siempre y cuando se acredite la afectación del gasto y cuotas soportadas a la actividad económica (que es la interpretación interna que, como se ha puesto de manifiesto anteriormente, siguen algunos órganos revisores internos en la aplicación del art. 96.uno LIVA, entre ellos el propio TEAC hasta fechas recientes).

Se desmonta así el segundo de los argumentos utilizados por el TS en las sentencias de referencia, lo que inhabilita en este extremo a la Administración y a los órganos revisores para acudir a estas resoluciones a efectos de considerar que la vinculación de la jurisprudencia de

este órgano jurisdiccional en España impide plantear una cuestión prejudicial o bien aplicar directamente la norma europea al caso concreto que esté examinando el órgano revisor interno.

Si bien podría alegarse que el TJUE no se expresa con una claridad meridiana, dados los términos que utiliza, ya que en su conclusión se alude exclusivamente al apartado 2 y no al apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva (el primero se corresponde con el actual art. 168, mientras que el segundo lo hace con el art. 176), de lo que no cabe duda es de que en este caso la aplicación de la norma como mínimo exigiría del planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE para que resolviese nuevamente sobre esta cuestión. No obstante, ello solo debe resultar adecuado para quien tenga dudas razonables, cuya apreciación es más que discutible. El TJUE no puede señalar que el actual artículo 176 es directamente aplicable por cuanto establece una excepción a la regla general, esto es, se trata de una exclusión de aplicación a la regla general y, por ello, solo puede aludir a la aplicación directa del actual artículo 168, y no del anterior precepto, en caso de que exista un exceso en los Estados miembros a la hora de recoger las excepciones del derecho a la deducción.

No suscita pues, desde mi punto de vista, duda alguna la interpretación de esta jurisprudencia del TJUE y la posibilidad de aplicar directamente el actual artículo 168 en caso de que se considere que un Estado miembro no ha recogido adecuadamente las excepciones a la regla general de deducibilidad en proporción a la afectación de las cuotas soportadas a la actividad económica que genera el derecho a la deducción.

Finalmente el TS alude a «previsión» y no a «vigencia» para descartar la incorrecta transposición al derecho interno de la cláusula *standstill*, considerando que aun cuando la norma española no estaba vigente antes del 1 de enero de 1986, sin embargo como había sido aprobada con anterioridad estaban «previstas» las causas de exclusión del derecho a la deducción. Contrapone, por tanto, «previsión» a «vigencia» dando prioridad o fuerza atractiva al primer término respecto del segundo.

Nuevamente puede acudir a la doctrina del TJUE y comprobar como este órgano, respecto de los Estados miembros que se adhirieron a la Unión Europea con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, alude reiteradamente a que la fecha pertinente que debe tenerse en cuenta es aquella en que la directiva entró en vigor en el nuevo Estado miembro, esto es, la fecha de adhesión²⁴ y, si bien es cierto que la norma europea alude expresamente a que los Estados miembros de nueva adhesión pueden mantener las exclusiones «previstas» por su legislación nacional en la fecha de su adhesión, no puede desconocerse, de una lectura del conjunto de la jurisprudencia europea, que por «previstas» debe considerarse vigentes, aplicables a la citada fecha de adhesión, esto es, que resultaban exigibles por el Estado miembro con anterioridad a la entrada del Estado miembro en la Unión Europea.

²⁴ Entre otras, Sentencias de 30 de septiembre de 2010, asunto C-395/09, Oasis East (NFJ040130) y de 22 de diciembre de 2010, asunto C-438/08, Dankowski (NCJ063656).

El hecho de que un Estado miembro entre con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva a la Unión Europea no puede conllevar efectos diferentes respecto de aquellos otros Estados miembros que pertenecían a la Unión con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, siendo esta consideración trascendental a la hora de interpretar los términos en los que se recoge el derecho de exclusión que se comenta. Y es que a los Estados miembros que constituían la Unión Europea en el momento de entrada en vigor de la Sexta Directiva se les exigió, a través de las primeras directivas que antes se han examinado, un desarrollo legislativo en materia de IVA en donde debía estar previsto y vigente el régimen de exclusiones del derecho a deducir, de forma que solo podían mantener estas exclusiones siempre que vinieran recogidas en su normativa interna y fueran aplicables con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva. Esta conclusión, aplicable a estos Estados miembros, y que ha sido confirmada por el TJUE en diversas sentencias²⁵, no puede diferir respecto de la que resulte aplicable a los Estados miembros que entraron en la Unión Europea con posterioridad²⁶ y, si a los Estados miembros originarios se les exigía tener previsto y vigente el régimen de exclusiones a las deducciones en el momento de entrada en vigor de la Sexta Directiva para el conjunto de la Unión, esto mismo debe ser lo que resulte exigible a los Estados miembros que entraron con posterioridad (claramente en la Sentencia de 30 de septiembre de 2010, asunto C-395/09, Oasis East –NFJ040130–, se recuerda que la distinción establecida en el art. 176 de la Directiva IVA entre Estados miembros que se adhirieron a la Unión con anterioridad al 1 de enero de 1979 y aquellos otros cuya adhesión fue posterior a dicha fecha no tiene otra finalidad que fijar la fecha con anterioridad a la cual debían estar previstas y exigibles las exclusiones del derecho a deducir), esto es, debían estos últimos también tener previstos y ser exigibles unas limitaciones al derecho a deducir como mínimo idénticas a las que resultan de la norma vigente interna a partir de la entrada en la Unión Europea, siempre que estén comprendidas en los parámetros del actual artículo 176 (así, por ejemplo, resultaría contraria al derecho europeo mantener unas exclusiones del derecho a la deducción del IVA que se apliquen con carácter general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes y servicios²⁷), ya que el precepto europeo no concedió una facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del derecho a deducción²⁸.

Así, el TJUE considera que la Directiva IVA se opone a la sustitución de la normativa existente antes de la adhesión por otra vigente a partir de dicho momento que amplía las li-

²⁵ Así en Sentencias de 18 de junio de 1998, asunto C-43/96, Comisión/Francia (NFJ006437); de 5 de octubre de 1999, asunto C-305/97, Royscot y otros (NFJ008464); o de 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Amparfrance (NFJ009629).

²⁶ Sentencias citadas en la nota 24 anterior.

²⁷ Como se indica, entre otras, Sentencias de 23 de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (NFJ032521), y de 15 de abril de 2010, asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09, X Holding y Oracle Nederland (NFJ037842).

²⁸ Sentencia de 5 de octubre de 1999, asunto C-305/97, Royscot y otros (NFJ008464).

mitaciones del derecho a la deducción con clara referencia, por tanto, a previsión como precepto o regla recogido en una norma vigente con anterioridad al momento de la adhesión²⁹.

Esto es, para el TJUE ambos términos no son contradictorios sino complementarios, exigiendo ambas cualidades de las limitaciones o exclusiones del derecho a deducir. Buena prueba de cuanto se viene exponiendo es la Sentencia de 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Amparfrance (NFJ009629), donde expresamente el TJUE alude al mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA «que eran aplicables», en el caso examinado antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, pero ya se ha comentado que este régimen no puede diferir respecto de los Estados miembros que entraron con posterioridad a la Unión, en el sentido de que el trato en ambas situaciones debe ser idéntico, esto es, siempre resulta exigible que fueran «aplicables» estas limitaciones antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva o de la adhesión del Estado miembro a la Unión Europea. En definitiva, debe interpretarse el término utilizado por la norma europea considerando que por «prevista» debe exigirse también que la exclusión fuera «aplicable», esto es, resultase vigente con anterioridad a la entrada del Estado miembro en la Unión Europea.

Más contundente es todavía el TJUE en la Sentencia de 23 de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (NFJ032521), al concluir que el precepto de la directiva al que se está aludiendo «contiene una cláusula de *standstill* que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la entrada en vigor» de la directiva, siendo el objetivo de la disposición «permitir que los Estados miembros mantengan su legislación nacional en materia de exclusión del derecho a deducción efectivamente aplicada por sus autoridades públicas en el momento en que entró en vigor» la directiva y hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA.

De ahí que el razonamiento de nuestro órgano jurisdiccional nacional en las sentencias aludidas en relación con el significado del término «previstas» decaiga también a la vista de la doctrina fijada por el TJUE, dado que por tal debe entenderse que resultase recogido en una norma interna, vigente con anterioridad a la entrada del Estado miembro en la Unión Europea y, por tanto, fuese aplicable efectivamente en el ordenamiento interno.

4.3. Sobre la inadecuación de la norma española con el artículo 176 de la Directiva IVA

Teniendo en cuenta las consideraciones que se han efectuado hasta ahora resulta necesario preguntarse si el actual artículo 96.uno de la LIVA se ajusta y tiene encaje correcto en el artículo 176 de la Directiva IVA dado que, como pone de relieve Longás Lafuente (2018,

²⁹ Sentencia de 18 de julio de 2013, asunto C-142/12, AES-3C Maritza East 1 Eood (NFJ050627).

p. 1.635), el TJUE recuerda que los Estados miembros solo pueden limitar el derecho a deducir el IVA soportado en los casos expresamente previstos en la Directiva IVA.

Este precepto interno recoge unas exclusiones o limitaciones del derecho a la deducción de las cuotas soportadas que impiden el ejercicio de este derecho respecto de los bienes y servicios que se indican, cualquiera que sea la causa o finalidad por la que se ha efectuado el gasto por parte del empresario o profesional sujeto pasivo del IVA. Esto es, frente al principio general del derecho a la deducción en función de la afectación del gasto y cuota soportada a la actividad económica sujeta al impuesto generadora del derecho a la deducción, en el artículo 96.uno se recogen unos supuestos excluyentes del derecho a la deducción que no tiene en cuenta esta circunstancia, se haya o no se haya efectuado el gasto para los fines propios de la empresa, el IVA soportado no será deducible.

Ello lleva a preguntarse en primer término si el precepto interno contradice la doctrina del TJUE en relación con la prohibición de que los Estados miembros establezcan restricciones generales del derecho a la deducción. La duda surge de si tenemos en cuenta de un lado que la limitación del derecho a deducir recogida en el artículo 176 de la Directiva IVA debe ser objeto de interpretación estricta y restrictiva, lo que ha sido reiteradamente puesto de manifiesto por el TJUE en la jurisprudencia a la que hasta ahora se ha aludido, siendo un principio constante de la misma, dado que estamos ante una limitación de una de las reglas y también uno de los derechos esenciales sobre los que pivota el IVA para que resulte efectivo el principio de neutralidad que preside el impuesto, que no es otro que el derecho a la deducción, pues el establecimiento de medidas restrictivas de este derecho impide la efectividad de la neutralidad impositiva para el empresario o profesional.

De otro, es constante también en la doctrina del TJUE, como se ha expuesto con anterioridad, que el artículo 176 de la Directiva IVA no ampara situaciones legislativas internas en las que se establecen restricciones o exclusiones generales del régimen de deducción, dado que la voluntad del legislador comunitario era autorizar únicamente la exclusión de determinados bienes o servicios del régimen de deducción, o lo que es lo mismo, no se autoriza a un Estado miembro a mantener una restricción que pueda aplicarse de manera general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes o de servicios, con independencia de su naturaleza o de su objeto.

Aun cuando en el apartado segundo del artículo 96 se recogen unas excepciones a las restricciones del derecho a la deducción, volviéndose así a la situación originaria que permite el ejercicio de este derecho, la regulación plasmada por nuestro legislador interno parte de una idea que es la de establecer una restricción general (impide la deducibilidad cualquiera que sea la finalidad por la que se ha efectuado el gasto) y posteriormente recoger unas excepciones a esta regla prohibitiva del derecho a la deducción, sin aludir a la idea básica que debe presidir el ejercicio del derecho a la deducción, como es el de afectación a la actividad económica en general del sujeto pasivo y no solamente la afectación a alguna de las circunstancias que se citan en el apartado segundo.

Cuando menos, la redacción del precepto da lugar a dudas razonables en relación con la cuestión que se está planteando y podría ser objeto de una mejora considerable en este sentido, recogiendo de forma más directa el principio de afectación a la actividad económica de forma que la acreditación de esta finalidad permita la deducibilidad del impuesto, cualquiera que sea el gasto realizado, dado que su relación con la actividad económica realizada por el sujeto pasivo debe permitir el ejercicio del derecho a la deducción, con ello encontraríamos un mayor ajuste del precepto interno a la norma europea.

Así lo ha interpretado el TEAC en diversas ocasiones en relación con determinados gastos y cuotas soportadas, como anteriormente se ha puesto de manifiesto. No obstante, esta cuestión plantea adicionalmente la contradicción del régimen fiscal por la imposición directa y la indirecta, de difícil explicación para justificar el diferente trato en IVA. Resulta así que los principios y reglas que regulan el gasto en la imposición directa permiten la deducibilidad del mismo en algunos supuestos en los que se impide que las cuotas de IVA sean deducibles, lo que resulta de todo punto ilógico, dado que la necesidad o correlación entre ingresos y gastos que se exige en la imposición directa no puede diferir o no debería diferir respecto de la necesaria afectación de las cuotas soportadas en el IVA, dado que nos encontramos ante dos reglas, la de la imposición directa y la de la indirecta, que deberían ser interpretadas de manera homogénea, dado que ambas se integran en el principio de afectación del gasto o cuota soportada a la actividad económica realizada por el empresario o profesional y aun cuando los parámetros de la imposición directa e indirecta no son trasladables de una a otra, no cabe duda de que el principio de afectación es un paraguas bajo el que se cobijan el gasto y la cuota soportada inherente al mismo, incluidos ambos conceptos en una misma factura.

Apuntada la anterior apreciación, debe necesariamente plantearse la situación de España en el momento de su adhesión a la Unión Europea. Varias son las circunstancias que deben considerarse.

La primera de ellas es que si bien se había aprobado con anterioridad a la adhesión una ley reguladora del IVA (Ley 30/1985, de 2 de agosto), expresamente en ella se habían previsto en el artículo 33 restricciones del derecho a la deducción, recogidas posteriormente en el artículo 96.uno de la Ley 37/1992, y en su disposición final primera se preveía que la entrada en vigor de la norma se produciría el 1 de enero de 1986. Esto es, en ningún momento la norma reguladora del IVA en España estuvo vigente con anterioridad al momento de su adhesión a la Unión Europea.

Surge así la cuestión, consecuencia de lo expuesto, de si existía un régimen análogo al regulado en la norma europea con anterioridad al 1 de enero de 1986 en relación con la deducción del impuesto y sus restricciones, dado que el TJUE en interpretación de la directiva sostiene que la cláusula limitativa del artículo 176 permite mantener el régimen nacional existente antes del momento de la adhesión.

La respuesta es obvia, no existía por cuanto en España resultaban de aplicación un conjunto de tributos que quedaron suprimidos con la entrada en vigor del IVA el 1 de enero de

1986 (basta una lectura de la disp. final segunda de su ley reguladora que comprende 25 letras). Entre los tributos derogados se encuentran el impuesto general sobre el tráfico de las empresas (IGTE) y demás disposiciones reguladoras de dicho impuesto y de su recargo provincial, el impuesto sobre el lujo y sus disposiciones complementarias, los impuestos especiales y demás disposiciones complementarias relativas al mismo impuesto, el impuesto de compensación de gravámenes interiores y sus disposiciones complementarias, además de otros municipales. Es decir, no existe una correspondencia entre el IVA vigente a partir de 1 de enero de 1986 y los tributos a los que sustituía comprendidos en la imposición indirecta, consecuencia precisamente de los principios inspiradores del IVA en el ámbito europeo y que España tenía que aceptar y trasladar a su sistema impositivo. Aun cuando ni siquiera pueda decirse que sustituía al IGTE, por importante que este fuera en el marco de la imposición indirecta española del que resultaba ser su principal referente, a veces se equiparan ambos tributos, con olvido de lo que representó el IVA respecto de toda la imposición indirecta española. Pero aun pudiendo hacerse este ejercicio de equiparación entre ambos tributos, no cabe duda de que el sistema liquidatorio del IGTE no se corresponde con el del IVA, no existiendo por tanto unas reglas en relación con el ejercicio del derecho a la deducción por cuanto este resultaba inexistente en el IGTE.

En definitiva no existen términos posibles de comparación entre la normativa vigente del IVA el 1 de enero de 1986 y la regulación normativa anterior a esta fecha.

El TJUE se ha ocupado de manera recurrente de la cuestión planteada en relación con los Estados miembros que integraban la Unión Europea en el momento de entrada en vigor de la Sexta Directiva. Respecto de todos estos Estados miembros, las primeras directivas en materia de IVA habían exigido de los mismos la instauración dentro de los sistemas tributarios nacionales de este impuesto, de acuerdo con los principios y sistema impositivo recogidos en dichas directiva, que se ha analizado al inicio de este trabajo.

Respecto de los Estados miembros incorporados con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva y aun de la Directiva IVA, el TJUE ha examinado en diversos supuestos la adaptación de las normas nacionales al artículo 176 de la Directiva IVA (o el correspondiente precepto de la Sexta Directiva), pero en todos los casos examinados con anterioridad al momento de la adhesión del Estado miembro correspondiente, en este se encontraba vigente y aplicable un impuesto análogo al IVA, incluso con la misma denominación y estructura impositiva, por lo que eran perfectamente comparables la situación impositiva del Estado miembro que se adhería a la Unión Europea con la normativa europea reguladora del IVA³⁰ y como se ha expuesto al examinar la doctrina del TJUE, una normativa que se

³⁰ Así ha sucedido, por ejemplo, respecto de Bulgaria (Sentencias de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, Eon Aset Menidjmont –NFJ045785–, y de 18 de julio de 2013, asunto C-124/12, AES-3C Maritza East 1 Eood –NFJ051475–), Polonia (Sentencias de 22 de diciembre de 2008, asunto C-414/07, Magoora –NFJ031364–; de 30 de septiembre de 2010, asunto C-395/09, Oasis East –NFJ040130–, y de 22 de diciembre de 2010, asunto C-438/08, Dankowski –NCJ063656–), Hungría (Sentencia de 23

fundamenta en una lógica diferente de la del derecho anterior nacional estableciendo procedimientos nuevos no puede asimilarse a la normativa existente en la fecha determinada. En este aspecto, la derogación en la fecha de adhesión de disposiciones internas y su sustitución por otras no permite considerar, en sí, que se infrinja el artículo 176 de la directiva, pero ello es así solo cuando dicha sustitución no haya tenido la consecuencia de ampliar, a partir de la referida fecha, las exclusiones nacionales anteriores, lo que no es posible comparar en el supuesto español, y no puede permitirse que la nueva norma, vigente a partir de la adhesión, se aleje del espíritu y objetivo de la Directiva IVA, esto es, del principio de afectación al que se está haciendo referencia de forma constante.

Llama la atención que en buena parte de los Estados miembros que se adhieren a la Unión Europea con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva se hayan planteado cuestiones de prejudicialidad en relación con la materia que se está examinando y, sin embargo, en España no se haya considerado necesario plantearla por parte de ningún órgano con competencia para ello. Ello puede ser debido a la rotundidad con la que se expresa el TS en las dos sentencias que se han comentado anteriormente, y a la obligación de acatar su jurisprudencia dentro del ámbito territorial español, lo que unido a que se consideró improcedente el planteamiento de una cuestión prejudicial (cuando es el único órgano jurisdiccional obligado a plantearla en caso de duda interpretativa, tal como señala el TJUE, entre otras, en Sentencia de 9 de septiembre de 2015, asunto C-160/14, Joao Filipe Ferreira da Silva –NSJ052272–, al concluir que el art. 267 TFUE, párrafo tercero, debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno debe remitir al TJUE una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del derecho europeo), puede llevar a los órganos revisores jurisdiccionales y económico-administrativos, dada la vinculación que tienen respecto de la jurisprudencia dictada por el TS de acuerdo con nuestro sistema de fuentes, a no plantear ante el TJUE cuestiones de prejudicialidad, y a la complejidad de la polémica acerca de los poderes del juez nacional y los supuestos en los que debe o puede plantear la cuestión prejudicial, como ha puesto de manifiesto Martín Rebollo (2016, pp. 177 y 178).

Pues bien, partiendo de que el momento de la adhesión para la cuestión que se está examinando no tiene otra virtualidad que concretar la fecha con anterioridad a la cual debían estar previstos en la legislación nacional los gastos que no daban derecho a la deducción del IVA, y de que en España con anterioridad a 1 de enero de 1986 no existía una norma reguladora del impuesto en la que se recogiesen previsiones análogas a las que se efectuaron a partir de esa fecha en la LIVA sobre las restricciones del derecho a deducir, y no existiendo por tanto términos posibles de comparación, exigidos por el TJUE para de-

de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT Automotive Cabrio –NFJ032521–, Austria (Sentencias de 8 de enero de 2002, asunto C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH –NFJ064208–; de 11 de septiembre de 2003, asunto C-155/01, Cookies World –NFJ014939–; y de 23 de abril de 2009, asunto C-460/07, Sandra Puffer –NFJ032426–) y Finlandia (Sentencia de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki –NFJ021960–).

terminar la adecuación o no de la norma interna con la europea, la conclusión a alcanzar no tiene sino un camino único.

Ante una situación única, que no está prevista expresamente en la norma europea, ni ha sido examinada por el TJUE, podría pensarse que una solución ajustada al derecho europeo pasaría por el planteamiento de una cuestión de prejudicialidad ante el TJUE para que dicte si un Estado miembro que se adhiere a la Unión Europea con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva puede instaurar unas reglas restrictivas del ejercicio del derecho a la deducción del IVA no previstas en su normativa anterior por cuanto no estaba vigente un impuesto análogo en el ordenamiento interno. Debería considerarse que, cuando menos, esta alternativa debería ser adoptada por aquellos órganos revisores con competencia para plantear una cuestión de prejudicialidad ante el TJUE, máxime si tenemos en cuenta que la jurisprudencia del TS que se ha comentado no puede vincular a los órganos revisores jurisdiccionales inferiores ni a los económico-administrativos, ya que la misma ha sido superada o desvirtuada por la doctrina del TJUE, tal como se ha expuesto con anterioridad.

De lo que no cabe duda es de que la existencia de una divergencia interpretativa del artículo 96.º de la LIVA efectuada por los órganos revisores, tanto administrativos como jurisdiccionales, en el sentido que se ha expuesto anteriormente, da lugar a una inseguridad jurídica para el sujeto pasivo del IVA que, al igual que en otras cuestiones relacionadas con este impuesto, se ve abocado a una solución u otra en función de la parte del territorio de aplicación del impuesto donde se ubique y donde radiquen los órganos revisores encargados de resolver los conflictos entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos del impuesto. No es deseable esta disparidad de criterios en la aplicación de una regla excepcional al ejercicio del derecho a deducir y, por ello, en última instancia, se despejarían todas las dudas, al someterse al criterio del TJUE, en el caso de plantearse una cuestión de prejudicialidad.

Ahora bien, una reflexión más profunda puede llevar a no plantear esta cuestión y resolver la cuestión conforme al derecho comunitario, en el sentido de que existe una incorrecta transposición del mismo y, por tanto, una prevalencia de aquellos preceptos que resultan directamente aplicables, en nuestro caso el artículo 168 de la Directiva IVA, frente a un precepto nacional como es el artículo 96.º de la LIVA, que no se ajusta a la norma europea. Así, Bastida Peydro y Celaya Acordarrementería (2016, p. 167) proponen una modificación del artículo 96.º en el sentido de aclarar que las excepciones que recoge el precepto «no operarán respecto de cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se utilicen para la realización de operaciones que generan derecho a la deducción del impuesto».

Para ello debe tenerse en cuenta que estamos ante un precepto, el artículo 176 de la Directiva IVA que, como reiteradamente señala el TJUE, debe ser objeto de interpretación estricta y restrictiva. Estamos ante excepciones al ejercicio del derecho a la deducción y, como tales, se someten a este criterio interpretativo, con la finalidad de no restringir e impedir el disfrute de ese derecho más allá de lo estrictamente permitido, erigido como pilar básico del sistema del IVA y que sustenta al principio de neutralidad que preside el impuesto.

A partir de esta consideración debe reconocerse la inexistencia de unos parámetros de comparación posibles para llevar a efecto el análisis que efectúa siempre el TJUE entre la normativa vigente con anterioridad y a partir del momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva o del de adhesión del nuevo Estado miembro a la Unión Europea, teniendo en cuenta que no pueden darse situaciones de discriminación entre los primeros Estados y los segundos.

La normativa anterior a la Sexta Directiva permitió a los Estados miembros recoger algunas excepciones al derecho a la deducción (art. 11 de la Segunda Directiva IVA) y precisamente el marco de comparación se ciñe a esta situación. Así, si un Estado miembro no preveía ninguna situación restrictiva del derecho a la deducción, no podía con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva acometer la tarea de legislar internamente recogiendo restricciones, o bien si había previsto con anterioridad restricciones no podía ampliar el marco objetivo de las mismas y así lo ha reconocido el TJUE en su doctrina desde la Sentencia de 18 de junio de 1998, asunto C-43/96, Comisión/Francia (NFJ006437). Es más, incluso el TJUE, como se ha visto anteriormente, anula aquellas cláusulas generales restrictivas del derecho a la deducción, al resultar incompatibles con la autorización concedida por el actual artículo 176 de la Directiva IVA.

En la sentencia anterior, señala el TJUE que el precepto de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros a «mantener» aquellas normas nacionales que excluyan el derecho a la deducción del IVA dentro del marco permitido por dicho precepto. El término utilizado por el órgano jurisdiccional es preciso y aclaratorio de toda duda, «mantener» implica la existencia de un precepto previo que recoja la exclusión o restricción del derecho a deducir, pero no puede crear restricciones allí donde no las había.

4.4. Efectos de la consideración de la inadecuada transposición de la Directiva IVA al ordenamiento interno

La cuestión que surge si se considera que el artículo 96.uno de la LIVA no es acorde con la Directiva IVA es la de los efectos que ello conlleva y, por tanto, si es posible la deducción de las cuotas soportadas a las que alude el precepto.

Como se ha indicado, el TJUE³¹ ha mantenido que el artículo 168 de la Directiva IVA confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición y que a no ser que se haya establecido una exclusión del régimen de deducciones de conformidad con lo dispuesto en el artículo 176 de la Directiva IVA, las autoridades fiscales nacionales no pueden oponer a un sujeto pasivo una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA, de forma tal que el sujeto pasivo al que se haya aplicado tal medida debe poder recalcular su deuda de IVA, de

³¹ Sentencia de 23 de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (NFJ032521).

conformidad con lo dispuesto en el artículo 168 de la directiva, en la medida en que los bienes y servicios recibidos se hayan utilizado para las necesidades de operaciones gravadas³².

Es por ello razonable que los ciudadanos puedan oponerse a la Administración tributaria cuando esta aplique directamente el precepto interno sin cortapisa alguna aludiendo precisamente a los postulados del TJUE, con fundamento en el efecto directo de las directivas o efecto directo vertical³³, en tanto nos encontramos ante un precepto, el artículo 168 de la Directiva IVA que reúne los requisitos necesarios para ello, siendo el fundamental que no necesita de medida complementaria para su aplicación tal como exige el TJUE y ha señalado Trayter Jiménez (1991, pp. 236 y 237) en relación con supuestos análogos a los que se examinan en este estudio.

De otra parte, debe tenerse en consideración también que los tribunales internos de un Estado miembro están obligados a interpretar las normas nacionales a la luz de la redacción y el propósito de las directivas con el objeto de lograr el resultado establecido en ellas, de acuerdo con el principio de interpretación uniforme del derecho europeo, como ha sido puesto de manifiesto por Longás Lafuente (2018, pp. 31-33).

Ahora bien, lo anterior no implica que directamente el empresario o profesional sujeto pasivo del IVA pueda deducir directamente las cuotas soportadas a las que se refiere el artículo 96.uno de la LIVA, sin más filtros que la recepción de las facturas. Deben cumplirse los requisitos que se establecen en el título VIII de la LIVA, siendo fundamental en este aspecto el principio de afectación que, de manera reiterada, recoge nuestro legislador nacional, con base en el artículo 168 de la Directiva IVA, en una buena parte de los preceptos que comprende el título VIII. Esto es, el empresario o profesional, y así lo exigirá también tanto la Administración tributaria como los órganos revisores, debe acreditar que las cuotas soportadas se encuentran afectas a las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, comprendidas en el artículo 94 de la LIVA. Solo y en la medida en que los bienes y servicios recibidos se utilicen en las necesidades de las operaciones gravadas del artículo 94 de la LIVA, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir las cuotas soportadas.

Para el supuesto de que las cuotas soportadas se afecten íntegramente a las operaciones gravadas y así lo acredite el sujeto pasivo, no debería existir obstáculo alguno para que pudiera deducir las cuotas soportadas.

En otro caso, y salvando el primer escollo, nos encontraremos un segundo obstáculo en nuestra norma interna, dado que conforme al artículo 95.uno de la LIVA solo se permite la deducibilidad de aquellas cuotas que se afecten directa y exclusivamente a las operaciones gravadas, acentuándose la problemática del IVA soportado deducible cuando nos

³² Sentencia de 14 de septiembre de 2006, asunto C-228/05, Stradasfalti (NFJ023342).

³³ Reconocido por el TJUE ya en las Sentencias de 16 de junio de 1966, asunto C-57/65, Lutticke/Hauptzollamt Saarlouis, o la de 3 de abril de 1968, asunto C-28/67, Molkerei Zentrale.

encontramos ante un sujeto pasivo que realice operaciones que permiten el derecho a deducir el impuesto y otras que no, como ha puesto de relieve Blázquez Lidoy (2002, p. 191), añadiendo este mismo autor (2006) la ausencia de coherencia en la distinción entre gastos corrientes y de inversión. Nos encontramos nuevamente ante otro precepto claramente contrario al artículo 168 de la Directiva IVA, como así lo han reconocido tanto el TEAC³⁴, como la DGT³⁵, que no ha sido objeto de modificación por el legislador interno a pesar de las resoluciones dictadas por estos órganos, manteniéndose una redacción que, si bien ha sido rectificada para los denominados «entes públicos duales» incorporando un apartado cinco al artículo 93 de la LIVA, por Ley 28/2014, de 27 de noviembre, sin embargo es reacio a reconocer el mismo derecho así como la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por gastos corrientes a todo empresario o profesional.

En cualquier caso, si bien la doctrina tanto del TEAC como de la DGT se refieren a sujetos pasivos «duales», que realizan actividades u operaciones sujetas y otras no sujetas (distinta de la dicotomía entre las esferas empresarial y personal, que ha sido puesta de manifiesto entre otros por Bas Soria, 2018, pp. 121 y 122), el fundamento en el que basan sus decisiones es perfectamente trasladable a las situaciones que ahora se examinan, como es el de los gastos corrientes que se afectan parcialmente a las operaciones gravadas, debiendo aplicar las mismas consideraciones y conclusiones alcanzadas por estos órganos administrativos.

Estos órganos administrativos, con base en la jurisprudencia del TJUE³⁶, recuerdan que los Estados miembros deben establecer o aplicar criterios de reparto de dichos gastos entre actividades sujetas y no sujetas, que reflejen objetivamente la parte de gastos soportados que realmente es imputable a unas y a otras, ya que el objetivo que se persigue es garantizar el derecho a deducir cuotas soportadas en proporción a las operaciones que conllevan el derecho a deducir, no admitiendo el TJUE la pretensión del sujeto pasivo de deducirlas en su integridad, pues dichas cuotas están en parte vinculadas a operaciones no sujetas, respecto de las que no existe el derecho a deducir, ni tampoco la supresión por la autoridad fiscal del derecho a deducir en proporción alguna, pues dichas cuotas están en parte vinculadas a operaciones sujetas que generan el derecho a deducir salvo que estén exentas (ambas posturas, a juicio del TJUE, son contrarias al principio de neutralidad fiscal que debe presidir el sistema común del IVA). Dada la ausencia de unas reglas específicas en nuestra norma interna que permita ese reparto de cuotas, estos órganos administrativos reconocen el derecho a deducir por las cuotas soportadas afectas conjuntamente a operaciones gravadas y no gravadas, debiendo ser el sujeto pasivo quien adopte un criterio razonable y

³⁴ Entre otras, en Resoluciones de 9 de febrero de 2010 (RG 611/2006 –NFJ038502–); o de 16 de septiembre de 2014 (RG 4474/2011 –NFJ055950–).

³⁵ Entre otras, Consultas V1501/2007, de 5 de julio (NFC027386); V1562/2007, de 13 de julio (NFC027046); V2353/2010, de 28 de octubre (NFC039564), y V3602/2015, de 19 de noviembre (NFC057196).

³⁶ Sentencias de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/06, *Securenta* (NFJ037491), y de 12 de febrero de 2009, asunto C-515/07, *Vereniging Noordelijke* (NFJ031327); y otras que se citan en ellas.

homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo, salvo que por causas razonables deba procederse a su modificación.

Esta misma doctrina es aplicable al supuesto que estamos examinando, extrapolando la necesaria proporcionalidad del derecho a la deducción pero ahora concretada a operaciones individuales, y no referida a un conjunto de gastos. Este principio de afectación debe presidir la actuación tanto de los sujetos pasivos en el ejercicio del derecho a la deducción como de la Administración tributaria a la hora de ejercitar su derecho a la comprobación tributaria de aquellos.

Referencias bibliográficas

- Bas Soria, J. (2018). Deducibilidad de las cuotas soportadas relacionadas con los vehículos en los supuestos de afectación parcial a la actividad. Análisis de la STS de 5 de febrero de 2018, rec. 102/2016. *RCyT. CEF*, 422.
- Bastida Peydro, M. y Celaya Acordarrementería, I. (2016). Propuestas de futuro para el Impuesto sobre el Valor Añadido en España. Ponencia 6: *Deducción del impuesto soportado*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Blázquez Lidoy, A. (2002). *El IVA en las entidades no lucrativas*. CEF y Confederación Española de Fundaciones.
- Blázquez Lidoy, A. (2006). La no deducibilidad de las cuotas de IVA por elementos no afectos exclusivamente a la actividad económica (art. 95 de la LIVA) a la luz de la reciente jurisprudencia del TJCE. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 10.
- Comisión Europea (2010). Libro verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz. COM(2010) 695 final. Bruselas 1.12.2012.
- García Novoa, C. (2012). La deducción en el IVA. *Revista Noticias de la Unión Europea*, 331.
- Longás Lafuente, A. (2009). Deducción de cuotas de IVA soportadas afectas conjuntamente a actividades económicas y no económicas (Comentario a la Sentencia del TJCE de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/08, *Securenta*). *RCyT. CEF*, 311.
- Longás Lafuente, A. (2018). *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*. Tomos I y II. CEF.
- Macarro Osuna, J. M. (2016). Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: análisis y propuestas de armonización. *RCyT. CEF*, 405.
- Martín Rebollo, L. (2016). Sobre el papel del juez nacional en la aplicación del derecho europeo y su control. *Revista de Administración Pública, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, 200.
- Trayter Jiménez, J. M. (1991). El efecto directo de las Directivas comunitarias: el papel de la Administración y de los jueces en su aplicación. *Revista de Administración Pública, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, 125.
- Zurdo Ruiz-Ayúcar, J. (1993). Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1621/1992). *RCyT. CEF*.

La tributación de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas a través de plataformas virtuales

Luis Miguel Muleiro Parada

Jaime Aneiros Pereira

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

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alberto García Valera, doña Carolina del Campo Azpiazu, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, doña Clara Jiménez Jiménez, don Manuel Lucas Durán y don Jesús Sanmartín Mariñas.

Extracto

En la última década, el arrendamiento de corta duración de alojamientos a través de plataformas virtuales de economía colaborativa se ha convertido en una realidad que se ha desarrollado rápidamente alcanzando importantes cuotas de mercado a nivel internacional. Desde la aparición de tales plataformas, muchos propietarios transformaron alquileres de larga duración en alquileres vacacionales. Desde la perspectiva de la imposición directa, los beneficios procedentes de la actividad merecen un análisis diferenciado respecto al tratamiento tributario en nuestro ordenamiento tributario que alcanzan las rentas obtenidas por los prestadores materiales de los alojamientos y por las propias plataformas de economía colaborativa. En este ámbito se plantea además la adecuada aplicación de la normativa tributaria a partir de un control de la evasión fiscal fácil y eficaz. En el presente estudio, trataremos de poner de manifiesto tanto la tributación de las rentas de los arrendadores, de los subarrendadores y de las propias plataformas, como de resolver las principales cuestiones que se plantean o pueden plantear acerca de este particular. Finalmente, también se analizan algunas cuestiones relativas a la fiscalidad indirecta, en concreto al IVA aplicable en algunos arrendamientos.

Palabras clave: plataformas colaborativas; tributos directos; arrendamiento entre particulares; arrendamiento vacacional.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 10-12-2018

Cómo citar: Muleiro Parada, L. M. y Aneiros Pereira, J. (2019). La tributación de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas a través de plataformas virtuales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 43-74.

Taxation of peer-to-peer accommodation rentals using collaborative platforms

Luis Miguel Muleiro Parada
Jaime Aneiros Pereira

Abstract

In the last ten years, the short-term lease of accommodation through virtual platforms of collaborative economy has become a reality that has developed rapidly and have reached a significant market. Many owners transformed long-term rentals into vacation rentals or short-term accommodation contracts, using collaborative platforms as Airbnb.

In a direct taxation perspective, this article analyzes, on one hand, the taxation of income obtained by the suppliers of the accommodations and, on the other hand, by the collaborative economy platforms themselves. Therefore, we try to highlights the main tax issues of the income obtained by the landlord and by the platform. We also have focused the adequate application of tax regulations, it mean, the tax evasion regulations. Finally, the VAT in short-term rental of accommodation is also attended in the study.

Keywords: collaborative platforms; direct taxes; peer-to-peer accommodation; short-term rentals.

Citation: Muleiro Parada, L. M. y Aneiros Pereira, J. (2019). La tributación de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas a través de plataformas virtuales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 43-74.

Sumario

1. Introducción
 2. El gravamen de las rentas obtenidas por los prestadores materiales de los alojamientos
 - 2.1. La calificación de las rentas en el IRPF
 - 2.2. Rendimientos de capital inmobiliario
 - 2.2.1. Requisitos
 - 2.2.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen
 - 2.2.3. La imputación de rentas inmobiliarias
 - 2.2.4. Especialidades forales vascas
 - 2.3. Rendimientos de actividades económicas
 - 2.3.1. Requisitos: el concepto de actividad económica en el IRPF
 - 2.3.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen
 - 2.4. Rendimientos de capital mobiliario
 - 2.4.1. Los realquileres como renta de capital mobiliario
 - 2.4.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen
 - 2.5. El gravamen de las rentas en el IS
 - 2.6. Arrendamiento e IVA
 3. El tratamiento tributario de las rentas obtenidas por las plataformas de economía colaborativa
 - 3.1. La estructura jurídica y tributación de las plataformas virtuales de economía colaborativa: especial referencia a Airbnb
 - 3.2. Perspectiva internacional de la tributación de los establecimientos permanentes virtuales
 4. Economía colaborativa y control tributario
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

El *consumo colaborativo*, o economía colaborativa, integra una de las tendencias implícitamente significativas en el ámbito de la economía digital. Hace referencia al intercambio de bienes y servicios inter pares, no es un fenómeno de reciente creación, si bien los avances tecnológicos han reducido los costes de transacción, han incrementado el volumen de información disponible y ofrecen una mayor fiabilidad y seguridad. Estos últimos años han sido testigos del nacimiento de numerosas e innovadoras aplicaciones compartidas que utilizan distintos modelos de negocio y que se centran en un determinado servicio o producto como, por ejemplo, automóviles, habitaciones de alquiler, comida o ropa. Para la mayoría de los sujetos intervinientes en el consumo colaborativo esta no es la forma principal de ganarse la vida, sino un cauce para entablar relaciones con los demás, para servir a una causa que les inspira o simplemente para llegar a fin de mes. Dado que los ingresos adicionales que obtienen representan un beneficio neto y no precisan de un análisis cuantitativo de coste-beneficio, los proveedores *amateur* tienden a compartir sus recursos disponibles a un precio por debajo del que podría cobrar un profesional, rebajando así los precios generales, incluidos los aplicados por profesionales.

Los intercambios entre consumidores (*Consumer-to-Consumer* o C2C) son cada vez más frecuentes. Las empresas que operan en el comercio electrónico C2C actúan como intermediarios, ayudando a los consumidores a vender o alquilar sus activos (bienes inmuebles, automóviles o motocicletas, entre otros) publicando sus anuncios en páginas web y agilizando las transacciones. Estas empresas pueden cobrar o no al consumidor por el uso de sus servicios, dependiendo de su modelo de ingresos. Este tipo de comercio electrónico reviste múltiples formas, entre ellas: subastas alojadas en un portal que permite a los usuarios realizar ofertas por los artículos en venta; sistemas inter pares que permiten compartir archivos entre usuarios, y portales de anuncios clasificados, una modalidad en línea de mercado electrónico interactivo que permite la negociación entre compradores y vendedores.

Ha sido en los últimos tiempos cuando la economía colaborativa ha alcanzado gran repercusión en los mercados de servicios y bienes, afectando directa y especialmente a dos sectores: transporte y alojamiento turístico. La proliferación a nivel interno e internacional de la tendencia de alquilar por días o semanas la vivienda habitual para fines turísticos, favorecido por el desarrollo de las nuevas tecnologías, ha dado lugar a la creación de empresas que a través de sus páginas web ofertan este tipo de alojamientos para su contratación en línea de una manera sencilla y rápida.

En el ámbito del alojamiento de viviendas de uso turístico, vacacional u ocasional el nuevo paradigma exige de un marco jurídico acorde a la nueva realidad¹. En el arrendamiento de viviendas turísticas o vacacionales interviene, en bastantes ocasiones, una tercera persona, que puede ser un mero intermediario entre el usuario y el propietario, o también puede ser lo que se llama una empresa gestora, una empresa que se dedica a ceder a terceras personas la vivienda sin ser su propietario, todo ello y cada vez más frecuentemente a partir de una plataforma virtual. No en vano, se modificó la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU), a través de la Ley 4/2013, de 4 de junio, tomando en consideración el significativo aumento del uso del alojamiento privado para el turismo en los últimos años y que ello podría estar dando cobertura a situaciones de intrusismo o competencia desleal². La modificación realizada sobre la LAU establece que no constituye arrendamiento sometido a dicha ley la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada a través de canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial (art. 5 e) LAU). Así, hay que estar principalmente a la normativa sectorial que sobre esta cuestión se establezca, donde han cobrado especial intensidad las normativas autonómicas y, en tiempos más recientes, ciertas iniciativas municipales.

En particular, las comunidades autónomas (CC. AA.) han asumido competencia exclusiva en materia de turismo partiendo de la posibilidad abierta en el artículo 148.1.18.^a de la Constitución española (CE), sobre promoción y ordenación del turismo en sus respectivos ámbitos territoriales y de la ausencia de reserva competencial específica en la materia a favor del Estado en el artículo 149.1 de la CE. El turismo es una competencia atribuida a las CC. AA., por lo que el alquiler de vivienda en plataformas turísticas (alquiler vacacional) no se regula por la LAU sino por la norma de cada comunidad³. En general, las CC. AA. establecen, para que el alquiler de la vivienda sea considerado como vacacional o con fines turísticos, una serie de requisitos: que se ofrezca el servicio de alojamiento de forma habitual y con fines turísticos por periodos inferiores a determinados intervalos de tiempo; que no se haga de forma gratuita sino mediante precio y que la vivienda esté situada en suelo residencial de la respectiva CC. AA. En buena parte de las normas, la ley autonómica presume la habitualidad cuando la vivienda se promociona o comercializa mediante: canales en los que se incluya la posibilidad de reserva de alojamiento, agencias de viajes o empresas mediadoras u organizadoras

¹ Conviene recordar la relevante STJUE de 20 de diciembre de 2017 sobre la empresa Uber (asunto C-434/15 –NCJ062856–).

² A nivel mundial, en numerosos países se ha regulado la nueva oferta turística sobre la base de la economía colaborativa, a pesar de que existen legislaciones muy favorables a estas plataformas virtuales (por ejemplo en Ámsterdam o Londres) frente a otras que establecen trabas a esta actividad en aras de la protección de los alquileres de larga duración (como París o Berlín).

³ Todas las comunidades han aprobado sus normativas propias, de manera que tras la reforma de la LAU estos contratos están sometidos a la legislación sectorial correspondiente, que es la autonómica, con la única excepción de Cantabria, que permite elegir al propietario sin gestionar su arrendamiento a través de la LAU o a través de la normativa sectorial.

de servicios turísticos. Es decir, presume que hay habitualidad cuando la vivienda se anuncia en páginas web que posibilitan la reserva como Airbnb, Homeaway, Wimdu. En estos casos, la Administración da por hecho que quien alquila la vivienda lo hace de manera habitual.

Por todo ello, y más allá del aspecto tributario, conviene destacar la confluencia regulatoria y de competencias que planea sobre las viviendas de uso turístico o vacacional⁴. En este sentido, durante los últimos tiempos la regulación en ciertas CC. AA., como Galicia, encontró un fuerte rechazo en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, exigiendo acometer las modificaciones requeridas, al amparar restricciones injustificadas que elevan los costes de entrada en el mercado y desalientan a los operadores actuales con nuevos modelos de prestación de servicio, traduciéndose en un menor número de competidores y, en consecuencia, menos incentivos a que haya precios más eficientes y competitivos para los usuarios. A nivel local, en ayuntamientos como Madrid se han planteado exigir a compañías de alquiler de viviendas turísticas como Airbnb o Homeaway que fijen su sede fiscal en la ciudad para declarar allí los beneficios y establecer una regulación, en algunas de competencia autonómica, con límites referidos al máximo de noches que se pueden alquilar al año, garantizar que la vivienda turística sea residencia habitual del propietario o fijar una tasa turística por pernoctación.

Como en la normativa civil y administrativa, en el ámbito tributario las implicaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre sociedades (IS) o el impuesto sobre el valor añadido (IVA) para los alquileres de una vivienda de uso turístico o vacacional son diferentes al del alquiler residencial.

2. El gravamen de las rentas obtenidas por los prestadores materiales de los alojamientos

2.1. La calificación de las rentas en el IRPF

En la normativa reguladora de nuestro IRPF, las diferentes categorías de renta gravadas llevan a plantearse las posibilidades de calificación de los beneficios procedentes del arrendamiento de alojamientos a través de plataformas de economía colaborativa. Los rendimientos procedentes de alquileres de pisos en el IRPF pueden merecer la calificación de rendimientos de actividades económicas, si se obtienen en el marco de una actividad em-

⁴ Como no podía ser de otra manera, la preocupación por el particular excede del ámbito regional y se ha extendido a las instituciones europeas, donde la Comisión Europea presentó su «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Una Agenda Europea para la economía colaborativa», de 10 de octubre de 2016 (<<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>). Véase, asimismo, el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones - Una Agenda Europea para la economía colaborativa», de 10 de marzo de 2017. Disponible en: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52016AE3545>>.

presarial a partir de los requisitos normativamente establecidos⁵. No obstante, las rentas obtenidas por la simple actividad de arrendamiento ocasional sin una mínima base organizativa se gravarán como rendimientos de capital inmobiliario⁶.

2.2. Rendimientos de capital inmobiliario

2.2.1. Requisitos

Los rendimientos de capital inmobiliario son los procedentes de la propiedad de todo tipo de inmuebles o derechos reales que recaigan sobre los mismos y que proceden del arrendamiento no considerado como actividad económica, o de la constitución o cesión de derechos sobre los mismos. Cuando existe una organización de medios empresariales contratando a una persona a tiempo completo para la gestión de la actividad, habrá que determinar su posible consideración como rendimientos de actividad económica⁷. Además, hay que subrayar la nota de la titularidad, puesto que si no concurre, las cantidades percibidas pueden tener otra consideración.

Al igual que en otras categorías de rendimientos, la evolución de la tributación de los rendimientos de capital inmobiliario ha sido importante⁸. Desde la LIRPF de 2006 hay que recordar que los rendimientos de capital inmobiliario se incluyen dentro de la parte general de la base imponible mientras que los rendimientos de capital mobiliario se integran en la renta del ahorro. Se trata de una cuestión que se ha considerado discutible en nuestra doctrina científica por cuanto la materialización del ahorro puede realizarse tanto en bienes muebles como en bienes inmuebles⁹.

⁵ Hay que destacar que en la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) el legislador da un tratamiento preferente a los rendimientos de actividades económicas y únicamente cuando las rentas obtenidas no se pueden calificar como de dicha actividad tributarán como rendimientos del capital o del trabajo. *Vid.* Galán Ruiz y Rodríguez Ondarza (2009, p. 372).

⁶ Ya en la Consulta vinculante V0690/2005, de 25 de abril (NFC029810), la DGT destacó que: «En consecuencia, si no se realiza ninguna prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera, sino que tan solo se alquila la vivienda, y no se cumplen los requisitos del artículo 25.2 de la ley del impuesto, los rendimientos derivados del arrendamiento de la vivienda cabría calificarlos como rendimientos del capital inmobiliario. En caso contrario, su calificación sería la de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con el artículo 25.1 de la ley del impuesto».

⁷ La calificación como rendimientos de capital inmobiliario o rendimientos de actividades económicas no es una cuestión baladí, puesto que estos últimos tienen mayores posibilidades de deducción de gastos. *Vid.* Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 118).

⁸ Hay que recordar que su régimen es uno de los puntos que la LIRPF vigente introdujo más modificaciones respecto al régimen anterior. *Ibidem*, pág. 117.

⁹ *Vid.* Galán Ruiz y Rodríguez Ondarza (2009, p. 373). En la reforma del IRPF operada en virtud de la Ley 26/2014, el informe de la Comisión de expertos consideró oportuno el sistema dual, justificado por la ne-

Así pues, en el caso de cesión de inmuebles a través de plataformas de economía colaborativa, las rentas obtenidas por los arrendadores deberán calificarse habitualmente como rendimientos de capital inmobiliario para las personas físicas. Este sería el supuesto más habitual y sencillo en el que una persona física propietaria de un piso lo alquila a través de una plataforma virtual.

2.2.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen

Se consideran rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de inmuebles todos los que se deriven del arrendamiento de los citados bienes. El rendimiento neto está formado por las rentas íntegras computables menos los gastos deducibles. Este será el supuesto más típico de rendimientos que obtendrán los arrendadores que alquilan sus viviendas a través de plataformas o medios digitales donde se ponen en contacto individuos que ofrecen en alquiler sus primeras (segunda o ulteriores residencias), bien sea en su totalidad o por habitaciones.

La LIRPF y su reglamento de desarrollo determinan los gastos que son deducibles del rendimiento íntegro del capital inmobiliario que serán aquellos necesarios para su obtención¹⁰. En particular serían deducibles, por considerarse necesarios legalmente, los gastos de financiación, gastos de reparación y conservación del inmueble o gastos debidos a su mantenimiento por el uso normal del mismo (pintura, reparación-sustitución de elementos defectuosos, sustitución de instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros similares). No pueden deducirse las obras de ampliación y mejora, ya que constituyen un aumento del valor del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos y los de financiación no pueden exceder conjuntamente, para cada inmueble, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. Otros gastos que podrían deducirse serían: las primas abonadas por contratos de seguro de responsabilidad civil, incendio, robo u otros análogos, las cantidades destinadas a servicios o suministros: luz, agua o gas, los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales (como el IBI, tasa de basuras, alumbrado...), el importe que se destine a la amortización de la vivienda¹¹, las cantidades deven-

cesidad de atenuar el gravamen del ahorro a través de sus rendimientos, por su imposición previa, la doble imposición económica y la fácil movilidad de tales rendimientos. Un tratamiento favorable que se considera puede servir para impulsar, atraer ahorro y alcanzar una mejor eficiencia impositiva. *Vid. Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español* (2014, pp. 104-107). No obstante, se estimaba oportuno en orden a la neutralidad en el tratamiento de la tenencia de vivienda en propiedad frente al alquiler que los rendimientos del alquiler pasasen a tributar al tipo del ahorro (véanse las pp. 164 a 166 del Informe).

¹⁰ La enumeración legal de los gastos es ejemplificativa y abierta (Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 118).

¹¹ Conviene recordar que el porcentaje máximo de amortización a aplicar es el 3% y se practicará sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el

gadas por terceros: administración, comunidad, vigilancia, portería o similares. Algo muy importante a tener en cuenta es que solo se pueden deducir los gastos correspondientes al periodo de tiempo en el que el inmueble ha estado arrendado. Cuando se alquila una parte de la vivienda, una o varias habitaciones, tan solo se computan los gastos en proporción al tiempo y espacio ocupado.

En relación con la cuantificación de la renta, se plantea la cuestión de si resultaría aplicable la reducción por arrendamiento de vivienda. Conforme a la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT), no es posible¹². En este sentido, el órgano directivo ha indicado que: «... debe entenderse que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, cuando el arrendamiento recaiga sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. En consecuencia, no resultará aplicable en el presente caso (vivienda turística vacacional) la reducción señalada, ya que su destino es el alojamiento turístico y no el de vivienda en el sentido indicado en el párrafo anterior». La imposible aplicación de la reducción del 60 % a los rendimientos netos positivos obtenidos es coherente porque el alquiler no se destina a la necesidad *permanente* de vivienda del inquilino¹³. Sin embargo, sí es posible aplicarla cuando el inmueble arrendado tiene una doble utilidad o un doble uso¹⁴.

Las instituciones europeas alertan de la necesidad de que las actividades de consumo colaborativo sean gravadas de la misma forma que las actividades de consumo convencio-

cómputo de ambos casos el coste o valor del suelo. Si este no se conoce, se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año. El coste de adquisición satisfecho incluye los gastos y tributos inherentes a la misma (notario, gestoría, registro, ITP, IVA, AJD, etc.) satisfechos por el adquirente. Tales gastos y tributos se prorratearán entre el precio del suelo y el de la construcción para determinar el respectivo coste de adquisición. Si no se dispone de esta información, se prorrateará entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año (véase la Consulta tributaria vinculante de la DGT de 21 de enero de 2015).

¹² La Administración tributaria se ha remitido con buen criterio al concepto de vivienda de la vigente LAU, por lo que se considera arrendamiento de vivienda el que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, abarcando el mobiliario. *Vid.* Consulta 99/2005, de 8 de marzo (NFC029377) y Pérez Royo (2018, p. 163).

¹³ La Administración tributaria ha cuestionado la aplicación de esta reducción incluso cuando el arrendatario de la vivienda es una persona jurídica que cede el uso de la misma a alguno de sus empleados o directivos. No obstante, esta posición se ha modificado en los tiempos recientes. Pueden verse al respecto los trabajos de Sanz Clavijo (2016, pp. 125-132) y Piedra Porras (2016, p. 7). En la Consulta de la DGT V3709/2016, de 5 de septiembre (NFC061578), se reitera la exigencia de que el destino del alquiler sea el de satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, que se ve incumplida en los casos de arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada como, por, ejemplo, cuando se alquila una habitación de la propia vivienda a estudiantes extranjeros durante meses.

¹⁴ Véase la Consulta de la DGT V3461/2015, de 12 de noviembre (NFC056787).

nal comparables, evitando una desventaja competitiva entre ambas. No obstante, las políticas de los distintos Estados de la Unión Europea han variado sustancialmente; algunos optan por aplicar deducciones tributarias, otros establecen algún tipo de exención (más o menos limitada) y otros no admiten ciertos incentivos fiscales relacionados con las actividades de arrendamiento¹⁵. A tenor de lo analizado en este apartado, nuestra normativa estaría a medio camino entre las diferentes opciones, admitiendo la deducibilidad de gastos para la determinación del rendimiento aunque no ciertos beneficios tributarios únicamente vinculados al alquiler de la vivienda habitual.

2.2.3. La imputación de rentas inmobiliarias

Para los periodos de tiempo en que las viviendas vacacionales no estén arrendadas, entrará en juego la ficción legal, con pretendida finalidad extrafiscal¹⁶, de la imputación de rentas inmobiliarias¹⁷. En este sentido, los arrendadores deberán tributar conforme a lo previsto en el artículo 85 de la LIRPF (2 % o 1 % del valor catastral)¹⁸.

En este ámbito se plantea un posible problema acerca del control de las actividades e, incluso, de economía sumergida y, para ello, la imputación de rentas es relevante. La Administración tributaria puede y debe llevar a cabo un efectivo control en la aplicación de los tributos. En efecto, en los últimos tiempos Hacienda ha intensificado el control de los arrendamientos vinculados de alguna manera a internet cruzando los datos de que dispone por otros sujetos e identificando las cuentas desde las que la plataforma de alquiler vacacional paga a los propietarios que alquilan allí sus apartamentos o habitaciones.

¹⁵ Para un estudio más detenido de las diferentes iniciativas o medidas normativas en el seno de la Unión Europea, véase el documento de la Comisión Europea: «European agenda for the collaborative economy: supporting analysis», junio de 2016, p. 42. Disponible en: <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>.

¹⁶ La experiencia ha demostrado su limitada efectividad (Ferreiro Lapatza, Martín Fernández y Rodríguez Márquez, 2013, p. 91). Se grava una renta potencial por la «renuncia» del titular a obtener rendimientos procedentes de arrendamiento. *Vid.* Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 258).

¹⁷ En el IRPF las imputaciones de renta son imputaciones de rendimientos (como es el caso, de rendimientos de capital inmobiliario) o ganancias patrimoniales por lo que el objeto del tributo, la renta gravada, se refiere a ambos. *Vid.* Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 13).

¹⁸ No son pocas las voces en nuestra doctrina científica que han visto factible y deseable la supresión de estas imputaciones. Puede verse Ramos Prieto (2008a, p. 158 y ss o 2008b, p. 9-13). No obstante, hay que recordar que en el *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, llegó a proponerse la extensión a la vivienda habitual de la imputación de rendimientos por uso o disfrute de sus propietarios con carácter temporal, existiendo un acertado voto particular del profesor Herrera Molina (véanse las pp. 426-233). Históricamente, la LIRPF de 1998, y su reglamento de desarrollo, eliminó de la tributación por la renta que presuntamente se derivaba de la misma y que debía ser incluida entre los rendimientos de capital inmobiliario con la anterior normativa. Para un estudio crítico más pormenorizado, puede verse la obra de Ruiz de Velasco Punín (2016).

2.2.4. Especialidades forales vascas

En los territorios forales del País Vasco, cuando una persona física arrienda una vivienda de su propiedad, el precio que cobra por el alquiler se considera rendimiento de capital inmobiliario a efectos del IRPF y, no obstante, constituye renta del ahorro¹⁹. Ahora bien, los rendimientos que se integran en la base imponible del ahorro son los procedentes de arrendamientos de viviendas cuyo destino primordial, y esta es la característica fundamental, es satisfacer necesidades permanentes de vivienda del inquilino (Armentia Basterra, 2016, p. 87). Además, en lo concerniente a la determinación del rendimiento, para el supuesto de rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas, se aplica una bonificación del 20 % sobre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble.

Asimismo, exclusivamente para los rendimientos derivados de los considerados como arrendamiento de vivienda, es deducible, exclusivamente, el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación²⁰. Para supuestos de arrendamiento de habitaciones habría que considerar que se integran en base imponible del ahorro, siempre que el arrendador no preste servicios propios de actividad de hospedaje, ya que entonces los rendimientos se calificarán como procedentes de actividades económicas (Armentia Basterra, 2016, p. 88). En otros supuestos de arrendamiento de vivienda o partes de la misma los gastos deducibles vienen a coincidir con los que están previstos en la normativa estatal para los rendimientos de capital inmobiliario.

Para que las rentas de alquileres merezcan la calificación de rendimientos de actividades económicas es necesario que para la ordenación de la actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad. Como especialidad frente al territorio común, no se computa como persona empleada el cónyuge, pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley vasca 2/2003, de 7 de mayo, ascendiente, descendiente o colateral de segundo grado, ya tenga su origen en el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, del contribuyente, ni las personas que tengan la consideración de personas vinculadas.

A efectos de determinar la base imponible general, los rendimientos negativos de las actividades económicas únicamente se pueden compensar con rendimientos económicos positivos procedentes también de actividades económicas. Existe otra diferencia importante con respecto al territorio común y es que para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se incluyen las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la norma foral del IS.

¹⁹ Artículo 63 de las normas forales reguladoras del IRPF de Gipuzkoa, Álava y Bizkaia.

²⁰ La suma de la bonificación y del gasto deducible no podrá dar lugar, para cada inmueble, a rendimiento neto negativo.

2.3. Rendimientos de actividades económicas

2.3.1. Requisitos: el concepto de actividad económica en el IRPF

La LIRPF define los rendimientos de actividades económicas como aquellos que proceden del trabajo personal y del capital y que suponen la ordenación por cuenta propia de factores de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios²¹.

El tratamiento tributario de la actividad inmobiliaria ha sufrido una importante evolución normativa²². Desde 2015, tras la reforma operada en virtud de la Ley 26/2014, a partir del 1 de enero de 2015 se producen dos novedades legislativas relevantes. Por una parte, al eliminar el requisito de tener que contar con un local para gestionar la actividad²³. La exigencia del requisito no se adaptaba a la nueva era tecnológica globalizada en que se desarrollan las actividades económicas, y particularmente los arrendamientos, e implicaba calificar ciertos supuestos como actividad económica en que no existiese propiamente un «local» afecto a la actividad²⁴. No obstante, hay que destacar que la afectación de elementos patrimoniales del contribuyente al ejercicio de su actividad económica lleva consigo como primera consecuencia que los elementos patrimoniales de que se trate en ningún caso serán susceptibles de producir rendimientos de capital (Pérez Royo, 2018, p. 187)²⁵.

²¹ Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 137). No obstante, no existe un concepto claro y unívoco de actividad empresarial o actividad profesional (*ibidem*, 141).

²² Con respecto a la anterior exigencia del local y su interpretación por parte de la DGT, puede verse: Dizy Menéndez, D. (2009, p. 495).

²³ Hay que recordar que una cierta particularidad y debate se plantea a partir de que en el IVA se consideran empresarios o profesionales los arrendadores de bienes, independientemente de que económicamente no lo sean, por lo que en este caso concreto de arrendamiento de bienes inmuebles que den lugar a rendimientos de capital inmobiliario se originarán unas operaciones sujetas al IVA sin constituir, a efectos del impuesto sobre la renta, rendimientos de actividades económicas.

²⁴ Las nuevas tecnologías han superado el requisito previo y la lógica que parecía exigir dotar a la persona contratada de los medios materiales necesarios para el correcto desarrollo de sus funciones, donde se le ofrezca como mínimo una oficina, incluso compartida, donde trabajar. Gil Maciá (2017, p. 67) considera que «la decisión ha sido acertada. Primero porque el requisito no era acorde a la realidad empresarial actual; ante la irrupción de las nuevas tecnologías era absurdo condicionar el carácter económico de la actividad de arrendamiento a la existencia de un local físico para gestionarla. Y, en segundo lugar, porque tampoco tenía sentido mantener un requisito legal que había quedado muy descafeinado desde hacía años, toda vez que la disposición de una simple habitación en un domicilio particular cumpliría dicho cometido».

²⁵ Pueden calificarse como bienes afectos aquellos que resultan idóneos para conseguir los fines de la actividad y se utilizan fundamentalmente en el desarrollo de actividades propias de la misma, siendo sus notas características: su idoneidad para conseguir los fines propuestos de la actividad y su destino primordial a la misma. Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 137).

Por lo que se refiere a la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, es necesario hacer diversas precisiones. La doctrina administrativa ha estimado, sin mayores observaciones, que el contrato debe calificarse como laboral por la normativa vigente. A partir del Estatuto de los Trabajadores, cuando los familiares no convivan con el empresario, no habrá obstáculos para contratarlos laboralmente, cumpliéndose con ello el requisito exigido por la norma tributaria (Gil Maciá, 2017, p. 69). El contrato del empleado debe ser a jornada completa, no considerando la DGT el supuesto de dos empleados a media jornada. Además se debe considerar la jornada a tiempo completo establecida en el convenio de aplicación o, en su defecto, la jornada ordinaria máxima legal. Se admite la reducción de la jornada, si la normativa laboral vigente lleva a cabo una igualación o equiparación entre el contrato con jornada reducida y el establecido a jornada completa. Asimismo, las bajas por maternidad no impiden el cumplimiento del requisito (Gil Maciá, 2017, pp. 75 y 76).

Además, es necesario que el empleado preste servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento. En este sentido, en la medida en que no existe mayor precisión de la norma, el criterio amplio admitido por nuestros tribunales y doctrina administrativa debe considerarse oportuno. Así, por ejemplo, harían prueba en este ámbito: emitir recibos, gestionar cobros, pagar deudas, ordenar la limpieza y el mantenimiento de los inmuebles, llevar la contabilidad y atender reclamaciones. Teniendo en cuenta que la DGT ha reconocido la posibilidad de externalizar la gestión de los alquileres, cabría considerar relacionadas con la actividad de arrendamiento las que asume el ente encargado de dicha gestión, como por ejemplo: comunicación con el inquilino, seguimiento y gestión de reclamaciones, gestión de contratos relacionados con la sociedad o con el inmueble, gestión de cobros y pagos, búsqueda de nuevo arrendatario, negociación y firma del nuevo contrato, comunicación con entidades financieras, llevanza de contabilidad, presentación de impuestos, de libros contables y depósito de cuentas anuales. En todo caso, y con buen criterio a nuestro modo de ver, no se admite que se encuentren relacionadas con la gestión de la actividad de arrendamiento ciertas actividades particulares propias de los porteros, empleados de limpieza o conserjes de inmuebles como: recogida de basura y vigilancia del edificio, mantenimiento y vigilancia de las zonas comunes, limpieza de los inmuebles arrendados y mantenimiento, vigilancia, riego o cuidado de jardines (Gil Maciá, 2017, p. 78). Aunque no existe un criterio unánime en cuanto a la posibilidad de compaginar en una misma jornada laboral las tareas relacionadas con la gestión del arrendamiento junto con otras distintas, parece que debe admitirse. Ante la posible falta de acreditación parece aconsejable que en el contrato suscrito con el empleado se detalle expresamente su dedicación a tareas de gestión relacionadas con el alquiler inmobiliario (Gil Maciá, 2017, p. 78).

En todo caso, debe existir una infraestructura mínima, una organización de medios empresariales, para que la actividad de arrendamiento se pueda considerar actividad económica a efectos de IRPF²⁶. Se plantea para el supuesto de que no se disponga de persona

²⁶ Bengoechea Sala (2017, p. 67) expresa que la calificación fiscal de la actividad de «arrendamiento de bienes inmuebles» no siempre es sencilla, pero lo que, desde luego, no se recomienda es que, para obtener un ahorro fiscal, se creen falsas estructuras.

empleada, si resultaría posible acreditar que se realiza una actividad económica por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. A nuestro modo de ver, si se sigue únicamente una dicción literal del precepto no resulta posible a pesar de que existen diferentes interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales. En definitiva, y a pesar de que tampoco exista unanimidad al respecto en la jurisprudencia y doctrina administrativa, estamos en presencia de un requisito mínimo y necesario aunque no implica actividad económica²⁷.

Además, a juicio del órgano directivo, la finalidad del artículo 27 de la LIRPF es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter. Por tanto, si el alquiler de los apartamentos se limita a la mera puesta a disposición de los mismos de forma temporal, sin complementarse con la prestación de servicios propios de la industria hotelera, tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, y siempre que no concurran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, las rentas derivadas del arrendamiento tendrán la calificación de rendimientos del capital inmobiliario. En sentido contrario, hay que considerar que cuando se prestan servicios complementarios la actividad sería, a estos efectos, actividad económica. Eso sí, a condición de que exista una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa y que preste servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento.

Una revisión del concepto legal establecido parece necesaria. En este sentido se ha llegado a sostener que la regulación legal presenta evidentes defectos de constitucionalidad, más todavía cuando tras la reforma de la LIRPF para el año 2015, se aligeraron los requisitos para la consideración de los arrendamientos de inmuebles como actividad económica, siendo fuente de discriminación acrecentada por la equiparación del concepto en el IS (De Miguel Marqués, 2016, p. 129)²⁸. A nuestro juicio, aun no siendo inconstitucional, sí podría mejorarse el concepto para tratar de que la norma tributaria se ajuste, sin rigidez y de mejor manera, a la realidad que debe regular.

2.3.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen

Las rentas sujetas que obtienen los arrendadores se determinarán por estimación directa. Ello implica que con carácter general, para la determinación de la base imponible, se aplicará la normativa del IS con ciertas especialidades específicas tanto para el caso de

²⁷ Este es el criterio administrativo más reciente del TEAC y la DGT.

²⁸ El autor llega a proponer de *lege ferenda* un concepto que gire en torno a una presunción *iuris et de iure* tomando en consideración un número mínimo de inmuebles arrendados u ofrecidos en arrendamiento, un volumen mínimo de ingresos y valor catastral mínimo (*ibidem*, pp. 131 y 132).

la estimación directa normal, como simplificada. Hay que considerar que vinculada a su actividad podría haber servicios de hospedaje, que en nuestra regulación actual tienen la posibilidad de tributar por el régimen de estimación objetiva o «módulos». No obstante, la normativa reguladora del IRPF determina que en caso de que se desarrollen diferentes actividades todas ellas deben seguir el mismo régimen de determinación por lo que, puesto que para la actividad de arrendamiento de inmuebles no se ha habilitado la posibilidad de determinar el rendimiento por estimación objetiva²⁹, todas las actividades deberían seguir la determinación directa.

En este ámbito es importante que los contribuyentes diferencien nítidamente los bienes que forman parte de su actividad personal y los bienes de su actividad empresarial (elementos patrimoniales afectos) (Dizy Menéndez, 2009, p. 496). Más todavía, para el caso de arrendamientos sobre la base de plataformas virtuales donde es posible tanto el arrendamiento de viviendas completas o habitaciones/espacios individuales.

Desde el punto de vista de reducciones del rendimiento de la actividad de alquiler, conviene tener presente la posible aplicación, como para los rendimientos procedentes de cualquier actividad económica desarrollada por personas físicas a efectos del IRPF, de la reducción de rendimientos de actividades económicas, por rentas irregulares o por inicio de actividad (art. 32 LIRPF).

2.4. Rendimientos de capital mobiliario

2.4.1. Los realquileres como renta de capital mobiliario

Actualmente, arrendar una vivienda para después realquilarla a turistas es una práctica habitual en el sector de los pisos turísticos. A veces, las plataformas virtuales sirven para el desarrollo de estas actividades, aunque no siempre dentro de los cauces legales. En función de ello, podrían no existir –formalmente– tales subarriendos evitando de este modo la tributación, lo que también debería poner en sobre aviso al efectivo control por parte de la Administración tributaria.

En el supuesto de subarrendamientos, las cantidades percibidas por el subarrendador no se consideran rendimientos del capital inmobiliario, sino del capital mobiliario³⁰. Sin embar-

²⁹ La norma 3.ª de la del artículo 31.1 de la LIRPF establece que la estimación objetiva no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa.

³⁰ Con relación al artículo 25.4 de la LIRPF, hay que destacar con la profesora Pita Grandal (2009, p. 436) que se integran en él rendimientos de naturaleza muy heterogénea, que se integran en la renta general y tributan a la tarifa progresiva.

go, la participación del propietario en el precio del subarriendo sí tiene la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, sin que proceda aplicar sobre el neto reducción alguna. El artículo 25.4 de la LIRPF indica que son rendimientos de capital mobiliario los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, a menos que no constituyan actividades económicas.

Desde el punto de vista de la imposición indirecta este tipo de operaciones tienen una significación particular, de manera que la DGT ha puntualizado que cuando se arrienda la vivienda a un empresario, que a su vez alquilará la vivienda en nombre propio con terceros, el arrendamiento quedará sujeto al IVA y no será de aplicación, la exención contenida en el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA siendo el tipo de gravamen el general del 21 %³¹. También están sujetos y no exentos en el IVA los arrendamientos de las viviendas tuteladas efectuados por entidades sin fines lucrativos a personas mayores dado que dicho arrendamiento (o subarrendamiento) no podría considerarse como un servicio de asistencia a la tercera edad a efectos del artículo 20.Uno.8.º de la LIVA, siempre que se presten servicios complementarios propios de la industria hostelera³².

2.4.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen

El artículo 26.1 b) de la LIRPF establece expresamente que en el caso de rendimientos derivados de subarrendamientos se deducirán de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para su obtención. Desde el punto de vista de los gastos deducibles, la única particularidad digna de reseña es que el subarrendador no puede deducirse, como gasto, el importe correspondiente al deterioro del bien inmueble (amortización calculada a razón de un 3 % anual sobre el valor del inmueble, excluido el valor del suelo). La razón es que dicha amortización solo puede ser de aplicación por quien ostente la condición de propietario del inmueble (arrendador)³³.

³¹ Consulta V0478/2017, de 23 de febrero (NFC064326). También en la Consulta V0109/2017, de 20 de enero (NFC063893) se destaca que los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el IVA para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, letra f') del precepto, o en virtud de otro título. Hay que recordar que la exención prevista en el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA no comprende «[...] e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. [...]». Sobre esto último, entre otras muchas, pueden verse las Consultas vinculantes V4801/2016, de 10 noviembre (NFC062720); V4766/2016, de 10 noviembre (NFC062719), y V4579/2016, de 26 octubre (NFC062667).

³² Véase la Consulta de la DGT V0081/2016, de 13 de enero (NFC057718).

³³ La DGT se ha manifestado expresamente en contra de la consideración como gasto de la amortización en el subarrendador, por ejemplo, en la Consulta vinculante V0781/2013, de 13 de marzo (NFC047182).

Por lo que se refiere a la posible aplicación de la reducción del rendimiento neto prevista en la normativa para el arrendamiento de viviendas, no podrá ser en modo alguno objeto de aplicación por parte del arrendatario-subarrendador, puesto que se trata de un beneficio tributario que, en su caso, solo resulta de aplicación a los rendimientos del capital inmobiliario y no de rendimientos del capital mobiliario.

2.5. El gravamen de las rentas en el IS

A pesar de que no será el supuesto más habitual, es perfectamente posible que el arrendador material del inmueble sea una persona jurídica, en lugar de una persona física, que lo pone a disposición indirectamente en el mercado a partir de una plataforma digital de economía colaborativa, por lo que tendrá que tributar en el IS por sus rentas. En efecto, las plataformas digitales más conocidas no establecen limitaciones al respecto³⁴. Una de las grandes novedades de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS) de 2014 fue, precisamente, incorporar en el artículo 5.1 el mismo criterio de la LIRPF respecto al carácter empresarial de los arrendamientos o alquileres inmobiliarios, exigiendo un trabajador a jornada completa para la gestión de la actividad como requisito mínimo aunque no suficiente. De esta manera se incorporó el mismo tratamiento para el arrendamiento de inmuebles en ambos tributos. En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo. Por ello hay que entender que será suficiente con que una de las sociedades del grupo disponga, a estos efectos, de una persona empleada para gestionar la actividad arrendaticia del grupo.

No obstante, durante los últimos tiempos, la DGT ha admitido la posibilidad de que las entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles puedan subcontratar la gestión de la actividad y, con ello, dar por cumplido el requisito de la persona empleada³⁵. Para ello ha exigido que se den ciertas condiciones: el patrimonio inmobiliario debe «ser relevante» o tratarse de «bienes inmuebles de cierta importancia»; la gestión debe externalizarse con «sociedades especializadas», «profesionales dedicados a la gestión de activos» o «terceros profesionalmente dedicados a la gestión de activos»; y la propia actividad desarrollada debe caracterizarse por su «dimensión», «volumen e importancia de sus ingresos» y «ele-

³⁴ No obstante, buena parte de los «anfitriones», como Airbnb, establecen en sus términos y condiciones que «si acepta o está conforme con estos términos en nombre de una empresa u otra persona jurídica, usted manifiesta y garantiza que está autorizado a obligar a dicha empresa o persona jurídica al cumplimiento de dichos términos y que, en dicho caso, "usted" y "su(s)" harán referencia y se aplicarán a dicha empresa o persona jurídica».

³⁵ Pueden verse recientemente las Consultas de 3 de enero de 2017 (V0013/2017 -NFC063740-) y de 17 de enero de 2017 (V0063/2017 -NFC063635-).

vado número de arrendatarios»³⁶. La Administración tributaria, conforme al preámbulo de la LIS, justifica la inclusión de una definición de actividad económica, hasta entonces referenciada al IRPF, ante la necesidad de que el IS contenga un concepto adaptado a la propia naturaleza de las personas jurídicas. A nuestro modo de ver, este criterio administrativo no está exento de posible crítica en los términos en que parece se está asentando y podría llevar entonces a hacer un matiz similar en aplicación de la normativa del IRPF.

2.6. Arrendamiento e IVA

El arrendamiento de un inmueble que realiza un sujeto, tras la mediación de la plataforma informática, puede considerarse sujeto al IVA pero lo que procede determinar es si está, además, exento o no del mismo. La sujeción del arrendamiento, y su calificación como prestación de servicios, parece clara a la luz de la normativa española. El artículo 5 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA) considera empresarios o profesionales, entre otros, a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y en particular a los arrendadores de bienes. Por su parte, el artículo 11 de la misma ley señala que a efectos del IVA se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que de acuerdo con la ley no tenga la consideración de entrega de bienes, en particular, en su apartado dos, 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 de uso o disfrute de bienes. [...]».

Debe delimitarse, también, la diferente situación que puede provocarse si se producen dos arrendamientos. Uno entre la plataforma web y el propietario. Otro entre la plataforma y el arrendatario. En estos casos, parece que estaremos ante dos operaciones distintas y que no se podrían beneficiar de la exención finalista dedicada al arrendamiento. Ello procederá, entre otros casos, si se contrata el arrendamiento con agencias de viajes y operadores turísticos, en cuyo caso estará sujeto y no exento, tributando al tipo impositivo general del 21 %.

También debe tenerse en cuenta la situación de que un sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir, en orden a la aplicación de la Directiva de IVA, entre integrar o no en su empresa la parte de un bien que esté afectada a su uso privado³⁷. Ello puede dar lugar a situaciones en las que no existe voluntad de explotación de un bien ejerciendo una actividad económica.

³⁶ Como ha expresado Gil Maciá (2017, p. 94) «el componente subjetivo implícito en cada una de las referidas condiciones es enorme, y a buen seguro desencadenará múltiples controversias entre contribuyentes y Administración [...] lo razonable hubiera sido plasmar expresamente en la LIS la posibilidad de externalizar la gestión; y asimismo en la LIRPF, siempre que se pretendiera extender dicha posibilidad al ámbito del IP y del ISD. De lo contrario, auguramos muy poco recorrido a tan benévolo criterio administrativo».

³⁷ *Vid.*, en particular, las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de octubre de 1995 –asunto Armbrrecht– (C-291/92 –NFJ004362–), apartado 20, y de 8 de mayo de 2003 –asunto Seeling– (C-269/00 –NFJ013974–).

El artículo 20, apartado uno, número 23.º, de la LIVA establece que están exentas de este impuesto, entre otras, las siguientes operaciones: «los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el IS. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos» (Calvo Vérguez, 2018, pp. 475 y ss.; Álamo Cerrillo, 2017; Ruiz Garijo, 2016, pp. 41-48; García Calvente, 2005, pp. 211- 217).

La exención no comprenderá «los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos». Por lo tanto, el arrendamiento de un inmueble, conforme al artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del IVA, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en este mismo artículo. En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del IVA.

La doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras la Resolución de 15 de diciembre de 2004 (RG 391/2002 –NFJ019134–) o en las dos dictadas el 15 de diciembre de 2016 (RG 3856/2013 –NFJ064911– y 3857/2013 –NFJ064913–), en relación con la exención en el IVA, ha mantenido que no estamos ante una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo esta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato de arrendamiento es el de vivienda, pero no en otro caso³⁸.

No se podrá beneficiar de la exención cuando el arrendador se obligue a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera durante el tiempo de duración del arrendamiento como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera el de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; el servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio o de la urbanización en que está situado –zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles–. Tampoco se considera servicio hotelero el de asistencia técnica y mantenimiento

³⁸ Este criterio es mantenido, también, por la DGT en contestación a Consultas de 22 de marzo de 2017 (V0731/2017 –NFC064918–) o en la de 17 de febrero de 2015 (V0600/2015 –NFC054176–) entre las más recientes. También en la de 4 de agosto de 2011 (V1928/2011 –NFC041982–).

para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos³⁹.

En definitiva, debe concretarse si las estipulaciones contractuales del arrendamiento evidencian que el contrato se pactó con la única finalidad de que el inmueble fuese objeto de uso por una persona física concreta.

De todos modos, debe tenerse en cuenta que el artículo 135.2 de la directiva también permite que los Estados establezcan exclusiones suplementarias a la exención para el arrendamiento de inmuebles para vivienda. En desarrollo de esta habilitación, algunos países han establecido normas específicas para este tipo de arrendamientos. Es el caso de Italia, donde se ha aprobado la llamada «web tax» para gravar a los grupos multinacionales que presten servicios en el país por un importe determinado o, sobre todo, con la «cedolare seca» que convierte a sujetos como Airbnb en sustitutos de impuesto que deben hacer frente a la declaración y pago del IVA⁴⁰.

3. El tratamiento tributario de las rentas obtenidas por las plataformas de economía colaborativa

3.1. La estructura jurídica y tributación de las plataformas virtuales de economía colaborativa: especial referencia a Airbnb

El hecho de que una plataforma de internet, esto es una empresa en funcionamiento, obtenga rentas derivadas del arrendamiento de un inmueble situado en España obliga a plantearse la tributación de dicho beneficio empresarial. Tomaremos como punto de partida la estructura jurídica y operativa del grupo Airbnb. La sociedad matriz del grupo fue constituida en 2008 de acuerdo con el Derecho de los Estados Unidos de América y bajo la denominación Airbnb Inc⁴¹. La empresa se encuentra dimensionada a través de distintas sociedades

³⁹ Vid. contestación a la Consulta vinculante V0600/2015, de 17 de febrero (NFC054176), tanto en el caso del propietario que arrienda un inmueble directamente, como en el caso de que lo explote una sociedad, cuando el arrendador se obligue a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera durante el tiempo de duración del arrendamiento, los servicios de arrendamiento de vivienda estarán sujetos y no exentos del IVA.

⁴⁰ Decreto-Ley de 24 de abril de 2017, n. 50, Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo. (*GU Serie Generale n. 95 del 24-04-2017 - Suppl. Ordinario n. 20*), convertido con modificaciones en Ley de 21 de junio de 2017, n. 96 (in S.O. n. 31, G.U. 23/06/2017, n. 144).

⁴¹ <<https://sabi.bvdinfo.com>>.

filiales que forman un total de trece y que desarrollan diversos servicios. Así, el proveedor del sitio web es la filial Airbnb Ireland UC, mientras que de los servicios de pago se encarga Airbnb Payments UK Ltd, con sede en Reino Unido. En España, actúa Airbnb Marketing Services, SL, con sede en Barcelona. De acuerdo con los últimos datos disponibles, la filial española se dedica a servicios de publicidad y marketing encuadrables en el CNAE 7311 y clasificada en el epígrafe del IAE 8440 «servicios de publicidad, relaciones públicas y similares». Cuenta con algo más de una decena de trabajadores y ha tenido unos ingresos de explotación de 2.621.196 euros en 2015. El resultado del ejercicio fue de 107.925 euros.

La estructura operativa del grupo se basa en un medio digital a través del cual se pone en contacto a individuos que ofrecen en alquiler inmuebles residenciales. Las condiciones generales del contrato determinan que el vínculo jurídico se establece entre el propietario del inmueble y Airbnb Ireland UC, salvo que se resida en Estados Unidos –en cuyo caso se formalizará con Airbnb Inc.– o en China –Airbnb Internet (Beijing) Co. Ltd–. Por lo tanto, se trata de establecer una localización de las rentas obtenidas en dichos territorios. En el caso de operaciones realizadas en Europa, se pretende residenciar el beneficio empresarial, por las comisiones obtenidas, en Irlanda. En el caso de España, la sociedad Airbnb Marketing Services, SL tributará por los beneficios derivados de su actividad publicitaria y de marketing.

Esta estructura y división de funciones debe analizarse desde el punto de vista de una lícita planificación fiscal o, por el contrario, de una estructura simulada o abusiva. En el primer caso, la sociedad residente en España tributará por los beneficios derivados de su actividad promocional y deberán tenerse en cuenta todas las cuestiones relativas a las operaciones vinculadas realizadas con el resto de sociedades del grupo así como las posibles operaciones financieras efectuadas. En el segundo caso, puede plantearse desde la aplicación de una cláusula general antiabuso hasta la posibilidad de considerar residente en España a la sociedad irlandesa –cuestión bastante compleja– o la existencia de un establecimiento permanente en España, todo ello sin tener en cuenta la posible aplicación de las normas sobre revelación de esquemas de planificación fiscal. Quizás pensando en las posibles consecuencias tributarias en el IVA, se establece que esta actividad de plataforma no constituye una actividad de agencia inmobiliaria ni de seguros. En el caso de actividad inmobiliaria, debe recordarse que la regla de localización en el impuesto indirecto es la del lugar de situación del inmueble. Además, las condiciones generales –y ello sí que tiene relevancia para la fiscalidad directa– establecen que no se constituye ninguna relación de agente, empleado, socio o partícipe en un negocio conjunto.

Airbnb Payments, con sede en Reino Unido, cobrará las tarifas totales a cada huésped en el momento de la solicitud de reserva o tras la confirmación de la misma por parte del titular del inmueble y pagará el alojamiento, excluidas las tarifas e impuestos, a este en el momento indicado en los términos del acuerdo. Esta sociedad del grupo tributará, por el beneficio propio de su actividad de gestión de cobros, en el *Corporation Tax* de Reino Unido, aplicándose las previsiones relativas a las operaciones vinculadas –*transfer pricing*– y al endeudamiento financiero con las sociedades del grupo. Como contraprestación por el uso de la plataforma

y mercado *online*, Airbnb Ireland UC cobra unas tarifas, tanto al usuario del inmueble como al titular-cesionario del mismo. Al primero se le cobra una comisión que oscila entre el 6 y el 12 % del coste total del alquiler, mientras que –para el segundo– la comisión es del 3 %.

Para determinar la tributación de estas rentas, en el caso de que el pagador sea español, tenemos que acudir al Convenio para evitar la doble imposición entre España e Irlanda, cuyo artículo 7 establece que los beneficios de una empresa se someten a tributación en el Estado de residencia salvo que se actúe, en el otro Estado, a través de un establecimiento permanente. Por lo tanto, se aplica la regla normal de tributación en el país de residencia de la sociedad, con la excepción de que la actividad empresarial se desarrolle por un establecimiento permanente de la casa central. Así las cosas, y dada la compartimentalización de actividades en distintas sociedades, las comisiones pagadas por los usuarios de la plataforma tributarán de acuerdo con el *Corporation Tax* irlandés y al tipo del 12,5 %. Además, Airbnb Ireland UC podrá aplicar algunas de las medidas del impuesto sobre beneficios de aquel país, como el régimen de las «close companies», u otro tipo de medidas.

Asimismo, hay que tener en cuenta que se aplican las reglas de la directiva matriz-filial, lo cual supone que el reparto de dividendos desde España o desde las demás participadas estará libre de retención en el Estado de la fuente y sujeta en el país de residencia. En efecto, la Directiva 2011/96/UE establece que el Estado de la filial, o bien se abstendrá de sujetar a gravamen o bien autorizará la deducción del impuesto pagado. De este modo, el reparto de dividendos no está sujeto a impuesto y ha disfrutado, previamente, de uno de los tipos impositivos más bajos del entorno europeo. El mismo tratamiento tienen los *royalties*, según el artículo 12 del citado convenio.

Si continuamos el régimen de tributación, debemos plantearnos el tratamiento de los dividendos extranjeros en la legislación estadounidense donde podrían resultar beneficiarios de un régimen de participación exento o de una deducción del impuesto irlandés, con lo que se mejoraría la tributación global de las rentas del grupo. La tributación en Irlanda, y la derivada del reparto de beneficios a Estados Unidos, plantea la excepción de que exista un establecimiento permanente.

La cuestión de la plataforma informática suscita el interrogante de si puede considerarse como un elemento fijo y, por lo tanto, un establecimiento permanente. En general, se concluye que no se está en presencia de esta forma de personificación típica del Derecho Tributario (Falcón y Tella y Pulido Guerra, 2013, p. 308), ya que no se está ante un elemento que pueda entenderse que cumple dicho requisito de permanencia o, al menos, en los términos tradicionales del mismo. También existe establecimiento permanente si la sociedad actúa habitualmente en España a través de un agente autorizado para contratar en su nombre y por su cuenta. Como ha señalado el Tribunal Supremo, en la sentencia Roche (de 12 de enero de 2012, rec. núm. 1626/2008 –NFJ045817–), «la localización del riesgo empresarial resulta un factor relevante para medir el grado de independencia». Las condiciones del contrato sitúan el riesgo en los usuarios y no en el titular de la plataforma, de modo que no puede entenderse fácilmente que se cuenta con un establecimiento permanente.

3.2. Perspectiva internacional de la tributación de los establecimientos permanentes virtuales

El uso de las nuevas tecnologías en este, ya avanzado, siglo XXI está produciendo una revisión de los paradigmas tradicionales –también– en el Derecho Financiero y Tributario puesto que las nuevas realidades no siempre son subsumibles en las instituciones tradicionales de la disciplina. El avance de las tecnologías y de las formas de actuación de los particulares hacen posible realizar actividades económicas con un ámbito geográfico y personal mayor que cuando no existía internet o, aun cuando existiendo, no estaba al alcance de la mano de la mayoría de ciudadanos. En efecto, la posibilidad de que cualquier ciudadano de un país acceda a una plataforma de internet, que puede estar en un Estado distinto, para arrendar un inmueble situado en un tercer territorio no era imaginable hace una década.

La economía digital puede favorecer la erosión de las bases imponibles mediante el traslado de los beneficios a otras jurisdicciones distintas al Estado de la fuente y de la residencia. Quizás por ello, a nivel internacional, se ha planteado la importancia de prestar atención a estas cuestiones y, así, la acción 1 del proyecto BEPS –*Base Erosion and Profit Shifting*– se dedica a estudiar cómo abordar los desafíos de la economía digital, además de contener otras iniciativas sobre la revelación de esquemas de planificación fiscal. En el marco de las estrategias que contempla la acción 7 del mismo plan, se debe tratar de prevenir la exclusión fraudulenta del concepto de establecimiento permanente, valorando si ciertas actividades pueden considerarse auxiliares o no.

En el proyecto BEPS se contempló la alternativa de modificar las excepciones al estatus de establecimiento permanente, en tanto algunas actividades hasta ahora clasificadas como preparatorias o auxiliares en el contexto de los modelos de negocio convencionales se podrían haber convertido en las funciones esenciales de determinadas empresas. En los informes finales de 2015 se presentan las modificaciones de la definición de establecimiento permanente que se introducirán en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE)⁴². Además de las modificaciones a los convenios fiscales propuestas en la acción 6 para impedir su utilización abusiva⁴³, los cambios propuestos tratan de restablecer, en diversas circunstancias, el

⁴² En consonancia con estos, en la Recomendación de la Comisión Europea de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, se contempla que las excepciones específicas a la definición de establecimiento permanente aplicables a actividades de carácter preparatorio o auxiliar, además de ser vulnerables a los abusos a través de estrategias basadas en la fragmentación de las actividades, no son adecuadas para hacer frente a los modelos de negocio de la economía digital. De ahí que el informe proponga cambios en el artículo 5 de dicho modelo, para hacerlo más sólido frente a estructuras artificiales que pretendan evitar su aplicación. La recomendación invita a los Estados miembros a que, en los convenios fiscales celebrados entre sí o con terceros países, apliquen y utilicen las nuevas disposiciones propuestas.

⁴³ Hay que recordar que fruto del trabajo de la acción 6 del proyecto BEPS se va a incluir en el MCOCDE un nuevo precepto donde se ampara el Test de Propósito Principal (PPT) que va a actuar como cláusula

sometimiento a gravamen de las rentas de fuente extranjera que, de lo contrario, no tributarían o lo harían a tipos excesivamente bajos atendiendo a las disposiciones de los convenios.

En el informe final de la acción 7 se reconoce que cuando se introdujeron originariamente las excepciones a la definición de establecimiento permanente recogidas en el apartado 4 del artículo 5 del MCOODE, se consideraba que, generalmente, las actividades objeto de dichas excepciones tenían un carácter preparatorio o auxiliar. No obstante, desde entonces se han producido cambios significativos e innovaciones en la forma de desarrollar una actividad empresarial. En función de las circunstancias, las actividades antes consideradas meramente preparatorias o auxiliares pueden haberse convertido, hoy por hoy, en actividades principales o funciones esenciales de determinadas empresas. Destaca asimismo la preocupación, ante el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, vinculada al artículo 5.4 que se deriva también de lo que se conoce como «fragmentación de actividades». Dada la facilidad con que las empresas multinacionales pueden alterar sus estructuras para obtener ventajas fiscales, es importante aclarar que no es posible eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente fragmentando un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resultan aplicables las excepciones previstas en el apartado 4 del artículo 5.

En la medida en que algunos Estados consideran que los problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios relacionados con el apartado mencionado aparecen fundamentalmente cuando hay una fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas, y que esos problemas serían abordados oportunamente por la inclusión de una regla antifragmentación, se posibilita que tales Estados puedan adoptar una versión diferente del apartado 4 del artículo 5, en tanto en cuanto incluyan la norma de antifragmentación. El problema era difícil de solventar dado que con las anteriores previsiones, únicamente encontrábamos el párrafo 27.1 de los comentarios en donde se había previsto la posible fragmentación a través de varios lugares pero no, así, la fragmentación realizada por empresas en uno o varios lugares existiendo conformidad con otras empresas vinculadas⁴⁴.

La primera modificación propuesta afecta esencialmente a los apartados e) y f) del artículo 5.4 del MCOODE que pasan a indicar: e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad (eliminando el inciso

general antiabuso. Como un ejemplo de situación que se considera abusiva se añade una previsión específica para la situación de fragmentación de contratos y una cláusula antiabuso concreta y alternativa de aplicación más automática (Barreno *et al.*, 2016, p. 29).

⁴⁴ Contra este tipo de elusión fiscal nuestro país siempre ha sido especialmente beligerante, tanto mediante la doctrina de la DGT sobre el asentamiento operativo, como a través de la jurisprudencia de los tribunales («estructura empresarial sustancial») (Barreno *et al.*, 2016, p. 30; Mas Hernández, 2016, p. 196; Carmona Fernández, 2012, pp. 43, 44, 47-50 y 53).

que señalaba «de carácter auxiliar o preparatorio»); f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), eliminando el requisito adicional de la condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio, y añadiendo «a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio».

La anterior redacción del artículo 5.4 del MCOCDE no dejaba claro el requisito de que todas las actividades fuesen preparatorias o auxiliares. Las instancias internacionales han observado que las compañías fragmentan su operación amparándose en las diferentes excepciones del apartado 5.4⁴⁵. Por ello se modificó el precepto estableciendo que todas las actividades enunciadas están sujetas al posible examen de la condición de ser preparatorias o auxiliares. La disposición modificada trata de asegurar que las actividades básicas de un negocio no puedan beneficiarse de manera inapropiada de la excepción de las actividades preparatorias y auxiliares, un problema que es particularmente relevante en la economía digital (Saint-Amans y Russo, 2016, p. 238). En la misma línea se sustituyeron los párrafos 21 a 30 de los comentarios⁴⁶.

Para los Estados que consideran que los principales problemas derivan de la fragmentación de actividades se propuso un nuevo apartado 4.1 del artículo 5 indicando que el apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa u otra estrechamente relacionada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro del mismo Estado contratante, si se da alguno de los dos siguientes supuestos: a) Que ese lugar u otro constituya un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada; o b) Que la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no revista carácter preparatorio o auxiliar, siempre que las actividades empresariales llevadas

⁴⁵ Este apartado planteaba la problemática de que varios países lo interpretaban entendiendo que la lista recogía casos de actividades generalmente preparatorias o auxiliares, entendiendo que eran «puertos seguros» que nunca darían lugar a un establecimiento permanente. En países como el nuestro, se entendía que la lista contenía una relación ejemplificativa que, aunque normalmente lo eran, no tenían por qué ser necesariamente preparatorios o auxiliares, debiendo examinar la posible excepción caso por caso. Con la nueva redacción del artículo queda clara la posibilidad de examinar si la actividad de almacenamiento no es preparatoria o auxiliar, sino que constituye una parte esencial del negocio de venta y distribución de la empresa. Por ejemplo, los supuestos de existencia de grandes almacenes con numeroso personal y que se limiten a entregar a los clientes las mercancías que se le habían vendido *online* (Barreno *et al.*, 2016, p. 29). De esta manera, desaparecen los puertos seguros que hasta ahora algunos países interpretaban que existían a partir del artículo 5.4 del MCOCDE (Mas Hernández, 2016, p. 194).

⁴⁶ En este ámbito las novedades no son demasiado relevantes. Se destaca que se define por primera vez actividad principal, preparatoria y auxiliar (Mas Hernández, 2016, p. 195).

a cabo por las dos empresas en ese mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado.

La OCDE publicó el 24 de noviembre de 2016, de conformidad con lo establecido en el informe final de la acción 15, la versión final de la Convención Multilateral para implementar medidas para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios («Instrumento Multilateral»), en los tratados bilaterales en materia tributaria⁴⁷. Las modificaciones propuestas por BEPS suponen un avance y aclaración en la interpretación de los conceptos de establecimiento permanente y actividades preparatorias o auxiliares. No obstante, consciente, y quizás provisionalmente, no se ha querido avanzar contemplando una previsión específica para el desarrollo de actividades desarrolladas digitalmente. En este ámbito, algunos autores como Vaquer Ferrer (2016) han insistido en que «recurrir a la interpretación de términos imprecisos como el de «funciones de carácter preparatorio o auxiliar» seguirían sin garantizar, desde mi punto de vista, una pronta solución. Ello requeriría seguramente mayores labores de interpretación que las propias de una disposición que contemplara de forma expresa las «actividades digitalmente desmaterializadas», en el alcance antes señalado, como modalidad de establecimiento permanente» (Vaquer Ferrer, 2016). El proyecto BEPS ha avanzado de forma considerable en la cuestión, sobre todo en lo que se refiere a la creación de conceptos tales como «presencia económica (virtual) significativa» y «actividades digitalmente desmaterializadas», debiendo servir de punto de partida para la revisión y adaptación del concepto de establecimiento permanente. Sin embargo, como indica Sánchez-Archidona Hidalgo (2016, p. 78): «El clamor a lo largo de los años de diversos sectores implicados en el asunto alertan sobre la inmediata y urgente necesidad de adaptar el concepto de establecimiento permanente a la nueva realidad socio-económica, aunque parece ser que de momento la OCDE no está por la labor a tenor del Informe final BEPS que rehúye la adopción del criterio de sujeción de rentas en base a una presencia digital significativa»⁴⁸.

Aun suponiendo un paso adelante, parece que en este ámbito las reformas propuestas pueden ser insuficientes para atajar las maniobras de los grandes grupos multinacionales quienes, aprovechando la globalidad de sus operaciones, o algunas nuevas realidades económicas que avanzan a un ritmo vertiginoso empujadas por el desarrollo de las nuevas tecnologías, podrían seguir generando fenómenos de no tributación o deslocalización de rentas. El camino por el que avanzar parece que no puede obviar la posibilidad de someter a tributación a aquellas sociedades que únicamente cuenten con una presencia virtual relevante en el

⁴⁷ Hay que recordar que el Instrumento Multilateral entró en vigor el 1 de julio de 2018, después de que Eslovenia fuera el quinto país en depositar el quinto instrumento de ratificación el 22 de marzo de 2018.

⁴⁸ La problemática vinculada a la economía digital no es fácil de solucionar y el principal obstáculo no es técnico, sino político. Se ven afectados intereses económicos de los países, atendiendo fundamentalmente a si son consumidores o exportadores, en términos netos, de bienes y servicios de la economía digital (Barreno, Ferreras, Mas, Musilek y Ranz (2015, p. 19).

Estado fuente⁴⁹. Además, el concepto ampliado en la esfera de operaciones virtuales puede enfrentarse a ciertos problemas al requerir obtención de información pormenorizada de las ventas de las empresas o grupos, especialmente con respecto al destino de las mismas y el medio a través del cual se han llevado a cabo, lo que exige cooperación con otros países⁵⁰.

4. Economía colaborativa y control tributario

El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGIT), ha previsto una nueva obligación para las plataformas digitales que intermedian en el arrendamiento de viviendas con fines turísticos en nuestro país. Se trata de una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas», que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos.

La regulación de este real decreto obliga a las plataformas que intermedian en el alquiler de viviendas turísticas, a partir del mes de julio de 2018, a proporcionar a la Agencia Tributaria información sobre sus usuarios, tanto quienes ofrecen una vivienda como quienes la alquilan, bajo la premisa de evitar el fraude fiscal. Se refiere a datos personales –nombre, apellidos, documento de identidad–, referencias catastrales de los inmuebles, e incluso de-

⁴⁹ En el ámbito comunitario, la Comisión europea ha propuesto dos directivas que plantean un gravamen provisional sobre servicios digitales prestados por grandes empresas y, a más largo plazo, la reformulación del concepto de establecimiento permanente y la posible sujeción a gravamen de las rentas en el impuesto sobre sociedades con base en la presencia digital significativa. En nuestro país, el 23 de octubre de 2018 se publicó en la página web del Ministerio de Hacienda el anteproyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales (ISD), para el trámite de audiencia e información pública.

⁵⁰ Se ha puesto de manifiesto que el concepto ampliado podría resultar ineficaz en relación con la entrega de bienes o la prestación de servicios en Estados pequeños o en zonas fronterizas, que puedan ser abastecidas sin necesidad de contar con ningún tipo de infraestructura en el Estado fuente. Este autor propuso una modificación del artículo 5 del MCOCDE y la introducción en el MCDI del principio de «fuerza de atracción». Este consistiría en otorgar al Estado fuente la potestad para gravar a una sociedad extranjera, por todas las rentas que hubiera obtenido en el mismo, estuvieran o no directamente vinculadas al establecimiento permanente con el que la compañía contara. A fin de implementar este principio se requeriría una profunda modificación del artículo 7 del MCDI de la OCDE. La principal dificultad a que se enfrentaría la propuesta sería la tradicional oposición de la OCDE al principio de «fuerza de atracción» y la negativa a conceder al Estado fuente la posibilidad de gravar cualquier renta no vinculada a un establecimiento permanente situado en su territorio. En caso de no adoptarse este principio, podrían darse situaciones poco razonables, como la de compañías que operaran, simultáneamente, por medio de un establecimiento permanente tradicional y por medio de las TIC, por ejemplo, a través de la venta de bienes digitalizados, debiendo tributar en el Estado fuente, únicamente, por los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente (Hellerstein, 2014, pp. 348 y 349). En comentario a las dificultades de su propuesta, *vid.* Rodríguez Fernández (2015, pp. 33 y 34).

talles sobre la duración de las estancias, el importe de cada alquiler o la naturaleza del intercambio cuando no exista contraprestación económica.

Quedan excluidos de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas tal y como se definen en la LAU, y los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como establecimientos hoteleros, alojamientos en el medio rural, albergues y campamentos de turismo, entre otros. Asimismo, queda excluido el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

El nuevo artículo 54 ter del RGIT establece la obligación periódica de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, desarrollando los datos que integran el contenido de la misma. Hoy por hoy, el modelo 179 desarrolla la declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, así como la forma, plazo y lugar de presentación del mismo⁵¹. Se establece como modo de presentación la remisión de la información mediante el envío de los correspondientes mensajes informáticos, en términos similares a los establecidos en los modelos 289 (CRS) y 290 (FATCA) y siguiendo el mecanismo normativo establecido en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del RIVA. La orden resulta de aplicación para la presentación del modelo 179, en relación con las cesiones de vivienda con fines turísticos posteriores a 1 de enero de 2018 y cuya intermediación se haya producido a partir de esta fecha. En relación con las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos realizadas durante 2018, su plazo de presentación es excepcionalmente el comprendido entre el 1 y el 31 de enero de 2019. Para los siguientes ejercicios, su presentación tendrá una periodicidad trimestral debiendo presentarse durante el mes natural siguiente a la finalización de cada trimestre natural⁵².

⁵¹ Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE de 30 de mayo de 2018).

⁵² Con independencia de ello, el TS admitió a trámite el recurso presentado por la Asociación de la Economía Digital contra el real decreto que impone a las plataformas de alquiler de viviendas de uso turístico la obligación de enviar a la Agencia Tributaria la información relativa a los propietarios y los clientes. Habrá que esperar a conocer el pronunciamiento del TS, dado que se le ha puesto de manifiesto que tales exigencias informativas podrían ser contrarias a la normativa comunitaria y estatal y a los principios del mercado interior y de unidad de mercado, imponiendo graves obstáculos a la libre prestación de servicios por parte de las plataformas digitales. En este ámbito, diversas asociaciones de empresas de economía colaborativa han advertido de una cierta ambigüedad de la norma, que no especifica claramente a qué se refiere cuando habla de «plataformas colaborativas que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos». Como otros puntos débiles a considerar se cita que estas obligaciones pueden ser contrarias a la normativa que es de aplicación a las plataformas digitales de alojamientos turísticos como prestadores de servicios de la sociedad de la información, a la normativa en materia de protección de datos de carácter personal y al principio de relevancia tributaria de dicha información.

5. Conclusiones

Actualmente, la actividad de arrendamiento de viviendas vacacionales, especialmente a través de plataformas virtuales, se ha convertido en una realidad en continuo proceso de expansión que merece toda la atención e incluso una regulación mínima. En nuestro país la ordenación del particular por parte de las CC. AA. motiva a veces divergencias importantes, incluso ciertas orientaciones que se apartan bastante de las establecidas en otras ciudades o regiones del mundo con una mayor rigidez o flexibilidad, según los casos. Una vez más, el *soft law* de la Unión Europea parece estar llamado a desempeñar una función relevante en la materia. Desde la perspectiva tributaria, el legislador debe alcanzar un adecuado tratamiento de estos alquileres en la imposición directa e indirecta e incluso una posible mejora de su normativa que tome en consideración el posible desarrollo de la actividad a través de plataformas virtuales.

La tributación de las rentas que obtienen los arrendadores materiales de sus viviendas a través de plataformas de economía colaborativa exige un especial análisis de las circunstancias que determinarán la calificación de los beneficios obtenidos por los arrendadores-personas físicas como rendimientos de capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas o rendimientos de capital mobiliario. Ello es fundamental dado que las normas para la determinación de la base imponible son distintas según el caso. Pese a que todos estos rendimientos se integran en la base imponible general y quedan sujetos a una tarifa progresiva, hay ciertos aspectos sobre los que el legislador tributario podría reflexionar.

En primer lugar, como ocurre en los territorios forales del País Vasco, la integración de los rendimientos de capital inmobiliario de vivienda como renta del ahorro persiste como una opción a considerar, si se atiende más fielmente a la naturaleza de las rentas. En segundo lugar, en los rendimientos de actividades económicas la rigidez de un mínimo requisito de personal empleado puede impedir la calificación como rendimientos de actividades económicas para supuestos en los que sí hay una mínima estructura organizativa, incluso con o desde un relevante apoyo tecnológico. En este punto tampoco las normativas vascas parecen un modelo a seguir al excluir *per se* a familiares y personas vinculadas. De cualquier manera, no es el caso típico del alquiler realizado propiamente a través de plataformas virtuales de economía colaborativa donde las propias entidades gestoras son las que organizan la actividad.

Quizás el alcance de una adecuada tributación en el IRPF y encaje en la categoría correspondiente requiera de un análisis particular de las circunstancias en que se desarrolla la actividad económica. En este sentido, el legislador podría optar, igual que lo hizo en 2006 para la compraventa de inmuebles, y así rige para la totalidad de las actividades económicas, por dejar al examen del caso concreto la determinación de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción. Otra opción pasaría por revisar el concepto a partir de una combinación de presunciones, sin embargo tampoco lo vemos como la mejor opción debido a que, en ese caso y pese a una posible mayor seguridad jurídica, sería más rígido todavía.

La determinación de los rendimientos en el IRPF otorga a los beneficios procedentes de alquileres de viviendas de uso vacacional un tratamiento tributario aventajado, aunque no sustancialmente diferente al de cualquier otro arrendamiento, con la posible aplicación de diferentes gastos deducibles o reducciones en función de la categoría de rendimiento. Si detrás de ciertos beneficios como la reducción por alquiler de vivienda habitual existe una cierta pretensión del legislador de evitar que algunos inmuebles estén desocupados o se quiere conseguir una activación del mercado inmobiliario, quizás para el alquiler vacacional se pudiese pensar en otro beneficio tributario de alcance más reducido. No obstante, parece justificado que el alquiler de vivienda habitual alcance un tratamiento tributario más favorable. Alguna previsión específica referida a los alquileres vacacionales u ocasionales, también sobre la base de plataformas digitales y dada la importancia que el fenómeno ha alcanzado, podría dotar a la norma de una mayor seguridad jurídica, sin necesidad de esperar la interpretación por parte de la Administración tributaria. Al igual que importantes aspectos del turismo y dado que la situación de las regiones y ciudades es diferente, posiblemente una solución unánime sería demasiado tajante y es un aspecto que podría quedar en manos de las CC. AA. Más allá de todo ello, la Administración está llamada a un efectivo control tributario disponiendo de las propias nuevas tecnologías, sobre las que se asientan los nuevos desarrollos de «negocio» en el sector alojamiento, como su posible gran aliado.

Por lo que se refiere a la tributación en el IS de las rentas obtenidas, son necesarias varias precisiones. En primer lugar, es perfectamente posible que el arrendador material del inmueble sea una persona jurídica, en lugar de una persona física, quien lo pone a disposición indirectamente en el mercado a partir de una plataforma digital de economía colaborativa, por lo que tendrá que tributar en el IS por sus rentas. La Administración tributaria ha admitido la posibilidad de que las entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles puedan subcontratar la gestión de la actividad y, con ello, dar por cumplido el requisito de la persona empleada. A nuestro modo de ver este criterio administrativo no está exento de posible crítica en los términos en que parece se está asentando y podría llevar a hacer un matiz similar en aplicación de la normativa del IRPF. Desde la perspectiva internacional, impera una habilitación para alcanzar grandes beneficios tributarios, dándose una cierta injusticia tributaria. Aun reconociendo los avances alcanzados tras el Proyecto BEPS con la ampliación del concepto de establecimiento permanente y las especificaciones relativas a las actividades preparatorias o auxiliares, todavía hay un largo camino por recorrer para el adecuado tratamiento tributario de las actividades predominantemente electrónicas y las rentas empresariales obtenidas sobre la base del ciberespacio.

Todas estas cuestiones ponen de manifiesto la importancia de la planificación fiscal internacional en el ámbito de las empresas multinacionales o de los grupos de empresas internacionales pero, también, las consecuencias de baja recaudación para los países en los que se encuentran algunas operaciones auxiliares o complementarias de la que más rentabilidad posee, en este caso la comisión de puesta en contacto a través de la plataforma. La aprobación de la propuesta de Directiva sobre Base Imponible Común Consolidada podría paliar estas consecuencias de pérdida de recaudación estatal. Piénsese, por ejemplo, que

actualmente es irrelevante el lugar en el que se encuentran los inmuebles arrendados respecto al lugar donde tributan las comisiones derivadas de esta intercomunicación de personas para localizar un inmueble que satisfaga sus necesidades. Y ello porque la fórmula de reparto abarcaría tres factores de ponderación: mano de obra, activos y ventas por destino. De este modo, se lograría la distribución de beneficios imponibles entre los Estados miembros admisibles. El avance a partir de nuevas obligaciones de información proporcionadas no excluye la necesaria mejora de la normativa tributaria que pondere un adecuado tratamiento de las rentas obtenidas y su efectivo control.

Referencias bibliográficas

- Álamo Cerrillo, R. (2017). Fiscalidad de los apartamentos turísticos. *Quincena Fiscal*, 12.
- Armentia Basterra, J. (2016). Tratamiento fiscal de los arrendamientos urbanos. *Zergak-Gaceta tributaria del País Vasco*, 51, 83-102.
- Barreno, M., Blasco, A. M.^a, Ferraz, G., Ferreras, J., Mas, J., Musilek, A., Parejo, B., Ranz, A. y Reol, T. (2016). El proyecto BEPS de la OCDE/G20. *Crónica Tributaria*, 158, 7-53.
- Barreno, M., Ferreras, J., Mas, J., Musilek, A. y Ranz, A. (2015). El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados de 2014. *Crónica Tributaria*, 155, 7-43.
- Bengochea Sala, J. M. (2017). Arrendamiento de bienes inmuebles (persona física): diferencias sustanciales en el tratamiento fiscal según se califique como actividad económica o como rendimientos de capital inmobiliario. *Actum Fiscal*, 120, 55-67.
- Calvo Vérguez, J. (2018). Impuesto sobre el Valor Añadido (I). Operaciones interiores. En I. Merino Jara (Dir.). *Derecho Tributario. Parte Especial*. (7.^a ed.). Madrid: Tecnos.
- Carmona Fernández, N. (2012). La noción de establecimiento permanente en los tribunales: Las estructuras operativas mediante filiales comisionistas. *Crónica Tributaria*, 145, 39-57.
- Dizy Menéndez, D. (2009). Rendimientos de actividades económicas en estimación directa. En T. Cordón Ezquerro y J. L. Rodríguez Ondarza (Dir.). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Aranzadi.
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013). *Derecho fiscal internacional*. (2.^a ed.). Madrid: Marcial Pons.
- Ferreiro Lapatza, J. J., Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J. (2013). *Curso de Derecho Tributario*. (8.^a ed.). Madrid-Barcelona-Buenos Aires: Marcial Pons.
- Galán Ruiz, J. y Rodríguez Ondarza, J. A. (2009). Los rendimientos de capital inmobiliario en la Ley 35/2006 del IRPF y su jurisprudencia. En T. Cordón Ezquerro y J. L. Rodríguez Ondarza (Dir.), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Aranzadi.
- García Calvente, Y. (2005). Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los Apartamentos Turísticos. *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo III, 211- 217.
- Gil Maciá, L. (2017). El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en

- el contexto actual. Especial referencia a los últimos criterios de la DGT. *Quincena Fiscal*, 6, 65-96.
- Hellerstein, W. (2014). Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments. *Bulletin for International Taxation*, 6/7(68), 346-351.
- Martín Queralt, J., Tejerizo López, J. M. y Cayón Galiardo, A. (2016). *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*. (13.ª ed.). Cizur Menor: Aranzadi.
- Mas Hernández, J. (2016). Acotado el abuso del EP: medidas adoptadas en el marco de BEPS. *Crónica Tributaria*, 158, 189-207.
- Miguel Marqués, J. L. de. (2016). La consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica en la imposición directa. Análisis técnico y de constitucionalidad. *RCyT. CEF*, 397, 93-132.
- Pérez Royo, F. (Dir.) (2018). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. (12.ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Piedra Porras, S. (2016). Cambio de criterio favorable en los rendimientos de capital inmobiliario. *Actualidad jurídica Aranzadi*, 924, 7.
- Pita Grandal, A. M. (2009). Rendimientos derivados de la participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales propios. Otros rendimientos de capital mobiliario. En T. Cordón Ezquerro y J. L. Rodríguez Ondarza (Dir.). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Civitas.
- Ramos Prieto, J. (2008a). *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: CEF.
- Ramos Prieto, J. (2008b). ¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas? El aleccionador ejemplo de las Haciendas Forales. *Jurisprudencia tributaria*, 19, 9-13.
- Rodríguez Fernández, T. (2015). La imposición directa sobre el comercio electrónico: El límite de los conceptos fiscales tradicionales. *Indret-Revista para el Análisis del Derecho*, 2, 1-100.
- Ruiz de Velasco Punín, C. (2016). *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*. Pamplona: Aranzadi.
- Ruiz Garijo, M. (2016). El régimen de exención del arrendamiento de bienes inmuebles en la Sexta Directiva. Un paso más del TJCE. *Quincena Fiscal*, 2, 41-48.
- Saint-Amans, P. y Russo, R. (2016). The BEPS package: Promise kept. *Bulletin for international taxation*, 4, 236-241.
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2016). La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-BEPS. *Quincena Fiscal*, 13, 59-90.
- Sanz Clavijo, R. (2016). Puede aplicarse la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF en los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda concertados con personas jurídicas (Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016). *RCyT. CEF*, 404, 125-132.
- Vaquer Ferrer, F. A. (2016). Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo. *Bitácora Millennium DIPr-Derecho Internacional Privado*, 3. Recuperado de <<http://www.millenniumdipr.com/ba-42-establecimiento-permanente-y-economia-digital-especial-referencia-a-las-empresas-intermediadoras-en-el-ambito-del-turismo-colaborativo>>.

La desaparición legal de la parafiscalidad: Análisis de la nueva disposición adicional 1.ª de la LGT conforme al artículo 31 de la CE

Rosa Litago Lledó

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia*

Extracto

La reforma de la disposición adicional 1.ª de la LGT por la LCSP ha supuesto la desaparición formal de las exacciones parafiscales. En su lugar se incluye un concepto legal o técnico de prestación patrimonial de carácter público que expresamente recoge en su definición la referencia al artículo 31.3 de la CE, lo que supone su sometimiento a las exigencias del principio constitucional de reserva de ley. Como consecuencia de la inclusión en esta nueva disposición adicional 1.ª de la LGT de las prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza no tributaria se reduce el concepto de tributo a lo establecido por el artículo 2 de la LGT. Es decir, a través de una norma puramente administrativa se opera un cambio fundamental en el ordenamiento jurídico financiero de trascendencia constitucional. La razón es que el legislador, con la consagración de estas prestaciones no tributarias, sometidas solo al principio formal de reserva de ley, y al margen de los principios de justicia del artículo 31.1 de la CE, abandona el concepto amplio o constitucional de tributo que queda reducido a su acepción legal, y ello provoca la ruptura del propio artículo 31 de la CE. Esta forma de actuar no es nueva y se basa, por el contrario, en concepciones jurídicas que parecían ya superadas, por la propia CE, la LGT en el año 2003 y la doctrina del TC –especialmente, en las SSTC 185/1995 y 233/1999–, y del TS siguiendo la estela de estas. El camino lo abrió la polémica Ley de economía sostenible y lo cierra ahora en falso la desaparición formal de la parafiscalidad. El difícil encaje de esta medida, que supone un giro radical en el devenir de la cuestión, trata de solventarse acudiendo a la doctrina iniciada en la STC 182/1997.

Palabras clave: parafiscalidad; tarifas; tasas; servicios públicos.

Fecha de entrada: 04-09-2018 / Fecha de aceptación: 04-10-2018

Cómo citar: Litago Lledó, R. (2019). La desaparición legal de la parafiscalidad: Análisis de la nueva disposición adicional 1.ª de la LGT conforme al artículo 31 de la CE. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 430, 75-110.

The legal disappearance of the «parafiscal» taxes: Analysis of the new additional disposal 1.^a LGT according to the article 31 CE

Rosa Litago Lledó

Abstract

The reform of the additional disposal 1.^a LGT by the LCSP has supposed the formal disappearance of the «parafiscal» taxes. Substituting it there is a legal concept of «patrimonial provision of public character» that on purpose collects in its definition the reference to the article 31.3 CE. It supposes its submission to the requirements of the constitutional principle of legality. As a consequence of the inclusion in this new additional disposal 1.^a LGT of the non-contributory «patrimonial provisions of public character» reduces the concept of fee to the established by the article 2 of the LGT. In other words, through a pure administrative norm it operates a fundamental change in the fiscal legislation which has constitutional transcendence. The reason is that the legislator, with the consecration of this non-contributory prices, subjected only at the formal principle of law, and left out of the principles of justice of the article 31.1 CE, abandons the constitutional concept of fee. This concept remains reduced to its legal meaning, and this causes the split of the own article 31 CE. This form to act is not new and is based in juridical conceptions which already seemed to have been surpassed, by the own CE, the LGT in the year 2003, and the doctrine of the TC –especially, in the SSTC 185/1995 and 233/1999–, which is followed by the TS. The Law of Sustainable Economy came before and cleared this tendency. The formal disappearance of the «parafiscalidad» closes it now incorrectly. This measure supposes a radical twist in the question that the legislative tries to solve attending the other constitutional doctrine initiated in the STC 182/1997.

Keywords: «parafiscalidad»; taxes; administrative prices; public services.

Citation: Litago Lledó, R. (2019). La desaparición legal de la parafiscalidad: Análisis de la nueva disposición adicional 1.^a de la LGT conforme al artículo 31 de la CE. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 75-110.

Sumario

1. Introducción
2. La modificación de la disposición adicional 1.^a de la LGT: una cuestión de relevancia constitucional
 - 2.1. La eliminación de las exacciones parafiscales operada por una ley administrativa (LCSP)
 - 2.2. Los efectos de la desaparición formal de la parafiscalidad a la luz del artículo 31 de la CE
 - 2.2.1. La diversificación de ingresos desde la perspectiva de los principios de justicia material del artículo 31.1 de la CE
 - 2.2.2. La reducción del concepto de tributo y la escisión del artículo 31 de la CE
3. El concepto legal de prestación patrimonial de carácter público y su sustento constitucional
 - 3.1. Libertad de configuración del legislador y vinculación a la doctrina del TC
 - 3.2. La inclusión del artículo 31.3 de la CE en la definición legal: problemas y consecuencias
 - 3.2.1. Inexistencia de un concepto legal uniforme: el papel central de la nueva disposición adicional 1.^a de la LGT
 - 3.2.2. Contraste de las notas del concepto legal de prestación patrimonial de carácter público y la doctrina del TC
 - 3.2.2.1. ¿Servicios esenciales y/o monopolísticos vs. servicios públicos?
 - 3.2.2.2. El modo de gestión del servicio como elemento decisivo en la definición actual de la tasa

Referencias bibliográficas

1. Introducción

A primera vista, desde una perspectiva meramente formal, la entrada en vigor de la Ley de contratos del sector público (Ley 9/2017, de 8 de noviembre; en lo sucesivo, LCSP) y su incidencia en materia tributaria reformando puntualmente tres de sus normas –la Ley general tributaria (LGT), el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (TRLHL) y la Ley de tasas y precios públicos (LTPP)– en relación con las llamadas «tarifas» por prestación de servicios públicos, pudiera hacer pensar que nos hallamos ante unas simples modificaciones legales que no inciden directamente en el sistema tributario justo del artículo 31 de la Constitución española (CE). De lo contrario, y desde esta misma óptica formal, una ley puramente administrativa no sería, lógicamente, el vehículo adecuado para llevar a cabo una reforma de tan hondo calado. Lo cierto es, sin embargo, que esta mera apariencia formal, sea o no querida por el legislador, no puede servir para esconder lo que se presenta como obvio con la simple lectura de la nueva disposición adicional 1.^a de la LGT. Nada menos que la desaparición en el plano legal de la categoría de las exacciones parafiscales sustituidas por el nuevo concepto legal o técnico de prestación patrimonial de carácter público. Pero siendo esta una figura que el propio legislador conecta con el artículo 31 de la CE: ¿es posible sostener, desde el punto de vista material o sustantivo, lo que formalmente se quiere aparentar, esto es, que no se trata de una cuestión de trascendencia constitucional que afecta al núcleo del Derecho Financiero y Tributario?

A partir de ahí los interrogantes se suceden y todos ellos se retrotraen a cuestiones muy antiguas de nuestra disciplina que apuntan a un importante retroceso desde la perspectiva constitucional. Así, el de la posible existencia de prestaciones coactivas del artículo 31.3 de la CE no contributivas, ajenas a los principios de justicia del artículo 31.1 de la CE. O si la supresión de la parafiscalidad, pese a que está en el propio origen del artículo 31.3 de la CE, es una cuestión que pueda ser solventada por el legislador ordinario. Y, aun en caso afirmativo, si puede, además, hacerlo en contra del criterio mayoritario que ha sostenido el Tribunal Supremo (TS) siguiendo, precisamente, el del Tribunal Constitucional (TC) plasmado en la relevante STC 185/1995, de 14 de diciembre (NFJ003833).

Para abordar todas estas preguntas, una vez constatada la relevancia constitucional del problema, cabe considerar cuál es el diseño legal de los modos de financiación de los servicios públicos que ha quedado plasmado en nuestro ordenamiento jurídico tras la entrada en vigor de la LCSP. Su utilidad no es otra que servir de punto de partida que permita comprobar qué se ha logrado tras la reforma y, en definitiva, saber si con ello se ha avanzado en la consecución del sistema tributario justo a que apela el artículo 31 de la CE. Lo que debiera ser lógico objetivo del legislador a la vista del artículo 1 de la CE. O, por el contrario, si, efectivamente, nos hallamos ante un retroceso y un nuevo intento de «huida» del concepto de tributo.

2. La modificación de la disposición adicional 1.^a de la LGT: una cuestión de relevancia constitucional

2.1. La eliminación de las exacciones parafiscales operada por una ley administrativa (LCSP)

La redacción de la originaria disposición adicional 1.^a de la LGT (2003), que se ocupaba del régimen jurídico de las exacciones parafiscales, ha quedado sin efecto desde el 9 de marzo de 2018 como consecuencia de la entrada en vigor de su nueva redacción dada por la LCSP.

La relevancia de esta norma se ha visto absolutamente ensombrecida de unos años a esta parte en el enconado debate doctrinal y jurisprudencial surgido en torno a las llamadas «tarifas», ya que este se centró en el polémico párrafo segundo del artículo 2.2 a) de la LGT (2003) que fue «suprimido» por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible (en adelante, LES).

Sin embargo, esta inexplicable preterición del contenido original de la disposición adicional 1.^a de la LGT (2003) no puede hacer olvidar su enorme relevancia, fácilmente observable cuando se considera que, si bien la doctrina del TC iniciada con la STC 185/1995, de 14 de diciembre, permite la reconducción de figuras espurias de ingresos, como tarifas, cánones y precios, al ámbito del principio de reserva de ley del artículo 31.3 de la CE, esta norma representaba un plus fundamental porque remitía las exacciones parafiscales, en las que se englobaba este variado elenco de ingresos, al régimen del tributo, superando incluso la limitación del anterior artículo 26.2 de la LGT (1963) que se refería solo a los impuestos¹. Es decir, con arreglo a ella, la presencia en alguno de estos ingresos anómalos de las notas propias de la parafiscalidad determinaba su inclusión en el ámbito de los tributos conceptuados en sentido amplio o constitucional y, en consecuencia, los situaba bajo el mandato del artículo 31 de la CE en su totalidad. Sujetándolos, en suma, no solo a las exigencias de la reserva de ley «tributaria» sino, lo que es más importante, a las de los principios materiales de justicia del artículo 31.1 de la CE. Apuesta del legislador ordinario que, por lo demás, contaba ya con el respaldo explícito de la STC 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394)².

¹ En sintonía con la conclusión alcanzada en la Sentencia n.º 72, de 9 de abril de 1969, de la *Corte Costituzionale*, en que se reconducen al ámbito del artículo 53 de la Constitución italiana, esto es, al principio de capacidad económica. Fedele (1971, pp. 26 y 27).

² Es más, como recuerda Falcón y Tella (2018), la propia STC 185/1995, de 14 de diciembre, usa una «terminología algo confusa» pues llega a «afirmar que las prestaciones patrimoniales de carácter público son reconducibles al "concepto constitucional de tributo"». Expresión que, en su opinión, es claro que lo «único que quiere decir(se) es que a efectos del artículo 31.3 debe seguirse el régimen de los tributos, es decir, aprobación por ley, que al menos debe fijar los límites máximos, o por el pleno del ayuntamiento en el marco de lo previsto en la legislación local». El TC estaría aludiendo así a un «concepto amplio de tributo [...] fundamentalmente a los efectos de la reserva de ley». Entendida esta en los términos que se acaban de reproducir, lo que no significa que sean tributos, particularmente tasas, en un sentido técnico.

La principal consecuencia de lo anterior es que, de la suma de esta norma y la doctrina del TC contenida en las sentencias citadas, resultaba que los medios de financiación de la Hacienda Pública, relativos a los servicios públicos, se agrupaban básicamente en dos categorías de ingresos *públicos de derecho público*: la primera, los *tributos* (tasas), bien porque formalmente eran reconocidos como tales por las leyes, bien porque materialmente gozaban de tal naturaleza por aplicación de la primitiva disposición adicional 1.^a de la LGT (2003); y, la segunda, los *precios públicos* que quedaron legalmente al margen del artículo 31.3 de la CE tras la reforma de la LTPP y la LHL al ser prestaciones «voluntarias». En este panorama, la cuestión que, aparentemente, dejó por resolver la STC 185/1995, de 14 de diciembre, era si este cuadro de ingresos públicos de derecho público colmaba la financiación de los servicios públicos o si cabía adjuntarle los ingresos (públicos o privados) de derecho privado comúnmente englobados en la denominación de «tarifas». Este es, en síntesis, el núcleo de toda la cuestión que tras la LCSP se ha visto sustancialmente alterado con la plasmación de un concepto legal o técnico de prestación patrimonial de carácter público en la nueva disposición adicional 1.^a de la LGT, a la que se adjuntan el artículo 20.6 del TRLHL y, extramuros del derecho tributario, la disposición adicional 43.^a de la LCSP.

En verdad, el olvido de la primigenia redacción de la disposición adicional 1.^a de la LGT (2003), sea intencionado, sea debido al simple desconocimiento, ha supuesto pasar por alto que la principal virtualidad de la doctrina constitucional sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 de la CE contenida, especialmente, en la trascendental STC 185/1995, de 14 de enero, fue, y es, puesto que no ha sido alterada en lo sustancial, la de alinearse con el propósito de larga tradición legislativa de reconducción de la parafiscalidad al reducto de los principios constitucionales de justicia tributaria iniciada mucho antes de la CE por la Ley de 26 de diciembre de 1958, de Tasas y Exacciones Parafiscales³.

Aunque también se asemejan a ellos en la exclusión del régimen de autorizaciones propio de los precios privados. Fernández López (2018, p. 118), por su parte, sostiene que en ningún momento el TC «establece una plena equivalencia ontológica entre prestación patrimonial de carácter público y tasa». Conclusión que hace extensiva a la STC 233/1999.

En este sentido, ya destacó Ramallo Massanet (1996, pp. 262 y 263), la aparente contradicción que suponía que el TC partiera de la distinción teórica y conceptual entre prestación patrimonial de carácter público y tributo y, sin embargo, predicara de aquellas la sujeción a la reserva de ley «tributaria». La conclusión a la que ello podría conducir es que la aplicación del artículo 31.3 de la CE lo era al margen del reparto competencial del artículo 133.1 de la CE que no les resultaría aplicable. En otros términos, la reserva de ley se cumpliría desde el momento en que estas prestaciones –entonces referidas a precios públicos «coactivos»– fueran consentidas por los representantes de quienes tienen que satisfacerlas pero sin que ese consentimiento quede sujeto a las reglas competenciales del artículo 133.1 de la CE porque este se refiere a los tributos. El riesgo de ello, como ya apuntó este mismo autor, es que «podría existir la tentación de cambiar la naturaleza de la figura para, dejando de ser impuesto, tasa o contribución especial del artículo 133 de la CE, pasara a ser prestación patrimonial pública del artículo 31.3 de la CE, y, en consecuencia, a estar sujeta a las exigencias del principio de reserva que se desprende de dicho artículo». Posibilidad que, como veremos más adelante, ha adquirido sentido y un nuevo significado en la doctrina del TC.

³ Sobre la evolución normativa de esta cuestión, véase Lozano Serrano (2002, pp. 618 a 620).

La razón no era otra, como tendremos ocasión de recordar, que el propio espíritu y fundamento de este apartado tercero del precepto constitucional, que sirve así a la concepción unitaria de la actividad financiera y de la Hacienda Pública que consagra el artículo 31 de la CE en su totalidad. Y en este cometido las dos normas citadas, la disposición adicional 1.ª de la LGT y el artículo 2.2 a) 2.º párrafo de la LGT, tal y como quedaron plasmadas en el momento de la promulgación de la LGT en el año 2003, son las claves de un sistema que el autor de la misma hereda del precedente que supuso la Ley 25/1998, de 13 de julio. Norma que, a su vez, fue el reflejo legislativo casi inmediato, a salvo del Real Decreto-Ley 2/1996, de 26 de enero, de la citada STC 185/1995, de 14 de diciembre.

Así pues, la primera cuestión que surge al considerar el trascendental cambio normativo que supone la desaparición formal de la parafiscalidad en el ordenamiento español como consecuencia de la entrada en vigor de la LCSP y las reformas que contiene, es *si se trata de una cuestión de mera legalidad ordinaria* que pueda ser solventada como tal y, además, por una ley de naturaleza puramente administrativa, no tributaria. O si, por el contrario, el espíritu que guiaba al autor de la LGT en el año 2003 hunde sus raíces en el texto constitucional y es una cuestión de esta índole que, en consecuencia, el legislador no puede soslayar ignorando, de un lado, el valor normativo del artículo 31 de la CE, considerado en su totalidad, y, de otro, la interpretación que el TC, como máximo intérprete de la Constitución, ha ido elaborando en torno al mismo. La respuesta a este interrogante, lejos de ser meramente retórica y propia de la dogmática —en su acepción más peyorativa que la identifica con algo inútil en la aplicación práctica del derecho—, tiene, por el contrario, evidentes efectos prácticos para los usuarios de los servicios públicos. Y también para quienes han de interpretar y aplicar las normas implicadas, especialmente, los órganos jurisdiccionales, como trataremos de argumentar en las líneas que siguen.

Lo cierto es, sin embargo, que la modificación de la disposición adicional 1.ª de la LGT mediante la nueva LCSP evidencia que para su autor la virtualidad de esta importante norma no ha pasado inadvertida, pese a ese «olvido» general al que me he referido. Y ahí es donde se pone de manifiesto la profundidad de una reforma que era el complemento necesario a la «supresión» operada por la LES en el artículo 2.2 a) de la LGT (2003). Porque ambas normas, como también he señalado antes, lejos de ser piezas separadas, conforman todo un entramado legal que contaba con respaldo constitucional. Y en este hecho, en la pervivencia de la categoría de las exacciones parafiscales en la disposición adicional 1.ª de la LGT (2003) hasta la reciente entrada en vigor de la LCSP el 9 de marzo de 2018, y su sustrato en el artículo 31 de la CE, es donde radica su relevancia práctica más inmediata. Porque, frente a lo que sostiene la exposición de motivos de la citada LCSP, es difícil aceptar que esta nueva redacción pueda ser simplemente «aclaramentosa» y, por ende, que pueda gozar de efectos hacia el pasado. Duda más que razonable, en primer lugar, cuando del propio cambio de título de la nueva disposición adicional 1.ª de la LGT ya hace prever que, al menos formalmente, se pretende erradicar de nuestro ordenamiento jurídico ese clásico concepto de exacciones parafiscales mediante su sustitución por el de prestaciones patrimoniales de carácter público (Alías Cantón, 2018). Y, en general, si se atiende a los sustanciales efectos que de ello se derivan y que consideramos a continuación.

2.2. Los efectos de la desaparición formal de la parafiscalidad a la luz del artículo 31 de la CE

2.2.1. La diversificación de ingresos desde la perspectiva de los principios de justicia material del artículo 31.1 de la CE

Habida cuenta de lo analizado en el punto anterior, creo que la principal conclusión que ya se puede adelantar es que el hito fundamental de la reforma derivada de la LCSP es la nueva redacción de la disposición adicional 1.^a de la LGT. De ahí que sea la que da título y centra nuestro análisis. Esta afirmación tiene relevancia en dos sentidos. En primer lugar, porque, a simple vista, el hecho de que sea la LCSP la que origina la reforma contribuye, en mi opinión, a otorgarle un papel central a la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias de las que se ocupa la disposición adicional 43.^a de la LCSP. Y lógicamente porque esta calificación aboca a que su régimen jurídico sea el previsto por esa misma norma administrativa, sin que ello se vea empañado en lo esencial en el ámbito local porque la ordenanza reguladora, no fiscal, se debe someter, evidentemente, a los dictados de esta ley⁴.

Este supuesto carácter central de la aludida disposición adicional 43.^a de la LCSP vendría reforzado en el sentido que apunta la propia exposición de motivos de la LCSP, que sostiene que las reformas en las leyes tributarias son su «consecuencia» lógica. Lo que parece atribuirles un cierto carácter secundario. Para ello basta comprobar que no se modifica formalmente el artículo 2 de la LGT que recoge el concepto legal o técnico de tributo. Sin embargo, las consecuencias que en él comporta la modificación de la disposición adicional 1.^a de la LGT acaban de manera rotunda con esta apariencia creada artificialmente por el legislador, a mi juicio, con la intención de ocultar el impacto de relevancia constitucional que realmente provoca.

En segundo lugar, el primer efecto inmediato de su entrada en vigor es que el *cuadro de ingresos públicos* con los que atender a las necesidades colectivas que representan los servicios públicos, y que antes hemos descrito brevemente, ha variado y se ha diversificado aún más, ahondando así en la brecha abierta por la LTPP con la implantación de los precios públicos en la concepción unitaria de la Hacienda Pública y la del servicio público (Lozano Serrano, 1998, p. 43) que el TC respaldó en las SSTC 185/1995 y 233/1999. En otros términos, la modificación habida en la disposición adicional 1.^a de la LGT es esencial porque supone que, a través de una ley de naturaleza estrictamente administrativa, se modifica la concepción legislativa del artículo 31 de la CE que hasta el momento había imperado y, por ende, se influye en el diseño del sistema tributario justo que impone la Constitución. Esta es ya una poderosa razón para rechazar enérgicamente que la LCSP sea meramente «aclaratoria» de una situación que ya tuviera respaldo no solo legal sino, lo que es más importante, constitucional. Y, por ende, que se trate de una reforma carente de efectos innovadores del ordenamiento jurídico, tributario especialmente. Antes al contrario, si se repara

⁴ Las diferentes normas por las que se rigen uno y otro tipo de ordenanzas municipales las sistematiza Fernández Pavés (2018, p. 123).

en el protagonismo que cobra la figura de la prestación patrimonial de carácter público en la que se incluye el tributo, al que llega a ensombrecer.

En este sentido, la lectura de la nueva disposición adicional 1.^a de la LGT puede dar lugar, en mi opinión, a una primera impresión un tanto engañosa, y es que pareciera que los medios de financiación de los servicios públicos se limitan a las prestaciones patrimoniales «coactivas» del artículo 31.3 de la CE. Conclusión que resultaría plausible, pues significaría, al menos, que todos ellos se hallan sujetos a la reserva de ley. Bien es cierto, no obstante, que unos, además, lo hacen a los principios materiales de justicia del artículo 31.1 de la CE y otros, sin embargo, no, conforme a la propia doctrina del TC (SSTC 83/2014 –NCJ058541– y 167/2016 –NCJ061718–)⁵.

Pero la misma nota de coactividad, que es la clave del concepto de prestación patrimonial de carácter público según la doctrina del TC, denota ya que esa primera impresión es errónea, porque aunque la nueva clasificación de los ingresos por prestaciones de servicios públicos sigue pivotando sobre ella, tal y como resultara de la STC 185/1995, de 14 de diciembre⁶, sin embargo, lo hace en un sentido muy diferente del que hasta el momento se le había otorgado. Dicho en otros términos: como consecuencia de la nueva disposición adicional 1.^a de la LGT, la financiación de los servicios públicos se sigue basando en la voluntariedad o coactividad de la prestación –prescindiendo por ahora de qué haya de entenderse por tal–, y, en este sentido, la clasificación podría decirse que sigue siendo doble, pero uno de los términos de esa dualidad ha variado. Efectivamente, habida cuenta de la vigencia de la LTPP –también afectada por la LCSP–, los precios públicos, prestaciones que representan ingresos públicos de derecho público de naturaleza «voluntaria», se mantienen intactos pero se contraponen ahora a la nueva categoría legal de las prestaciones patrimoniales de carácter público, coactivas, que abarcan más allá de los tributos. Parece así que, tal y como señala Cubero Truyo (2018, p. 181), el legislador asume que el precio público no solo no es tributo sino tampoco prestación patrimonial de carácter público. Lo que, a mi modo de ver, es coherente con la doctrina iniciada por la STC 185/1995 que reservó aquella nomenclatura para las «contraprestaciones» voluntarias, no coactivas, dejándolas completamente al margen del artículo 31 de la CE.

Lo importante, como decía, es que esta contraposición entre prestaciones (o contraprestaciones) coactivas y/o voluntarias, que atiende al artículo 31.3 de la CE y que no es nueva conceptualmente aunque sí lo es en el plano legal, puede verse, en mi opinión, desde un prisma diferente a este de la reserva de ley al que aboca la LCSP. Me refiero al que ofrece el artículo 31.1 de la CE. Conforme a él, lo verdaderamente relevante de este nuevo régimen no es, como dicen quienes loan los efectos de la LCSP, la extensión del aludido principio for-

⁵ Véase Bueno Gallardo (2018, p. 45), quien critica duramente esta doctrina.

⁶ En su FJ 3.º se decía: «La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público».

mal de reserva de ley, sino otro muy distinto y negativo como es la reducción legal del radio de acción de los ingresos públicos que se rigen por los principios materiales de justicia que enuncia aquel precepto: los tributos en sentido constitucional. Porque, como ya he dicho, atendida la doctrina del TC (SSTC 83/2014 y 167/2016), es evidente que estos no van a regir en las figuras que responden al concepto legal o técnico de prestación patrimonial de carácter público no tributaria que hoy día contempla la nueva disposición adicional 1.ª 2 de la LGT. Efecto muy negativo, desde luego, que, además, se suma al hecho de que la expansión del principio de reserva de ley del artículo 31.3 de la CE no lo es de la reserva de ley «tributaria». Así se desprende también de la doctrina del TC que distingue una de otra y flexibiliza en importante medida la predicable de las prestaciones coactivas no tributarias (SSTC 44/2015 –NCJ059623–, 62/2015 –NCJ059834–, 139/2016 –NCJ061471– y 73/2017 –NCJ062508–).

Esto último evidencia que el autor de la LCSP adopta la perspectiva clásica de la parafiscalidad que la conectaba únicamente con el principio de reserva de ley. Concepción que no es, desde luego, la de la redacción originaria de la disposición adicional 1.ª de la LGT (2003) que ahora se deroga, pese a ser la que está en la base del propio artículo 31 de la CE. Lo relevante es, entonces, que atendiendo a aquella concepción ya superada por el propio texto constitucional, la reforma propiciada por la LCSP pretende, al menos formalmente, erradicar la parafiscalidad sustituyéndola por una categoría legal de prestación patrimonial de carácter público con referencia expresa y exclusiva al artículo 31.3 de la CE. O, lo que es lo mismo, excluyendo la vigencia de los principios materiales del artículo 31.1 de la CE.

Por estas razones creo que es útil considerar la diversificación de ingresos que provoca este nuevo concepto legal desde esta perspectiva. Conforme a ella, el cuadro de ingresos por servicios públicos vigente en la actualidad atiende a una clasificación tripartita de los mismos que refleja de manera más clara las consecuencias de índole constitucional de la reforma:

- 1.º Los *ingresos públicos de derecho público* exigidos por la prestación de servicios públicos que, según los términos que después veremos, se pueden calificar como voluntarios o «no coactivos», en tanto que no esenciales o prestados en régimen de monopolio. Se trata de *ingresos no englobados en la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público* tal y como las definió la STC 185/1995, de 14 de diciembre. Son los *precios públicos* de los artículos 24 de la LTPP y 41 del TRLHL establecidos y regulados al margen de las exigencias de la reserva de ley del artículo 31.3 de la CE y con arreglo al principio del beneficio. En suma, ajenos completamente al artículo 31 de la CE. Y, desde esta perspectiva, que invoca a la unidad esencial de la Hacienda Pública, su introducción puede considerarse el precedente de la LCSP, ya que propició la configuración de un modelo financiero no contributivo que se adjunta al previsto constitucionalmente, como advirtiera tempranamente el profesor Martín Queralt (1988, p. 116). Idea en la que abundaría la reforma que analizamos.
- 2.º La LCSP confirma legalmente lo que tras la STC 185/1995, de 14 de diciembre, era una mera hipótesis (Ramallo Massanet, 1996, p. 263; Lozano Serrano, 1998, p. 39). Pues, con su entrada en vigor, queda avalada la posible existencia, junto

a los anteriores, de otros *ingresos de derecho privado que se califican legalmente como prestaciones patrimoniales de carácter público, sujetas a reserva de ley del artículo 31.3 de la CE, pero excluidas expresamente de la naturaleza tributaria y, por ende, del artículo 31.1 de la CE.*

El primer problema es la inseguridad que provoca este nuevo concepto, en sí mismo, y en sus consecuencias, habida cuenta de la confusión en torno a su régimen jurídico (Fernández Pavés, 2018, pp. 118 y 132). Se trata, obviamente, de una cuestión trascendental que deriva, en suma, de la débil base conceptual en que pretende sostenerse la nueva construcción legal. Por la paradoja que entraña, ya que, al fin y a la postre, se trata de unas prestaciones impuestas sobre servicios públicos y que, por esto último, se califican como «de carácter público». Pese a ello, la nueva regulación las diferencia de las tasas justamente en lo que atañe a su régimen jurídico. Circunstancia que representa el núcleo de toda esta cuestión, como evidenció el conflictivo párrafo segundo del artículo 2.2 a) de la LGT. Por otra parte, tampoco pueden ser calificados siquiera como ingresos públicos, ya que, en principio, no se recaudan directamente por el ente público titular del servicio. Así pues, no parece que su régimen jurídico sea, desde luego, el de la LGT (Falcón y Tella, 2018), tampoco el de la LTPP –que, en el caso de las tarifas, derivadas solo del contrato de concesión de servicios, es objeto de la exclusión legal expresa introducida por la LCSP–, ni, en fin, el TRLHL. En este último ámbito no solo porque, legalmente ya no son tributos, sino porque, conforme a lo anterior, ya no responden a la categoría de ingresos públicos de derecho público a los que se refiere el artículo 2.2 del TRLHL (cfr. Alías Cantón, 2018). Ni tampoco, en el ámbito estatal, atendidos los artículos 5.2 y 10.1 de la Ley general presupuestaria (LGP) (cfr. Menéndez Moreno, 2018b, p. 60), se trata de ingresos que encajen en la definición de derechos económicos de naturaleza pública que define el primero de estos preceptos.

No obstante lo anterior, parece indudable que el sometimiento a la ley de estas prestaciones, en tanto coactivas, remite, en el caso de la gestión indirecta mediante contratación, a la LCSP. Y este régimen es el que, en el ámbito local, deberá respetar la ordenanza municipal, de conformidad con el artículo 20.6 del TRLHL.

En aplicación de ello se comprende lo establecido por el artículo 284.2 de la LCSP: «Antes de proceder a la contratación de una concesión de servicios, en los casos en que se trate de servicios públicos, deberá haberse establecido su régimen jurídico, que declare expresamente que la actividad de que se trata queda asumida por la Administración respectiva como propia de la misma, determine el alcance de las prestaciones en favor de los administrados, y regule los aspectos de carácter jurídico, económico y administrativo relativos a la prestación del servicio». Previsión que reitera el artículo 285.1 de la LCSP para la elaboración del pliego de condiciones. En ninguna de ellas, como se ve, se dice cuál es el régimen de la prestación impuesta a los usuarios del servicio público. Siendo una de las cuestiones esenciales a tener en cuenta que, pese a que la relación del usuario y el prestador del servicio pueda calificarse como relación de derecho privado, esta tiene su origen

en un contrato público (art. 1.2 LCSP) que se rige por una norma de derecho público. Precisamente en dicha circunstancia radicaba el sentido del párrafo segundo del artículo 2.2 a) de la LGT que «suprimió» la LES. A la vista de lo anterior, cabe preguntarse, por ejemplo, algo tan básico como si puede el pliego de condiciones prever la posibilidad de la vía de apremio a cargo del concesionario⁷.

En el supuesto de la gestión directa del servicio público mediante personificación privada, que se refiere al llamado «sector público empresarial» incluido en el «sector público estatal» (art. 3 LGP), estas se someten a su normativa específica en virtud de la cláusula prevista por el artículo 4.2 g) de la LGP. Cuyo equivalente en el ámbito local es el artículo 85.2 A), letras c) y d) de la Ley de bases de régimen local (LBRL). En estos casos, la cuestión sobre el ejercicio de la potestad administrativa de recaudación por dichas entidades no parece totalmente descartable a la vista de las excepciones que los artículos 104 y 113 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, establecen al régimen de derecho privado al que se someten con carácter general. Aunque, en ambos, las excepciones que permitirían el ejercicio de potestades administrativas, que no se concretan, se someten a su previsión y regulación por ley. Y, en particular, en las sociedades mercantiles, con el límite añadido de que «En ningún caso podrán disponer de facultades que impliquen el ejercicio de autoridad pública».

- 3.º Por último, y *expresamente incluida en el cuasi omnímodo concepto legal de prestación patrimonial de carácter público*, se halla la categoría del *tributo*, de la que interesa particularmente la tasa, habida cuenta de que se trata de la prestación de servicios públicos. Categoría que, según la dicción literal de la nueva disposición adicional 1.ª de la LGT, queda reducida a lo previsto por el artículo 2 de la propia LGT. Con la relevancia que le otorga a este hecho su eficacia general ex artículo 1 de la LGT. Esta es, pues, la principal cuestión suscitada a raíz de la LCSP, en tanto deja vacío de contenido el concepto constitucional o material de tributo, más amplio que el legal, al que daba pie la STC 185/1995⁸. Y que halló eco en el plano legislativo a través de la Ley 25/1998, de 13 de julio, y posteriormente en la propia LGT de 2003⁹. Concepto cuya operatividad ha quedado so-

⁷ Falcón y Tella (2018) lo veía posible antes de la LCSP justamente porque la concesión es un «contrato de derecho público», pero siempre que fuera el presidente de la corporación quien expidiera la providencia de apremio.

A raíz de la nueva LCSP, Menéndez Moreno (2018b, p. 60), no solo lo considera posible, por aplicación de los artículos 10.1 y 12.1 de la LGP, sino que le ve como el objetivo perseguido por el legislador.

⁸ El TC se habría mostrado así fiel al espíritu del artículo 31.3 de la CE en línea con lo que había acontecido con su claro precedente, el artículo 23 de la Constitución italiana, *vid.* Pérez Royo (1981, p. 2.174).

⁹ Según destacó Lozano Serrano (1998, p. 34), la remisión del artículo 26.2 de la LGT (1963) a las exacciones parafiscales supone que las modalidades de tributo no se agotan con las tres especies clásicas, sino que la ley implícitamente alberga un concepto «sustancial» de tributo, «que permite reclamar para este instituto ingresos públicos no definidos ni configurados en su régimen jurídico como tales». Afirmación que, en mi opinión, cobraría mayor vigor con la redacción originaria de la disposición adicional 1.ª en la LGT de 2003, por lo que su desaparición incide de lleno en ese concepto sustancial de tributo que parece vaciarse de contenido.

bradamente demostrada a través de su aplicación práctica por el TS que lo ha acogido mayoritariamente (STS de 23 de noviembre de 2015, rec. núm. 4091/2013 –NFJ061179–). Frente a ello ha reaccionado la LCSP evidenciando un cuestionable modo de hacer del legislador cada vez más frecuente en la materia tributaria.

2.2.2. La reducción del concepto de tributo y la escisión del artículo 31 de la CE

Retornando a la clasificación de ingresos que se basa únicamente en el artículo 31.3 de la CE y que distingue entre prestaciones patrimoniales voluntarias y coactivas, lo primero que llama la atención es que, pese a haber quedado confirmada la pervivencia de los precios públicos, la LGT no se ocupa de ellos, como es lógico, por otra parte¹⁰. En contraste, y por mor de la nueva disposición adicional 1.^a de la LGT, actualmente se contemplan en la ley tributaria por antonomasia las prestaciones patrimoniales coactivas no tributarias. Esta aparente paradoja sirve para poner de manifiesto cuál es el verdadero sentido que encierra el cambio de título de esta norma y el trascendental efecto conceptual que ello provoca.

Así, mientras la redacción derogada aludía a las exacciones parafiscales con el fin de atraerlas al régimen de la LGT al calificarlas materialmente como tributos y, por ende, sujetarlas a su régimen propio derivado de los principios constitucionales del artículo 31 de la CE, la actual redacción se ocupa justo de lo contrario, de definir dos categorías de prestaciones patrimoniales de carácter público de las que resulta el tributo por exclusión¹¹. De modo que, con arreglo al régimen actualmente vigente, este concepto se limita *exclusivamente* a lo dicho por el artículo 2 de la LGT, a cuyas notas le añade, solo por remisión, la de pertenecer a la más amplia categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Es decir, de un concepto amplio de tributo, que englobaba en su seno las categorías legales del citado precepto más aquellas figuras espurias que materialmente se asemejaban a ellos, se ha pasado a la restricción que supone relegarlo al mero concepto legal o técnico del citado artículo 2 de la LGT.

Nos encontramos, en definitiva, con que el efecto de la nueva disposición adicional 1.^a de la LGT es justo el opuesto al de su antecesora, pues de aquel carácter netamente expansivo de la categoría del tributo se pasa a constreñirlo en el modo señalado. Afirmación que refrenda el hecho de que la nota de prestación patrimonial de carácter público del tributo es consustancial y no discutida y que el legislador no ha modificado el artículo 2 de la LGT a través de la LCSP. Y refuerza así mismo la hipótesis que planteo de que la verdadera utilidad de esta nueva norma no es de carácter positivo, sino que responde a una finalidad restrictiva.

¹⁰ Sobre las diferencias entre los precios públicos y la nueva categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público, véase Cubero Truyo (2018, pp. 181 y 182).

¹¹ Distinción que, si no entiendo mal, a juicio de Menéndez Moreno (2018b, p. 64), se deduce de la propia estructura del artículo 31 de la CE.

Aflora así el auténtico significado de la nueva disposición adicional 1.^a de la LGT que vendría a culminar la labor que comenzara la LES con la intención de atajar la tendencia expansiva del concepto de tasa iniciada tras la STC 185/1995, de 14 de diciembre. Tendencia en la que ahondó la STC 233/1999, de 16 de diciembre, y que fue plasmada legislativamente en el año 2003 por el artículo 2.2 a) de la LGT (2003) y la disposición adicional 1.^a de la LGT (2003). Sumándose, por último, el TS. De ahí se habría pasado, gracias a la reforma provocada por LCSP, al extremo contrario, el de su reducción (Fernández López, 2018, pp. 125, 131, 135). Nos hallaríamos, pues, ante un fenómeno de reconocida «huida» del tributo, de derecho tributario, en suma, que, según algunos autores, no sería criticable en tanto seguiría sujeto al derecho administrativo y no supondría una reducción de los derechos y garantías de los usuarios¹². Fenómeno nada nuevo (Lozano Serrano, 2002, pp. 613 a 621), evidenciado hoy día en que es una ley netamente administrativa, la LCSP, la que está en el origen de tan cuestionable resultado desde el punto de vista del artículo 31 de la CE. Pues, en puridad, y simplificada al máximo, la anterior conclusión significa tres cosas: en primer término, la definitiva escisión del artículo 31 de la CE desde la perspectiva de los ingresos; correlativamente, en segundo lugar, la relegación de su apartado primero, que consagra los principios materiales de justicia, al concepto técnico de tributo; en tercer y último término, que, además, este concepto, al depender del genérico de prestación patrimonial coactiva, queda en manos, como veremos, no ya del legislador, sino de los titulares de los servicios públicos, o de aquellos que detentan la competencia sobre su gestión. En definitiva, de quienes deciden cuál será su modo de gestión. Decisión en la que se hace descansar la calificación como tributo (tasa) o no de los ingresos que genera. Este efecto derivado de la nueva regulación legal es, justamente, el que la doctrina del TS rechazaba en la conocida y ya citada STS de 23 de noviembre de 2015 (rec. núm. 4091/2013) tal y como le planteaba el Tribunal Superior de Justicia de Canarias que era parte del litigio. El argumento, según sintetiza Fernández López (2018, p. 127), era, precisamente, que se dejaba en manos de una cláusula contractual la naturaleza jurídica de una contraprestación coactiva. De este modo, según contemple el contrato la forma de retribución del concesionario, la prestación abonada por el usuario será una tasa, si lo satisface directamente al ente público y este retribuye después al concesionario; o será una tarifa, si el usuario paga directamente al prestador del servicio que es un gestor privado.

Pese a esto, en opinión de este mismo autor, la virtualidad de la nueva normativa derivada de la LCSP sería cerrar «el paso a la utilización de la tasa» en función de la forma de gestión del servicio público, aun cuando sea esencial y prestado en régimen monopolístico, como es el caso del suministro municipal de agua. Ello, sin embargo, no presentaría, según la doctrina administrativista (Tornos Mas, 2017) y también parte de la tributarista (Fernández López, 2018; Falcón y Tella, 2018), problema constitucional alguno, habida cuenta de la vigencia del artículo 31.3 de la CE al que aluden tanto la disposición adicional 1.^a de la LGT, como el artículo 20.6 del TRLHL y la disposición adicional 43.^a de la LCSP. Tesis que, sin embargo, pasa por alto algo que ya he señalado anteriormente, y es que este precepto

¹² Fernández López (2018, p. 143). Con anterioridad a la LCSP, esta era también la opinión de Ortiz Calle (2013, p. 166), en relación con la reforma del artículo 2.2 a) de la LGT operada por la LES.

también ha sido objeto de escisión como consecuencia de la propia doctrina del TC que ha distinguido el nivel de exigencia de la reserva de ley según se trate de prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias o no, resultando más laxa en este segundo caso.

En definitiva, a mi modo de ver, los anteriores argumentos evidencian que la incidencia de la LCSP en los modos de financiación de los servicios públicos repercute de lleno en el sistema tributario justo del artículo 31 de la CE y deviene una *cuestión de índole constitucional y propia de la materia tributaria*. Y es conforme a estos argumentos como debe abordarse su análisis. Ellos habrán de servir de guía imprescindible para analizar la normativa administrativa de gestión de los servicios públicos, sin cuyo examen es absolutamente imposible llegar a conocer el sistema vigente hoy día.

Lógicamente, con carácter previo, habrá que conocer cuáles son los criterios legales que permiten la diferenciación entre todos aquellos tipos de ingresos que acabamos de sistematizar y, en segundo término, saber en qué medida se adecúan a las exigencias constitucionales plasmadas en la doctrina del TC y seguidas por el TS. Cuestión que alude al grado de vinculación del legislador a estos criterios en el efectivo ejercicio de su libertad de creación de categorías de ingresos, reconocida por la propia STC 185/1995, de 14 de diciembre.

3. El concepto legal de prestación patrimonial de carácter público y su sustento constitucional

3.1. Libertad de configuración del legislador y vinculación a la doctrina del TC

Como es bien sabido, *el TC no formula un concepto de prestación patrimonial de carácter público*, pues no es esta su misión, sino que se limita a enunciar sus notas fundamentales. Y, siguiendo el ejemplo de la *Corte Costituzionale* italiana, emplea una metodología casuística (Pérez Royo, 1981, pp. 2.175 y 2.177) no exenta de riesgos por la incertidumbre que entraña (Lozano Serrano, 1998, p. 31). Y son los que están probablemente en el origen del nuevo régimen legal (Alías Cantón, 2018). El problema que deriva de esta forma de decidir surge fundamentalmente porque el TC, en su objetivo de atender a la aplicación o no del principio de reserva de ley del artículo 31.3 de la CE, además de no ofrecer una definición precisa, alcanzando únicamente a referir los tres supuestos que la conformarían, prescinde de la configuración jurídica prevista en la norma ordinaria de las figuras que enjuicia –en aquel caso los precios públicos regulados por la LTPP–. Pero esta metodología no puede ser seguida por los órganos jurisdiccionales ordinarios que se ven en la siguiente tesitura: por un lado, no pueden soslayar la aplicación de la ley (art. 117.1 CE) y, por otro, se someten a los mandatos constitucionales según la interpretación que de los mismos realice el TC (art. 5 de la Ley orgánica del Poder Judicial).

Por su parte, esto último también condiciona la libertad del legislador de crear ingresos públicos que le reconoce el propio TC. Potestad que *deberá ejercer dentro de esos límites*

pero teniendo en cuenta la dificultad que supone la inexistencia de un concepto constitucional como tal y la advertencia del TC que rechaza el simple cambio de nombre de las eventuales figuras de ingresos públicos como vía de escape de la exigencia constitucional de la reserva de ley (SSTC 44/2015, de 5 de marzo, y 26/2015, de 19 de febrero –NFJ057541–). Saliendo así al paso de la «tentación» a la que podría sucumbir el legislador de tratar de soslayar las exigencias constitucionales del sistema tributario mediante un cambio de denominación. Esa pareció ser la intención en el caso de los precios públicos en punto al artículo 31 de la CE en su totalidad, y tal vez sea también la que subyace en la reforma acometida por la LCSP, si bien de un modo sustancialmente distinto y acorde con lo que apuntara en su día el profesor Ramallo (1996, p. 263) en relación con la reserva de ley. Pues si se concluye, como así ha hecho la doctrina reciente del TC, que no es la propia de los tributos (art. 133.1 CE), el peligro reside en la estrategia de «cambiar» normativamente la naturaleza de la figura para que deje de ser una categoría tributaria de las recogidas expresamente en la legislación ordinaria y pase a sujetarse únicamente a la reserva del artículo 31.3 de la CE.

Sea como fuere, parece que los elementos con que cuenta el legislador para desplegar su libertad de configuración de los ingresos públicos son dos: en primer lugar, las notas que va esbozando el TC que deben ser consideradas, obviamente, a la luz de los tres supuestos genéricos de prestaciones patrimoniales de carácter público que claramente se sometían al principio constitucional; y, en segundo lugar, el fundamento último de su doctrina y del precepto que interpreta, el artículo 31.3 de la CE. La cuestión, en fin, es si de la conjunción de ambos se podría obtener una suerte de «categoría judicial» (Lozano Serrano, 1998, p. 31) que vinculara al legislador y de la que pudiera derivar su régimen jurídico¹³.

La justificación material de la labor definitoria llevada a cabo por la LCSP se halla, en mi opinión, en la primera de las notas que, según el TC, define esta categoría y que es, a la vez, la premisa básica de su existencia: que las *prestaciones patrimoniales de carácter público son distintas de los tributos*, siendo aquellas el género y estos la especie. El fundamento de esta afirmación la encuentra el TC en el contraste de los artículos 31.3 y 133.1 de la CE y en el reconocimiento absoluto de la aludida potestad del legislador de acuñar nuevas categorías de ingresos «públicos». La cuestión que surge inmediatamente es: ¿significa ello que el ordenamiento *debe* contemplarlas como categoría jurídica diferenciada del tributo? La respuesta negativa (Palao Taboada, 1996, p. 16; Lozano Serrano, 1998, p. 32) a dicho interrogante ha sido –a salvo de algunos ejemplos aislados¹⁴– la tendencia legislativa seguida hasta la reforma de la LCSP que cambia radicalmente el panorama legislativo. En favor de aquel primer sentido negativo opera el fundamento del artículo 31.3 de la CE y la interpreta-

¹³ Lozano Serrano (1990, pp. 135 y 136), se trata, en suma, de una cuestión de índole general que alude al papel indispensable que cabe otorgar a la labor interpretativa de la jurisprudencia constitucional partiendo del valor normativo superior del texto constitucional. Aquella «en cuanto cierre del sistema, dirá la última palabra sobre el modo de aplicación e interpretación de las normas a partir de valores y principios constitucionales».

¹⁴ Véase la enumeración de Cubero Truyo (2018, p. 179) y la más extensa de Fernández Pavés (2018, pp. 85 y 86).

ción que ofrece el TC sobre el mismo, siguiendo la doctrina de la *Corte Costituzionale* italiana que supuso la extensión de la garantía de la reserva de ley en *el contexto de erradicación de la parafiscalidad*. Abarcando con ello, además de los tributos y las sanciones, otras figuras surgidas al socaire del estado intervencionista y la progresiva expansión de actividades administrativas y servicios públicos¹⁵. Se superaba con ello, a través del aludido método casuístico, el ámbito estricto del principio que solo contemplaba las prestaciones impuestas por un «acto de autoridad» identificadas con las obligaciones *ex lege*, y se ampliaba al plano contractual donde aparentemente existe voluntad de obligarse en todo caso. El paso fundamental es que el susodicho carácter contractual¹⁶ no excluye que se trate de una prestación «impuesta» por el solo hecho de la libertad de contratar o no. La razón es que esta puede quedar en entredicho, por no ser real y efectiva, en los casos en que se trate de servicios esenciales e irrenunciables y/o monopolísticos. Esta, insisto una vez más, ha sido la opción legislativa desde la STC 185/1995, de 14 de diciembre, hasta la promulgación de la LCSP, y se basaba en dos líneas estratégicas. Una, la reconducción a la figura de las tasas que se operó desde la Ley 25/1998, de 13 de julio, y otra posteriormente en la LGT (2003) que la articuló a través de la conjunción de dos normas: el *párrafo segundo del artículo 2.2 a)* y la *disposición adicional 1.ª*, que reconduce las exacciones parafiscales al régimen del tributo.

Solventado el primer interrogante que formulábamos al inicio de este epígrafe y dada la opción del legislador por formular un concepto legal de prestación patrimonial de carácter público, no obstante todas las razones negativas que abogaban por lo contrario, debemos pasar a analizar si el resultado de dicha opción legislativa es acorde con el resto de notas que el TC ha fijado respecto de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Análisis que, como ya he indicado en un epígrafe anterior, no se puede limitar al artículo 31.3 de la CE sino que debe abarcar todo el artículo 31 de la CE. En este sentido, ya he señalado repetidamente que el origen del apartado 3 no se comprende desconectado del apartado 1 y ese es, a mi modo de ver, el principal problema que presenta la nueva legislación derivada de la LCSP.

3.2. La inclusión del artículo 31.3 de la CE en la definición legal: problemas y consecuencias

3.2.1. Inexistencia de un concepto legal uniforme: el papel central de la nueva disposición adicional 1.ª de la LGT

La primera conclusión indiscutible, porque deriva de la literalidad de la propia norma, es que la nueva categoría legal de prestaciones patrimoniales de carácter público se identifica,

¹⁵ Fedele (1971, p. 7); Lozano Serrano (1998, p. 33), de modo que con este concepto «se asesta un golpe de gracia definitivo a la parafiscalidad en su aspecto de no sometimiento a la reserva de ley».

¹⁶ En el influyente precedente que supuso el caso de la Sentencia n.º 72, de 9 de abril de 1969, de la Corte italiana, las figuras debatidas fueron calificadas como «contratos de adhesión», al igual que los precios públicos en la STC 185/1995.

a priori, con el concepto que de ellas ofrece el TC. La razón de esta afirmación es que, tanto la disposición adicional 1.ª de la LGT, como la disposición adicional 43.ª de la LCSP, y, en fin, el artículo 20.6 del TRLHL, las definen por referencia al artículo 31.3 de la CE. No hay duda, pues, que la coincidencia con el criterio del TC sobre este principio, en apariencia, anida en la voluntad del legislador. El problema estriba, según acabamos de ver, en la ausencia de un concepto constitucional en sentido estricto, esto es, más allá de las notas y supuestos que enumera el TC, y el riesgo de interpretaciones diversas que ello entraña. Junto a este efecto, ya he señalado también otro, fundamental, como es la exclusión de los principios materiales de justicia del artículo 31.1 de la CE si seguimos con el criterio de interpretación literal.

Más allá de la coincidencia en estas dos notas del concepto legal o técnico de prestación patrimonial de carácter público, lo primero que llama la atención del análisis conjunto de los tres nuevos preceptos citados es su falta de uniformidad a la hora de definir una misma categoría, ya que presentan notables diferencias en su redacción. Salvo que, en el fondo, no compartan este cometido común sino que cada una de ellas se dedique a objetivos diferentes. Y esto es, en mi opinión, lo que sucede en realidad, de modo que la disposición adicional 1.ª de la LGT es la única norma que define legalmente qué es una prestación patrimonial de carácter público y lo hace distinguiendo en su seno dos categorías. Esta distinción tiene como finalidad última la reducción del concepto de tributo a través de la consagración legal de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. De la importancia de esta segunda categoría da cuenta el hecho de que estas son las únicas que se regulan en la disposición adicional 43.ª de la LCSP y el artículo 20.6 del TRLHL. La primera representa una previsión propia del ámbito administrativo general, al margen del derecho tributario, que, en principio, parece redundante, habida cuenta de que esta categoría ya se define en la propia disposición adicional 1.ª de la LGT. Salvo que, nuevamente, nos encontremos con que la misión de una y otra norma son diferentes. Así, por ejemplo, resulta significativo que, mientras en la LGT se les impone el requisito de responder a «fines de interés general», nada se diga sobre ello en la disposición adicional 43.ª de la LCSP.

En idéntico sentido, tampoco el artículo 20.6 del TRLHL se ocupa de otra cosa que no sea definir las prestaciones patrimoniales coactivas no tributarias en el ámbito local e igualmente nada dice sobre la finalidad de las mismas. Limitándose a añadir que la exigencia de reserva de ley incluida en su concepto se satisfará a través de la regulación mediante ordenanza municipal. Cláusula que supone una habilitación legal a este específico reglamento (STC 185/1995) que se justificaría en la garantía de autoimposición que reconoció la STC 233/1999¹⁷.

¹⁷ Menéndez Moreno (2018b, p. 62) sostiene, sin embargo, que se trata de una deslegalización que no resulta novedosa pues ya sucedió con el caso de los precios públicos. En mi opinión, no son supuestos equiparables porque los precios públicos han quedado configurados legalmente –con arreglo a la STC 185/1995, y específicamente, la STC 233/1999, en el caso de los precios públicos locales–, como prestaciones patrimoniales voluntarias, ajenas al artículo 31.3 de la CE. Sin perjuicio de que pueda o no ser criticable esta medida, se trata de figuras distintas, incluso, de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias de «derecho público» a las que se refiere el artículo 2 del TRLHL, pues, justamente, la nueva categoría se debe a su regulación por el derecho privado (cfr. Alías Cantón, 2018). Es, por ello, un caso diferente

En definitiva, si únicamente la disposición adicional 1.^a de la LGT es la que se ocupa del concepto omnicompreensivo de prestación patrimonial de carácter público, este es el único parangonable con el artículo 31.3 de la CE y el que deberá, por tanto, ser el objeto central del análisis. De ahí que, considerada esta disposición adicional 1.^a de la LGT a la luz de la doctrina del TC, no se explique que las defina a todas ellas como «prestaciones» que se «*exigen con carácter coactivo*». Notas que reitera específicamente cuando se refiere a las de naturaleza no tributaria. En contraste, las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, según la disposición adicional 43.^a de la LCSP y el artículo 20.6 del TRLHL, son «*contraprestaciones económicas establecidas coactivamente*». Expresión esta última más acorde con la doctrina del TC que se refiere a la «*imposición coactiva*».

Por otra parte, también debe resaltarse que, mientras el concepto general de la disposición adicional 1.^a de la LGT las relaciona con la prestación de «servicios», las otras dos normas vinculan las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias (contraprestaciones) a la «prestación de servicios *públicos*». Es cierto, puede objetarse, que el artículo 2 de la LGT tampoco alude a esta calificación en su apartado 2, letra a), al definir las tasas. Como tampoco lo hace el artículo 20.4 del TRLHL que se refiere a servicios de «competencia local». Sin embargo, en este segundo caso, la omisión se suple por la inevitable remisión al artículo 85.1 de la LBRL que dispone: «1. Son servicios *públicos* locales los que prestan las entidades locales en el ámbito de sus *competencias*».

A mi modo de ver, la clave de estas discrepancias que acabo de señalar se encuentra en que el objetivo de la disposición adicional 1.^a de la LGT, como he señalado líneas atrás, es delimitar el concepto de tributo del artículo 2 de la LGT a través de la definición de prestación patrimonial de carácter público que introduce, pero, en especial, diferenciándolo, por exclusión, de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias (Fernández López, 2018, p. 138). Conclusión que se extrae del contraste entre la literalidad de ambos preceptos.

En primer lugar, según el artículo 2.1 de la LGT, los tributos son «*prestaciones pecuniaras exigidas por una Administración*». Definición que coincide casi literalmente con la que ahora recoge la disposición adicional 1.^a de la LGT aplicada a las prestaciones patrimoniales coactivas de las que los tributos pasan a formar parte. A salvo de la omisión del destinatario de las mismas que va a resultar clave en toda esta cuestión.

Lo importante estriba, en segundo lugar, en que, siguiendo el dictado del segundo párrafo de este mismo artículo 2.1 de la LGT, mientras los tributos son prestaciones coactivas que pueden tener una doble finalidad, fiscal y extrafiscal, las prestaciones coactivas no tributarias responderán «a fines de interés general». Expresión que, con escasa fortuna a mi

al de las nuevas prestaciones patrimoniales en el ámbito local que sí se deben someter a las exigencias del principio de reserva de ley. Por esta razón, creo, con Fernández Pavés (2018, p. 121), que la previsión legal se debe a la interpretación que el TC hizo del fundamento del principio de reserva de ley en la garantía de autoimposición que las ordenanzas locales sí que satisfacen, a diferencia de los reglamentos estatales.

juicio, trata de apartarlas de la finalidad de sostenimiento de los gastos públicos y, en consecuencia, de los principios materiales del artículo 31.1 de la CE. Esto es, como si ese fin solidario de contribución al sostenimiento de los gastos públicos no fuera un fin de «interés general», pese a que entronca con la garantía de justicia e igualdad del artículo 1 de la CE¹⁸.

En tercer lugar, la omisión del carácter de servicios «públicos» de que adolece la nueva disposición adicional 1.^a de la LGT reproduce lo dispuesto por el artículo 2.2 a) de la LGT en punto a las tasas, que son las figuras tributarias a las que se contraponen las prestaciones coactivas no tributarias, justamente por su estructura sinalagmática (STC 233/1999). Rasgo que ya permite intuir el porqué de la denominación «contraprestación» que la LGT no usa. Y, sobre todo, porque es la que permite distinguirla del impuesto que, conforme al artículo 2.2 c) de la LGT, es un tributo «exigido sin contraprestación», es decir, sin la presencia de actividad administrativa en su presupuesto de hecho¹⁹. Esta circunstancia de la estructura de la relación unida a la naturaleza del servicio es, como veremos, determinante en el nuevo régimen legal²⁰. Y es por esta razón por la que la he citado antes que la nota que culmina el régimen y que también se extrae de la confrontación con el artículo 2.2 a) de la LGT. Pues si en este se trata de tasas exigidas por la prestación de servicios o la realización de actividades «en régimen de derecho público», en las prestaciones coactivas no tributarias la siguiente nota definitoria, además de su finalidad, parece ser el régimen jurídico en que es «gestionado» el «servicio», de «forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta».

Se confirma, con arreglo a todo ello, lo que vengo sosteniendo desde el comienzo: que el objetivo último de la disposición adicional 1.^a de la LGT es la delimitación negativa, la restricción, del concepto de tributo, arrinconándolo a su mera acepción legal²¹.

La cuestión a dilucidar es, lógicamente, si ello resulta acorde con el texto constitucional. Cuestión que se aborda en el epígrafe siguiente.

Antes, y a modo de recapitulación, podemos concluir:

1. El concepto legal o técnico de prestación patrimonial de carácter público únicamente se define en la disposición adicional 1.^a de la LGT, lo que resulta coherente con su

¹⁸ Tal vez así se comprende que Menéndez Moreno (2018b, pp. 57 y 59) sostenga que esta no es la nota distintiva entre ambos tipos de prestaciones patrimoniales de carácter público.

¹⁹ Menéndez Moreno (2018b, p. 73): según su construcción dogmática basada en el derecho civil, las tasas, las contribuciones especiales y el resto de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, tendrán en común frente a los impuestos, ser «relaciones obligacionales recíprocas». En tanto los impuestos son «obligaciones unilaterales».

²⁰ *Vid.* Menéndez Moreno (2018b, p. 67), sobre la influencia de esta nota en los demás aspectos que configuran los tributos, y especialmente en su cuantía.

²¹ Este efecto es reconocido por Fernández López (2018, p. 138), quien, sin embargo, no le atribuye una connotación negativa.

objetivo de extraer la categoría de las prestaciones coactivas no tributarias del concepto material, constitucional, de tributo que contemplaba su anterior redacción. De ahí que sea necesario erradicar cualquier vestigio de las exacciones parafiscales.

2. Este objetivo es el que explica todas las divergencias que esta norma plantea con la disposición adicional 43.^a de la LCSP y el artículo 20.6 del TRLHL a la hora de definir las prestaciones coactivas no tributarias.
 - Por lo que hace a la diferente denominación «prestación» o «contraprestación» y a la coactividad referida a su exigencia o a su imposición, la solución queda clara cuando se analiza la doctrina del TC, contenida en la STC 185/1995, cuyo FJ 4.º afirma que la LTPP «configura los precios públicos como "contraprestaciones pecuniarias"», es decir, como prestaciones de carácter retributivo²².
 - El hecho de que solo la disposición adicional 1.^a de la LGT aluda a la exigencia de que las prestaciones no tributarias respondan a «finés de interés general» se resuelve, en principio, atendiendo a la eficacia general que le confiere el artículo 1 de la LGT. De ello no hay duda respecto de las prestaciones por servicios locales. Y tampoco en lo relativo a la disposición adicional 43.^a de la LGT, porque se trata, como ya he dicho, de una norma redundante que, en apariencia, solo sirve para apuntalar el carácter extra-tributario de la regulación jurídica de estas prestaciones.

Además de ello, también en este aspecto el análisis de la doctrina del TC, esta vez la iniciada en la STC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), ofrece una perspectiva diferente con la que poder considerar este requisito ya que lo conecta con el régimen jurídico de la prestación y denota que no es realmente una nota divergente sino común. En este contexto es donde, como veremos, la disposición adicional 43.^a de la LCSP cobra todo su sentido.

3.2.2. Contraste de las notas del concepto legal de prestación patrimonial de carácter público y la doctrina del TC

Es obvio que el simple hecho de la inclusión formal en el concepto técnico de prestación patrimonial de carácter público del artículo 31.3 de la CE no significa automáticamente que el

²² Menéndez Moreno (2018b, p. 54) sostiene, sin embargo, que la STC 62/2015 no definió, cuando debía hacerlo, si el término prestación del artículo 31.3 de la CE contiene el de contraprestación que caracteriza los precios públicos. En mi opinión, sin embargo, esta cuestión quedó zanjada cuando la STC 185/1995 calificó como prestaciones patrimoniales de carácter público las contraprestaciones coactivas impuestas bajo el ropaje jurídico de los precios públicos que pasaron a ser calificados como «precios públicos coactivos». Y fue el desarrollo normativo posterior (RDL 2/1996) el que los recondujo a la categoría de las tasas.

legislador haya asumido, en el ejercicio de su libertad de configuración, los requisitos específicos fijados por el TC respecto del concepto constitucional²³. Entre otras razones porque la propia doctrina del TC no es del todo uniforme. Así, sintetizando al máximo, puede decirse que ni siquiera en la premisa básica, que he calificado como primera nota esencial en el epígrafe anterior, hay plena unanimidad en tanto que formulada por la STC 185/1995 no es la que acoge la posterior STC 233/1999 que a los precios públicos locales que puedan identificarse con las prestaciones patrimoniales de carácter público los califica como «tributos materialmente».

Como tampoco aquella primera sentencia hizo alusión alguna a la finalidad de la prestación o a la condición pública o privada del perceptor de la misma. Nota a la que se refirió por primera vez la STC 182/1997²⁴.

El nuevo concepto legal de prestación patrimonial de carácter público pivota en torno a estas dos circunstancias que acabo de reseñar. Y su propósito fundamental, como vengo insistiendo, es el de erradicar la existencia de ese aludido concepto constitucional (material o sustancial) de tributo que acogió la disposición adicional 1.ª de la LGT. Lo que explica su profunda modificación.

La disparidad de efectos de una y otra redacción, que ya hemos considerado antes, plantea el interrogante de si la doctrina del TC permite ambas interpretaciones indistintamente y, en consecuencia, el giro del legislador estaría suficientemente justificado. Y ello pese a que el TC sigue sin pronunciarse expresamente sobre las prestaciones a exigir en relación con los servicios públicos gestionados directamente por el titular del servicio pero mediante personificación privada o por gestores privados como los concesionarios.

En mi opinión, es cierto que el legislador acoge en lo esencial la doctrina de la STC 185/1995 por las razones que, a continuación, expondré. En este sentido, nada habría cambiado salvo que lo que ya no asume ahora es la consecuencia que de ella se extrae y que aboca a ese concepto material de tributo. Esto es, la LCSP se limita estrictamente a seguir la doctrina constitucional en punto al artículo 31.3 de la CE, eludiendo, vetando más bien, los efectos que propenden a la aplicación de los principios de justicia del artículo 31.1 de la CE con carácter general (Palao Taboada, 2001, p. 459).

Este resultado se logra de dos maneras: a) con la desaparición de la antigua redacción de la disposición adicional 1.ª de la LGT que extendía el régimen jurídico de los tributos a las exacciones parafiscales; y b) con la mención explícita al concepto técnico de tributo del artículo 2 de la LGT como el único posible legalmente.

²³ En contra de lo que sostiene Fernández López (2018, p. 138).

²⁴ Pues, pese a que así lo recogen diversas sentencias del propio TC –y así lo asume también Villar Rojas (2005)–, la STC 185/1995 literalmente no alude en ningún pasaje a esta cuestión. No obstante, Lozano Serrano (1998, p. 28), aun cuando reconoce la anterior circunstancia lo considera, en realidad, una precisión que contribuye a «ampliar» los perfiles de la noción de prestación patrimonial de carácter público.

El efecto buscado es inmediato habida cuenta de la vinculación general de los aplicadores del derecho con este nuevo concepto legal. En particular, porque los órganos jurisdiccionales no pueden dejar de aplicarlo, limitándose, en todo caso, a plantear cuestión de inconstitucionalidad (Palao Taboada, 2001, p. 457). Y ello supone que difícilmente podrá seguir sustentándose en el futuro la doctrina mayoritaria del TS sobre las llamadas «tarifas» (cfr. la citada STS de 23 de noviembre de 2015, rec. núm. 4091/2013). Pese a que la calificación de tasa con independencia del régimen jurídico de la gestión del servicio no deriva de la ley, sino que entronca con la doctrina constitucional²⁵. De ahí la irrelevancia que se otorgaba por esta posición mayoritaria a la reforma de la LES.

La observancia del legislador de la doctrina de la STC 185/1995 se evidencia en la asunción de la nota de la coactividad. Y aunque está concebida, en palabras del profesor Palao Taboada (1996, p. 11; 2001, p. 451), como «coactividad fáctica», permite precisamente incluir en su seno el supuesto que nos ocupa porque prescinde absolutamente del régimen jurídico de la prestación. Así, dice el TC: «El sometimiento de la relación obligacional a un régimen de derecho público no es suficiente por sí solo para considerar que la prestación patrimonial así regulada sea una prestación patrimonial de carácter público en el sentido del artículo 31.3 de la CE» (STC 185/1995, FJ 3.º)²⁶. Tomando como premisa lo anterior, la STC 121/2005, de 10 de mayo (NFJ020183), sostiene que la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público «no puede identificarse con el de prestación de derecho público».

En definitiva, con esta doctrina el TC asume que de lo que se trata es de exacciones coactivas sobre el patrimonio de los usuarios del servicio o la actividad (García de Enterría, 1953, p. 141; Lozano Serrano, 1998, p. 32) que pueden derivar tanto de obligaciones *ex lege* como de obligaciones contractuales. En las primeras, la nota de coactividad se refiere, lógicamente, al vínculo jurídico, mientras que en las segundas lo hace al presupuesto de hecho que no es realmente voluntario si se trata de servicios esenciales e irrenunciables o prestados en régimen de monopolio por el sector público (Vicente-Arche, 1957, p. 12).

Conforme a ello, creo que la primera nota distintiva fundamental de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias es que se trata de obligaciones contractuales, de manera que la coactividad a la que alude el TC y que habrá que tener en cuenta no es la referida al vínculo obligacional, sino la que, eventualmente, pueda darse en la realización del presupuesto de hecho. En este sentido, conviene aclarar que, a la vista de esta doctrina constitucional, la identificación que la disposición adicional 1.ª de la LGT hace de las prestaciones de carácter público en general con aquellas que se «exigen con carácter coactivo» no puede considerarse alusiva a la que pudiera ejercerse para su cobro²⁷. Pese a que ello sería más

²⁵ Chico de la Cámara (2015, p. 31). Así lo también reconoce Villar Rojas (2017, p. 15), pese a no compartir el criterio mayoritario de la sentencia.

²⁶ Argumento reiterado por STC 182/1997; Lozano Serrano (1998, p. 41), se trata de una «concepción material» de la coactividad, más allá de la forma jurídica del ingreso.

²⁷ Así lo entiende, en cambio, Menéndez Moreno (2018b, pp. 59 y 60).

acorde con su calificativo de «públicas», según expuso el profesor Palao (1996, p. 11), los términos de la STC 185/1995 no dejan dudas sobre el particular: «[...] el hecho de que los entes públicos tengan una posición determinante en la configuración del contenido o las condiciones de la obligación e incluso el hecho de que esos entes se reserven determinadas potestades exorbitantes en caso de incumplimiento de la obligación –como son ciertas facultades derivadas de la ejecutoriedad y la autotutela– tiene un relieve secundario en orden a determinar el grado de coactividad de las prestaciones pecuniarias, dado que ha sido el particular el que ha decidido libremente obligarse, sabiendo de antemano que los entes públicos de quienes ha requerido la actividad, los bienes o los servicios gozaban de esas prerrogativas». Así pues, como este mismo autor también puso de manifiesto, la coactividad relevante a los efectos del artículo 31.3 de la CE es la que se manifiesta «en el momento de constitución de la obligación».

Por ello, la expresión empleada por la disposición adicional 43.^a de la LCSP y el artículo 20.6 del TRLHL al definir las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias como las «establecidas coactivamente» parece más acorde, como ya adelanté, con lo manifestado por el TC que, al definir la coactividad como la nota esencial de las prestaciones patrimoniales de carácter público, la identifica con la «imposición coactiva... o lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público o sin el concurso del sujeto llamado a satisfacerla».

En fin, las prestaciones patrimoniales coactivas no tributarias, a las que se refieren específicamente estas dos últimas normas y también la disposición adicional 1.^a 2 de la LGT, se encuadrarán en los dos supuestos de naturaleza contractual a los que alude el TC. Así se comprende que quedan fuera de su ámbito, no solo las obligaciones *ex lege* sino también las prestaciones impuestas debidas a un acto de autoridad a las que se refería el artículo 85.3 de la LBRL antes de su reforma por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, y actualmente los artículos 17 y 284.1 de la LCSP. Sin perjuicio de que todas ellas están incluidas lógicamente en la definición general de prestación patrimonial de carácter público que da la disposición adicional 1.^a 1 de la LGT, pues se tratará, en todo caso, de tributos.

Al margen de ellas, las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias encajan, como decía, en los otros dos casos que la STC 185/1995 enumera a continuación. Tomando como premisa de partida su naturaleza contractual, en ellos no hay duda de la ausencia de coactividad en el vínculo obligacional. La eventual coactividad se refiere, entonces, al presupuesto de hecho de la obligación. Son los siguientes:

1. Cuando el «bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho, con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social. La dilucidación de cuándo concurren estas circunstancias deberá atender a las características de cada caso concreto [...]».

2. «También deben considerarse coactivamente impuestas las prestaciones pecuniarias que derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho. Aunque el nivel de coactividad que deriva del monopolio público sea ciertamente menor que el que resulta del carácter imprescindible de los bienes, servicios y actividades que generan la prestación, no por ello puede considerarse irrelevante, ni subsumirse en este requisito, pues, aunque los servicios o las actividades no sean obligatorias, ni imprescindibles, lo cierto es que si solo son los entes públicos quienes los prestan, los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación. La libertad de contratar o no contratar, la posibilidad de abstenerse de utilizar el bien, el servicio o la actividad no es a estos efectos una libertad real y efectiva».

3.2.2.1. ¿Servicios esenciales y/o monopolísticos vs. servicios públicos?

Con arreglo a la distinción anterior, en la actualidad, tanto el artículo 2.2 a) de la LGT, como el artículo 6 de la LTPP, el artículo 7.1 de la Ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA) y el artículo 20.1 del TRLHL articulan estos dos últimos criterios de la doctrina constitucional como alternativos y no cumulativos en la definición de las tasas. La razón no es otra, según acabamos de ver, que son los que definen a la categoría genérica de la prestación patrimonial de carácter público en la que se incluyen.

Sin embargo, la nueva regulación derivada de la LCSP, al hacer la referencia al régimen jurídico de la gestión del servicio, limita la tasa únicamente a aquellos servicios o actividades que se gestionen en régimen de derecho público en un sentido estricto²⁸. Abundando en el propósito que guiaba la polémica generada por la LES al suprimir el párrafo segundo del artículo 2.2 a) de la LGT²⁹. A la vista de ello, la primera cuestión que plantea la LCSP es si la naturaleza del servicio, esencial y/o monopolístico, como criterio decisivo de la doctrina constitucional en los casos que analizamos, queda postergado a un segundo plano por el del régimen jurídico de su gestión, pese a que no cuenta con respaldo específico del TC.

La respuesta negativa a este interrogante, en mi opinión, se justifica en que ambos operan en planos distintos. Pues el criterio de la naturaleza del servicio, al ser definitorio de la coactividad de la prestación, debe hacerlo en primer lugar. Y su utilidad radica en distinguir las prestaciones patrimoniales coactivas de las voluntarias.

²⁸ Lozano Serrano (2002, p. 671) destaca la dificultad de considerar que los servicios sean prestados por el sector privado cuando son gestionados por concesionarios sometidos a las amplias potestades de intervención y decisión del ente público titular.

²⁹ Decía esta norma: «Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público».

De este modo, por exclusión, *si se trata de servicios no esenciales o irrenunciables o que no se prestan en régimen de monopolio*, los ingresos que generan serán prestaciones patrimoniales «voluntarias» y pueden tener una doble calificación en atención a su régimen jurídico:

1. Como *precios públicos* si se prestan directamente por el ente público titular de los mismos. Se trata de ingresos públicos de derecho público que se regirán por la LTTP o el TRLHL, según sea su ámbito territorial.
2. Pueden ser *precios privados* en varios supuestos:
 - Si la gestión directa se realiza a través de una entidad pública empresarial o una sociedad de capital íntegramente público.
 - Si la gestión es indirecta pueden darse, a su vez, dos casos:
 - a) Si se gestiona a través de un contrato de concesión de servicios, se trata aparentemente de una «tarifa» según el artículo 289.2 de la LCSP, pese a que no es una prestación patrimonial de carácter público. Como enseguida veremos, esto tiene que ver con el hecho, como señala Tornos Mas (2017), de que, conforme a la LCSP, la tarifa ya no es el precio que se paga por la prestación de un servicio público en todo caso, sino que puede deberse a un servicio no público.
 - b) Si el prestador no asume el riesgo operacional y se gestiona mediante el específico contrato de servicios del artículo 312 de la LCSP³⁰. En este supuesto el precepto solo alude a la «contraprestación económica fijada» sin calificarla como precio privado o tarifa³¹.

Esta distinción teórica responde a la aplicación del criterio del TC sobre la naturaleza del servicio que, lógicamente, debe regir en todas las prestaciones patrimoniales coactivas en tanto contienen en su definición legal el artículo 31.3 de la CE. El problema es que este criterio constitucional solo está expresamente recogido en los términos que emplea el propio TC en el artículo 2 de la LGT, muy escuetamente, y mucho más detalladamente en los

³⁰ El artículo 312 de la LCSP lleva por título: «Especialidades de los contratos de servicios que conlleven prestaciones directas a favor de la ciudadanía».

³¹ En este sentido, Tornos Mas (2017) comienza destacando que el precio que se abona en virtud del artículo 312 de la LCSP no es la tarifa a que se refiere el artículo 289.2 de la LCSP, si bien, conforme avanza su exposición, a estas cantidades las acaba calificando como tarifas por contraposición a las tasas. Entiendo, pues, que lo hace en un sentido no técnico o más amplio del estricto que marca el citado artículo 289.2 de la LCSP. Por su parte, Falcón y Tella (2018) no distingue entre ambos tipos de contratos y engloba en una misma categoría las contraprestaciones debidas por la prestación de «otros servicios» «cuya contraprestación no está reservada a la ley», tanto si son gestionados de forma directa, mediante personificación jurídico-privada, como «por un concesionario». Lo que, si no entiendo mal, implícitamente supone excluir del concepto de tarifa este caso específico del artículo 312 de la LCSP.

artículos 6 de la LTPP, 7 de la LOFCA y 20.1 del TRLHL. Es decir, en las normas tributarias que regulan las tasas. Frente a ello, las nuevas normas (tanto tributarias como administrativas) que regulan las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias no los contemplan. Limitándose la disposición adicional 1.^a de la LGT a referirse a los «servicios» sin más, mientras la disposición adicional 43.^a de la LCSP y el artículo 20.6 del TRLHL se lo hacen a los «servicios públicos». La duda que surge inmediatamente es cómo cohonstar estas referencias con aquellas que van implícitas a la cita del artículo 31.3 de la CE.

Esta cuestión, a mi modo de ver, presenta dos aspectos.

En primer lugar, la divergencia entre las propias normas derivadas de la LCSP está en la línea de toda la LCSP que, en punto a la gestión indirecta contractual de los servicios, adolece del mismo defecto. Destacando la omisión expresa al término servicios «públicos» en la designación de los contratos de los artículos 15 y 17 de la LCSP, salvo la referencia del artículo 284.2 de la LCSP en el caso de la concesión (Martínez-Alonso Campos, 2018). Lo que lleva a la conclusión de que, siendo el nuevo criterio decisivo de distinción la asunción o no del riesgo operacional, por exigencias de adaptación a la normativa europea³², ambos tipos de contratos comprenden objetos heterogéneos y pueden referirse a servicios públicos o no (Martínez-Alonso Campos, 2018, p. 10).

Igualmente es significativo el caso del específico contrato de servicios del artículo 312 de la LCSP, que aunque también elude esta calificación, «de hecho se trata de prestación de servicios públicos», según Tornos Mas (2017), porque «el legislador no ha podido desconocer la fuerza» de esta categoría. Al hilo de estas reflexiones, se pone de manifiesto la propia contradicción interna de la LCSP que supone que la clasificación contractual se basa en criterios distintos de los que sirven para diferenciar las prestaciones derivadas de las diversas categorías de contratos. Pues, según este autor, aquellas dependen, primero, de la transferencia del riesgo operacional, lo que se plasma en la diferencia entre el contrato de concesión de servicios (art. 15 LCSP) y el contrato de servicios (art. 17 LCSP), y, segundo, de que se refieran a servicios públicos o no. En cambio, la clasificación de las prestaciones solo se comprende atendiendo a si se trata de servicios «coactivos» o no. Expresión que identifica con servicios de «recepción necesaria», pero que, de seguir el criterio de la STC 185/1995, de 14 de diciembre, debiera ampliarse, a mi juicio, a aquellos que se prestan en régimen de monopolio de hecho o de derecho³³.

El segundo aspecto a considerar acaba de ser apuntado. Y es que, tanto la disposición adicional 43.^a de la LCSP como el artículo 20.6 del TRLHL, parecen conectar las prestacio-

³² Tornos Mas (2017) en referencia a la Directiva 2014/23/UE.

³³ Así pues, no comparto su opinión que no tiene en cuenta este segundo criterio acuñado por el TC, ni tampoco la expresada por el profesor Falcón (2018) que, si no entiendo mal, parece unir las dos notas al afirmar que las tarifas se exigirán cuando se trate de «un servicio "coactivo" en el sentido de la jurisprudencia constitucional, es decir, un servicio esencial, del que no puede fácilmente prescindirse, prestado en régimen de monopolio de hecho o de derecho».

nes patrimoniales de carácter público no tributarias con el servicio «público», lo que nos lleva a plantearnos si el legislador identifica este concepto tan difuso (Tornos Mas, 2016a, p. 194) con el de servicio esencial y/o monopolístico de la doctrina del TC sobre el artículo 31.3 de la CE que permite calificarlas como prestaciones coactivas. Hipótesis que corrobora, a mi entender, el artículo 284.2 de la LCSP al precisar el régimen jurídico aplicable «cuando se trata de servicios públicos». En el fondo, la idea que late en todo ello es que el criterio que representa la naturaleza del servicio cumple una doble función, porque, además de distinguir las prestaciones voluntarias de las coactivas, según hemos visto, sirve, en segundo lugar, para diferenciar entre las dos categorías de prestaciones coactivas, tributarias y no tributarias.

Es evidente, sin embargo, que aun cuando se confirmara la vinculación entre prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias y servicio público, esta no podría ser exclusiva, pues ello supondría desterrar las tasas de este ámbito, lo que es ciertamente impensable. De modo que la reforma legal significa otra cosa y es que, en realidad, pretende eliminar la premisa que relaciona indefectiblemente la existencia de un servicio público con su financiación a través de tasas. En otras palabras, el planteamiento de esta nueva regulación supone que los servicios públicos, en todo caso, pueden dar lugar a prestaciones patrimoniales de carácter público sujetas a reserva de ley, pero no necesariamente a tributos. Conexión que tiene que ver con el origen del concepto de servicio público surgido en torno a la idea de servicio esencial y/o monopolístico que maneja el TC.

Precisamente, en un trabajo reciente al hilo de la incidencia del derecho comunitario en el concepto de servicio público, Tornos Mas (2016a) recordaba las ideas del profesor T. R. Fernández quien afirmaba que «detrás de la calificación de una actividad como servicio público hay siempre una necesidad generalmente sentida que no puede ser satisfecha individualmente, y a la que debe proveer el estado para garantizar la necesaria cohesión social». En este mismo sentido, creo que no se puede perder de vista que la fundamentación jurídica de la doctrina del TC parte de una circunstancia fundamental que vuelve a cobrar relevancia hoy día con la LCSP, a pesar de que doctrinalmente cuenta ya hace mucho tiempo con sólidos argumentos que permitan considerarla superada. Efectivamente, cuando el TC construye su razonamiento en la STC 185/1995, de 14 de diciembre, dando por válida la premisa de la LTPP de la configuración contractual de los precios públicos desconoce las razones aportadas en su día por el profesor Vicente-Arche (1957, p. 13) que inducen a considerar la naturaleza de obligaciones *ex lege* de las prestaciones relativas a servicios públicos prestados por necesidades colectivas cada vez mayores debido al fenómeno del intervencionismo. Así mismo, y en cuanto a las llamadas tarifas exigidas en régimen de concesión, cobra mayor relevancia hoy día la afirmación de su naturaleza tributaria y contributiva realizada por el profesor García de Enterría (1953) en cuanto sirven a satisfacer necesidades «consolidadas»³⁴. De modo que este tipo de servicios públicos, que se erigen en beneficio de toda la colectividad, no se «pagan» por el público, sino que se sostienen. Esto

³⁴ García de Enterría (1953, p. 134), concepto que toma de Einaudi y que se refiere a que el contribuyente no debe «notar» la sensación de «necesidad» de un determinado servicio.

es, la «tarifa» no refleja un fenómeno de cambio sino de «contribución». Lo fundamental, en suma, que se halla en la esencia del problema, es que se trata de servicios que atienden a necesidades colectivas y esa dimensión general es la que se olvida en el tipo de construcciones legislativas que representa la LTPP y a la que se añade la recién aprobada LCSP. Normas que acogen, por el contrario, una visión individual y patrimonialista del problema que, como decimos, parecía superada. Por el contrario, la LCSP incurriría nuevamente en el error que destacaba el propio García de Enterría al advertir que la aplicación en el ámbito administrativo de modos de gestión privados no altera la naturaleza jurídica «rigurosamente pública de estos ingresos» (García de Enterría, 1953, pp. 132 y 133).

En fin, a nuestros efectos, convendrá recordar ideas básicas como que en el origen del concepto de servicio público formulado por Duguit se halla presente la de la «actividad indispensable para la realización y desenvolvimiento de la interdependencia social que no puede ser asegurada completamente más que por la intervención de la fuerza gobernante»³⁵. Es difícil no apreciar en este concepto amplio, objetivo y cambiante de servicio público las notas de servicio esencial, irrenunciable y prestado en régimen de monopolio a que alude nuestro TC. Especialmente si se considera que, en su seno, se incluye «la prestación de servicios por la propia administración, la regulación de actividades privadas de interés general y los servicios de autoridad». Y como consecuencia de la crisis originada a raíz del intervencionismo a partir de la crisis de 1929 se incorporan en este concepto ciertas actividades económicas que pasará a prestar un estado «prestacional». Actividades «de carácter esencial para la vida colectiva que el mercado no garantiza» y que se convierten en servicios públicos en virtud de su *publicatio*, pasando a ser de titularidad pública aunque ello no suponga la existencia de un monopolio de gestión. Así es como se concibe que la prestación de servicios esenciales, como es el acceso al agua, al gas o la electricidad, alcantarillado, alumbrado, recogida de basuras, servicios funerarios... una vez han sido reservados a favor del sector público, pueden ser gestionados de manera directa o indirecta. En conclusión, la idea esencial en el tránsito a una concepción subjetiva del servicio público es, según Tornos Mas (2016a, pp. 198 y 200), la existencia de una *publicatio*, de la asunción de la titularidad de una actividad prestacional de interés general por un ente público que después se podrá prestar de forma directa o indirecta. Conforme a ella, debe distinguirse entre el monopolio de titularidad y el de gestión del servicio que no necesariamente van a ir unidos, aunque, en cualquier caso, su prestación debe hacerse de acuerdo con los principios de asequibilidad, igualdad, continuidad y calidad.

La evidente conexión entre esta distinción y la doctrina del TC sobre la naturaleza del servicio que determina la coactividad de la prestación supone tener en cuenta, siguiendo el planteamiento dogmático de este autor (Tornos Mas, 2016b), que las decisiones a adoptar por el ente público son, en realidad, tres: la aludida *publicatio* que supone la «creación» de un servicio público, la asunción efectiva de la garantía de la prestación del servicio, que en el ámbito local se denomina municipalización; y, por último, la relativa a la forma de gestión del servicio.

³⁵ Para un análisis en profundidad de estas cuestiones me remito a Lozano Serrano (2002, p. 614 a 621).

La primera de ellas, *publicatio*, puede ser legal, como es el caso del artículo 26 de la LBRL y la reserva a la que se refiere el artículo 284.1 de la LCSP, u opcional.

Conforme a esta segunda posibilidad, de no efectuarse la opción por la reserva no habría monopolio de titularidad y, teóricamente, existiría concurrencia con el sector privado. Este es, a mi juicio, el caso de servicios como los centros deportivos, guarderías infantiles o escuelas de idiomas, a los que el TC asoció el concepto de prestación voluntaria o no coactiva que cabía englobar en la categoría de los precios públicos. Pero ¿qué sucede si respecto de uno de estos ejemplos no hay competencia efectiva porque el sector privado no presta el servicio? De darse el monopolio de hecho en la gestión, ¿estaríamos ante una prestación coactiva? (cfr. Palao Taboada, 1996, p. 14). A mi modo de ver sí en tanto el usuario solamente puede acceder al mismo acudiendo a solicitarlo al sector público. Es, por tanto, una hipótesis subsumible en el supuesto recogido por el FJ 3.º c) de la STC 185/1995, de 14 de diciembre, que se refería, en concreto, a «servicios o actividades prestadas o realizadas por el sector público en posición de monopolio de hecho o de derecho».

Es más, en puridad, estaríamos ante una tasa, pues, conforme a los preceptos tributarios citados antes, artículo 2 de la LGT, 6 de la LTPP, 7 de la LOFCA y 20.1 de la TRLHL, basta la sola presencia de este requisito para ello. Lo cierto es, sin embargo, que, a raíz de la nueva disposición adicional 1.ª de la LGT, aplicable con carácter general, esto solo sucederá si el servicio se presta conforme al «régimen de derecho público», expresión que ya no cabe interpretar con arreglo al criterio expansivo, pero mucho más correcto jurídicamente, del párrafo segundo del artículo 2.2 a) de la LGT (2003) que eliminó la LES, sino con arreglo a la concepción restrictiva que se impone en la actualidad que la identifica con la gestión directa por el propio ente público, no mediante personificación privada.

Por otra parte, en el caso de reserva efectiva de la titularidad del servicio en favor del sector público, se deba a la ley o no, esta decisión (*publicatio*) se justifica, precisamente, en el carácter esencial e irrenunciable del servicio, y supone la existencia de un monopolio de titularidad. Conforme a ello, no solo estaremos ante una prestación patrimonial de carácter público de acuerdo con la doctrina del TC, sino que, según la legislación tributaria vigente, se tratará de un tributo, por ser este el presupuesto de hecho previsto en sus normas reguladoras, como acabamos de ver. Sin embargo, también aquí la influencia de la disposición adicional 1.ª de la LGT torna en esencial la última decisión del ente titular del servicio sobre el modo de gestión del mismo. Y lo hace de tal manera que no basta que se añada el monopolio de gestión asumiendo la gestión directa, sino que, conforme a la concepción normativa restrictiva actual, esta debe seguir el régimen jurídico «de derecho público» para que se exija una tasa. En otras palabras, el monopolio de titularidad por sí solo, pese a que se basa en la naturaleza irrenunciable o esencial del servicio que lo convierte en servicio público, no siempre da lugar a una tasa. Y así puede darse el caso de doble monopolio, de titularidad y de gestión, pero no aparecer la tasa si la gestión es directa pero «mediante personificación privada». En definitiva, la tasa queda reducida al único supuesto de doble monopolio cuando la gestión es directa por el ente público y en régimen jurídico de derecho público.

Las anteriores conclusiones parecen situar al modo de gestión del servicio en el centro del régimen legal, y con ello se reproduce de nuevo la paradoja según la cual, no obstante calificarse como pública la actividad administrativa referida a servicios públicos, la actividad financiera que genera se considera puramente privada, conforme a una concepción subjetiva de la misma³⁶.

3.2.2.2. El modo de gestión del servicio como elemento decisivo en la definición actual de la tasa

El modo de gestión de los servicios públicos había sido, como es de sobra conocido, el elemento decisivo en la vieja polémica en torno a la naturaleza tributaria de las prestaciones exigibles a los usuarios cuando se trata de servicios colectivos (García de Enterría, 1953; Vicente-Arche, 1957). Servicios que, en la terminología actual, según acabamos de ver en el epígrafe anterior, se identifican con los esenciales y/o monopolísticos a los que alude el TC y que, hasta la entrada en vigor de la LCSP, no solo daban lugar a prestaciones patrimoniales impuestas o coactivas sujetas al artículo 31.3 de la CE, sino que se regulaban como tributos (tasas), sujetos al artículo 31.1 de la CE.

La citada LCSP, conforme a todo lo analizado, supone un punto de inflexión en este panorama y vuelve a otorgar un papel predominante a la forma de gestión del servicio. Ello supone un retorno a concepciones clásicas que las normas tributarias habían superado como prueba la paradigmática redacción originaria de la disposición adicional 1.ª de la LGT (2003). Su derogación y sustitución por la categoría legal de las prestaciones patrimoniales de carácter público evidencia esta vuelta atrás al reunir todos los ingredientes de aquella antigua polémica que se ha venido sustanciando en los últimos tiempos en el seno del TS, especialmente. Y que este ha solventado en una doctrina proclive a los tributos, pese a la oposición de no pocos detractores. Los elementos de la aludida controversia aparecen reflejados en las normas que consagran las nuevas categorías de prestaciones patrimoniales coactivas tributarias y no tributarias. Y son, básicamente, dos, que se refieren a las supuestas notas clásicas del tributo que, en teoría, no aparecen en los casos en que los servicios son gestionados conforme al ordenamiento jurídico privado (gestión directa por personificación privada y gestión indirecta). Por un lado, que se trataría de ingresos que no allegan fondos directamente al ente público titular del servicio. Por otro, que, en consecuencia, su finalidad no es la de sostenimiento de los gastos públicos; pese a que su razón de ser es el mantenimiento de un servicio administrativo normalmente calificado como servicio público por su carácter esencial.

Este «retorno a lo clásico» tiene el claro objetivo de obviar el logro que supuso el expediente de la parafiscalidad, al que respondía la disposición adicional 1.ª de la LGT hoy modificada y que, en palabras del profesor Lozano Serrano (2002, p. 671), había conseguido «asentar el dominio del derecho sobre la financiación pública, basándose, precisamente,

³⁶ Lozano Serrano (2002, p. 669). Se diría, en mi opinión, que el legislador ha seguido en este extremo la postura manifestada por los firmantes del voto particular formulado a la STS de 23 de noviembre de 2015 (rec. núm. 4091/2013). Véase también Villar Rojas (2017, p. 20).

en superar la noción jurídico-formal de tributo y de gasto público para sustentar una noción sustantiva o material de ambos».

Sin embargo, este nuevo intento del legislador, a diferencia de lo que sucedió con la introducción de los precios públicos, se encuentra condicionado por la doctrina constitucional que surgió, precisamente, a raíz de este hecho. Me refiero, no solo a la STC 185/1995 que prescinde absolutamente del régimen jurídico de la prestación, lo que, a mi modo de ver, representa el principal obstáculo a la presencia de este criterio legal, sino a las posteriores STC 233/1999 y las relativas a las tarifas portuarias (STC 102/2005 –NFJ019864– y 121/2005) que equiparan prestación patrimonial coactiva y tributo.

La presencia en el texto de las nuevas normas que se ocupan de las prestaciones patrimoniales coactivas no tributarias del régimen de gestión del servicio que, en apariencia, no encuentra sustento en esta línea doctrinal del TC, se explica, a mi modo de ver, por su conexión con el requisito de que respondan a «fines de interés general», que, al estar contenido en la disposición adicional 1.ª de la LGT, resulta predicable de todas ellas. Nota que indica claramente que la doctrina a la que se acoge el legislador es la que iniciara la STC 182/1997 y ha sido seguida por otras posteriores como las SSTC 83/2014, 44/2015, 62/2015, 139/2016 y 73/2017.

De acuerdo con esta doctrina, una vez identificada una prestación patrimonial de carácter público, esta tendrá, además, naturaleza tributaria si se satisface directa o indirectamente a los entes públicos, aun cuando dicha exigencia no la recoge así expresamente el artículo 31.1 de la CE (Lozano Serrano, 2002, p. 670). Y ello con la finalidad, esta vez sí acorde con el mandato constitucional, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por el contrario, según señala la STC 62/2015, no serán prestaciones tributarias cuando «no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación». No obstante ello, tal y como estableciera por primera vez la STC 182/1997, la expresión «de carácter público» que emplea el artículo 31.3 de la CE significa que las prestaciones no tributarias no solo han de responder a la nota de coactividad, sino que «con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe», deben tener una inequívoca finalidad de interés público. Distinta, según se desprende de lo anterior, a la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Finalidad que, a raíz de la STC 83/2014, solo puede predicarse de los tributos³⁷.

Aquí está, en mi opinión, la justificación constitucional del legislador para fijar todas las notas que, según hemos ido viendo, definen las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias.

Llegados a este punto, son varios los interrogantes que quedan pendientes de solución. Algunos de los cuales ya han ido apareciendo a lo largo de todo el trabajo. Así, pueden apuntarse los siguientes:

³⁷ Véase la crítica de Bueno Gallardo (2018, p. 37).

- 1.º ¿Cuál es realmente la nota decisiva que «evita» la calificación de tributo? ¿Es la modalidad de gestión del servicio o el destinatario del ingreso al que alude el TC? La cuestión es fundamental pues, si se considera, como hace Tornos Mas (2017)³⁸ –a mi juicio contando, precisamente, el con respaldo de la doctrina constitucional que acabo de transcribir–, que aun en los casos de gestión indirecta³⁹ este último criterio sí influye, se ampliaría el concepto de tasa cuando la prestación se abone directamente al ente público titular del servicio, pese a que no es quien lo gestiona. La aplicación de este criterio, extensible, en mi opinión, a los casos de gestión directa mediante personificación privada⁴⁰, no encuentra inconveniente u obstáculo alguno en la LCSP. Y, antes al contrario, encaja en la jurisprudencia del TS que se apoyaba, a su vez, en la doctrina del TC. Con ello, el resultado tan desalentador que hemos señalado unas líneas atrás se atenúa considerablemente. Porque se lograría que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias quedaran reducidas únicamente a los supuestos en que se trata de servicios esenciales y/o monopolísticos, gestionados del modo que señalan las nuevas normas (gestión directa por personificación jurídico-privada y gestión indirecta) y en los que el usuario las abona directamente al gestor o prestador del servicio.

Dicho de otro modo, no creo que la LCSP por sí sola ofrezca argumentos que permitan sostener, como hace Fernández López (2018, pp. 135 y 143), que se ha cerrado definitivamente la polémica entre tasa y tarifa⁴¹ y haya establecido, sin duda alguna, la prevalencia de manera «exclusiva y excluyente» de las prestaciones patrimoniales no tributarias. Eliminando con ello la posible compatibilidad de la tasa con las formas de gestión jurídico-privadas. Lo que no quiere decir que no comparta su opinión de que esa parece ser la intención del legislador. La discrepancia en este punto estriba en dos cuestiones fundamentales, íntimamente relacionadas y que atañen, en definitiva, al artículo 31 de la CE. La primera es si se asume o no la visión negativa de la tasa que atiende únicamente a sus supuestas notas de rigidez y disfuncionalidad que la hacen «incompatible» con los modos contractuales de gestión⁴². Y, la segunda, si los intentos legales dirigidos a su drástica reducción suponen o no una merma de los dere-

³⁸ También lo admite Villar Rojas (2017, p. 21), cuando «sea complicado construir una relación sinalagmática clara». El caso paradigmático sería el de la tasa de recogida de basuras.

³⁹ *Ibidem*, en los que incluye tanto los del artículo 15 (contrato de concesión) como del artículo 17 de la LCSP, en los términos que ya hemos visto, esto es, referido solo al artículo 312 de la LCSP.

⁴⁰ Así lo reconoce Fernández López (2018, p. 115), si bien como algo que se da solo de manera excepcional y con carácter previo a la LCSP, en el caso de una sociedad pública municipal.

⁴¹ Como también sostiene Tornos Mas (2017).

⁴² Fernández López (2018, p. 125). Por el contrario, Jiménez Compaired (2010, p. 79) sostiene la «superioridad» de la tasa, por sus garantías de imposición y ordenación y por la introducción de «criterios sociales» en su regulación.

chos de los usuarios de los servicios públicos esenciales y/o monopolísticos y, por ende, coactivos⁴³.

- 2.º ¿Qué papel desempeña realmente la disposición adicional 43.ª de la LCSP, única norma *administrativa* que se ocupa de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias? La respuesta, a mi entender, podría estar en la citada STC 62/2015, en la que el TC, para reafirmar la naturaleza no tributaria de la prestación sobre la que debía pronunciarse, otorga relevancia al hecho de que se enmarcara en «un ámbito de regulación más general». Argumento cuya inconsistencia crítica Menéndez Moreno (2018b, p. 52) pero que, en mi opinión, explica el porqué de una norma que, a la vista de la disposición adicional 1.ª de la LGT, se antojaba redundante e innecesaria, como antes señalé. Todo lo contrario se evidencia si se la considera a la luz de esta forma de razonar del TC, pues le dota de un sentido muy claro: reafirmar el carácter eminentemente administrativo y no tributario de esta nueva figura legal⁴⁴.
- 3.º Esto nos lleva al siguiente interrogante al que ya me he referido tangencialmente: el de delimitación del ámbito de estas prestaciones en el seno de la propia LCSP. Pues una de las cuestiones que no queda suficientemente clara en la redacción de todas las normas implicadas, no solo de la aludida disposición adicional 43.ª de la LCSP, es si se derivan de la «gestión indirecta», en general, como se señala en todas ellas, o bien se limitan al contrato de concesión de servicios, el único que se cita «en concreto». En suma, se trata de saber si también es posible la imposición de prestaciones patrimoniales de carácter público en unos supuestos, los del contrato de servicios del artículo 17 de la LCSP, en que el gestor no asume el riesgo operacional⁴⁵. Es cierto que el problema es de alcance limitado, pues se circunscribe únicamente a la previsión específica del artículo 312 de la LCSP. Ello lo convierte en una hipótesis poco probable pero no descartable, a juicio de Tornos Mas (2017), quien se plantea, por ejemplo, el caso del servicio de recogida de basuras.
- 4.º Por último, resta apuntar un interrogante cuya envergadura impone su análisis separado en otro lugar (Litago Lledó, 2018): ¿cuál es el «fin de interés general» que persigue un ingreso que se paga por el usuario de un servicio público gestionado directamente en régimen de derecho privado o indirectamente, más allá del mantenimiento del mismo, que realmente lo diferencia de la tasa? En otros términos, ¿por qué ese ingreso (tarifa) no cumple una finalidad contributiva como la tasa pese a que se refiere a servicios públicos o colectivos? Y, en última instan-

⁴³ Véase nota 12.

⁴⁴ Según Fernández Pavés (2018, p. 118), su finalidad sería «completar» a la disposición adicional 1.ª de la LGT, aunque, habida cuenta de la práctica identidad de ambas, e incluso la mayor precisión de la disposición adicional 1.ª de la LGT, no acabo de ver en qué medida puede responder a este objetivo.

⁴⁵ Razón por la que Fernández Pavés (2018, p. 107) rechaza esta posibilidad.

cia, si la diferencia es el principio de suficiencia del servicio, su autofinanciación⁴⁶, ¿cómo justificar este eventual fundamento si no se contempla expresamente en la Constitución en contraste con la previsión del artículo 31 de la CE?

Referencias bibliográficas

- Alías Cantón, M. (2018). De las exacciones parafiscales a las prestaciones patrimoniales de carácter público. *Quincena Fiscal*, 5.
- Bueno Gallardo, E. (2018). Notas sobre la equiparación de los conceptos de «prestación patrimonial de carácter público contributiva» y «tributo» en la última jurisprudencia constitucional (pp. 27 a 47). En A. Cubero Truyo (Dir.), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Cubero Truyo, A. (2018). Significación impropia que se desprende del término «precio público»: el ejemplo de los «precios públicos (sic) universitarios» (pp. 179 y ss.). En A. Cubero Truyo (Dir.), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Chico de la Cámara, P. (2015). Límites al interés por parte de las entidades concesionarias de incrementar las tarifas del Servicio Público de Abastecimiento de Agua por un importe superior al IPC. *Tributos Locales*, 121.
- Falcón y Tella, R. (2018). Las tarifas que abonan los usuarios de un servicio público como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. *Quincena Fiscal*, 5.
- Fedele, A. (1971). Correspettivi di pubblici servizi, prestazione imposte, tributi. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze de le Finanze*, II.
- Fernández López, R. I. (2018). Análisis conceptual de la categoría jurídica que se proyecta sobre la contraprestación por el suministro municipal de agua. *Crónica Tributaria*, 166.
- Fernández Pavés, M.^a J. (2018). ¿Cómo queda la financiación de los servicios públicos? Tasas, prestaciones patrimoniales públicas o tarifas y precios públicos (pp. 83 a 137). En A. Cubero Truyo (Dir.), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- García de Enterría, E. (1953). Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos. *RAP*, 12.
- Jiménez Compaired (2010). El concepto de tasa en el artículo 2 de la LGT, con especial atención a los servicios relacionados con el agua (pp. 75 a 92). En Arrieta Martínez de Pisón *et al.* (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson Reuters-Aranzadi. Vol. I.
- Litago Lledó, R. (2018). El principio de estabilidad del artículo 135 CE como fundamento constitucional de las nuevas «tarifas». *Quincena Fiscal*, 21.
- Lozano Serrano, C. (1990). *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas.
- Lozano Serrano, C. (1998). Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público. *Civitas REDF*, 97.

⁴⁶ Villar Rojas (2005, pp. 6 y 12; 2017, pp. 19 a 21). Según Fernández Pavés (2018, p. 132), su «finalidad inicial» es la de «cubrir el gasto concreto».

- Lozano Serrano, C. (2002). Calificación como tributos o prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios. *Civitas REDF*, 116.
- Martín Queralt, J. (1988). *El Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Madrid: IEE.
- Martínez-Alonso Campos (2018). La nueva configuración de la gestión indirecta de los servicios públicos de resultados de la Ley de contratos del sector público de 2017; algunas consideraciones con especial incidencia en el subsistema local. Consultado: 1-2-2018. Recuperado de <<http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1508227>>.
- Ménendez Moreno, A. (2018a). Las prestaciones patrimoniales de carácter público. *Quincena Fiscal*, 1.
- Ménendez Moreno, A. (2018b). Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de su estructura en busca de su mejor adecuación a nuestro texto constitucional (pp. 49 a 82). En A. Cubero Truyo (Dir.), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Ortiz Calle, E. (2013). Huida del derecho tributario y derechos de los ciudadanos: naturaleza jurídica de la prestación patrimonial por el servicio público de abastecimiento domiciliario de agua. *Tributos Locales*, 111.
- Palao Taboada, C. (1996). Los precios públicos y el principio de legalidad. *Quincena Fiscal*, 17.
- Palao Taboada, C. (2001). «Precios públicos»: una nueva figura de ingresos públicos en el derecho tributario español. *Civitas REDF*, 111.
- Pérez Royo, F. (1981). La contribución de la Corte Costituzionale italiana a la doctrina sobre el principio de legalidad tributaria. *El Tribunal Constitucional*. Madrid: IEF. Vol. III.
- Ramallo Massanet, J. (1996). Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo). *Civitas REDF*, 90.
- Tornos Mas (2016a). El concepto de servicio público a la luz del Derecho comunitario. *Revista de Administración Pública*, 200.
- Tornos Mas (2016b). La remunicipalización de los servicios públicos locales. *El Cronista del estado Social y Democrático de Derecho*, 58-59.
- Tornos Mas, J. (2017). La tarifa como contraprestación que pagan los usuarios en el contrato de concesión de servicios de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público. *La Administración al día*. INAP. Consultado: 21-12-2017. Recuperado de <<http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1508103>>.
- Vicente-Arche Domingo, F. (1957). Configuración jurídica de la obligación tributaria. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 25.
- Villar Rojas, F. J. (2005). Dictamen sobre el concepto de tasa de la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable. *Quincena Fiscal*, 10.
- Villar Rojas, F. J. (2017). Las tarifas por la prestación de servicios públicos: Una categoría inconstitucional? *El Cronista del estado Social y Democrático de Derecho*, 69.

Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores

Antía García Fernández

*Inspectora de Hacienda del Estado
Doctora en Derecho. Universidad de Vigo*

Extracto

Este trabajo tiene por objeto el estudio de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal. Se trata de uno de los medios de comprobación más extendidos puesto que permite un alto grado de automatización de las comprobaciones de valor. De esta automatización se derivan la mayor parte de los problemas que en la práctica presenta la aplicación de este medio de comprobación de valor.

Para aproximarnos a la estimación por referencia a los valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal comenzaremos por estudiar su marco normativo general. A continuación, analizaremos la normativa autonómica de desarrollo del mismo. Finalmente, examinaremos la doctrina jurisprudencial en la materia, deteniéndonos especialmente en la contenida en los cuatro fallos del Tribunal Supremo de este mismo año, en los que el Alto Tribunal cambia su posicionamiento.

Palabras clave: comprobación de valores; procedimientos tributarios; valoraciones indiciarias; doctrina del Tribunal Supremo.

Fecha de entrada: 07-09-2018 / Fecha de aceptación: 25-09-2018 / Fecha de revisión: 05-11-2018

Cómo citar: García Fernández, A. (2019). Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 111-134.



Analysis of the estimation by reference to the values that appear in official fiscal records as a mean of verification of values

Antía García Fernández

Abstract

The purpose of this paper is to study the estimation by reference to the values that appear in official fiscal records. It is one of the most widespread mean of verification because it allows a high degree of automation of value checks. This automation is the cause of the most of the problems that the application of this mean of value verification presents in practice.

To approach to the estimate by reference to the values that appear in official fiscal registers, we will begin by studying its general normative framework. Next, we will analyze the autonomic regulations of its development. Finally, we will analyze the jurisprudential doctrine on the matter, stopping especially in that contained in the four decisions of the Supreme Court this year, in which the High Court changes its position.

Keywords: verification of values; tax procedures; indexical valuations; Supreme Court's doctrine.

Citation: García Fernández, A. (2019). Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 111-134.



Sumario

1. Marco normativo y desarrollo reglamentario de este medio de comprobación de valor
2. Normativa autonómica de desarrollo de este medio de comprobación de valores: especialidades
3. La doctrina jurisprudencial relativa a este medio de comprobación de valor. Situación anterior a 2018
4. Los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo de 2018 en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo se basa en la tesis doctoral presentada en la Universidad de Vigo en noviembre de 2017 titulada «La comprobación de valores en el ámbito tributario», la cual ha obtenido a través del Instituto de Estudios Fiscales el Premio Fernando Sainz de Bujanda 2018, para tesis doctorales en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario.

En este trabajo nos vamos a ocupar de uno de los medios de comprobación cuyo uso se ha extendido más en los últimos tiempos. Nos estamos refiriendo a la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal.

Su rápida implantación se ha debido a que permite un grado de automatización bastante elevado de las comprobaciones de valor. Y precisamente esta automatización, que constituye la clave de su éxito, se encuentra en la base de los problemas que en la práctica se derivan de su aplicación.

Para aproximarnos a la estimación por referencia a los valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal, comenzaremos por estudiar su marco normativo general, tanto legal como reglamentario. A continuación, analizaremos la normativa autonómica de desarrollo del mismo que, como se podrá comprobar, presenta algunas singularidades destacables.

Finalmente, examinaremos en los dos epígrafes finales la doctrina jurisprudencial en la materia, deteniéndonos especialmente en la contenida en cuatro fallos recientes del Tribunal Supremo, en los que el Alto Tribunal cambia su posicionamiento, pasando a considerar que este medio de valoración al que nos estamos refiriendo no es ni idóneo ni adecuado para determinar el valor real de los inmuebles.

1. Marco normativo y desarrollo reglamentario de este medio de comprobación de valor

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), recogió entre los distintos métodos de valoración en ella previstos uno consistente en la «estimación por referencia a los valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal»¹. No se trata de una innovación de este texto legal. El artículo 52.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, recogía entre los medios de valoración que podían ser empleados por la Administración la «capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal».

La LGT segregó este medio de valoración en dos, por un lado, la capitalización o imputación de rendimientos; por otro, la estimación por los valores que figuren en registros oficia-

¹ No se debe confundir este medio de valoración con los dictámenes periciales en los que se utiliza información o normativa catastral.

les de carácter fiscal, a cuya redacción se añade la locución «por referencia» para, de este modo, permitir la aplicación de coeficientes al valor catastral para determinar el valor real².

El uso de este medio de comprobación de valor pronto se generalizó puesto que le permitía a la Administración obrar de forma bastante automática, aunque prescindiendo del rigor propio del dictamen pericial, llegando a convertirse en uno de los sistemas de valoración más utilizados por las Administraciones autonómicas al permitir el tratamiento masivo de los procedimientos de comprobación de valores, en aras de una mayor eficiencia administrativa (Toribio Bernádez, 2017, p. 184).

La redacción inicial del artículo 57.1 b) de la LGT fue modificada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal³, la cual añadió un segundo párrafo al citado artículo, en el que se indica que «dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el catastro inmobiliario». A través de esta reforma el legislador pretendió facilitar la aplicación del método de valoración a que nos estamos refiriendo y así evitar la litigiosidad derivada de las valoraciones realizadas a través de dictámenes periciales, los cuales no suelen arrojar como resultado una cifra exacta, incontrovertible o, al menos, razonablemente previsible⁴.

Cabe llamar la atención sobre el último inciso del artículo 57.1 b) de la LGT en el que se indica que en el caso de que la comprobación de valores tenga por objeto un bien inmueble, el valor que se tomará como referencia será el que figure en el catastro inmobiliario, esto es, el valor catastral. Este aparece definido en el artículo 22 del Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario⁵, en virtud del cual «el valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el catastro inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones»⁶.

² Hasta ese momento los tribunales admitían la utilización del valor catastral como valor comprobado, pero no permitían el empleo de coeficientes multiplicadores (vid. STSJ de la Comunidad Valenciana 520/2002, de 20 de abril).

³ Vid. BOE núm. 286, de 30 de noviembre de 2006.

⁴ Vid. SSTS 639/2017, de 6 de abril (NFJ066289), y 640/2017, de 6 de abril (NFJ066285).

⁵ Vid. BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2004.

⁶ Las previsiones del artículo 22 han de completarse con las del artículo 23 del citado cuerpo legal, en el que se indica lo siguiente: «1. Para la determinación del valor catastral se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

La elección del valor catastral como valor de referencia para los bienes inmuebles responde sin duda al hecho de que, tal y como indica Aguado Fernández (2002, p. 129), el valor catastral es un valor universal y constante, en el sentido de que «afecta a todos los bienes inmuebles y todos deben tener en cualquier momento un valor que responda a su situación. No ocurre así en otras valoraciones fiscales en las que la asignación y utilización del valor (por ejemplo, en transmisiones patrimoniales) está ligado a un momento determinado (cuando se produce la transmisión). El valor catastral siempre existe, no se asigna para liquidar un tributo, sino que debido a su existencia se liquidan determinados tributos».

En cuanto a la posible existencia de un conflicto de competencias entre Estado y comunidades autónomas fruto de la elección del valor catastral como valor de referencia, podemos destacar la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394)⁷, ante el recurso presentado por la Generalitat catalana, en la que se indica que la institución del catastro es común e indispensable para la gestión de diversas figuras tributarias del Estado y de otros tributos propios de las comunidades autónomas y de las corporaciones locales.

El artículo 57.1 b) de la LGT ha sido objeto de desarrollo reglamentario por los artículos 158.1 y 160.3 a) 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT). En el primero de los citados artículos se indica que «la aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a que se refiere el artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que

- a) La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción.
- b) El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones.
- c) Los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.
- d) Las circunstancias y valores del mercado.
- e) Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine.

2. El valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase.

En los bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, el valor catastral no podrá en ningún caso superar dicho precio».

⁷ Vid. *BOE* núm. 17, de 20 de enero de 2000.

los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden».

Por tanto, para que se pueda aplicar este medio de valoración, es necesario que se haya aprobado y publicado por la Administración competente para la gestión del impuesto la metodología utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, con indicación del periodo de tiempo en el que dicha metodología será aplicable. *A contrario sensu*, debemos entender que, en ausencia de dicha normativa, no se podrá emplear este medio de comprobación. Por su parte, el artículo 160.3 a) del RGAT concreta los requisitos de motivación que debe reunir la comprobación de valores en caso de que se opte por este medio de comprobación. Así, «en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor».

2. Normativa autonómica de desarrollo de este medio de comprobación de valores: especialidades

Tal y como hemos indicado anteriormente, cuando la Administración competente para la gestión de un impuesto desee aplicar el medio de comprobación de valores a que nos estamos refiriendo, deberá proceder a la aprobación y regulación de la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez de los mismos. Se trata de una exigencia lógica que facilita el conocimiento de las razones de la decisión, lo que permite al obligado decidir acerca de una posible interposición de un recurso, y al órgano jurisdiccional ejercer su función enjuiciadora (Alguacil Marí, 1999, p. 283), encontrándose íntimamente relacionada con algunos principios constitucionales como el de interdicción de la arbitrariedad, el de seguridad jurídica, ambos recogidos en el artículo 9.3 de la Constitución española (CE), el principio de igualdad del artículo 14 de la CE o el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE (Gil Cruz, 2003, p. 23).

Y ya que a falta de la regulación a la que nos acabamos de referir no sería posible aplicar este medio de valoración, han sido varias las comunidades autónomas que, sobre la base de las facultades legalmente reconocidas para regular aspectos de gestión y liquidación en relación con los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados⁸, han regulado este medio de comprobación de valores en el ámbito de los tributos cedidos.

⁸ Vid. artículos 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 309, de 19 de diciembre de 2009).

Así, la Comunidad Autónoma de Andalucía prevé expresamente esta forma de comprobación de valores en el artículo 50.2 del Decreto legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos⁹, cuyo contenido se desarrolla en la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de 18 de julio de 2016, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imponible de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones; se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención¹⁰.

En cuanto a la Comunidad Autónoma de Aragón, la aplicación de este medio de comprobación de valores se encuentra prevista en la Orden de 23 de agosto de 2012, del Consejero de Hacienda y Administración Pública, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de liquidación de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, sobre los hechos imponible devengados o que se devenguen durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención¹¹, cuyo contenido se ha actualizado en virtud de la Resolución de 6 de junio de 2018, del director general de tributos, por la que se actualizan, para el ejercicio 2018, los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos ubicados en ciertos municipios de relevancia turística, a efectos de la liquidación de los hechos imponible de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones¹².

⁹ «Cuando se utilice el medio referido en el artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal. A tal efecto, al valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores.

Por Orden de la Consejería competente en materia de Hacienda se publicarán anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención. La Orden del año anterior se considerará automáticamente prorrogada, en todos sus términos, hasta la entrada en vigor de la nueva» (vid. BOJA, núm. 123, de 27 de junio de 2018).

¹⁰ Vid. BOJA núm. 148, de 3 de agosto de 2016.

¹¹ Vid. BOA núm. 172, de 4 de septiembre de 2012. Cabe destacar que se excluyen del ámbito de aplicación de esta orden los inmuebles ubicados en el municipio de Zaragoza, dada la complejidad técnica y la diversidad urbanística de las fincas ubicadas en el mismo, esto sin perjuicio de que los coeficientes puedan servir como referencia para los municipios de su entorno periurbano en función de su especial desarrollo urbano o de su crecimiento poblacional.

¹² Vid. BOA núm. 118, de 20 de junio de 2018.

El Principado de Asturias también ha previsto la aplicación de la estimación por referencia a los valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal en el Decreto 121/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología seguida para su obtención, la cual podrá ser aplicada para calcular el valor de viviendas y sus anejos, garajes y trasteros, oficinas, almacenes, naves industriales y locales comerciales¹³. Los coeficientes se han actualizado para el ejercicio 2018 mediante Resolución de 21 de diciembre de 2017, de la Consejería de Hacienda y Sector Público¹⁴.

En cuanto a Canarias, el artículo 22.2 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias¹⁵, prevé que la consejería competente en materia de Hacienda publique anualmente los coeficientes aplicables y la metodología que se ha seguido para su obtención. Dicha publicación se contiene en la Orden de la Consejería de Hacienda de 15 de mayo de 2018, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imposables del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y del impuesto sobre sucesiones y donaciones que se devenen desde la entrada en vigor de la presente Orden hasta el día 31 de diciembre de 2018, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención¹⁶.

El marco normativo que permite la aplicación de este medio de comprobación de valor en la Comunidad Autónoma de Cantabria lo constituyen, fundamentalmente, la Orden HAC/51/2015, de 29 de diciembre, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones para el año 2016, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención¹⁷, y la Resolución de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria de 2 de enero de 2018, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones para el año 2018¹⁸, que actualiza aquella.

¹³ Vid. BOPA núm. 301, de 31 de diciembre de 2013.

¹⁴ Vid. BOPA núm. 299, de 29 de diciembre de 2017.

¹⁵ Vid. BOIC núm. 243, de 18 de diciembre de 2006.

¹⁶ Vid. BOIC núm. 98, de 22 de mayo de 2018.

¹⁷ Vid. BOC extraordinario núm. 100, de 31 de diciembre de 2015.

¹⁸ Vid. BOC núm. 5, de 8 de enero de 2018.

También encontramos un reconocimiento expreso de este medio de comprobación en Extremadura, en el artículo 89 del Decreto legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado¹⁹, cuyo contenido se desarrolla en la Orden de 12 de diciembre de 2017 por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, radicados en la Comunidad Autónoma de Extremadura, a efectos de la liquidación de los hechos imponible de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, que se devenguen en el año 2018, se establecen las reglas para su aplicación y se publica la metodología para su obtención²⁰.

Igualmente se prevé su aplicación para Galicia en el artículo 27.2 del Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado²¹, así como en la Orden de la Consellería de Hacienda de 28 de diciembre de 2015, por la que se regulan los medios de comprobación del valor de los bienes inmuebles a utilizar, de los previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, así como la normativa técnica general²².

¹⁹ «1. A los efectos de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Consejería competente en materia de Hacienda podrá publicar los coeficientes multiplicadores en aplicación del medio de comprobación regulado en el artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como proceder a su actualización y modificación. Cuando el obligado tributario hubiere declarado utilizando los valores publicados estará excluida la actividad de comprobación.

2. De conformidad con el citado artículo 134.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a los efectos de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, cuando la Administración tributaria utilice el medio referido en el artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrá comprobar, conforme a los valores publicados a que se refiere el punto 1 anterior, los valores declarados por los contribuyentes.

3. En lo que respecta a los inmuebles de naturaleza urbana, con exclusión de los solares, su valor real se estimará aplicando sobre el valor catastral correspondiente al ejercicio en que se produzca el hecho imponible el coeficiente multiplicador que se determine en la normativa publicada por la Consejería competente en materia de Hacienda.

La aplicación de los coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral se realizará de forma automática por las Oficinas Gestoras cuando realicen actuaciones de comprobación en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados». (Vid. DOE, núm. 99, de 23 de mayo de 2018).

²⁰ Vid. DOE núm. 240, de 18 de diciembre de 2017.

²¹ Vid. DOG núm. 201, de 20 de octubre de 2011.

²² Vid. DOG núm. 248, de 30 de diciembre de 2015.

Por último, también se podrá aplicar este medio de comprobación de valores en la Comunidad Valenciana. La disposición final segunda de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos²³, habilita al conseller competente en materia de Hacienda para aprobar y publicar los coeficientes multiplicadores a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 57 de la LGT. Fruto de esta habilitación se ha aprobado la Orden 25/2017, de 22 de diciembre, de la Consellería de Hacienda y Modelo Económico, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2018 al valor catastral a los efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación²⁴.

Especial mención merece el régimen jurídico de este medio de comprobación en Cataluña. La Generalitat aprueba anualmente una instrucción para la comprobación de los valores inmuebles en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones. Según esta instrucción, la aplicación de los coeficientes multiplicadores a los valores catastrales nos permite conocer qué comprobaciones tendrán carácter prioritario. Esto es lo que podemos denominar como «sistema de valores orientadores» (Marcos Cardona, 2002, p. 70), en el sentido de que entienden que el valor catastral es una especie de valor mínimo a declarar por los contribuyentes, utilizándolo para discriminar las declaraciones prioritarias de las que no lo son a los efectos de la comprobación de valor.

Debemos preguntarnos qué ocurre cuando, por ajustarse el valor declarado al contenido de la instrucción, una comprobación de valor deja de tener carácter prioritario. Es decir, debemos preguntarnos si, teniendo en cuenta las previsiones de la LGT²⁵ y del RGAT²⁶, la utilización por el contribuyente de estos coeficientes determina directamente la exclusión de la comprobación de valores, por entender que se está declarando de acuerdo con los valores publicados por la Administración actuante en aplicación de uno de los medios previstos en el artículo 57.1 de la LGT.

Según Falcón y Tella (2007, p. 3), en estos casos no estaríamos ante una comprobación no prioritaria, sino directamente ante una comprobación imposible. No obstante, tal y como ha indicado al respecto el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, «el valor que asigna la instrucción a un bien inmueble tiene efectos clasificatorios en cuanto a determinar la prioridad de comprobación, mas no tiene efectos valorativos»²⁷. Es decir, debemos entender que la Administración conserva la facultad de comprobar el valor declarado, no

²³ Vid. DOCV núm. 3153, de 31 de diciembre de 1997.

²⁴ Vid. DOGV núm. 8200, de 28 de diciembre de 2017.

²⁵ Vid. artículo 134.1 de la LGT.

²⁶ Vid. artículo 157.1 del RGAT.

²⁷ Vid. STSJ de Cataluña 1174/2015, de 13 de noviembre.

siendo de aplicación lo recogido en el artículo 134.1 de la LGT, en virtud del cual quedaría vedada la comprobación del valor por haberse declarado utilizando los valores publicados por la misma Administración en aplicación de alguno de los medios previstos en la LGT.

A juicio de Bonet Sánchez (2006, p. 4), parece como si en cierto modo una de las finalidades de la reforma de la LGT en materia de comprobación de valores fuese dar amparo legal a una actuación que venía siendo considerada por los tribunales como no ajustada a Derecho (Mochón López, 2008, p. 9).

Por último, debemos recordar que para que una Administración pueda iniciar un procedimiento de comprobación de valores ha de ser competente para ello, y dicha competencia se ha de determinar desde dos perspectivas, la material y la territorial. Y aunque los límites territoriales son especialmente problemáticos en el ámbito internacional, también pueden generar conflicto en el ámbito interno. Y así, por ejemplo, es necesario resolver el problema al que se enfrenta una comunidad autónoma al realizar la comprobación del valor de bienes o derechos que se encuentran radicados en otra comunidad autónoma. Sin perjuicio de la posibilidad de que una comunidad autónoma recabe la colaboración de la Administración del Estado o de otra comunidad autónoma²⁸, algunas de las normas a que nos hemos referido anteriormente reconocen eficacia jurídica a los valores establecidos por otras comunidades autónomas para bienes inmuebles situados en su territorio. Concretamente esta posibilidad se reconoce por Andalucía, Aragón, Canarias, Extremadura y Galicia. No obstante, parecería razonable que, una vez que una comunidad autónoma se ha acogido a la posibilidad de acudir a este medio de comprobación de valor, pueda aplicar las disposiciones aprobadas al respecto por la comunidad autónoma competente por razón del territorio.

3. La doctrina jurisprudencial relativa a este medio de comprobación de valor. Situación anterior a 2018

Tal y como hemos indicado anteriormente, estamos ante un medio de comprobación de valores a cuya aplicación se acogieron rápidamente desde un principio muchas Administraciones tributarias. Pero esta aplicación no ha estado exenta de polémica. Y así, inicialmente, los tribunales anularon este tipo de comprobaciones. A modo de ejemplo podemos citar la STS de 9 de abril de 2002 (rec. núm. 2133/2001), dictada en un recurso de casación en interés de ley frente a la STSJ de la Comunidad Valenciana 1647/2000, de 11 de diciembre, en la que el Alto Tribunal indicó que con la estimación por referencia a valores catastrales se estaban mezclando dos medios de comprobación, la estimación por los valores que figuran en un registro fiscal y precios medios de mercado. Pero pronto comenzaron a aparecer sentencias que cambiaban de criterio a medida que algunas comunidades autónomas em-

²⁸ Vid. artículo 61 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y de las ciudades con estatuto de autonomía.

pezaban a regular este medio de comprobación en el ámbito de los tributos cedidos, apoyándose para ello en los artículos 40.2 y 41.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que, en los mismos términos que los artículos 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, vigentes en la actualidad, atribuían a las comunidades autónomas facultades para regular los aspectos de gestión y liquidación en relación con los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Por todas ellas traeremos a colación dos sentencias, la 639/2017 y la 640/2017, ambas de 6 de abril.

En dichas sentencias se indicaba que el medio de comprobación de valor a que nos estamos refiriendo nos lleva a un resultado objetivo, dado el carácter presuntivo tanto de la determinación del valor catastral como del coeficiente aplicable, sin que esto nos pudiese llevar a declarar inválido este medio de comprobación por no haberse modificado las leyes específicas de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre sucesiones y donaciones, las cuales remiten al valor real como base imponible de dichos impuestos. Y ello porque estas valoraciones, índices o coeficientes solo gozan de una presunción de veracidad *iuris tantum*, de modo que los contribuyentes pueden demostrar que los mismos no se acomodan al valor determinado por la normativa del tributo.

Recuerda el Tribunal Supremo que la Administración goza de libertad en cuanto a la elección del medio a emplear y que, frente a esta libertad, el ciudadano, en caso de no estar conforme con el resultado de la comprobación administrativa, tiene la garantía de promover la tasación pericial contradictoria o de impugnar el acto de valoración y la liquidación mediante el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, quedándole finalmente la vía judicial para demostrar que el valor asignado no corresponde al valor real.

Es decir, hasta ahora el Tribunal Supremo venía considerando que, en caso de que la aplicación del método de valoración a que nos estamos refiriendo nos llevase a la determinación de un valor que no se corresponde con el valor real, lo que procedería sería corregir la extralimitación, pero no la anulación con carácter general del sistema.

Recuerda además el Tribunal Supremo que la utilización de este medio de comprobación determina la necesidad de que la Administración justifique adecuadamente su elección y razone el resultado de la comprobación de modo que permita al contribuyente tener conocimiento de los datos que se han tenido en cuenta en relación con la referencia catastral del inmueble, el valor catastral en el año del hecho imponible, el coeficiente aplicado y la normativa en que se basa la Administración tributaria, al objeto de que pueda prestar su conformidad o rechazar la valoración.

Este criterio jurisprudencial fue acogido, con carácter general, por los diversos tribunales superiores de justicia²⁹, los cuales fueron matizando el mismo, ajustándolo a las especialida-

²⁹ Vid. SSTSJ de Galicia 451/2017, de 11 de octubre, y 536/2017, de 20 de diciembre; SSTSJ de Extremadura 82/2018, de 27 de febrero; de Aragón 432/2017, de 20 de diciembre; de Castilla-La Mancha 258/2017,

des de las distintas normas autonómicas de desarrollo de este medio de valoración e incidiendo en determinados aspectos a los que no se referían las sentencias del Tribunal Supremo.

Especialmente prolija es la reciente STSJ de Castilla-La Mancha 2/2018, de 23 de enero³⁰. En ella se indica que estamos ante un método de valoración que se basa en una habilitación legal expresa, circunstancia que impide a los tribunales cuestionarlo en sí mismo, salvo que se considere a la norma inconstitucional.

Continúa diciendo la sentencia que la ley ha auxiliado a la Administración en el problema a que se enfrenta en su ánimo de realizar valoraciones masivas con medios humanos insuficientes para hacerlo con una mínima solvencia. Para ello ha establecido una regla procedimental según la cual el valor determinado por los medios del artículo 57 de la LGT, aunque se trate de medios diferentes de un dictamen pericial y medios más bien abstractos y no apegados a la realidad concreta del bien valorado, suponen una presunción del valor real, y como es una presunción *iuris tantum* en realidad lo que se está haciendo es establecer una norma sobre prueba o procedimiento, para trasladar desde la Administración al administrado la responsabilidad y el coste de la prueba pericial, única prueba que permite, previa visita y análisis del bien, conocer el valor real del mismo, lo cual, por el elevado coste que supone, la Administración lo trata de evitar a toda costa.

De este modo se dispensa a la Administración de la obligación de aportar un dictamen pericial debidamente elaborado y motivado, el cual queda sustituido por una valoración que, aunque puede presentar múltiples problemas en su acierto, está legalmente prevista como suficiente para que la Administración la determine como valor real si el interesa-

de 27 de noviembre, 2/2018, de 23 de enero, y 47/2018, de 26 de febrero. No obstante, algunos tribunales superiores de justicia continuaron considerando que este medio de valoración no se ajustaba a Derecho. Así, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, que entiende que la aplicación de este método de valoración supone una inversión de la carga de la prueba contraria al principio de presunción a favor del contribuyente de que el valor declarado coincide con el valor real (*vid.* STSJ de Andalucía 1738/2017, de 25 de septiembre) o el Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias que considera que la aplicación de este medio de valoración da lugar a un vicio de falta de motivación en sí mismo.

³⁰ El Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha ha analizado en profundidad muchos de los conflictos que se pueden derivar de la aplicación de este medio de comprobación de valor. A modo de ejemplo podemos citar la STSJ de Castilla-La Mancha 258/2017, de 27 de noviembre, en la que se indica que, cuando por un método de valoración se obtenga un valor inferior al que se va a emplear por la Administración como valor real, se deberá justificar por qué no se emplea aquel, o la STSJ de Castilla-La Mancha 282/2017, de 18 de diciembre, en la que se recuerda que aunque una comunidad autónoma señale un medio de valoración como preferente, todos los medios de valoración figuran regulados en el artículo 57 de la LGT en pie de igualdad, de modo que cuando la Administración pretenda utilizar ese método de valoración preferente deberá motivar por qué el valor que se deriva del mismo prevalece frente a cualquier otro que pudiere figurar en el expediente administrativo (por ejemplo, el valor resultante de una transacción hipotecaria).

do no demuestra otra cosa. No obstante, la Administración sigue estando obligada a dar explicaciones al respecto cuando el interesado plantee cuestiones que permitan dudar de que la presunción de valor real pueda seguir rigiendo. En este caso, es decir, cuando se ponga de manifiesto la existencia de circunstancias que cuestionen la validez del valor resultante de la aplicación de este medio, se destruye la presunción *iuris tantum* de acierto de que goza la Administración, debiendo contestar o motivar la adecuación del valor en cuestión al valor real.

Pero el Tribunal Supremo ha cambiado recientemente su criterio en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal. La nueva doctrina jurisprudencial, a la que nos referiremos a continuación, se recoge en cuatro sentencias, las SSTS 842/2018 y 843/2018, de 23 de mayo, y 942/2018 y 943/2018, de 5 de junio.

4. Los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo de 2018 en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal

Con respecto a estas sentencias es necesario destacar que, dado que las cuestiones fácticas y jurídicas que se abordan en las cuatro resoluciones son idénticas, el tribunal ha reproducido párrafo por párrafo en las SSTS 843/2018, de 23 de mayo, y 942/2018 y 943/2018, de 5 de junio, los mismos fundamentos de derecho desde el segundo al octavo, contenidos en la STS 842/2018, de 23 de mayo, fundamentando esta llamativa decisión en «elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica»³¹.

Por ello, limitaremos nuestro análisis a la primera de las sentencias, pudiéndose hacer extensivas las conclusiones a las otras tres.

En estas cuatro sentencias el Tribunal Supremo trata de dar respuesta a tres cuestiones. En primer lugar, si para comprobar el valor declarado a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales puede la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al contribuyente a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real. En segundo lugar, se analiza el alcance de la tasación pericial contradictoria como medio de desvirtuar el valor basado en el empleo del mencionado coeficiente, si tal iniciativa es una facultad o una carga y si es el único medio posible de enervar la tasación administrativa. Por último, atendidas las peculiaridades del caso, en presencia de las circunstancias de lugar y tiempo concurrentes en el mercado localizado

³¹ Fundamento de derecho primero de las SSTS 942/2018 y 943/2018, de 5 de junio.

en que tuvo lugar la adquisición, se pregunta el Tribunal Supremo si el precio satisfecho bajo tal coyuntura puede considerarse como precio medio de mercado. Pese a la innegable trascendencia práctica de estas tres cuestiones, en este trabajo ahondaremos en la primera de ellas, es decir, analizaremos el criterio jurisprudencial acerca de la idoneidad de este medio de valoración para determinar el valor de los inmuebles en los impuestos cuya base imponible se define en la ley por el valor real. El punto de partida de esta doctrina lo constituyen las reflexiones contenidas en el voto particular formulado en las dos sentencias de dicho Tribunal, Sala y Sección, de fecha 6 de abril de 2017, a las que nos hemos referido anteriormente.

Comienza el Tribunal Supremo indicando que estamos ante un medio de comprobación que privilegia a la Administración a costa de causar una importante limitación de derechos y garantías para el contribuyente. Y ello porque este medio supone facultar a la Administración para rectificar las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente sobre la base de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por tanto, hipotéticas, gozando dichas estimaciones de validez y eficacia presunta.

Con respecto a la adecuación de este medio de valoración para todos los impuestos o solo para algunos de ellos, entiende el Tribunal Supremo que no en todos los impuestos se atiende a los mismos valores o vertientes de capacidad económica. Por tanto, para analizarse la idoneidad de un medio de valoración para un impuesto concreto, ha de atenderse a la naturaleza del bien y, principalmente, al hecho imponible y a la determinación legal de la base imponible. En cuanto al valor real, estamos ante un concepto jurídico indeterminado que no se ampara en ninguna definición legal, lo que nos permite hablar de un máximo y un mínimo legalmente admisible. Es por ello que solo se puede llegar a determinar el valor real teniendo en cuenta las concretas circunstancias de la operación económica sujeta a tributación, así como las características específicas del bien o derecho a valorar, lo que no se puede reducir o limitar al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales. En este punto, el Tribunal Supremo trae a colación la STC 194/2000, de 19 de julio³², en la que se indicaba que la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la ley impide que aquella adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias. Por tanto, entiende el Tribunal Supremo que no se debe confundir el hecho de que el valor real sea un concepto jurídico indeterminado, pero cuantificable mediante la utilización de los medios de comprobación legalmente tipificados, con la consideración de que la Administración está autorizada en virtud del artículo 57.1 b) de la LGT para sustituir la comprobación de valor real por otro distinto determinado a partir de la aplicación de una norma jurídica, la cual, por ser una disposición abstracta, no puede tener en consideración determinados aspectos tales como el estado

³² Vid. BOE núm. 192, de 11 de agosto de 2000.

de conservación del inmueble, las mejoras incorporadas o la posición relativa del inmueble en el edificio o urbanización, los cuales deberían analizarse a la hora de establecer el valor de cada inmueble.

Tal y como ya había venido señalando reiterada jurisprudencia³³, el Tribunal Supremo incide en esta sentencia en la afirmación de que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración ha de ser singularizado, motivado y fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar. Por tanto, el Tribunal Supremo recupera en esta sentencia la exigencia de visita al inmueble, matizando que el hecho de que esta exigencia parta de una doctrina concebida para concretar los requisitos y condiciones de la prueba de peritos de la Administración no debe constituir un obstáculo para su extensión a cualquier valoración de bienes inmuebles, al menos dentro del ámbito del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Es decir, que se trata de una exigencia que puede trasladarse a cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención del valor real.

También analizan las sentencias las normas autonómicas de desarrollo de este método de valoración, a través de las que se persiguen fundamentalmente dos objetivos. Por un lado, se quiere incrementar la seguridad jurídica de las relaciones y negocios, dotándolas de un mayor grado de certeza. Por otro lado, se quiere evitar la alta litigiosidad derivada de las impugnaciones de comprobaciones de valores con defectos de motivación, las cuales no habían sido objeto de verificación o examen singular mediante una visita del funcionario al bien o derecho que tiene que ser objeto de valoración. Estamos ante unos objetivos que, si bien no son contrarios a Derecho, pueden convertirse en ilegítimos en atención a su traspaso a la norma y a cómo sea su aplicación práctica³⁴. El Tribunal Supremo va más allá, dudando de que tales objetivos puedan ser válidos, ya que dan lugar a la sustitución de un sistema de comprobación individualizado por parte de un funcionario experto y neutral, cuya materialización debía ser singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes, por otro método que establece de forma universal e indistinta una serie de valores para todo un municipio, sin atender a las singularidades concretas de tales bienes y sin ofrecer al interesado las razones determinantes de su decisión, prescindiendo de la referencia individualizada al caso concreto.

³³ Vid. SSTs de 29 de marzo de 2012, de 18 de junio de 2012 y de 26 de marzo de 2014.

³⁴ El Tribunal Supremo se refiere en las sentencias a la Orden de 26 de diciembre de 2011, de la Consejería de Economía y Hacienda de la comunidad castellano-manchega, por la que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a los bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, para el año 2012. No obstante, entendemos que, dada las similitudes existentes entre todos los textos autonómicos, las reflexiones que el Tribunal Supremo realiza con respecto a la orden castellano-manchega son extrapolables al resto de normas autonómicas relativas a dicha cuestión.

La exigencia o no de visita al inmueble no ha sido una cuestión pacífica. Inicialmente, hasta la entrada en vigor del RGAT no existía ninguna previsión normativa respecto a la necesidad de que se procediera por la Administración a un reconocimiento personal del bien, ocupándose de resolver esta cuestión la jurisprudencia y la doctrina.

Por lo que respecta a la doctrina, no existía unanimidad con respecto a la necesidad de que el perito de la Administración visitase el bien a valorar.

Angulo Cascán (2000, p. 195) consideraba que la visita, aunque pudiese resultar incómoda, era necesaria a efectos de asegurar la justicia de la valoración administrativa. En este mismo sentido, De la Cueva González-Cotera (1997, p. 486) entendía que sin el desplazamiento era imposible realizar una valoración adecuada, puesto que solo a través de la misma se puede conocer un factor tan importante para las valoraciones como es el estado de conservación del bien. D'Ocón Espejo (2004, p. 26) sostenía la nulidad absoluta de las valoraciones en caso de ausencia de inspección personal del objeto a comprobar, así como la obligación de la Administración de acreditar la misma. Por su parte, Malvárez Pascual (2001, p. 35) indicaba que, si falta el reconocimiento, aun cuando el acto esté motivado, no puede considerarse como una pericia en sentido estricto.

En cambio, Poveda Blanco (1994, p. 53) consideraba que estábamos ante una exigencia excesivamente costosa, lo que imposibilitaba su traslado a la práctica. En este mismo sentido afirmaba Varona Alabern (2011, p. 14) que, teniendo en cuenta que en ocasiones la Administración puede tener suficiente información del bien, ello permitiría calificar la inspección ocular de dicho bien de superflua.

En cuanto a la jurisprudencia, los tribunales superiores de justicia entendían que no era necesaria la inspección directa por el perito de la Administración³⁵, salvo en aquellos casos en que en los bienes a valorar concurren circunstancias que no pudiesen singularizarse sin la inspección directa y ocular del bien³⁶.

En cambio, el Tribunal Supremo ha venido exigiendo ya desde hace años que se examine directamente la finca transmitida³⁷, señalando que cuando en la valoración se hayan tenido en cuenta circunstancias tales como el estado de conservación o la calidad de los materiales, circunstancias para cuya consideración y evaluación resulta imprescindible la visita del perito, la ausencia de esta determina la falta de motivación del dictamen al eviden-

³⁵ Así se indica, por ejemplo, en la STSJ de La Rioja 444/1999, de 6 de octubre, o en la STSJ del Principado de Asturias 153/2000, de 9 de febrero.

³⁶ Vid. STSJ de Canarias 57/2000, de 14 de enero, y, en términos similares, SSTSJ de Andalucía 803/1997, de 26 de mayo, o de Castilla-La Mancha 635/2009, de 17 de noviembre.

³⁷ Vid. SSTS 695/1994, de 24 de febrero, y 1637/1994, de 11 de marzo.

ciar insostenibles las consideraciones que al respecto hayan sido tenidas en cuenta para la emisión del dictamen³⁸.

Tras la aprobación del RGAT entendemos que nos debemos remitir al contenido de su artículo 160.2, en el que se indica que «en el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas». Por tanto, entendemos que solo debería ser exigible la inspección directa cuando, por una parte, se esté empleando el medio de comprobación dictamen de peritos, y, por otra, se trate de bienes singulares o de bienes para cuya valoración sea necesaria información que no pueda obtenerse en fuentes documentalmente contrastadas³⁹. Y es que, habida cuenta de que la materialización de la visita del técnico plantea problemas no solo desde el punto de vista del coste, sino también desde la perspectiva de su posible colisión con el derecho a la inviolabilidad domiciliaria, recogido en el artículo 18.2 de la CE, consideramos que esta exigencia generalizada e indiscriminada de visita al bien o derecho a valorar acabaría por imposibilitar la efectiva comprobación de valores en muchos casos.

Continúa el Tribunal Supremo indicando que, con la aprobación de estas normas de desarrollo, la Administración se aparta conscientemente del valor real, al tomar como referencia criterios generales que no distinguen entre los inmuebles de una misma localidad. El hecho de que la Administración materialice la función del comprobar a través de una disposición general implica que, por el carácter abstracto de estas, no pueda realizar las labores de singularización y motivación asociadas a cualquier comprobación de una forma adecuada y justa, por lo que, a juicio del Tribunal Supremo, ni etimológica ni jurídicamente podemos considerar que estamos ante un medio de comprobación de valor en el sentido de los artículos 57 y 135 de la LGT, lo cual se traduce en una imposibilidad de ejercer un control judicial sobre las valoraciones que se derivan de la aplicación del mismo. Es decir, que el Tribunal Supremo considera que la Administración ha sustituido la búsqueda del valor real mediante la utilización de los medios de comprobación de valor del artículo 57 de la LGT por la imposición de unos valores presuntivos, genéricos e incluso ficticios y fruto de la discrecionalidad.

Según este nuevo criterio jurisprudencial, no se debe admitir que el valor real se determine simplemente mediante la utilización de coeficientes generales y únicos para todo un municipio, puesto que ello supone prescindir de cualquier actividad de individualización, la cual se pospone hasta el momento de la tasación pericial contradictoria, en caso de que el interesado acuda a la misma. Nos recuerda el Tribunal Supremo que el artículo 57.1 b)

³⁸ Vid. SSTS 3009/2012, de 29 de marzo.

³⁹ En la actualidad, dentro del concepto «fuentes documentalmente contrastadas» se pueden entender incluidas las imágenes oficiales del bien obtenidas por medios telemáticos o por vía satélite, pero solo en aquellos casos en que dichas imágenes estén suficientemente contrastadas, autenticadas y verificadas. Si las imágenes no reúnen dichos requisitos de autenticidad será necesaria la visita del perito para que este pueda verificar la realidad física y económica del bien objeto de valoración.

de la LGT no restringe la forma jurídica a través de la que se ha de desarrollar este medio de comprobación de valores, ni tampoco determina ni limita los impuestos a que se dirige. Esto es, la LGT ni impone que los coeficientes se plasmen en disposiciones generales⁴⁰ ni exige que, una vez que se ha optado por la forma reglamentaria, dicha disposición agote o culmine la tarea comprobadora en vez de limitarse a contener los elementos objetivos generales para la determinación del valor real.

Por otra parte, nos recuerda el tribunal que la utilización de una fórmula reglamentaria no significa que el coeficiente adoptado deba ser automáticamente transferido a la liquidación, con renuncia a toda posible actividad complementaria que pudiera matizar dicho valor automáticamente determinado, mediante la introducción de factores de corrección que atiendan a las singularidades del inmueble sometido a comprobación. Así, la dicción legal del artículo 57.1 b) de la LGT, que habla de estimación por referencia a los valores, no de aplicación de valores, permite interpretar la norma en el sentido de que tales valores puedan ser un punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado. Además, el hecho de que los coeficientes figuren en anexos de disposiciones reglamentarias no los dota de una mayor autenticidad o de una presunción de veracidad mayor que el resto de presunciones que operan en el procedimiento tributario. Esto es, la presunción de validez de las normas autonómicas o de los coeficientes recogidos en ella no permiten situar a la Administración en una posición procesal de predominio con respecto al obligado tributario en caso de un posible litigio sobre la legalidad del acto de liquidación en que se materialice dicha orden, puesto que ello, entiende el Tribunal Supremo, supondría un ataque al derecho a la tutela judicial efectiva y, dentro de ella, a la igualdad de las partes dentro del procedimiento y al derecho que les asiste de valerse de toda clase de pruebas legítimas.

Llegados a este punto es necesario analizar el alcance de la presunción de certeza de las autoliquidaciones tributarias, contenida en el artículo 108.4 de la LGT. Señala el Tribunal Supremo que dicha presunción no solo se limita a aquello que es perjudicial para el obligado tributario, sino que también se puede hacer extensivo a aquello que le sea favorable al mismo. Y ello porque una autoliquidación que contenga un ingreso tiene los mismos efectos por ley que un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, circunstancia que concurre en todos aquellos casos en que lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa. Esta presunción de certeza implica una carga para la Administración, la cual tendrá que justificar la necesidad de iniciar cada comprobación, verificando para ello la realidad o exactitud de cada autoliquidación por ser dudosa su correspondencia con la realidad. A tal fin se habrá de acreditar que el precio declarado no se corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que implica que haya una simulación relativa cuya existencia no se puede presumir, sino que ha de ser probada por la Administración

⁴⁰ A excepción del deber de publicar la metodología, los coeficientes resultantes y el periodo de validez, los cuales no han de publicarse necesariamente en forma reglamentaria.

que la afirma. En segundo lugar, se ha de admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, la Administración también habrá de justificar la fuente de esa falta de concordancia, no bastando como origen de estas razones la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados.

Todo esto lleva al Tribunal Supremo a afirmar que el método de comprobación del artículo 57.1 b) no es adecuado para valorar los bienes inmuebles a los efectos de los impuestos cuya base imponible la constituye legalmente su valor real. Es decir, el hecho de que estemos ante un medio de valoración legal no implica que sea un medio idóneo para establecer el valor real, falta de idoneidad que se debe a su abstracción, la cual se deriva, en buena medida, de la elección del reglamento como instrumento para fijar los coeficientes a aplicar a los valores catastrales. Y es que la elección de la forma reglamentaria no puede suponer un plus de presunción de acierto en la comprobación puesto que la abstracción propia de esta forma jurídica ni atiende ni puede atender al caso singular.

Esta nueva doctrina jurisprudencial ha sido acogida por la doctrina administrativa. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) remite expresamente a las sentencias a las que nos acabamos de referir indicando que el método de comprobación consistente, en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, como es el caso del impuesto sobre sucesiones, salvo que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo. Y es que, para el TEAC, en modo alguno puede considerarse que la aplicación de dicho método dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no, por lo que si se pretende rectificar el valor declarado por un contribuyente resulta necesario que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real⁴¹.

En este mismo sentido se había pronunciado reiteradamente la doctrina. Y así Cordero García (2009, p. 6) señalaba que, con carácter general, el valor real suele ser algo individualizado para cada bien, es decir, que no se puede afirmar que el valor real de un bien coincide en todo caso con la media de los valores de bienes equivalentes a aquel que queremos valorar. Por su parte, Banacloche Pérez (2007, p. 13) indicaba que con este medio «no se obtiene el valor real, sino un valor irreal por definición». Para Mochón López (2008, p. 18) realmente resulta dudoso que se deba admitir la aplicación de este método de valoración en el ámbito de los tributos que gravan el tráfico patrimonial privado. Falcón y Tella (2007,

⁴¹ RTEAC de 20 de septiembre de 2018 (RG 5176/2015).

p. 2) va más allá cuando afirma que, salvo que se modifique la base imponible de los impuestos a los que nos estamos refiriendo, las tablas o coeficientes no pueden ser usados ni como elemento de motivación, debiendo quedar limitado en la práctica a aquellos tributos en que la definición legal de la base remite al valor catastral (Falcón y Tella, 2018, p. 2).

5. Conclusiones

Como consecuencia del aumento de las operaciones del tráfico patrimonial privado, la Administración empezó a tener problemas para poder llevar a cabo las comprobaciones de los valores declarados a través del informe de peritos. Es por ello que comenzó a acudir a otros medios de comprobación de valor como este que nos ocupa. Las ventajas e inconvenientes asociados a este medio de comprobación de valores tienen un mismo origen, el automatismo que se ha asociado a la aplicación del mismo. Y aunque por parte del legislador se ha intentado responder a estos fallos modificando la redacción inicial del artículo 57.1 b) de la LGT, este objetivo no se ha conseguido del todo.

En cuanto al necesario desarrollo autonómico de este medio de comprobación de valor, cabe destacar que existe bastante homogeneidad en todas las órdenes y resoluciones que por el momento se han aprobado, sin perjuicio de que existan algunos matices diferentes entre unas y otras como, por ejemplo, en lo relativo al reconocimiento de efectos jurídicos a los coeficientes aprobados por otras comunidades.

Queremos llamar la atención sobre la fórmula aprobada en Cataluña, ya que la Generalitat ha utilizado este medio de comprobación de valor como una suerte de instrumento de planificación y selección que les permite determinar qué comprobaciones son prioritarias, lo cual se debería traducir en un menor número de expedientes de comprobación a iniciar, lo que permitiría a la Administración distribuir su trabajo de una manera más acorde con los principios constitucionales de funcionamiento de la Administración pública de eficacia, eficiencia y economía.

Es necesario recordar que estamos ante un medio de comprobación de valor cuya aplicación ha resultado controvertida, sobre todo en el ámbito de los tributos cuya base imponible viene constituida por el valor real. Hasta las últimas cuatro sentencias que acabamos de analizar el Tribunal Supremo admitía la aplicación de este método de valoración, el cual calificaba de objetivo, a partir del carácter presuntivo de la determinación del valor catastral y de los coeficientes aplicables. Coincidimos con esta doctrina jurisprudencial en que el hecho de que una valoración que resulta de la aplicación de un método de comprobación de valores concreto no sea ajustada a la base imponible del impuesto, esto es, al valor real, no es suficiente para poder considerar que dicho método de comprobación de valor es ilegal, y ello porque esta falta de motivación puede ser atacada a través de los métodos legalmente previstos para ello, esto es, la tasación pericial contradictoria, la reclamación económico-administrativa o el recurso contencioso-administrativo.

Por otra parte, entendemos que el valor real no tiene por qué derivarse de la aplicación pura y estricta de los coeficientes. Es decir, la Administración puede y debe corregir este resultado automático teniendo en cuenta las particularidades concretas de los diferentes bienes y derechos a valorar. Y es que el método de comprobación de valores a que nos estamos refiriendo es un instrumento muy útil para la Administración y no solo a efectos de la tan necesaria selección, sino también como punto de partida de las valoraciones a realizar. En la medida en que el obligado tributario dispone, a lo largo del procedimiento, de distintos momentos en que poner en conocimiento de la Administración la existencia de características especiales en los bienes que esta va a valorar, el empleo de este medio de valoración no supone ningún perjuicio a los derechos y garantías del contribuyente.

Evidentemente un valor genérico para todo un municipio no atiende a las características concretas del bien particular, salvo que sean alegadas por el obligado en el desarrollo del procedimiento de comprobación. Pero esta alegación de características especiales también se habría de producir, por ejemplo, en caso de que la Administración hubiese optado por emplear el dictamen de peritos si dichas características del bien a valorar hubiesen cambiado desde el momento del devengo. Es decir, el hecho de que para adecuar el resultado de una comprobación a las características del bien o derecho en el momento del devengo sea necesario que dichas características se aleguen por el interesado no basta por sí solo para declarar inválido un método de comprobación de valor.

Es por ello que no compartimos la posición de la más reciente doctrina jurisprudencial a la que nos hemos referido en este artículo. Y no solo porque entendemos que la Administración dispone de instrumentos que le permiten ajustar este primer resultado de la aplicación de los coeficientes hasta aproximarlos al valor real, sino porque el hecho de que estemos ante un medio objetivo y definido por la norma facilita el control de la arbitrariedad en la que es fácil que la Administración incurra siempre que ejercita una potestad discrecional como es la potestad comprobadora.

Por último, debemos señalar que resulta llamativo el hecho de que el Tribunal Supremo censure a la Administración tributaria por emplear fórmulas estandarizadas, y en las cuatro sentencias reproduzca literalmente los fundamentos de derecho, del segundo al octavo, con base en las exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, algo que hasta ahora no se había realizado de este modo.

Referencias bibliográficas

Aguado Fernández, D. (2002). La valoración de bienes inmuebles. Normativa del proceso. *Revista Catastro. Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria*.

Alguacil Marí, M. P. (1999). *Discrecionalidad técnica en la comprobación de valores. La problemática de su control judicial*. Valencia: Diálogo.

- Angulo Cascán, A. (2000). *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*. Madrid: Marcial Pons.
- Banacloche Pérez, J. (2007). La derogación autonómica del valor real. *Impuestos*, 8.
- Bonet Sánchez, M. P. (2006). De nuevo sobre la motivación de la comprobación de valores: su suficiencia cuando se aplican precios medios de mercado como medio de valoración. *Jurisprudencia Tributaria*, 16 (versión electrónica: BIB 2006\1630).
- Cordero García, J. A. (2009). Notas al desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal. *Quincena Fiscal*, 17 (versión electrónica: BIB 2009\1551).
- Cueva González-Cotera, A. de la (1997). La comprobación de valores: algunas consideraciones a la luz de la Jurisprudencia. *Revista de Hacienda Local*, 80(27).
- D'Ocón Espejo, A. (2004). Consecuencias de la anulación por los tribunales de las comprobaciones de valor practicadas por la Administración. En VV. AA. *El control tributario: potestades, procedimientos y garantías*. Madrid: Delta Publicaciones Universitarias.
- Falcón y Tella, R. (2007). Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. *Quincena Fiscal*, 3 (versión electrónica: BIB 2009\1551).
- Falcón y Tella, R. (2018). Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales: STS de 23 de mayo de 2018. *Quincena Fiscal*, 15 (versión electrónica: BIB 2018/11881).
- Gil Cruz, E. M. (2003). *La motivación de los actos tributarios*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.
- Malvárez Pascual, L. (2001). Los límites a la facultad de dictar actos de comprobación de valores de forma reiterada. *RCyT. CEF*, 216, 21-64.
- Marcos Cardona, M. (2002). *La comprobación de valores de inmuebles*. Madrid: Dijusa.
- Mochón López, L. (2008). El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude. *Quincena Fiscal*, 22 (versión electrónica: BIB 2008\2802).
- Poveda Blanco, F. (1994). La comprobación de valor de los bienes inmuebles transmitidos. Un problema en vías de solución. *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, 22.
- Toribio Bernández, L. (2017). Comprobación de valores e índices aprobados por las comunidades autónomas. Una distorsión formalizada del concepto legal de base imponible. En VV. AA. *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*. Pamplona: Aranzadi.
- Varona Alabern, J. E. (2011). Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles. *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, 149 (versión electrónica: BIB 2011\130).



Los hospitales universitarios no pueden entenderse directamente afectos a los servicios educativos con el objeto de disfrutar de la exención del IBI

Análisis de la STS de 26 de junio de 2018, rec. núm. 1689/2017

Neus Teixidor Martínez

Abogada en Grupo 63

Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid

Extracto

La sentencia objeto del presente análisis trata de determinar si los hospitales universitarios y demás edificios sanitarios en los que, por imperativo legal, se desarrollan actividades formativas, pueden entenderse directamente afectos a los servicios educativos en relación con la exención prevista en el artículo 62.1 a) del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. En este sentido, la Comunidad de Madrid, en su condición de recurrente, sostiene que, dado que la normativa obliga a desarrollar actividades formativas en dichos inmuebles, este hecho constituye un elemento suficiente para entenderlos afectos a los servicios educativos. Sin embargo, el Ayuntamiento de Alcalá de Henares se opone a las pretensiones de la recurrente, al entender que no se cumple el elemento subjetivo exigible para el reconocimiento de dicha exención, pues, a su juicio, la misma únicamente puede reconocerse al Estado, sin que en dicho concepto pueda incluirse la Tesorería General de la Seguridad Social. La sentencia del Tribunal Supremo que nos ocupa analiza la citada exención, si bien no considera necesario entrar a valorar si la Tesorería General de la Seguridad Social puede entenderse comprendida o no en el concepto «Estado».

1. Supuesto de hecho

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 (rec. núm. 1689/2017 –NFJ070880–), de la que es ponente el magistrado don Jesús Cudero Blas, tiene por objeto analizar si el Hospital Príncipe de Asturias y el Centro Integral de Diagnóstico y Tratamiento Francisco Díaz, en la medida que desarrollan servicios educativos por imperativo legal (así lo disponen los arts. 68 y 104 de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, y el art. 113 de la Ley 12/2001, de 21 de diciembre, de Ordenación Sanitaria de la Comunidad de Madrid), deben entenderse afectos directamente a los servicios educativos en relación con la exención del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) prevista para los inmuebles afectos a dichos servicios.



En el supuesto enjuiciado, el Ayuntamiento de Alcalá de Henares acordó, en diciembre de 2003, que el sujeto pasivo del IBI de los bienes inmuebles en los que se ubican el Hospital Universitario Príncipe de Asturias y el Centro Integral de Diagnóstico y Tratamiento Francisco Díaz es la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS), en su condición de propietaria de los citados inmuebles. No obstante, lo cierto es que, a juicio de dicho consistorio, las obligaciones tributarias derivadas de esos inmuebles son a cargo de la Comunidad de Madrid, en virtud del Real Decreto 1479/2001, de 27 de diciembre, sobre traspaso a la Comunidad de Madrid de las funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud, que conlleva el traspaso a dicha comunidad autónoma de los servicios sanitarios correspondientes, incluyendo «los bienes, derechos y obligaciones adscritos a tales servicios».

Siguiendo esas directrices y respecto de los bienes inmuebles en los que se ubican el Hospital Universitario Príncipe de Asturias y el Centro Integral de Diagnóstico y Tratamiento Francisco Díaz, el Ayuntamiento de Alcalá de Henares giró a la Comunidad de Madrid dos liquidaciones del IBI correspondientes al ejercicio 2014.

No obstante, la Comunidad de Madrid consideró errónea la interpretación del Ayuntamiento de Alcalá de Henares e interpuso recurso de reposición. En primer lugar, la Comunidad de Madrid expone que el titular de dichos inmuebles es la TGSS, por lo que el sujeto pasivo debe ser el Estado. En segundo lugar, pone de manifiesto que los inmuebles se hallan «directamente afectos a servicios educativos o docentes», por lo que deben estar exentos en virtud del artículo 62.1 a) del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Debemos recordar que dicho precepto prevé que:

1. Estarán exentos los siguientes inmuebles: a) Los que sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional.

No obstante, la Resolución de la Junta de Gobierno del Ayuntamiento de Alcalá de Henares de fecha 3 de noviembre de 2014 desestimó el recurso de reposición interpuesto. El mencionado ayuntamiento sostiene que el sujeto pasivo del impuesto es la TGSS, a la que no resulta de aplicación la exención anteriormente mencionada, pues la misma se reserva subjetivamente al «Estado», sin incluir sus organismos autónomos ni otros entes con personalidad jurídica propia, como es el caso de la TGSS. Además, sostiene que al no existir ordenanza municipal no resulta de aplicación lo establecido en el artículo 62.3 del TRLRHL, que dispone que «[l]as ordenanzas fiscales podrán regular una exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de esta exención se establecerá en la ordenanza fiscal».

Al considerar no ajustada a derecho la resolución notificada, la Comunidad de Madrid interpone recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo

número 8 de Madrid. Dicho recurso es desestimado mediante Sentencia de 2 de noviembre de 2015 (procedimiento ordinario núm. 45/2015), al entender que la TGSS es propietaria de los inmuebles y que el traspaso de los servicios a favor de la Comunidad de Madrid simplemente constituye una «cesión del uso». Asimismo, añade que la TGSS es una entidad con personalidad jurídica propia diferente del Estado, por lo que la exención del artículo 62.1 a) del TRLRHL no le resulta de aplicación, pues únicamente se refiere al «Estado». A su juicio, dicha interpretación se ve avalada por el hecho de que el artículo 62.3 del TRLRHL «permite que las corporaciones locales prevean exenciones en sus ordenanzas "a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros"». En definitiva, a juicio de este juzgado, la ley ha querido distinguir y distingue los inmuebles propiedad del Estado que siempre se hallan exentos cuando se afectan directamente a los servicios anteriormente mencionados respecto de los inmuebles «de titularidad pública» de otros entes, pues estos últimos únicamente se hallan exentos en la medida en que lo prevean las ordenanzas fiscales correspondientes. Adicionalmente, la sentencia pone de relieve que la actividad desarrollada en dicho inmueble se refiere al servicio sanitario, por lo que, a su entender, estos inmuebles no se hallan «directamente afectados al servicio educativo».

Teniendo en cuenta la sentencia referenciada, la Comunidad de Madrid interpone recurso de apelación contra la misma. En consecuencia, la Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de diciembre de 2016 (recurso de apelación núm. 59/2016 –NFJ069263–) desestimó el recurso interpuesto, siguiendo los argumentos de la sentencia de instancia. A este respecto, hay que incidir en el hecho de que, aunque la argumentación de ambas sentencias es muy parecida, debe destacarse que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid no analiza si la TGSS forma parte o no del concepto «Estado».

2. Doctrina del tribunal

Contra la sentencia anteriormente mencionada, la Comunidad de Madrid interpone recurso de casación (rec. núm. 1689/2017). En el mencionado recurso, la parte recurrente sostiene que los inmuebles en los que se ubican el Hospital Príncipe de Asturias y el Centro Integral de Diagnóstico y Tratamiento Francisco Díaz deben entenderse afectados directamente a los servicios educativos en relación con la exención prevista en el artículo 62.1 a) del TRLRHL, pues desarrollan servicios educativos por imperativo legal, ya que así lo disponen los artículos 68 y 104 de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad y el artículo 113 de la Ley 12/2001, de 21 de diciembre, de Ordenación Sanitaria de la Comunidad de Madrid.

Como hemos apuntado, el objeto principal de la sentencia es determinar si los inmuebles en los que se ubican el Hospital Universitario Príncipe de Asturias y el Centro Integral de Diagnóstico y Tratamiento Francisco Díaz pueden considerarse o no directamente afectados a los servicios educativos. Respecto a la alegación del Ayuntamiento de Alcalá de Henares

relativa a si la TGSS debe considerarse o no «Estado», el Tribunal Supremo considera que es un «extremo que solo cabría analizar por este Tribunal Supremo en el caso de que prosperase la tesis de la Comunidad de Madrid y entendiéramos aplicable la exención por la naturaleza de la actividad (educativa) desarrollada en los dos centros sanitarios públicos». Por lo tanto, inicialmente la sentencia prescinde de analizar todas las cuestiones relativas a la titularidad de los inmuebles y se centra en determinar si la actividad desarrollada en los mismos puede beneficiarse de la exención que nos ocupa.

En primer lugar, la sentencia delimita la normativa de aplicación, consistiendo la misma en los artículos 62.1 a) y 62.3 del TRLRHL. Como ya hemos expuesto anteriormente, el artículo 62.1 a) del TRLRHL prevé una exención *ex lege* de los inmuebles propiedad del Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos. En consecuencia, se trata de una exención imperativa e indisponible para los municipios.

En contraposición, el artículo 62.3 del TRLRHL permite que las ordenanzas fiscales puedan establecer exenciones a favor de los titulares de centros sanitarios de titularidad pública, «siempre que estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros», por lo tanto su concesión depende de la normativa de cada corporación local.

En relación con la exención del 62.1 a) del TRLRHL, el Tribunal Supremo matiza que los adjetivos «directo» y «principal» no tienen el mismo significado. A su juicio, «[...] cabría por ello entender, como propone al respecto la Comunidad de Madrid, que el adverbio "directamente" empleado en aquellos dos preceptos legales respecto de la afectación a ciertos servicios no tiene por qué ir referido a actividades primordiales, esenciales o prevalentes, sino, en principio, a actividades rectas o derechamente enderezadas a la prestación de los servicios de aquella clase».

La sentencia recuerda que, como sostiene la parte recurrente, los artículos 68 y 104 de la Ley general de sanidad y el artículo 113 de la Ley de ordenación sanitaria de la Comunidad de Madrid prevén que los centros hospitalarios, así como toda la estructura asistencial del sistema sanitario, desarrollen o estén en disposición de desarrollar los servicios docentes de educación pregraduada, posgraduada y continuada de los profesionales. Además, estos preceptos exigen que exista una «colaboración permanente» entre el Departamento de Sanidad y los Departamentos de Educación. Por ende, los recursos de la red sanitaria pública están a disposición de los servicios formativos.

En el caso analizado, la sentencia considera que es un hecho incontrovertido que el Hospital Universitario Príncipe de Asturias y el Centro Integral de Diagnóstico y Tratamiento Francisco Díaz desarrollan servicios educativos. No obstante, el Tribunal Supremo prosigue argumentando que dicha situación resulta insuficiente para considerar que esos inmuebles se hallan «directamente afectos a los servicios educativos». De hecho, considera que la expresión «bienes directamente afectos a los servicios educativos» conlleva la necesidad de un acto formal por el que un bien de titularidad pública, debido a su destino, pase a integrarse en el demanio público, como requiere el concepto técnico-jurídico de afectación. En

este extremo, el Tribunal Supremo coincide con la sentencia recurrida, al afirmar que «[e]n definitiva, la actividad educativa que se desarrolla en aquellos centros, aunque de extraordinaria relevancia, es complementaria de aquella otra que determina la afectación de tales bienes a una actividad pública esencial (la sanitaria)».

A lo que el Tribunal Supremo añade que, de acogerse la tesis propuesta por la Comunidad de Madrid, difícilmente podría llegarse a una conciliación entre las previsiones contenidas en los artículos 62.1 a) y 62.3 del TRLRHL, pues debemos recordar que el primer precepto regula una exención *ope legis* para los inmuebles afectos a los servicios educativos, aunque el segundo artículo habilita a los ayuntamientos para establecer una exención a favor de los centros sanitarios de titularidad pública. En este sentido, la sentencia sostiene que «[p]arece difícil, en efecto, considerar que la exención para un hospital público depende de la decisión libre del municipio en que se ubica el centro y, sin embargo, venga impuesta, en relación con ese mismo hospital público, por la sola circunstancia de que se presten en él o se desarrollen en el mismo actividades docentes».

Por lo tanto, el Tribunal Supremo concluye que, aunque «directo» y «principal» no significan lo mismo, el legislador ha realizado una regulación de las exenciones en la que «sería cuando menos sorprendente que un hospital público no abone el IBI solo porque desarrolle en él unos servicios que, por muy relevantes que sean (y lo son), no constituyen la actividad esencial del centro sanitario y, por otro lado, que un hospital, también público pero en el que no se desarrollen servicios docentes, deba abonar el impuesto porque el ayuntamiento correspondiente no lo ha declarado exento en la necesaria ordenanza fiscal».

Además de lo anterior, la sentencia también expone que no parece que la exención del artículo 62.1 a) del TRLRHL se refiera a hospitales o centros sanitarios, pues existe un precepto específico destinado a los mismos, que establece una exención condicionada a que la ordenanza fiscal prevea la misma. Por ende, a su entender, nos hallamos ante una decisión del legislador.

Por todo lo expuesto, la sentencia concluye que la exención del artículo 62.1 a) del TRLRHL a favor de bienes inmuebles directamente afectos a los servicios educativos no puede aplicarse a un hospital universitario en el que, por imperativo legal, se imparten, también y simultáneamente a los servicios hospitalarios, los de enseñanza en cumplimiento de diversos conciertos celebrados con una universidad, pues, a su juicio, la prestación de «servicios educativos en tales centros no implica una "afectación directa" a dicha función en los términos exigidos por el precepto que se interpreta, ni podría conciliarse el mismo –de admitirse la tesis contraria– con la exención (condicionada a la preceptiva decisión municipal) establecida en el artículo 62.3 del texto refundido aplicable».

Por consiguiente, la sentencia que nos ocupa declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la letrada de la Comunidad de Madrid contra la Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de diciembre de 2016. Todo ello, sin entrar a valorar el elemento subjetivo de la exención, es decir, si la TGSS debe considerarse o no «Estado», a los efectos de la interpretación del artículo 62.1 a) del TRLRHL.

3. Comentario crítico

El régimen de exenciones en el IBI es una fuente constante de controversias. A este respecto, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 objeto del presente análisis parece que trata de zanjar la problemática relativa a los hospitales universitarios. Como hemos expuesto, en la sentencia analizada queda claro que la exención regulada en el artículo 62.1 a) del TRLRHL tiene carácter mixto, pues es necesario que se cumplan de manera simultánea dos requisitos (Exención del IBI, 2017, pp. 1293-1295). En primer lugar, se requiere un elemento subjetivo en el que la titularidad del bien inmueble recaiga en el Estado, la comunidad autónoma o las entidades locales. Por otro lado, es imprescindible que se trate de un inmueble directamente afecto a los servicios educativos.

La adscripción directa ha sido, como en la sentencia analizada, fuente de diversas controversias. Podemos considerar que esa afección directa requiere que «[...] se deben desarrollar de forma efectiva actividades propias y típicas de los servicios públicos descritos, quedando fuera aquellos otros en que se desenvuelven actividades que, aunque necesarias, no estén directamente relacionadas con tales actividades y servicios» (Exención del IBI, 2017, pp. 1293-1295). En este sentido, resulta de interés la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 12 de mayo de 1999 (rec. núm. 3/8122/1996 –NFJ071679–), en la que podemos leer que «[...] ya estableció la Sala en otras ocasiones al tratar de esta exención específica, que por inmuebles "directamente afectos... a los servicios educativos", ha de entenderse no solo aquellos inmuebles que estén emplazados o formen parte desde el punto de vista estructural del servicio educativo de que se trate (adscripción o afectación orgánica), sino también aquellos otros que sin ostentar tal característica están adscritos con carácter principal a una de las actividades que conforman el servicio educativo, o lo que es lo mismo, estén a disposición, con aquel carácter, del sistema educativo, para cumplir o llevar a cabo en él, una de las actividades propias de aquel servicio (adscripción o afectación funcional)». Siguiendo con esa argumentación, la citada sentencia considera que un campo de fútbol en el que se celebran partidos entre equipos de edad escolar correspondientes a centros de enseñanza no puede entenderse afecta a una actividad educativa, pues no se acredita que esta actividad se desarrolle con carácter principal. De hecho, según la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga) de 10 de noviembre de 2008 (rec. núm. 558/2005 –NFJ032253–) es el interesado el que debe probar la afección, si bien es cierto que dicha sentencia se refiere a la exención por afección a defensa nacional o seguridad ciudadana de forma directa.

Otra cuestión relevante reside en el hecho de tratar de delimitar la exención relativa a los servicios educativos respecto de los inmuebles destinados a los servicios culturales. En este sentido, resulta de interés la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2003 (rec. núm. 8504/1998 –NFJ014376–) que considera aplicable la exención del IBI a la parte del edificio destinada a biblioteca pública del Estado, si bien se basa en la Ley de Haciendas Locales de 1988. Dicha sentencia pone de manifiesto que «[s]e trata, en este caso, de determinar si una biblioteca pública del Estado está o no directamente afectada a servicios educativos, y, a tal efecto, cuando el citado artículo 64 de la Ley 39/1988 se refiere a "los servicios educativos" (aunque estén precedidas dichas tres palabras del transcrito adverbio "directamen-

te") no alude, únicamente, al sistema público educativo (puesto que así lo hubiera indicado taxativamente), sino a los servicios educativos entendidos como todos aquellos relacionados directamente con la enseñanza, la investigación y la cultura (sin que ello implique, dada la tendencia jurisprudencial reflejada respecto de situaciones que guardan con la presente una patente sinonimia, una interpretación amplia o extensiva del citado precepto)». En la misma línea, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 1 de diciembre de 1998 (rec. núm. 1573/1996 –NFJ071727–) considera aplicable la exención del IBI al Instituto Valenciano de Arte Moderno, pues «[...] debemos entender que el Instituto Valenciano de Arte Moderno cumple un servicio de carácter educativo en la medida en que dicho Instituto, a la vista de su configuración legal, es un instrumento de transmisión de contenidos necesarios para procurar el aprendizaje en una materia, de tanta importancia para el desarrollo de la personalidad, como es el arte, ya que el objeto de la educación es la formación integral de la persona, tal y como se deriva de la normativa expuesta».

Sin embargo, dicha exención no siempre se ha reconocido respecto de los museos. Así, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia de 24 de abril de 2000 (rec. núm. 2816/1997 –NFJ071678–) pone de manifiesto que «[e]l precepto invocado para pedir la exención habla de que los bienes estén "directamente afectos a los servicios educativos", y creemos que teniendo en cuenta el informe mencionado el Museo de Arqueología Marítima no se encuentra en esta circunstancia; entenderlo de otra forma supondría hacer una interpretación excesivamente amplia que no nos lo permite la literalidad del precepto, que habla de "directamente afecto"; distinto sería que se tratase de un colegio, instituto o establecimiento similar».

Pero esta no es la única problemática que ha afectado a la exención relativa a los servicios educativos, pues, a este respecto, se ha planteado si es necesario que las titulaciones impartidas tengan o no carácter oficial (Exención del IBI, 2017, pp. 1293-1295). Así, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 24 de abril de 2013 (rec. núm. 15015/2013 –NFJ051837–) deniega la exención a un inmueble en el que se realizan cursos de formación profesional ocupacional, que no forman parte de los ciclos formativos que «[...] son los que pertenecen a la enseñanza reglada de la formación profesional», al considerar que no existe una afección directa a servicios educativos. En todo caso, lo cierto es que, del tenor literal del artículo 62.1 a) del TRLRHL, no se desprende la necesidad de que los estudios a los que esté afecto el inmueble deban ser oficiales.

Otro aspecto sobre el que también se ha debatido es sobre las exenciones relativas a los centros educativos concertados (Tramitación de la compensación, 2018, pp. 17-18; Exención en el IBI de inmueble, 2014, pp. 2080-2081). A este respecto, resulta de especial interés la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2018 (rec. núm. 235/2016 –NFJ070876–) que expone «[t]enemos, pues, que el hecho imponible del IBI está constituido por la titularidad del derecho de propiedad sobre los inmuebles, de la concesión administrativa sobre los mismos o de los derechos reales de usufructo y superficie. Y que es sujeto pasivo del impuesto quien sea titular del derecho que sea constitutivo del hecho imponible. Pues bien, puesto en conexión el artículo 62.2 a) del TRLRHL con los artículos 61.1 y 63.1 del TRLRHL, puede ade-

lantarse ya que la titularidad de los bienes inmuebles destinados a la enseñanza en régimen de concierto y la del centro educativo concertado han de coincidir en la misma persona o entidad para gozar del beneficio tributario sobre el IBI, tributo que grava, precisamente –como ya se ha dicho–, la titularidad de los inmuebles». En ese sentido, ya se pronunció la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2002 (rec. núm. 7183/1997 –NFJ013781–), al argumentar que «[...] la exención del IBI, en favor, también, de los centros docentes concertados no puede atribuirse a los propietarios de bienes urbanos que no son los que ejercen las actividades docentes, como es el caso de la caja de ahorros recurrente, aunque los tengan cedidos gratuitamente a la institución que los utilice para dichos fines (en este caso la Casa Social Católica de Valladolid), porque ambas condiciones: la titularidad de los bienes y la del centro educativo, han de coincidir en la misma persona o entidad para gozar del beneficio tributario sobre el impuesto, que recae precisamente sobre la propiedad de los inmuebles».

Finalmente, además de los argumentos expuestos en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 (rec. núm. 1689/2017 –NFJ070880–) objeto del presente análisis, consideramos de gran interés la apreciación realizada en el recurso de casación presentado por la Comunidad de Madrid. A su entender, la exención del artículo 62.1 a) del TRLRHL es compatible con la exención del artículo 62.3 del TRLRHL, de la misma forma que los bienes de la Iglesia católica pueden gozar de dos tipos de exenciones no incompatibles. En concreto, se refiere al hecho de que determinadas entidades de la Iglesia católica se hallan exentas por el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede y, por ende, les resulta de aplicación la exención del IBI prevista en el artículo 62.1 c) del TRLRHL. Sin embargo, este hecho no impide que las asociaciones y otras entidades religiosas comprendidas en el artículo V del mencionado Acuerdo se hallen exentas del IBI por aplicación de las previsiones del artículo 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2014 (rec. núm. 653/2013 –NFJ054178–). De hecho, la Comunidad de Madrid usa esta interpretación para sostener que es posible que convivan diversas exenciones respecto de los inmuebles afectos a un mismo uso, si bien, como hemos expuesto, el Tribunal Supremo rechaza sus pretensiones.

Referencias bibliográficas

- Exención del IBI en el caso de que las titulaciones que se impartan en el inmueble no tengan carácter oficial (30 de mayo de 2017). *El Consultor de los Ayuntamientos*, 10, 1293-1295. Wolters Kluwer.
- Exención en el IBI de inmueble sujeto a concesión para la prestación de servicio público de educación infantil (30 de octubre de 2014). *El Consultor de los Ayuntamientos*, 20, 2080-2081. Wolters Kluwer.
- Tramitación de la compensación de la exención del IBI para los centros concertados (1 de abril de 2018). *El Consultor de los Ayuntamientos*, 4, 17-18. Wolters Kluwer.

El IVA en la labor investigadora de las universidades públicas*

Análisis de la RTEAC de 25 de septiembre de 2018, RG 5879/2014

José Pedreira Menéndez

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

Extracto

La Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018 modifica el criterio precedente de este órgano administrativo para establecer la siguiente doctrina: «Cuando las universidades desarrollen su labor investigadora, sin el objetivo de explotarla empresarialmente, de manera mediata o inmediata, sino con el fin de transferir el conocimiento obtenido al conjunto de la sociedad, desarrollan una actividad no empresarial, situada al margen de la sujeción al IVA. Por tanto, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con la misma únicamente son deducibles en tanto que se demuestre su afección como gastos generales de la actividad, en su caso».

La Administración tributaria con esta resolución pretende introducir un nuevo argumento para impedir la deducción del IVA soportado por las universidades en sus proyectos de investigación básica, al indicar que es una operación no sujeta al impuesto. Con ello se pretende evitar la doctrina jurisprudencial que había sido favorable a las universidades cuando se intentó ligar la investigación básica a la exención por servicios educativos. Ahora se va un paso más allá y se busca su no sujeción.

* El presente trabajo se desarrolla dentro del proyecto de investigación MINECO (DER2015-65922-P).

1. Supuesto de hecho

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 25 de septiembre de 2018 (RG 5879/2014 –NFJ071524–) estima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta por la contribuyente contra acuerdos de liquidación derivados de actas de disconformidad por el impuesto sobre el valor añadido (IVA).

La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Madrid dictó sendos acuerdos de liquidación relativos al IVA ejercicios 2012, 2013 y 2014 en fechas 18 de septiembre de 2014, 18 de mayo de 2015 y 2 de junio de 2016.

La universidad lleva a cabo dos actividades, la enseñanza superior y la actividad investigadora. Dentro de la actividad investigadora se establece una distinción entre investigación básica e investigación aplicada en función de los recursos con los que las mismas se financian y de la finalidad que se pretende alcanzar con ellas.

La distinción entre actividad de enseñanza e investigación aplicada como sectores diferenciados a efectos del IVA, uno con derecho a deducción del 0 % y el otro del 100 %, no plantea problema alguno.

La controversia radica en cuál debe ser el tratamiento que debe darse a efectos del IVA a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la investigación básica, puesto que mientras la universidad considera que dichas cuotas son deducibles al 100 %, la Inspección mantiene que gran parte de la investigación básica es una actividad no sujeta al impuesto, lo que determinaría la imposibilidad de deducir las cuotas. Asimismo, considera que la universidad no puede deducir el 100 % de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios vinculados con los centros gestores, puesto que tienen una proyección general para toda la universidad debiendo ser deducidos de acuerdo con la regla de prorata general.

2. Doctrina del tribunal

Hasta la fecha, el TEAC había mantenido en sus Resoluciones de 25 de mayo de 2010 (RG 5477/2008 –NFJ039663–) y de 15 de noviembre de 2012 (RG 3972/2010 –NFJ049289–), que: «siendo clara la relación de la investigación general o básica tanto con la actividad de la enseñanza, como con la de investigación sujeta y no exenta (investigación aplicada o aquella que trate de proyectos de investigación destinados a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado o en procedimientos de concurrencia competitiva) de la universidad, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados en proyectos de investigación general o básica de utilización común en ambas actividades u operaciones serán deducibles en la medida en que se afecten a las operaciones que generan el derecho a la deducción, en nuestro caso, como ha efectuado la Administración tributaria, por

aplicación del porcentaje de prorrata general calculado en común para los dos sectores». Por tanto, venía determinando que sobre la investigación básica se aplicara el porcentaje de prorrata general para determinar la deducibilidad de los gastos vinculados con la misma.

Sin embargo, este criterio resulta modificado por la Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018 (RG 5879/2014 –NFJ071524–) al llegar a la conclusión de que:

Cuando las universidades desarrollen su labor investigadora, sin el objetivo de explotarla empresarialmente, de manera mediata o inmediata, sino con el fin de transferir el conocimiento obtenido al conjunto de la sociedad, desarrollan una actividad no empresarial, situada al margen de la sujeción al IVA. Por tanto, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con la misma únicamente son deducibles en tanto que se demuestre su afección como gastos generales de la actividad, en su caso.

Por tanto, se establece un criterio más restrictivo, al no permitir la deducción de un porcentaje del IVA soportado en actividades de investigación básica con carácter general. La universidad debe acreditar que esa investigación básica es susceptible de explotación económica, por ejemplo porque ha generado patentes, en cuyo caso se permite la deducción del 100 % o bien que está afecta a las labores generales de promoción y proyección de la actividad investigadora aplicada, supuesto en el que podrá deducirse el correspondiente porcentaje de prorrata.

3. Comentario crítico

Desde hace años existe un debate abierto sobre cuál debe ser el tratamiento fiscal en el IVA de los gastos generados por los proyectos de investigación básica que realizan las universidades y que, por lo general, están financiados por sus propios presupuestos o por ayudas públicas de las diversas Administraciones territoriales. La investigación básica es esencial para hacer avanzar el conocimiento y abre nuevas vías a la investigación aplicada, es una labor esencial para la universidad, pero no supone un retorno inmediato de ingresos. La investigación básica permite abordar trabajos en las fronteras del conocimiento, que a veces consiguen abrir camino a una posterior investigación aplicada, pero en otras ocasiones no se concretan en ningún resultado tangible o válido. Esta investigación básica, muchas veces, permite remarcar el prestigio de una institución, ya que demuestra que está en la brecha o a la cabeza del I+D+i, lo que le permite atraer talento entre sus investigadores, estudiantes y, a veces, recursos para investigación aplicada. Por tanto, el ejercicio de esta actividad no es nada extraño a la propia naturaleza y razón de ser de las universidades.

Pues bien, dada la radical distinción existente entre enseñanza e investigación en la Ley del IVA, que los configura como sectores diferenciados, uno exento y el otro sujeto, cuando una actividad parece estar a caballo entre ambas es preciso introducir un criterio sobre su tributación.

Para centrar la cuestión se intenta desagregar la investigación realizada en el seno de la universidad entre investigación aplicada, sujeta y cuyo IVA soportado es deducible, e investigación básica que, a su vez, se subdivide en dos grupos. El primer grupo lo integraría aquella investigación básica que ha dado lugar a patentes, que pueden ser cedidas a terceros a cambio de un precio. El segundo sería la que solo tiene por finalidad trasladar el conocimiento de la investigación a la sociedad.

La Inspección entiende que aquella investigación básica que se realiza en el ejercicio de una función pública, traslado de conocimiento a la sociedad, no quedaría sujeta a IVA y no generaría derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

El TEAC, abordando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), llega a la conclusión de que si se cumplen dos requisitos, que vamos a exponer a continuación, las actividades desarrolladas por los organismos públicos no pueden considerarse sujetas al impuesto. El primero es que la actividad se realice por órganos de derecho público. El segundo, que el ejercicio de dicha actividad suponga para ellos el desarrollo de una función pública.

Resulta indudable que una universidad pública es una entidad de derecho público, por lo que es preciso determinar, a juicio del TEAC, si de acuerdo con su normativa desarrolla una función pública.

La Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LOU), en su artículo 1.1, les atribuye el servicio público de la educación superior, mediante la investigación, la docencia y el estudio.

En términos más precisos, en el artículo 39 de la LOU se dispone lo siguiente:

1. La investigación científica es fundamento esencial de la docencia y una herramienta primordial para el desarrollo social a través de la transferencia de sus resultados a la sociedad. Como tal, constituye una función esencial de la universidad, que deriva de su papel clave en la generación de conocimiento y de su capacidad de estimular y generar pensamiento crítico, clave de todo proceso científico.
2. Se reconoce y garantiza la libertad de investigación en el ámbito universitario.
3. La universidad tiene, como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica, técnica y artística y la transferencia del conocimiento a la sociedad, así como la formación de investigadores e investigadoras, y atenderá tanto a la investigación básica como a la aplicada.

La investigación se configura en la LOU como una de sus funciones públicas, por lo que, a juicio del TEAC, cuando tal actividad no vaya a ser objeto de explotación económica debería estar no sujeta a tributación en el IVA.

Según el TEAC, para estar en presencia de un sujeto pasivo es preciso que se efectúe una entrega de bienes o prestación de servicios en el mercado a cambio de un precio, no de una transferencia corriente o subvención.

El TEAC, tras analizar algunos pronunciamiento del TJUE, llega a la conclusión de que una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso si 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.

La aplicación de los anteriores criterios determina que la actividad de investigación básica realizada por la universidad, cuando en ella no concurre el ánimo de explotar empresarialmente los resultados obtenidos de la misma, no pueda calificarse de actividad empresarial a los efectos del IVA. En la medida en que en el desarrollo de la actividad investigadora no se realizan operaciones a título oneroso, ni se efectúan operaciones que puedan estar relacionadas de manera directa y específica con el resto de transacciones sujetas al tributo efectuadas por ella, debe excluirse su sujeción a tributación. Debe considerarse que nos encontramos ante una actividad en la que una Administración pública, en el ejercicio de una función pública, lleva a cabo actividades que le son dadas en tanto que se ubican al margen de lo que cabe entender como actuación empresarial o profesional a los efectos del impuesto.

De todo lo anterior no puede sino concluirse que cuando las universidades desarrollen su labor de investigación no con el objetivo de explotar empresarialmente, de manera mediata o inmediata, los resultados que puedan conseguir de los mismos, sino con la finalidad de transferir el conocimiento obtenido como consecuencia de aquellos proyectos al conjunto de la sociedad, sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, desarrollan una actividad no empresarial, situada al margen de la sujeción al impuesto.

Esta ubicación extramuros del ámbito de aplicación del impuesto de la actividad de investigación básica supone un cambio respecto al criterio que el TEAC había venido manteniendo en, entre otras, las Resoluciones de 25 de mayo de 2010 (RG 5477/2008 –NFJ039663–) y de 15 de noviembre de 2012 (RG 3972/2010 –NFJ049289–), donde reconocía que era un servicio sujeto, aunque pretendía aplicar la exención que afecta a la actividad educativa. Sin embargo, ahora, la Inspección y el TEAC pasan a cuestionar que se esté en presencia de una actividad empresarial, algo que no había ocurrido en ocasiones anteriores, lo que permitía la existencia de una jurisprudencia que sí amparaba la sujeción a tributación de las actividades de investigación básica.

Hasta ahora, como pueden verse en las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2016 (rec. cas. núm. 1615/2014 –NFJ061896–), de 8 de marzo de 2016 (rec. cas. núm. 876/2014 –NFJ062297–), de 4 de julio de 2016 (rec. cas. núm. 1795/2015) y de 22 de noviembre de 2016 (rec. cas. núm. 2896/2015), la Administración había venido defendiendo que la investigación básica estaba ligada a la actividad educativa, por lo que al ser una actividad sujeta, pero exenta, no se generaba ningún derecho a deducir el IVA soportado.

Sin embargo, la jurisprudencia descartó esta identificación y admitió la sujeción de la actividad de investigación básica con carácter pleno, igual que la aplicada, autorizando la deducción íntegra del IVA soportado.

Parecía que estábamos ante una cuestión cerrada tras los pronunciamientos que se habían realizado por la jurisprudencia, especialmente de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, que habían dado la razón a las universidades al considerar que no se podía efectuar una distinción entre investigación básica y aplicada. Sin embargo, como estamos viendo, la Inspección y el TEAC han dado un giro en sus argumentaciones para negar el carácter empresarial de la actividad de investigación básica, lo que implicaría su no sujeción al impuesto.

La defensa de la exención o no sujeción por parte de la Administración lo único que pretende es limitar la deducibilidad de las cuotas soportadas en la actividad de investigación básica, ya que llegan a la siguiente conclusión:

Referida la cuestión a la determinación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados en la realización de actividades de investigación básica, no relacionada de forma mediata o inmediata con proyectos que se pudieran considerar sujetos al impuesto, como después veremos, la misma pasa por su posible consideración como gastos generales de la reclamante.

El hecho de que la misma pueda contribuir de manera genérica o indirecta a la mejora en los métodos de enseñanza o en el conocimiento del que se puedan derivar, ulteriormente proyectos de investigación aplicada, retribuidos como tales, carece de pertinencia a estos efectos (recordemos que las actividades relacionados de manera específica con proyectos sujetos al tributo).

Únicamente previa acreditación de que los gastos en que se incurra para la realización de estas actividades coadyuvan a la mejora en el renombre, proyección científica o académica, visibilidad o publicidad de la reclamante, y resulte debidamente acreditado, las referidas cuotas de IVA podrán considerarse como relativas a gastos generales de la actividad.

Como puede apreciarse hay una exclusión absoluta de la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de actividades de investigación básica. La única forma de evitarlo es atrayendo estas partidas a los gastos generales de la universidad, sobre los que se aplicará la regla de prorrata, lo que se admite demostrando que la investigación básica sirve para mejorar el renombre, la proyección científica o académica, visibilidad o publicidad de la reclamante. Nos encontramos ante un problema de carga de la prueba conforme a lo previsto en los artículos 105 y 106 de la Ley general tributaria. Desde luego, la investigación básica mejora el renombre y la proyección científica y académica de una universidad conforme a los numerosos *rankings* que se vienen efectuando en los últimos años. Cuanto mayor es la producción científica de una universidad, mayor es su prestigio, su visibilidad y su atracción sobre el público al que se dirige mayoritariamente, que no es otro que los estudiantes. Por tanto, el argumento esgrimido por la Inspección y que ha sido acogido por

el TEAC considero que va a ser fácilmente eludible en vía contencioso-administrativa para admitir la consideración de los gastos vinculados con la investigación básica como gastos generales de la actividad y, por consiguiente, deducibles.

Ahora bien, el debate va más allá, los gastos de investigación básica no son simplemente gastos generales de la actividad, son gastos vinculados a un CNAE específico: 72 Investigación y desarrollo, donde no se discrimina entre investigación básica y aplicada. Las universidades operan en el IVA a través de sectores diferenciados: educación e investigación y desarrollo, lo que no puede es intentar extraerse artificialmente parte de la actividad de investigación, considerándola no sujeta o bien vinculada a los gastos generales de la actividad, para limitar la deducibilidad. Los gastos generales, al estar en un sistema de sectores diferenciados, van a verse limitados por la aplicación de la regla de prorrata. Introducir los gastos por investigación básica, dentro de los gastos generales, supone un perjuicio para las universidades que pierden el derecho a la deducción plena que, hasta ahora, les ha reconocido la jurisprudencia.

La Administración está buscando el mismo resultado que ya le ha sido denegado anteriormente por la jurisprudencia, retorciendo los argumentos. Inicialmente quiso vincular la investigación básica a la actividad educativa para denegar la deducibilidad del IVA soportado. Ahora pretende calificar la actividad como no sujeta para negar dicha deducibilidad. Sin embargo, incurre en una contradicción cuando a continuación admiten una deducibilidad parcial de los gastos si se consideran «gastos generales». Si la actividad está no sujeta, no cabría ningún tipo de deducción, la conversión de los gastos en generales, a mi juicio, carece de lógica o explicación.

El hecho de que la investigación pueda financiarse con fondos públicos o privados debería ser totalmente irrelevante y así lo reconoce el TEAC cuando afirma:

Asimismo, se debe hacer constar que, en contra de lo señalado por la reclamante, la regularización que realiza la Administración no se basa en el origen de los fondos empleados por la universidad para la realización de la actividad investigadora, sino que atiende a la finalidad en que los mismos son empleados, de tal modo que, aun cuando la actividad investigadora se financie a través de fondos públicos, se reconoce la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con la misma cuando la finalidad del proyecto, aunque no inmediata, sea la explotación empresarial de los resultados que se derivan de la actividad investigadora.

Tal vez debamos preguntarnos si no existe una finalidad empresarial cuando una universidad exige un determinado número de publicaciones o intervenciones en congresos a sus profesores para pagarles complementos. Si se incentiva esta actividad es porque mejora la percepción de la universidad y, en consecuencia, se convierte en un foco de generación de atracción de talento, lo que le permite, a su vez, obtener ingresos a través de los proyectos de investigación que pueden desarrollar sus profesores. Toda la actividad investigadora, básica y aplicada, está incardinada en el funcionamiento ordinario (empresarial) de la universidad. No se puede hacer una reducción tan simple como considerar que una actividad solo es em-

presarial si implica una obtención de ingresos directa. Muchas veces se realizan actividades empresariales que buscan una rentabilidad económica por vía indirecta y nadie discute la deducibilidad del IVA soportado, por ejemplo, en gastos en palcos de estadios como puede verse en la Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006 (RG 7329/2003 –NFJ025137–).

La Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018, que estamos comentando, considera que:

la Administración ha realizado una auténtica labor comprobadora, analizando los diferentes proyectos de investigación básica llevados a cabo por la interesada, distinguiendo entre aquellos que generan o pueden generar un resultado económico y aquellos en los que no concurre esta finalidad, por lo que no se puede achacar, como ocurre en las regularizaciones examinadas por el Tribunal Supremo, inactividad probatoria.

En este sentido tanto en las actas como en los acuerdos de liquidación analiza la Inspección diversos proyectos de investigación básica en los que falta la referida intención de uso empresarial o vinculación, mediata o inmediata, con otros proyectos cuya ejecución pudiera considerarse sujeta al tributo.

[...]

En definitiva y de conformidad con lo señalado anteriormente, procede desestimar las alegaciones de la interesada, confirmando el criterio señalado en el fundamento de derecho anterior y considerando que la actividad de investigación básica cuando no tenga por finalidad la intervención en el mercado, no constituye una actividad empresarial sujeta al IVA, por lo que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con la misma únicamente son deducibles en tanto que gastos generales de la actividad, en su caso.

En definitiva, no podemos estar conformes con la conclusión a la que se llega en esta Resolución del TEAC y esperamos que la jurisprudencia mantenga el criterio que ha tenido hasta la fecha y no admita una división artificial entre investigación aplicada y básica. Distinguiendo a su vez, dentro de la investigación básica, entre la que puede generar resultados o está orientada al mercado y la que no. Por definición, en toda investigación básica se busca obtener resultados que puedan seguir siendo desarrollados, cuestión distinta es que se fracase en el intento, ello no quiere decir que no hubiera habido una orientación al mercado. Muchos ensayos sobre genoma o medicamentos, que tienen un importante coste en su fase de investigación básica, pueden llegar a una fase de investigación aplicada y, finalmente, no superar las pruebas de ensayo en humanos, no teniendo un resultado económico en el mercado. ¿No es deducible todo el IVA soportado con carácter previo en esa actividad de I+D? La interpretación que se está efectuando por la AEAT y que ha sido respaldada por el TEAC condena a un sobrecoste en todas las actividades investigadoras que no está previsto en la normativa del IVA.

Supuestos prácticos sobre conflicto en la aplicación de la norma y sobre enajenación de bienes embargados: subasta

Carlos Javier Lacorte Sentenach

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

A continuación se plantean dos casos prácticos, uno de ellos, sobre la nueva infracción tributaria introducida por la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria, en el nuevo artículo 206 bis, en relación con la figura del conflicto en la aplicación de la norma regulada en el artículo 15.3 del citado texto legal, y el otro, sobre una subasta de bienes, ya que el pasado 1 de septiembre de 2018 ha entrado en vigor la reforma introducida por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, en el Reglamento General de Recaudación, en relación con el régimen jurídico de la enajenación de bienes embargados, en particular en el procedimiento de subasta.

Este supuesto que presentamos tiene por objeto familiarizarnos con el nuevo sistema que supone el impulso definitivo a la utilización de los medios electrónicos en las subastas practicadas por la Hacienda Pública.

Palabras clave: conflicto en la aplicación de la norma; enajenación de bienes embargados; subasta de bienes; casos prácticos.



La contabilidad de los corrales de comedias de Madrid

Félix Núñez Caballero

Doctor en Economía de la Empresa

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Enrique Rubio Herrera, don Eladio Acevedo Heranz, doña Beatriz García Osma, don Ferrán Rodríguez Arias y don Enrique Villanueva García.

Extracto

Este estudio propone una idea simple y novedosa. Los gestores de los antiguos teatros de Madrid (los corrales de comedias de la Cruz y del Príncipe), para sobrevivir y prosperar en un entorno de crisis motivado por la Guerra de Sucesión y por la entrada de la competencia en el mercado teatral, desarrollaron una estrategia de creación de valor a largo plazo y un sistema de gestión estratégica. El sistema de medición de la estrategia se sustentó en los libros de contabilidad, que se conservan en el Archivo de la Villa de Madrid y que abarcan desde 1706 hasta 1740. Lo original de estos libros es que no se ciñen únicamente a una perspectiva financiera con indicadores contables, sino que abarcan otras perspectivas con sus respectivos indicadores no financieros.

Palabras clave: estrategia; contabilidad; corrales de comedias; indicadores.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018

Cómo citar: Núñez Caballero, F. (2019). La contabilidad de los corrales de comedias de Madrid. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 153-182.

The accounting of the old theatres of Madrid

Félix Núñez Caballero

Abstract

This study proposes a simple and novel idea. In order to survive and prosper in an environment of crisis brought about by the War of Spanish Succession and the advent of competition in the theatre world, the managers of the old theatres of Madrid (*corrales de comedias*) developed a strategy to create long-term value and a strategic management system. The accounting books for the period 1706-1740 were an essential instrument in measuring and managing the implementation of strategy. These books –conserved in the *Archivo de la Villa* of Madrid– not only reflect a financial perspective with accounting indicators, but also include other perspectives with their respective non-financial indicators.

Keywords: strategy; accounting; *corrales de comedias*; indicators.

Citation: Núñez Caballero, F. (2019). La contabilidad de los corrales de comedias de Madrid. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 153-182.

Sumario

1. Los libros de cuentas
 - 1.1. La contaduría
 - 1.2. Política contable
 - 1.3. Estructura de los libros
 - 1.4. La cuenta de pérdidas y ganancias
 - 1.5. La contabilidad de costes
 - 1.5.1. Costes directos
 - 1.5.2. Costes indirectos
2. El cuadro de mando
 - 2.1. Perspectiva financiera
 - 2.2. Perspectiva del cliente
 - 2.3. Perspectiva de proceso interno
 - 2.4. Perspectiva del crecimiento
 - 2.5. Vinculación de indicadores y estrategia

Referencias bibliográficas

Imagen 1. Libro de cuentas del Corral de la Cruz (temporada 1709-1710)



1. Los libros de cuentas

1.1. La contaduría

No es mucha la información que tenemos de los libros de cuentas de los corrales de comedias anteriores al siglo XVIII. Solo disponemos de fragmentos de los libros que se redactaron por razones concretas a petición del Ayuntamiento de Madrid, y que fueron, por tanto, conservados en los archivos de la Villa. Pero con base en los apuntes que se han conservado, podemos afirmar que son bastante menos prolijos en detalles que los libros de cuentas que utilizaron los comisarios para gestionar la estrategia de los corrales a partir de 1712.

Los libros de cuentas anteriores al inicio del arrendamiento a particulares de los corrales de comedias (1615) especificaban el nombre de la compañía y los ingresos, pero no mencionaban los títulos de las obras representadas¹. De los libros correspondientes a la época

¹ Estos libros, que se conservan en el Archivo de la Diputación Provincial de Madrid (ADPM), abarcan los años 1579-1587 y comienzan unos meses antes de la apertura del Corral de la Cruz, el primer teatro fijo de la capital. ADPM, 34-C (Libro del producto y gastos de comedias, 2 de julio de 1579-18 de febrero de 1586), y 34-E (Libro del producto de comedias del hospital de la Pasión, 30 de mayo de 1579-27 de febrero de 1587).

de los arriendos (a partir de 1615) se conservan varios extractos debido a que el ayuntamiento los solicitaba a los arrendadores para dirimir pleitos entre ambos². El primer libro completo correspondiente a un arrendador del que tenemos constancia data de 1638³. Varios extractos del periodo 1641-1643 solo dan el ingreso diario, sin mencionar los títulos de las obras ni más detalles⁴. Es en 1660 cuando aparecen por primera vez los títulos de las obras representadas. Los libros de cuentas del siglo XVIII, por el contrario, detallan las ventas diarias de los nuevos productos bajo el epígrafe de «Procedido» y desglosan con mucho detalle la cuota correspondiente a cada segmento de cliente (mujeres, aposentos, desvanes, corredores, patio, etc.). Con la información de los libros, los gestores podían hacerse una idea cabal de si las nuevas comedias espectaculares representaban una mejora clara sobre las ofertas anteriores.

En 1708, ante la crisis del sistema de arriendos y la mayor necesidad del ayuntamiento de consultar los datos financieros de los corrales, se procedió a la inspección de los mismos por parte de los comisarios municipales. Para su sorpresa, el contable Juan de Barbachao les informó de que cada arrendador se llevaba sus libros de cuentas al finalizar su arrendamiento, perdiéndose el control de los mismos por parte de la contaduría, que solo disponía de los libros correspondientes al arrendamiento en curso. Así lo refleja el acta de los comisarios:

Habiendo pasado a la contaduría de corrales, al reconocimiento de los libros de ellos, nos respondió Juan de Barbachao que nunca paraban en aquella contaduría más libros que los del actual del arrendamiento, porque como era arbitrio del arrendador nombrar contador, cada uno se llevaba los de su tiempo, en que conocimos el gran perjuicio que se le sigue a esta administración⁵.

² Sobre el rol de la contabilidad como un medio útil para resolver conflictos y actuar de árbitro entre partes con intereses contrapuestos, destacan las obras de Tinker (1985); Macintosh y Hopper (2005). En España, este campo ha sido estudiado por López Manjón y Gutiérrez Hidalgo (2006).

³ Estos libros se conservan debido a un pleito entre el arrendador Juan de Aguilar y la administración municipal. Juan de Aguilar, que había asumido el arrendamiento tras la muerte de José de Madrid, intentó deshacerse de responsabilidad financiera alegando que el negocio teatral había perdido valor como consecuencia de la carencia de obras nuevas, de compañías y de público. Los comisarios de comedias iniciaron una investigación para comprobar la veracidad de las alegaciones, para lo cual consultaron «el libro que el dicho Juan de Aguilar tiene formado para la cuenta y razón de lo que va procediendo y gastos que hace en el arrendamiento, cartas de pago y otros recados que exhibió». *Fuentes XIII*, doc. núm. 17 [m].

⁴ Estos extractos tuvieron su origen en un pleito entre el arrendador Antonio de Soria y la administración municipal. Antonio de Soria intentó eludir el pago completo de su arrendamiento alegando el perjuicio económico que suponían los ingresos teatrales durante el verano. Los comisarios solicitaron al arrendador que «dé relación del valor que han tenido los meses de octubre, noviembre y diciembre de cada uno de los tres [años] sobrepasados». Pese a que reconocieron que los argumentos de Antonio de Soria tenían fundamento, le solicitaron un nuevo extracto, esta vez con todos los meses del año incluidos. *Fuentes XIII*, doc. núm. 44, [i]-[m].

⁵ *Fuentes XI*, doc. núm. 69 [j].

A partir de esa fecha y hasta 1740, se tomó la decisión de conservar los libros de cuentas en la contaduría. Gracias a esta decisión, pueden ser consultados hoy en día en el Archivo de la Secretaría del Archivo de la Villa de Madrid. Es una suerte para los investigadores disponer de esta riquísima fuente de datos sobre diversos aspectos de la vida teatral de la primera mitad del siglo XVIII, pues nos permite conocer las fechas de representación, las obras representadas, los corrales y las compañías de actores. Estos libros nos ofrecen una ingente cantidad de datos financieros que nos permiten analizar la evolución del negocio teatral en función del éxito económico de dichas fechas, obras, corrales y compañías. Además, los apuntes diarios extracontables de los libros de cuentas aportan mucha información sobre la administración de los corrales, las compañías de actores y las obras representadas.

Juan de Barbachao fue contable (o «contador») de los corrales desde 1676 hasta su muerte el 7 de diciembre de 1710. Resulta emocionante ver el austero epitafio en el folio del libro de cuentas correspondiente al 7 de diciembre de 1710: «Murió Barbachao; Dios le perdone»⁶. Le sucedió en el cargo de contable Antonio de Guardamino hasta su muerte en 1732.

El contador realizaba las labores de contabilidad, mantenimiento de los indicadores de actuación y tesorería. Entre estas labores se incluía la repartición diaria de la recaudación a las compañías, a los hospitales y a las arcas municipales. Además, el contador era el responsable de la gestión de cobros, para lo cual dependía de los cobradores y mozos.

En total, los libros recogen un periodo de 32 temporadas teatrales (entre 1708 y 1740). En 1740, el ayuntamiento recogió todos los libros de cuentas que se conservaban en la contaduría y los guardó en el Archivo de la Villa, sito en el antiguo cuartel del Conde-Duque, donde pueden ser consultados actualmente.

1.2. Política contable

Los libros de cuentas eran, en primer lugar, apuntes contables cuya función era cuantificar, medir y analizar las operaciones del negocio teatral, presentando esta información de manera sistemática para los usuarios interesados. Pero eran mucho más que eso. Eran una herramienta de apoyo a la gestión que proporcionaba a los comisarios de corrales un equilibrio entre objetivos a corto y largo plazo, entre medidas financieras y no financieras, entre indicadores a futuro e históricos, y entre perspectivas de actuación internas y externas.

El método contable empleado en los libros de cuentas era el de «cargo y data», es decir, las transacciones o hechos económicos se registraban cuando se producía el cobro o el pago,

⁶ Este epitafio muestra, por otra parte, el carácter marcadamente utilitarista de la contabilidad de los corrales. Las entradas de datos no tenían ningún tipo de límites, lo cual fue muy positivo, ya que un proceso de encorsetamiento podría haber reducido mucho la utilidad para los comisarios.

con independencia de la fecha de devengo⁷. Era un método útil que cumplía con el objetivo de las cuentas, pues daba información suficiente a los destinatarios de la misma; pero mostraba una visión incompleta de la situación patrimonial al reflejar exclusivamente movimientos de tesorería⁸.

La unidad monetaria de estos libros de cuentas es el «real de vellón». La emisión permanente de moneda de vellón (aleación de plata y cobre) fue el eje básico de la política monetaria de los Austrias. La moneda fue manipulada con el paso de los años hasta perder toda la plata que contenía, fue sometida a continuas devaluaciones que provocaron una inflación alarmante y el hundimiento de la industria y del comercio:

En dos edades vivimos
los propios y los ajenos:
la de plata los extraños,
y la de cobre los nuestros

Lope de Vega

Durante el reinado de Carlos II, el descenso de las aspiraciones imperiales trajo consigo un descenso de los gastos (sobre todo militares). Este nuevo *statu quo* frenó la necesidad de alterar la moneda de vellón y consolidó el valor de la plata, lo cual fue el cimiento para la gran reforma monetaria acometida por Felipe V a lo largo de la primera mitad del siglo XVIII.

Felipe V, por real cédula de 24 de septiembre de 1718, unificó el sistema monetario español con tipos y valores únicos y con el establecimiento definitivo de la moneda de cobre, después de retirar de la circulación y desmonetizar la moneda de vellón, que quedó en uso como moneda de cuenta con una equivalencia de 34 maravedís⁹.

⁷ Este procedimiento contable fue conocido prácticamente en toda Europa. Por lo general, esta contabilidad se llevaba en pliegos sueltos, que luego se juntaban por medio de una cinta pasada por un agujero que se practicaba en los pliegos. De ahí que también fuera llamada en su momento «método del pliego horadado». Sobre la historia de la contabilidad en España, destaca el libro de Hernández Esteve (2013).

⁸ A finales del siglo XV, el fraile italiano Luca Pacioli analizó sistemáticamente el método contable de la partida doble usado por los comerciantes venecianos. En España, el primer texto sobre contabilidad conocido fue el *Tratado de Cuentas* de Diego del Castillo (1522). Previamente, en el *Cuaderno de Alcabalas* (1484) constaba una ley en la que se prescribía que todos los comerciantes debían llevar un libro de cuentas (sin especificar el método) donde debían registrar todas las operaciones de compraventa realizadas. No fue hasta 1737, con las *Ordenanzas del Consulado de Bilbao*, cuando se empleó por primera vez en España la expresión de «partida doble».

⁹ La moneda de cuenta es una moneda técnica que no tiene expresión material, ni en acuñaciones ni en papel moneda, pero que sirve para fijar en sus unidades cualquier transacción.

1.3. Estructura de los libros

En las primeras hojas de cada libro aparecen diversas anotaciones, fechas e importes. Suelen ser cobros del ayuntamiento a las compañías (110 reales) contra la ayuda de costa que estas habían recibido anticipadamente¹⁰. Después vienen las cuentas diarias a razón de una página por cada día de representación. Si no hubo representación, al final de la página del día anterior, se suele dar una explicación de las causas que lo motivaron.

La estructura de cada página es simétrica a lo largo de los años. Veamos el ejemplo del día 8 de abril de 1708, en que dio comienzo la temporada teatral:

Imagen 2. Libro de cuentas del Corral de la Cruz (8-IV-1708)

Cruz. Garcés. 8 de abril de 1708. Empezó con

Primero soy yo

Hospicio	110	Puerta	334	38		
De la loa	100	Mujeres	64	21		
Costas de la compañía	<u>37</u>	Grada	93		<i>Autor</i>	
	<u>247</u>	Otra	91		Puerta	372
		Bancos	90		Mujeres	42
		Otros	87		Aposentos	<u>71</u>
		Aposentos	205			<u>485</u>
		Desvanes	0			
		Tertulia	139			
		Corredores	43			
		Patio	44			
		Fruta	<u>3</u>			
		Procedido	<u>1.193</u>			
		Gastos	<u>247</u>			
		Líquido	<u>946</u>			

Fuente: Libro de cuentas del Corral de la Cruz (8 de abril de 1708 a 7 de abril de 1709)

¹⁰ El *Diccionario de Autoridades* define la ayuda de costa como «el socorro que se da en dinero, además del salario o estipendio determinado, a la persona que ejerce algún empleo o a cualquier otra».

En el encabezado figuran:

- El corral: Cruz o Príncipe.
- El director de la compañía que representaba; en este caso, José Garcés.
- La fecha (día, mes y año) de la representación.
- El título de la obra representada, a veces abreviado.

Solo en una ocasión a lo largo de la década 1710-1720 aparece el nombre del dramaturgo. Es en los días 25 y 26 de diciembre de 1711, con motivo de la representación navideña *El nacimiento del hijo de Dios* en el teatro del Príncipe. Figuran las palabras: «de Diamante», referidas al dramaturgo Juan Bautista Diamante (1625-1687).

Debajo del encabezado hay tres columnas:

- Columna izquierda: figuran variados indicadores financieros y no financieros acerca de las tramoyas utilizadas, los efectos especiales de mayor éxito, ciertos detalles de la puesta en escena, incentivos para actores y dramaturgos, detalles acerca de las compañías teatrales y apuntes de interés estratégico sobre la vida teatral en general. Además, se indica el pago realizado al hospicio que servía de gravamen fiscal a cada representación.
- Columna central: figuran los distintos segmentos de cliente con el volumen de ventas aportado por cada uno. El primer apartado es la «Puerta» donde se realizaba el primer pago por acceder al recinto. Más abajo figuran diversos apartados (patio, bancos, gradas, desvanes, aposentos y otros) donde los hombres realizaban un pago adicional en función de la localidad elegida. En el apartado de «Mujeres» figuran los cobros efectuados a las mismas por el acceso a la cazuela. Las mujeres hacían un pago único, pues accedían directamente a la cazuela por su propia puerta. El acceso a la tertulia también tenía su propia puerta y un único pago que cubría entrada y plaza. En el Corral de la Cruz aparece también el apartado de «Corredores». En ocasiones, figura un apartado de «Fruta», de escasa relevancia económica. En la parte inferior de esta columna se hace un sencillo cálculo: a los cobros totales de las localidades («Procedido») se le restan los gastos de la columna izquierda para obtener un resultado (el «Líquido»).
- Columna derecha: se registraban unos indicadores que vinculaban al director teatral con los resultados obtenidos en las representaciones diarias. Bajo el encabezado de «Autor» se recogían todas las cantidades que le correspondían a la compañía en función de la segmentación por cliente. Había tres apartados: puerta, mujeres y tertulia, donde figuraban los cobros (en reales) efectuados por la compañía en la puerta de entrada, en la cazuela y en la tertulia.

Dentro de los ingresos, se detallan los siguientes cobros:

- Representaciones mensuales: se detalla, mes a mes, la recaudación obtenida.
- Representaciones de verano.
- Autos sacramentales.
- Representaciones palaciegas en el Real Coliseo del Buen Retiro.
- Representación de títeres (máquina real).
- Alquiler de aposentos, desvanes y bancos.
- Abono del ayuntamiento por el lucro cesante de los días en que no hubo representaciones.

Dentro de los gastos, se desglosan los siguientes pagos:

- Pagos mensuales por el arrendamiento de los corrales («mesadas»).
- Pago por *recudimiento*, que daba al gestor el derecho a cobrar las rentas por las «vistas» a los propietarios de los aposentos, que no eran propiedad del ayuntamiento.
- Salarios de la jerarquía administrativa: pagos al protector y a su secretario, al censor, al fiscal, al contable y al escribano del ayuntamiento.
- Formación de las compañías al comienzo de las temporadas de primavera y otoño.
- Reparaciones, obras nuevas, gastos de escenificación (tramoya, etc.), carteles y otros.

Imagen 4. Cuenta de pérdidas y ganancias

1-382-1

*Resumen Liquidacion de la cuenta de el Corral de la Cruz
 Cuentas de Cuentas que empiezo en 8 de Abril de 1709
 C.M. de Abril de 1709 =*

<u>Pérdidas</u>		<u>Gastos</u>
23 días de Inm. de Abril	240946	Almuerzo de — 1210196-
4 días de de 16 de Mayo	620522	Salarios — 0160200-
hasta 19		Gastos — 0590399-
fiesta de San Juan Quinto	110224	<u>1960395</u>
12 días de fiesta de San Juan	620009	
24 días de fiesta	240293	
Comp. de Benavente	040541	
Mis de Sep ^r	080155	
Mis de Oct ^r	140194	
Mis de Nov ^r	190540	
Mis de Dic ^r	180862	
Mis de Jan ^o	250951	
diez días de Feb ^r	150512	
Almuerzo Real	080342	
diez días de Abril	030984	
Almuerzo de Sep ^r de 1709	020305	
Almuerzo de Oct ^r de 1709	060630	
	<u>1940680</u>	
<u>Pérdidas</u>	<u>1940680</u>	
<u>Gastos</u>	<u>1960395</u>	
<u>Almuerzo</u>	<u>0020115</u>	Contra el Almuerzo de 1709

Fuente: Libro de cuentas del Corral de la Cruz (temporada 1708-1709)

1.5. La contabilidad de costes

Tras la toma de control de la gestión de los corrales por parte del ayuntamiento (1712), la estructura de costes fue la siguiente:

Costes directos	Ayuda de costa diaria a las compañías Pago a dramaturgos y músicos Subvención al hospicio Adquisición de tramoya específica Adquisición de vestuario específico Carteles publicitarios
Costes indirectos	Gastos de formación de las compañías Salarios a la jerarquía (protector, censor, fiscal) Reparaciones y obras nuevas en los corrales Adquisición de decorado básico

1.5.1. Costes directos

Ayuda de costa diaria a las compañías. Como se verá más adelante, era un sistema de incentivos para mantener unos ingresos mínimos diarios. El ayuntamiento estaba obligado al pago de 110 reales diarios a cada una de las dos compañías, cuando estas obtuviesen unos ingresos mínimos de 158 reales.

Pago a dramaturgos. Los pagos a «ingenios» son abundantes y varían en función del tipo de obra y del éxito del ingenio. El dramaturgo de *El niño de la Guardia*, que recibió 800 reales el último día de su representación¹¹ (15-IX-1709) en el Corral del Príncipe, de los cuales 492 reales se extrajeron de la caja generada en el Corral de la Cruz. El dramaturgo de *Las cuentas del Gran Capitán* percibió 1.500 reales¹² y el creador de la anhelada segunda parte de *El mágico de Salerno* recibió 2.100 reales¹³. Hay casos de pagos por cada día de representación como *El desagravio de un duelo por la más noble belleza*, cuyo autor percibió 150 reales cada día¹⁴. En otros casos se hacía un pago único por varias comedias: «A don Juan de la Oz, ingenio, 2.400 reales, por tres comedias que ha hecho»¹⁵. El ayuntamiento

¹¹ Cruz, Príncipe, 15-IX-1709.

¹² Cruz, 20-IX-1715.

¹³ Príncipe, 5-II-1716.

¹⁴ Príncipe, 2-II-1710.

¹⁵ Libro de cuentas del Corral del Príncipe para la temporada 1708-1709. Memoria de gastos generales.

pagaba también al poeta la composición de la loa al comienzo de ambas temporadas: «240 reales que se gastaron en el refresco y loa de empezar dicha compañía»¹⁶, «De las dos loas de empezar las dos compañías por Pascua de Resurrección»¹⁷. Otro tanto sucedía con los entremeses, sainetes, mojigangas, bailes, contradanzas y fines de fiesta de las obras espectaculares y de los autos sacramentales.

Pagos a músicos. Con el auge del teatro musical se incrementaron los pagos a los músicos. Destaca especialmente el músico Salvador de Navas, que recibió numerosos pagos esporádicos por la música de bailes y sainetes¹⁸, por la ejecución de contradanzas¹⁹ o por la música del fin de fiesta²⁰. Los pagos a músicos son variados; de forma recurrente figuran la caja (tambores, especialmente los militares), la chirimía (instrumento de viento parecido al clarinete) y el clarín; además, aparecen órganos, trompetas, violines, timbales, clavicordios, oboes, bajos, pífanos e incluso una gaita con su gaitero²¹.

Pagos a sobresalientes. En ocasiones era necesario contratar actores extra para las representaciones. Eran los denominados «sobresalientes», como «la niña que hace a Cristo» en *Santa Isabel, reina de Portugal*²². Conforme a una fórmula establecida en el contrato de 1712, las compañías y el ayuntamiento («la administración») se repartían el coste: «si hubiere dos, ha de pagar la administración el de más dinero; y si fuere uno solo, le ha de pagar la administración enteramente; y si fuesen tres, ha de pagar [la administración] dos, uno el de más dinero, y el otro el de menos»²³.

Subvención al Real Hospicio del Ave María y San Fernando. En términos reales, este pago suponía en torno a un 10% de los ingresos totales.

Tramoyas específicas. Eran tramoyas adaptadas a determinadas representaciones. A modo de ejemplo, las del auto sacramental *La inmunidad del sagrado*, costaron 2.100 reales²⁴. En ocasiones se le daba una propina al tramoyista: «Al tramoyista, regalo por el teatro: 15 [reales]»²⁵.

¹⁶ Libro de cuentas del Corral del Príncipe para la temporada 1708-1709. Memoria de gastos generales.

¹⁷ Véase nota anterior.

¹⁸ Cruz, 1-I-1713.

¹⁹ Cruz, 14-XI-1712.

²⁰ Cruz, 6-VI-1712.

²¹ A modo de ejemplo hay violines (Príncipe, 3-IV-1709), timbales (Cruz, 24-III-1709), clavicordios (Cruz, 12-V-1713), oboes (Cruz, 19-V-1713) o pífanos (Príncipe, 9-II-1711).

²² Príncipe, 9-I-1713.

²³ *Fuentes XI*, doc. núm. 83 [j].

²⁴ Cruz, 4-VI-1717.

²⁵ Cruz, 19-III-1719.

Vestuario específico. El vestuario tenía una importancia central en el desarrollo de la acción dramática; su alcance como emisor de signos facilitaba la comprensión de la comedia por parte de los espectadores. La indumentaria era la posesión más valiosa de los actores, y como frecuentemente se encontraban en dificultades financieras, se veían obligados a alquilarla e incluso a empeñarla. El vestuario de los actores era tan voluminoso que a menudo se necesitaban varios carros y animales de carga para transportarlo. En ocasiones se requería el alquiler de cierta indumentaria específica: obispo²⁶, ciego²⁷, portugués²⁸ o estudiante («hábitos de estudiante, tres días, y pandero»²⁹). Otras veces se adquiría un vestido nuevo que pasaba a formar parte del inventario: de santa («del hábito de la santa»³⁰), de apóstol («de la túnica de pieles y la hechura y forro»³¹), de caballero («una gramalla»³² o cota de malla), de húsar («recados y hechuras de los vestidos de húsares»³³), de gigante («la mitad de los zapatos del gigante»³⁴), de mago («la barba y peluca para el mágico»³⁵), de ángel («de la cabeza para el ángel»³⁶) o de botarga³⁷. El coste de algunos vestidos era considerable, como 333 reales por «los dos vestidos de cardenales» de *La milagrosa elección de San Pío V*³⁸. En ocasiones se trataba de trajes muy especializados como el «jubón de volar» de *El mágico de Salerno*³⁹. Entre los complementos figuran «seis palas doradas para la loa de la pelota»⁴⁰, «varas de torrear»⁴¹, «un escudo de armas»⁴² o «una gaita»⁴³.

²⁶ Cruz, 27-IV-1708.

²⁷ Cruz, 3-XII-1713.

²⁸ Cruz, 15-VII-1715.

²⁹ Príncipe, 9-II-1719.

³⁰ Cruz, 11-XI-1708.

³¹ Príncipe, 3-II-1715.

³² Cruz, 3-I-1714.

³³ Cruz, 8-II-1710.

³⁴ Príncipe, 9-XII-1715.

³⁵ Príncipe, 19-II-1715.

³⁶ Cruz, 27-X-1715.

³⁷ Cruz, 28-XII-1717. La botarga es un personaje de origen pagano, procedente de la mitología celta prerromana, que fue incorporado a las festividades católicas como representación del jolgorio y de la lujuria.

³⁸ Príncipe, 6-VI-1713.

³⁹ Príncipe, 18-II-1715.

⁴⁰ Cruz, 29-VI-1715.

⁴¹ Cruz, 4-VIII-1710.

⁴² Cruz, 8-XI-1712.

⁴³ Cruz, 27-X-1708.

Pagos de carteles. Se solían colocar las vísperas del primer día de temporada, de las comedias nuevas, de las obras espectaculares y de los autos sacramentales. Se pegaban en las esquinas, escritos con grandes letras de fácil lectura. Una criada de la comedia calderoniana *No hay burlas con el amor* muestra su analfabetismo así:

Pues ¿cómo he de conocer
libro, si es que eso has pedido
si aún el cartel no he sabido
de una comedia leer?

En este sentido destacan apuntes curiosos, como el pago por un «tablón para carteles», o la necesidad de retirar los carteles por suspenderse la representación: «Dio fin el auto de *El hospital* y aunque se pusieron carteles para la comedia de *Afectos* para el día 13 se volvieron a quitar a las once del día por haber caído enfermo el barba»⁴⁴. El hecho de que fuese el ayuntamiento el que pagaba estos carteles no quiere decir que solo se pusieran carteles en esas ocasiones, sino que el resto de las veces los carteles eran costeados por las compañías.

1.5.2. Costes indirectos

Gastos de formación de las compañías. Al comienzo de cada temporada, el ayuntamiento incurría en una serie de costes para formar las compañías teatrales, comprar vestuario nuevo, etc.

Salarios a la jerarquía pública. El ayuntamiento debía pagar los salarios de varios oficiales administrativos y a ciertas autoridades, tales como el protector y su secretario, el contable («contador»), el fiscal, el escribano y el censor. La suma total de salarios pagados ascendió a 16.200 reales por cada ejercicio económico: el origen de estos salarios radicaba en el derecho que tenían el protector, el contador y demás a disfrutar diariamente de un aposento en cada corral. La cesión al ayuntamiento de este derecho para que este pudiera explotar económicamente esas localidades tenía como contrapartida el pago de un salario anual.

Decorado básico. Los elementos decorativos tradicionales más habituales eran los siguientes:

- Monte. Consistía en una escalera que unía el tablado con el balcón. Las referencias en los libros de cuentas son explícitas: «el monte y la escalera»⁴⁵, «de los dos montes y el apeo»⁴⁶.

⁴⁴ Cruz, 12-VI-1709.

⁴⁵ Cruz, 12-V-1715.

⁴⁶ Cruz, 14-IX-1716.

- Enramado. Asociado al monte se acoplaba generalmente un pago adicional por ramas o hiedra: «rama para el monte»⁴⁷, «dos montes, templo y rama»⁴⁸, «de los montes y despeño [y] de la yedra»⁴⁹, «un haz de yedra para enramar»⁵⁰. Las ramas y la hiedra eran naturales por lo que era necesario renovarlas cada cierto tiempo: «renuevo del enramado»⁵¹, «del renuevo de la rama»⁵².
- Rocas. El gasto «de los peñascos»⁵³ es un elemento decorativo bastante común en los tablados durante la Guerra de Sucesión. Las rocas no debían ser verdaderas sino que estarían formadas de un cartón pintado sobre un bastidor.
- Árboles. Se cree que se utilizaban los dos pies derechos que sostenían el corredor inferior o bastidores con lienzos pintados para el caso de arboledas⁵⁴.
- Gruta o cueva. «De la gruta, escotillón y cueva»⁵⁵.
- Lenzos. Los lienzos pintados proporcionaban a la representación un sinfín de escenarios: arboledas («los paños de la arboleda»⁵⁶), murallas («lienzos de muralla»⁵⁷), campamentos militares («colgadura para las tiendas de campaña»⁵⁸). Hay algunas anotaciones de elementos decorativos en los que es difícil precisar si se trata de lienzos o de construcciones tridimensionales. Es el caso de los puentes («de la puente»⁵⁹) o de un campanario («campanario para el baile»⁶⁰). En cualquier caso, los lienzos pintados eran seguramente muy convencionales: habría uno que serviría para todas las escenas campestres, otro para las escenas urbanas, otro para las escenas navales, etc.

⁴⁷ Príncipe, 28-XII-1712.

⁴⁸ Cruz, 21-IX-1714.

⁴⁹ Príncipe, 13-I-1715.

⁵⁰ Príncipe, 17-VI-1712.

⁵¹ Cruz, 29-VI-1713.

⁵² Príncipe, 29-VI-1716.

⁵³ Cruz, 12-V-1709.

⁵⁴ Ruano de la Haza, *La puesta en escena*, págs. 189-192.

⁵⁵ Cruz, 27-XI-1712.

⁵⁶ Príncipe, 19-II-1716.

⁵⁷ Príncipe, 5-XI-1709.

⁵⁸ Cruz, 13-I-1715.

⁵⁹ Cruz, 29-VII-1708.

⁶⁰ Cruz, 26-V-1718.

- Estatuas. Hay varios apuntes en los libros de cuentas relativos a pagos de vestidos para estatuas: «vestidos de las estatuas y hechuras»⁶¹, «la mitad del coste de los vestidos de las seis estatuas»⁶².

Gastos de contaduría. El ayuntamiento tenía que hacer frente a múltiples gastos de la gestoría que llevaba los libros de cuentas: «Por los libros de caja y demás gastos de la contaduría», «De los dos libros de caja para la contaduría, papel y demás recado», «De los dos libros nuevos para la caja, una resma de papel para las listas, un mazo de cañones, tinta y polvos», «papel de las escrituras», «Velas para la contaduría», «Biombo para la contaduría», «de un ruedo grande y dos pequeños para la contaduría»⁶³ o un «muchacho que asiste a la contaduría».

Pagos a librerros. Hay varias referencias de adquisiciones de comedias a librerros madrileños, entre los que destaca Juan Moreno: «Se compraron diferentes comedias, manuscritos e impresos de Juan Moreno que costaban 274 reales», «Cinco comedias en casa de Juan Moreno para el Corral del Príncipe», «A Juan Moreno, de la comedia *Agradecer y no amar*».

Traslado de inmovilizado. Hay abundantes pagos por estos conceptos con el asunto «de traer y llevar los bastidores de este corral al Retiro». En otros casos se especifica: «reales que se dieron al sobrestante del Retiro por los bastidores»⁶⁴ o «de traer dos mutaciones del Retiro para la comedia de *Don Juan de Espina*»⁶⁵ o «reales que se dieron al tenedor de materiales del Retiro por haber dado los bastidores para las fiestas que se han ofrecido»⁶⁶.

Otros costes. El ayuntamiento hacía frente a una variada tipología de pagos como el encargo de unas llaves, la contratación de pregoneros o el alquiler de coches para las autoridades.

2. El cuadro de mando

El análisis detallado de los libros de cuentas de los corrales de comedias de Madrid durante el periodo 1708-1740 permite concluir que los gestores de estos antiguos teatros, para sobrevivir y prosperar en un entorno de crisis provocado por la Guerra de Sucesión (1702-

⁶¹ Cruz, 26-I-1709.

⁶² Cruz, 29-VI-1715.

⁶³ Se trata de una estera de esparto para cubrir el suelo de las habitaciones.

⁶⁴ Cruz, 28-I-1714.

⁶⁵ Cruz, 31-I-1714.

⁶⁶ Cruz, 23-I-1715.

1714) y por la entrada de la competencia en el mercado teatral, desarrollaron una estrategia de creación de valor a largo plazo y un sistema de gestión estratégica. En este sentido, los libros de cuentas de los corrales de comedias trascendieron su carácter de meros registros contables para convertirse en unos innovadores y eficaces instrumentos para medir y gestionar la estrategia.

Los libros de cuentas tienen un gran valor por sí mismos. Son mucho más que un conjunto ordenado de cifras y datos. Son la demostración de cómo los gestores públicos de los corrales trascendieron lo meramente contable para adentrarse en ámbitos de gestión del personal, de control de la innovación teatral y de análisis de la satisfacción del público. Son, en definitiva, un catalizador de la estrategia económica por parte del Ayuntamiento de Madrid y un instrumento de gestión de la misma.

Durante la primera década del siglo XVIII, el negocio teatral entró en una fase de decadencia. En primer lugar, la economía se resintió gravemente debido al conflicto sucesorio. La falta de víveres incrementó los precios de los productos básicos y la caída en la demanda de mano de obra redujo los salarios. En consecuencia el poder adquisitivo de los madrileños se desplomó repercutiendo directamente en los ingresos de los corrales. Además, la guerra causó prolongadas ausencias de la capital a los reyes y a la corte, lo cual afectó notablemente a la recaudación de los teatros. En segundo lugar, con la llegada a España de la nueva dinastía de los Borbones, el teatro italiano pasó a ser favorecido por la corte en detrimento de las compañías españolas. La entrada en el mercado de la compañía italiana de los Trufaldines rompió el monopolio ejercido por los corrales durante más de un siglo e incorporó un alto grado de competencia. Los actores italianos introdujeron un producto teatral novedoso en cuanto a la escenografía, las tramoyas, el canto, la música, las acrobacias, los bailes y las tramas, que influyó poderosamente en los gustos del público. Cabe destacar que se trató de una competencia desleal. La permisividad de la corte hacia los Trufaldines supuso la concesión a los italianos de ciertas licencias prohibidas a los corrales, tales como la fijación de tarifas en función del tipo de espectáculo, la autorización para representar de noche o el consentimiento para sentar juntos a hombres y mujeres.

La situación del negocio era tan crítica que nadie quiso licitar al arriendo de los corrales para el periodo 1712-1716 y la única propuesta presentada *in extremis* sería rechazada por el Consejo de Castilla por contener un elevado número de cláusulas suspensivas. Finalmente, en 1712 el ayuntamiento optó por hacerse cargo de la gestión de los corrales. La entrada de un gestor municipal supuso un cambio crucial en la visión temporal del negocio y, en consecuencia, en la definición de la estrategia. Mientras que los arrendadores tenían una visión cortoplacista limitada a su periodo de arrendamiento de cuatro años, el ayuntamiento desarrolló una estrategia de negocio de *onda larga*, basada en los clientes futuros y en la innovación de un nuevo producto: las comedias espectaculares. No se elaboró una estrategia escrita ni se hicieron copias de la misma para informar a todos los agentes implicados. En realidad no era necesario, pues la finalidad última del negocio era la misma que habían tenido los arrendadores: incrementar las ventas, generar un mayor flujo de caja y

obtener un mayor beneficio. La diferencia radicó en la dilatación del horizonte temporal del negocio, que permitió acometer fuertes inversiones con un amplio periodo de recuperabilidad. Un arrendador que arriesgase su capital en la innovación de nuevos productos podía ver como concluía el periodo de arrendamiento sin que hubiera recuperado su inversión. Incluso cuando la comedia innovada fuera exitosa, gran parte de las plusvalías serían adjudicadas a futuros arrendadores en las posteriores reposiciones de la obra. El ayuntamiento, por el contrario, podía acometer inversiones arriesgadas, pues los potenciales fracasos se compensaban en el largo plazo con potenciales aciertos.

Los efectos de este cambio no tardaron en hacerse notar. La fuerte inversión en tramoya y en efectos especiales dio un giro *copernicano* al negocio teatral. La espectacularidad pasó de ser un privilegio exclusivo de los reyes y de la nobleza para convertirse en un producto cotidiano del público común. Durante los ocho *prodigiosos* años del periodo 1712-1720 se estrenaron innumerables comedias espectaculares, destacando ocho comedias de magia que serían legendarias: las dos partes de *Don Juan de Espina* (1713 y 1714), las cinco partes de *El mágico de Salerno* (1715, 1716, 1718, 1719 y 1720) y *Marta la Romarantina* (1716). La fama de estas obras trascendió a la estrategia diseñada para los corrales y les sobrevivió tras su demolición a mediados del siglo XVIII. Este «descenso» de lo espectacular a los tablados populares fue acogido por el vulgo con fruición y marcó la pauta de las comedias que habrían de tener éxito durante un siglo y medio. El mismísimo rey Fernando VII, al regresar a Madrid en 1814, entraba en los teatros del Príncipe o de la Cruz a entusiasmarse con las habilidades del mágico de Salerno. A finales del siglo XIX aún abundaban en la cartelera madrileña estas comedias de magia espectacular, que no cayeron en el olvido definitivo hasta la llegada del cinematógrafo a principios del siglo XX.

Los libros de cuentas fueron un instrumento poderosísimo para medir y gestionar la puesta en práctica de la estrategia, ya que no se ceñían únicamente a una perspectiva financiera con indicadores contables, sino que abarcaban las perspectivas del cliente, del proceso interno y del crecimiento, cada una con sus respectivos indicadores no financieros. Además, los libros reflejaron aspectos tan novedosos como la responsabilidad social. Los fines benéficos del teatro eran la causa primigenia del negocio y gran parte de sus ingresos se destinaban a políticas de mejora en la calidad de vida de los más necesitados. No se trataba de un mero maquillaje de cara a la galería, sino que, por el contrario, la ayuda social se materializó a través de unos parámetros de actuación claros y de unas aportaciones económicas tangibles.

2.1. Perspectiva financiera

Dentro de la perspectiva financiera, la estrategia se basó en el crecimiento y diversificación de los ingresos, en el control de costes, en la mejora de la productividad y en la optimización de los activos.

En primer lugar, el crecimiento de los ingresos se apoyó, como se ha indicado, en la incorporación a la oferta teatral de un nuevo producto –la comedia espectacular– conocido entonces como comedia «de teatro». Estas obras eran, ante todo, un alarde visual y auditivo. Los sentidos jugaban un papel tanto o más preponderante que el intelecto en la creación del espectáculo. Los recursos escenográficos, la decoración y la tramoya pasaron de ser un «medio» a convertirse en el verdadero «fin» del teatro popular, y la importancia de la perspectiva o las mutaciones escenográficas se impuso a la acción de la comedia. Los libros de cuentas registraron como indicadores los ingresos procedentes de los nuevos productos. Esta revolución trajo aparejada un nuevo modelo de negocio consistente en la seriación de las representaciones. Hoy día no nos sorprende que grandes éxitos cinematográficos como *Harry Potter* o *El Señor de los Anillos* (por poner dos casos cercanos a las comedias de magia) sean llevados a las pantallas en sucesivas entregas, pero a principios del siglo XVIII era toda una novedad. Durante el Siglo de Oro, las obras no tenían más de dos entregas, y era algo totalmente excepcional. Fue a partir de 1712 cuando se revolucionó el negocio teatral con las cinco partes de *El mágico de Salerno* o las cuatro partes de *Marta la Romarantina*. Ciertas características estructurales respondían a este objetivo comercial del teatro: repetición de fórmulas dramáticas, búsqueda de la grandiosidad escénica, argumentos que atrapasen la atención del público y una estructura abierta que propiciase las continuaciones. Los libros de cuentas permitían hacer un seguimiento de la evolución financiera de cada una de las entregas a través de unos indicadores de ingresos expresados en términos monetarios (reales y maravedís).

En segundo lugar, los corrales ofertaron una amplia gama de productos teatrales: los viejos autos sacramentales de Calderón, las clásicas comedias del Siglo de Oro, las nuevas comedias espectaculares, las comedias de figurón, el teatro musical, los entremeses, la máquina real y las comedias de verano. A su vez, las comedias espectaculares desarrollaron varios subproductos entre los que destacaban las comedias de magia, las comedias de santos y las comedias heroicas. Con base en la información de los libros de cuentas, los gestores diseñaron un sistema de precios por cada tipo de producto. Las tarifas de 1737 muestran como el precio de una ópera era un 50% más elevado que una comedia «de teatro» y doblaba a las comedias diarias. Los gestores establecieron sinergias entre ambos corrales para coordinar el tipo de producto que se representaba en cada uno de ellos evitando así ineficiencias. Los comisarios gestionaban un libro de cuentas para cada corral y disponían de un conjunto de indicadores comunes para ambos que posibilitaban el *benchmarking* entre ellos.

En tercer lugar, aunque la reducción de gastos quedó en un segundo plano dado el nuevo ciclo expansivo del negocio, los comisarios de los corrales ejercieron un eficaz control de costes como demuestra el informe del comisario Antonio Montero (1720). Este informe, basándose en los indicadores de coste de los libros de cuentas, examinaba exhaustivamente el volumen y el alcance del fraude existente en la adquisición de tramoyas. Adicionalmente, los libros disponían de análisis detallados de los costes unitarios de ciertas comedias y de los gastos generales incurridos en cada temporada teatral.

En cuarto lugar, se incrementó la productividad de las comedias mediante su reposición; una misma comedia era *lanzada* a las tablas un promedio de cuatro veces por década, pese a que su permanencia en cartel no llegaba a los tres días. Los libros de cuentas facilitaban información histórica acerca del número de reposiciones de una comedia y de los días de representación de la misma, lo cual era crucial para gestionar la estrategia de futuras reposiciones.

En quinto lugar, se optimizó el rendimiento de los corrales mediante la ejecución de numerosas obras de ampliación de los mismos y mediante la construcción de grandes tejados que cubrieran los patios. Los libros de cuentas abundan en información sobre los costes de estas actuaciones que perseguían aumentar la capacidad de los recintos y evitar la paralización de las actuaciones por la lluvia.

2.2. Perspectiva del cliente

Los corrales de comedias eran un *hervidero* de comerciantes, artesanos, pajes, estudiantes, clérigos, escribanos, soldados, lacayos, escuderos y rufianes que se vestían para la ocasión con capa y espada para poder llamarse caballeros. A este ambiente bullicioso, encabezado por los legendarios mosqueteros que seguían de pie la representación, se sumaba el revuelo de guardainfantes, basquiñas y abanicos de las mujeres que asistían a la cazuela. La aristocracia, por su parte, se situaba en los aposentos laterales con ventanas abiertas al recinto. Los libros de cuentas segmentaron esta masa social en función del tipo de localidad ocupada, separando claramente a la élite, a las mujeres y al vulgo.

Dentro de la perspectiva de cliente, la estrategia tuvo como objetivo incrementar los ingresos en cada uno de los segmentos del público. Los libros de cuentas demostraron su valor como cuadro de mando al traducir esta estrategia en objetivos específicos y medibles. Para ello, se establecieron una serie de indicadores de ventas por cada tipo de cliente. Además, se crearon una serie de inductores de actuación (indicadores-*causa*) con las propuestas de valor que los corrales entregaban al público y se cuantificó su impacto en términos monetarios (indicadores-*efecto*). Estos inductores mostraban qué *tramoyas* (palenques, vuelos, escotillones, devanaderas), qué *efectos especiales* (cabezas cortadas, sangre, nieve, fuego) y qué *animales en escena* (algunos reales como monos o pájaros; otros ficticios como papagayos, toros, delfines o leones; y otros mitológicos como monstruos y dragones) tenían más aceptación popular, generando un *feedback* para adaptar la estrategia a los clientes futuros. Qué duda cabe de que estos efectos especiales, vistos desde la perspectiva de hoy, nos resultan algo cómicos e incluso pueriles. Es necesario introducirse en el ambiente de aquellas primeras décadas del siglo XVIII y en sus problemas cotidianos para imaginar el arrobó de nuestros antepasados al ver representadas aquellas maravillas, prodigios y milagros, aquel delirio visual y auditivo que supuso la popularización del teatro espectacular en los corrales de comedias.

Imagen 5. Segmentación del cliente

Localidad	Valor
Luzana	13
Mugere	22
Grada	21
Oara	18
Banco	55
Duro	2
Apone	66
Desua	0
Texas	73
Lavio	0
Total	208

Fuente: Libro de cuentas del Corral de la Cruz (13-V-1724)

Los libros desglosaban diariamente las ventas obtenidas para cada tipo de cliente en función de su localidad.

2.3. Perspectiva de proceso interno

Dentro de la perspectiva de proceso interno, los gestores de los corrales identificaron los procesos críticos en los que había que sobresalir con excelencia para cumplir los objetivos financieros y de clientes. En los libros de cuentas se identificaba una completa cadena de valor que comenzaba con el *proceso de innovación* de una nueva comedia y concluía con el *proceso operativo* de representar la obra ante el público.

El proceso de innovación era la *onda larga* de la creación de valor. Los gestores identificaban los requerimientos del público conforme a la información aportada por los indicadores y transmitían este conocimiento a los dramaturgos. Los dramaturgos, a su vez, incorporaban estos requerimientos e introducían acotaciones para garantizar que las ne-

cesidades del cliente fueran satisfechas. Por otra parte, los tramoyistas hacían los arreglos pertinentes y las compañías de actores conducidas por el director, ensayaban las obras para la representación posterior. Los libros de cuentas muestran un incremento de un 50% en inversiones de innovación (tanto en nueva tramoya como en pagos a dramaturgos por nuevas comedias) desde 1714 a 1726. Los indicadores de innovación permitían a los gestores ver el impacto de estos desembolsos en la cuenta de resultados. El indicador «pago al ingenio», utilizado para reflejar el efecto de las obras nuevas, mostraba un promedio de permanencia en cartel de la obra representada de más de nueve días. El indicador «pago por teatro», empleado para mostrar el impacto de la inversión en tramoya, manifestaba un promedio de permanencia en cartel de la comedia en cuestión de más de diez días. Y el indicador «ensayo», usado para presentar el impacto de los ensayos teatrales, evidenciaba un promedio de permanencia en cartel de la representación de casi trece días.

El proceso operativo era el tramo final de todo el engranaje teatral. Pese a tratarse de la parte visible de todo el proceso, era la *onda corta* de creación de valor de los corrales, pues las representaciones apenas duraban unas horas y la mayoría de las comedias tan solo estaba dos o tres días en cartel. Los libros de cuentas muestran una formidable variedad de vestuario (santos, princesas, gigantes, magos, caballeros), instrumentos musicales (órganos, trompetas, violines, chirimías, tambores, timbales, clavicordios, oboes, pífanos, gaitas) y decorados (castillos, selvas, cuevas, palacios, barcos, presidios). También muestran el gran problema de los impagos de entradas, que los comisarios intentarían atajar a toda costa.

2.4. Perspectiva del crecimiento

Dentro de la perspectiva de crecimiento, los gestores de los corrales desarrollaron objetivos e indicadores para impulsar la infraestructura que permitía alcanzar los objetivos a las tres perspectivas restantes. Los inductores de crecimiento provenían primordialmente de las compañías teatrales y se agrupaban en tres categorías: mejora de la productividad de los actores, delegación de poder en el director teatral y motivación de la organización.

Los libros de cuentas, en su primera página, detallaban un sistema de incentivos para mejorar la productividad. Este método, basado en el cálculo del punto de equilibrio entre ingresos y costes, consistía en pagar a las compañías 110 reales diarios siempre que estas obtuviesen unos ingresos mínimos diarios de 158 reales. Por otra parte, se estableció un procedimiento que obligaba a las compañías a representar un mínimo de 10 comedias nuevas por temporada y solo 16 comedias con una antigüedad inferior a dos años. Adicionalmente, los actores de mayor nivel recibían un complemento salarial en función de la recaudación de ciertas localidades. Todas estas prácticas pretendían mantener unos estándares de asistencia de público elevados y muestran claramente que los gestores tenían definidos unos objetivos financieros concretos y vinculaban el pago de incentivos a la consecución de los mismos.

Imagen 6. Productividad e incentivos

Memoria de las Ayudas de Costa que van quedando en la caja de la compañía de Juan Bautista Chavarría

Fecha	Cantidad	Fecha	Cantidad
En 23 de Ago	110	En 2 de Ago	110
En 25 de Ago	110	En 3 de Ago	110
En 2 de Sep	110	En 8 de Ago	110
En 6 de Sep	110	En 10 de Ago	110
En 8 de Sep	110	En 15 de Ago	110
En 13 de Sep	110	En 16 de Ago	110
En 15 de Sep	110	En 17 de Ago	110
En 19 de Sep	110	En 22 de Ago	110
En 21 de Sep	110	En 23 de Ago	110
En 23 de Sep	110	En 24 de Ago	110
En 24 de Sep	110	En 25 de Ago	110
En 29 de Sep	110	En 26 de Ago	110
En 30 de Sep	110	En 27 de Ago	110
En 1 de Oct	110	En 28 de Ago	110
En 5 de Oct	110	En 29 de Ago	110
En 6 de Oct	110	En 30 de Ago	110
En 7 de Oct	110	En 31 de Ago	110
En 13 de Oct	110	En 1 de Sep	110
En 15 de Oct	110	En 2 de Sep	110
En 18 de Oct	110	En 3 de Sep	110
En 10 de Nov	110	En 4 de Sep	110
En 20 de Nov	110	En 5 de Sep	110
En 21 de Nov	110	En 6 de Sep	110
En 22 de Nov	110	En 7 de Sep	110
En 23 de Nov	110	En 8 de Sep	110
En 24 de Nov	110	En 9 de Sep	110
En 25 de Nov	110	En 10 de Sep	110
En 28 de Nov	110	En 11 de Sep	110
		En 12 de Sep	110
		En 13 de Sep	110
		En 14 de Sep	110
		En 15 de Sep	110
		En 16 de Sep	110
		En 17 de Sep	110
		En 18 de Sep	110
		En 19 de Sep	110
		En 20 de Sep	110
		En 21 de Sep	110
		En 22 de Sep	110
		En 23 de Sep	110
		En 24 de Sep	110
		En 25 de Sep	110
		En 26 de Sep	110
		En 27 de Sep	110
		En 28 de Sep	110
		En 29 de Sep	110
		En 30 de Sep	110
		En 1 de Oct	110
		En 2 de Oct	110
		En 3 de Oct	110
		En 4 de Oct	110
		En 5 de Oct	110
		En 6 de Oct	110
		En 7 de Oct	110
		En 8 de Oct	110
		En 9 de Oct	110
		En 10 de Oct	110
		En 11 de Oct	110
		En 12 de Oct	110
		En 13 de Oct	110
		En 14 de Oct	110
		En 15 de Oct	110
		En 16 de Oct	110
		En 17 de Oct	110
		En 18 de Oct	110
		En 19 de Oct	110
		En 20 de Oct	110
		En 21 de Oct	110
		En 22 de Oct	110
		En 23 de Oct	110
		En 24 de Oct	110
		En 25 de Oct	110
		En 26 de Oct	110
		En 27 de Oct	110
		En 28 de Oct	110
		En 29 de Oct	110
		En 30 de Oct	110
		En 31 de Oct	110
		En 1 de Nov	110
		En 2 de Nov	110
		En 3 de Nov	110
		En 4 de Nov	110
		En 5 de Nov	110
		En 6 de Nov	110
		En 7 de Nov	110
		En 8 de Nov	110
		En 9 de Nov	110
		En 10 de Nov	110
		En 11 de Nov	110
		En 12 de Nov	110
		En 13 de Nov	110
		En 14 de Nov	110
		En 15 de Nov	110
		En 16 de Nov	110
		En 17 de Nov	110
		En 18 de Nov	110
		En 19 de Nov	110
		En 20 de Nov	110
		En 21 de Nov	110
		En 22 de Nov	110
		En 23 de Nov	110
		En 24 de Nov	110
		En 25 de Nov	110
		En 26 de Nov	110
		En 27 de Nov	110
		En 28 de Nov	110
		En 29 de Nov	110
		En 30 de Nov	110
		En 1 de Dic	110
		En 2 de Dic	110
		En 3 de Dic	110
		En 4 de Dic	110
		En 5 de Dic	110
		En 6 de Dic	110
		En 7 de Dic	110
		En 8 de Dic	110
		En 9 de Dic	110
		En 10 de Dic	110
		En 11 de Dic	110
		En 12 de Dic	110
		En 13 de Dic	110
		En 14 de Dic	110
		En 15 de Dic	110
		En 16 de Dic	110
		En 17 de Dic	110
		En 18 de Dic	110
		En 19 de Dic	110
		En 20 de Dic	110
		En 21 de Dic	110
		En 22 de Dic	110
		En 23 de Dic	110
		En 24 de Dic	110
		En 25 de Dic	110
		En 26 de Dic	110
		En 27 de Dic	110
		En 28 de Dic	110
		En 29 de Dic	110
		En 30 de Dic	110
		En 31 de Dic	110

30

Fuente: Memoria de las ayudas de costa que van quedando en la caja de la compañía de Juan Bautista Chavarría. Libro de cuentas del Corral de la Cruz (temporada 1710-1711)

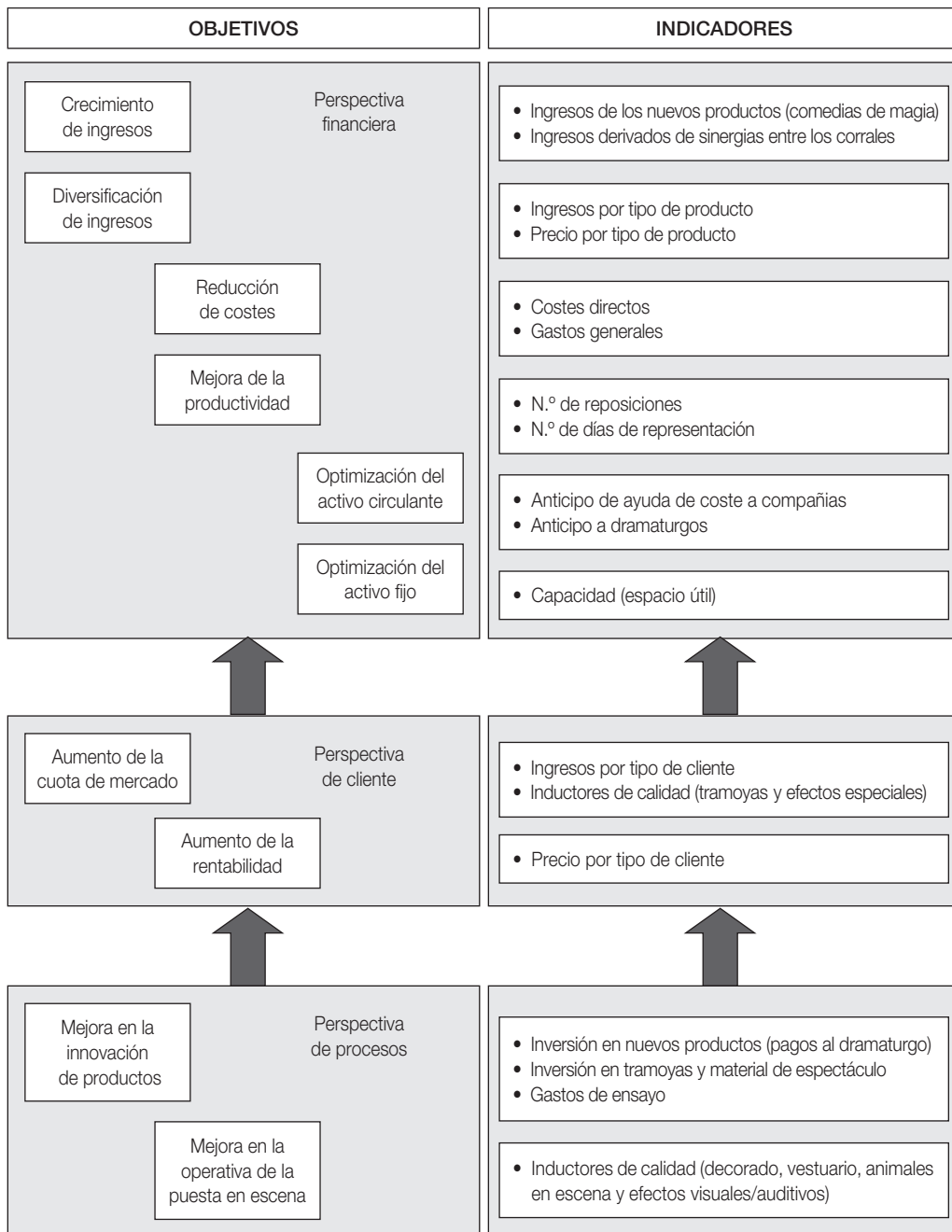
Para contribuir al éxito de los corrales era importante mantener implicadas a las compañías en el proceso de toma de decisiones. En este sentido, los gestores delegaron mucho poder en el director teatral, cuyas funciones trascendían la gestión de la compañía para responsabilizarse de las cuestiones estéticas. Los libros de cuentas reflejaban su nombre en el encabezado diario de representaciones y le vinculaban directamente con los resultados obtenidos. Para cada jornada, el director obtenía unos ingresos calculados con base en la segmentación de los clientes.

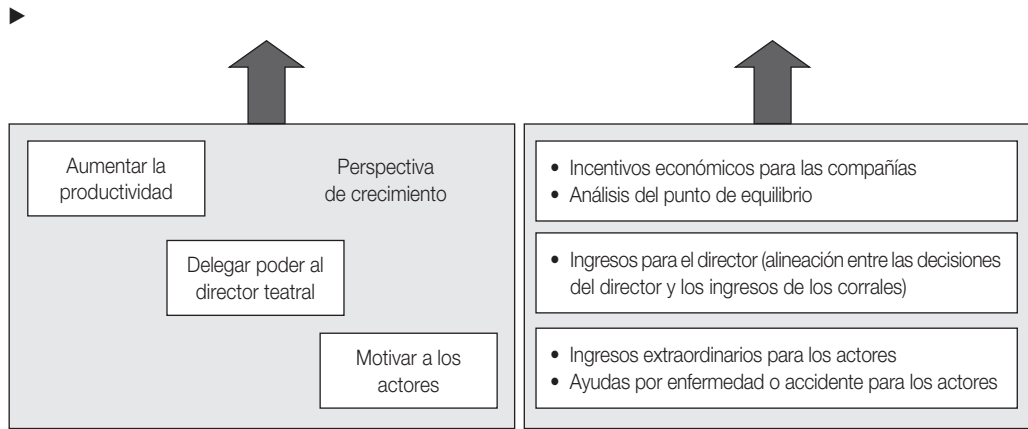
La motivación de los actores era crucial para el buen desarrollo del negocio. En primer lugar, un mal ambiente en la organización podía paralizar las representaciones durante varios días. En segundo lugar, los actores tenían un profundo conocimiento de los procesos internos y una sensibilidad de primera mano sobre las necesidades del público. Los libros de cuentas adoptaron numerosos inductores de satisfacción de los actores a través de pagas extras, regalos y una cierta cobertura en caso de enfermedad o accidente. La prueba del éxito de estas políticas de motivación fue el alto grado de estabilidad de las compañías. La rotación de actores era excepcional y se producía fundamentalmente como consecuencia de una avanzada edad o de un fallecimiento; pero el núcleo básico permaneció constante a lo largo de los años.

2.5. Vinculación de indicadores y estrategia

Los libros de cuentas fueron el cuadro de mando de los corrales de comedias, traduciendo la estrategia en un sistema de mediciones para la gestión. Todos los agentes implicados directamente en el proceso teatral (comisarios, dramaturgos, actores, director teatral) eran conscientes de los objetivos, de tal manera que cada parte del proceso se centraba en los inductores críticos (tramoya, efectos especiales, etc.) alineando sus inversiones, iniciativas y actuaciones con la consecución de las metas a largo plazo. Pero los libros de cuentas eran algo más que una variedad de indicadores agrupados. Los libros relataban la historia de la estrategia de los corrales mediante la vinculación de inductores de actuación (indicadores-*causa*) con los del resultado (indicadores-*efecto*), a través de una serie de relaciones *causa-efecto*. Era su análisis conjunto el que permitía apreciar la situación real del negocio.

Imagen 7. La contabilidad y el cuadro de mando





Fuente: elaboración propia

Referencias bibliográficas

La consulta de las fuentes documentales ha sido un eje esencial de este estudio. El material principal que he utilizado son los libros de contabilidad de los corrales de comedias que se conservan en el Archivo de la Villa de Madrid. En este sentido quería destacar la colaboración del personal del Archivo de la Villa de Madrid, y especialmente de su equipo de archiveros, que me facilitaron amablemente el acceso a los viejos libros de cuentas de los corrales de comedias. Adicionalmente, destaca la siguiente bibliografía:

- Andersen, H., Cobbold, I. y Lawrie, G. (2001). Balanced Scorecard implementation in SMEs: reflection on literature and practice. *4th SME-SME International Conference*, 14-16 May. Denmark.
- Buck, D. C. (1980). *Theatrical production in Madrid's Cruz and Príncipe theatres during the reign of Felipe V*. Ann Arbor: University Microfilms International.
- Díez Borque, J. M. (1975). La organización económica de los corrales de comedias madrileños en el siglo XVII. Madrid: *Arbor*, 351.
- Hernández Esteve, E. (2013). *Aproximación al estudio del pensamiento contable español*. Madrid: AECA.
- Kaplan, R. S. (2010). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard (pp. 1-36). *Working Paper of Harvard Business School*.
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (2009). *El Cuadro de Mando Integral*. Barcelona: Gestión 2000, Harvard Business Press.
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (2009). *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral*. Barcelona: Gestión 2000, Harvard Business Press.
- Libby, T. y Waterhouse, J. H. (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of management accounting research*, 8, 137-150.
- Lope de Vega (2011). *La Dorotea*. Madrid: Real Academia Española, Galaxia Gutenberg.
- López Manjón, J. D. y Gutiérrez Hidalgo, F. (2006). Asignación de gastos e ingresos como mecanismo de arbitraje: el caso del Colegio-Universidad de Osuna (1796-1800). *De computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 5, 147-165.
- Luft, J. y Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, organizations and society*, 28, 169-249.
- Macintosh, N. B. y Hopper, T. (2005). *Accounting, the social and the political: classic, contemporary and beyond*. Ámsterdam: Elsevier.
- Manville, G. (2007). Implementing a Balanced Scorecard framework in a not for profit SME. *International journal of productivity and performance management*, 56(2), 162-169.
- McAdam, R. (2000). Quality models in an SME context: a critical perspective using a grounded approach. *International journal of quality and reliability management*, 17(3), 305-323.
- Rompho, N. (2011). Why the balanced scorecard fails in SMEs: a case study. *International journal of business management*, 6(11), 39-46.

- Ruano de la Haza, J. M. (2000). *La puesta en escena de los teatros comerciales del Siglo de Oro*. Madrid: Castalia.
- Russo, J. (2009). *Balanced Scorecard para PME e Pequenas e Médias Instituições*. Lisboa: Lidel Edições Técnicas.
- Russo, J. y Martins, A. (2005). A aplicabilidade do BSC nas PME. *Jornal de contabilidade*, 344, 401-418.
- Sanz Ayán, C. (1993). Rendimiento y gestión del negocio teatral en Madrid a fines del siglo XVI y principios del XVII: la Cofradía de la Soledad. *Asociación Internacional Siglo de Oro (AISO), Actas III*.
- Sanz Ayán, C. (2001). *Economía, negocio y teatro en los siglos XVI y XVII*. Universidad de Granada.
- Tapinos, E., Dyson, R. y Meadows, M. (2011). Does the balanced scorecard make a difference to the strategy development process? *The journal of the operational research society*, 62(5), 888-899.
- Tinker, T. (1985). *Paper prophets: A social critique of accounting*. Nueva York: Praeger.
- Varey, J. E. y Shergold, N. D. (1986). *Fuentes XI. Teatros y comedias en Madrid: 1699-1719. Estudio y documentos. Fuentes para la Historia del Teatro en España, XI*. Londres: Támesis.
- Varey, J. E. y Davis, C. (1992). *Fuentes XVI. Los libros de cuentas de los corrales de comedias de Madrid: 1706-1719. Estudio y documentos. Fuentes para la Historia del Teatro en España, XVI*. Londres: Támesis.
- Zinger, J. T. (2002). The Balanced Scorecard and small business: a stages of development perspective. *47th World Conference, International Council for Small Business*, 16-19 June, Puerto Rico.

Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (turno libre)

Anna Ayats Vilanova

Profesora del CEF.-

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, convocado por Resolución de 6 de noviembre de 2017 [BOE de 15 de noviembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Elaborar un balance de comprobación a 30 de diciembre de X7, incorporando información adicional de existencias, provisiones por otras operaciones comerciales, descuento de efectos, errores en el registro del contrato de arrendamiento de fotocopiadoras, registrar una serie de ajustes al cierre de ejercicio, además de calcular la cifra neta de negocios y el epígrafe de deterioro de créditos morosos y otras operaciones comerciales.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Grupo enajenable, cálculo del deterioro de valor de la UGE, registro contable y venta.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades y financiera.** Registrar una ampliación de capital liberada y una reducción de capital con devolución de aportaciones, además de ver cómo afecta a los socios dichas operaciones. También incluye el cálculo del valor teórico de los derechos de asignación.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Contabilizar actas de inspección del impuesto sobre sociedades e IVA, además de determinar la deuda tributaria del periodo impositivo actual y realizar el asiento contable del impuesto sobre beneficios.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** En el primer apartado del supuesto se determina el valor de emisión y la anualidad de un empréstito. El segundo apartado es un préstamo francés con carencia total de intereses y capital, además de determinar la cuota, hay que calcular el usufructo y la nuda propiedad.

