

# Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 431 | Febrero 2019

ISSN: 1138-9540



**Archivo, inadmisión y denegación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento**

Marta Marcos Cardona

**Los criterios de distribución territorial en los impuestos cedidos**

Juan Antonio Mosquera Pena

**Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720**

Esaú Alarcón García

**Un enfoque macroeconómico para la predicción de la recaudación del IS**

José Luis Barrón Basterrechea; Camino González Vasco y Raquel Pajares Rojo

**Medidas internacionales de la reforma fiscal en Estados Unidos**

Ramón Mullerat y Carlos Conchao

**Comparativa NIIF 15 vs. NRV 14 PGC**

Sandra Romano Bartolomé

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 431 | Febrero 2019

## Directora editorial

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

## Consejo de redacción

Director	Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. URJC
Subdirectora (tributación)	María Luisa González-Cuéllar Serrano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. UC3M
Subdirector (contabilidad)	Salvador Marín Hernández. Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad. UM

## Coordinadoras

M.<sup>a</sup> 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  
Juan Manuel Pérez Iglesias. Inspector de Hacienda del Estado  
Ferrán Rodríguez Arias. Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España  
Enrique Rubio Herrera. Presidente del ICAC  
Luz Ruibal Pereira. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela  
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA  
Jesús Sanmartín Mariñas. Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales de España  
Enrique Villanueva García. Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad. UCM

## Evaluadores externos

Se trata de una revista arbitrada que utiliza el sistema de **revisión externa por expertos** (*peer-review*) en el conocimiento de las materias investigadas y en las metodologías utilizadas en las investigaciones.

## Edita

Centro de Estudios Financieros

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • [editorial@cef.es](mailto: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](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm) encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* desde el número 100. Podrá acceder libremente a los artículos que se correspondan con su periodo de suscripción. Los anteriores a la fecha de alta en el producto tendrán un coste de 7,5 € por artículo, con un descuento del 50 % para los suscriptores.

## Edita

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

## Imprime

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

## Indexada en



© 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](http://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

Aplazamientos y fraccionamientos de pago de deudas tributarias. Estudio de las causas de archivo, inadmisión y denegación de las solicitudes 5-38

*The deferral of tax debt payment. Analysis of the causes of presentation, inadmissibility and denial of requests for postponement and/or division of taxes*

Marta Marcos Cardona

Los criterios de distribución territorial en los impuestos cedidos. Apuntes para su replanteamiento en el futuro sistema de financiación 39-68

*Criteria of territorial distribution in taxes ceded. Notes for a replacement in the future financing system*

Juan Antonio Mosquera Pena

Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión 69-90

*End of the infringement procedure against the 720 form: A report needed of reflection*

Esaú Alarcón García

La predicción de la recaudación por el impuesto sobre sociedades: La incidencia de los indicadores adelantados y los indicadores cualitativos en el marco de las series temporales 91-120

*Forecasting Corporate Income Tax Revenues: The incidence of leading and soft indicators in a time series framework*

José Luis Barrón Basterrechea, Camino González Vasco y Raquel Pajares Rojo

Medidas internacionales de la reforma fiscal en Estados Unidos 121-146

*International measures of the US tax reform*

Ramón Mullerat y Carlos Concha

#### Análisis doctrinal y jurisprudencial

Sobre la posibilidad de sancionar por aplicación del artículo 191 de la Lgt la regularización de una operación vinculada (Análisis de la STS de 15 de octubre de 2018, rec. núm. 4561/2017) 147-156

Javier Bas Soria

## Casos prácticos

- @ Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado) 157-158  
Rafael Enric Herrando Tejero

## Contabilidad

### Estudios

- Normativa contable Internacional (Comparativa NIIF 15, «Ingresos ordinarios de contratos con clientes», de IASB y la NRV 14.<sup>a</sup>, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios», del PGC) 159-198  
*International accounting regulations (Comparison of ordinary income from contracts with customers (IFRS 15) and Standard of registration and valuation 14. Revenues from sales and services provided by the PGC)*  
Sandra Romano Bartolomé

### Casos prácticos

- @ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (turno libre) 199-200  
Miguel Ángel Gálvez Linares y Ángel Montes Carrillo

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

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

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

# Aplazamientos y fraccionamientos de pago de deudas tributarias. Estudio de las causas de archivo, inadmisión y denegación de las solicitudes

**Marta Marcos Cardona**

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

## Extracto

El aplazamiento del pago de la deuda tributaria busca diferir su abono a la Hacienda Pública como reacción frente a una situación de iliquidez transitoria del obligado tributario. Sin embargo, el incesante incremento de las solicitudes, unido a la defensa del interés público tributario, ha provocado que las últimas modificaciones normativas habidas en la materia pongan el acento en la excepcionalidad de este instituto y su aplicación con criterios restrictivos. Se pretende evitar su utilización como opción ventajosa para conseguir financiación en estos tiempos de dificultad de acceso al crédito. En el presente estudio se analizan y actualizan las causas de archivo, inadmisión y denegación de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento del ingreso de los tributos. Se trata de situar en sus justos términos los supuestos en los que no procede la postergación del pago.

**Palabras clave:** aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias; concurso de acreedores; pago de los tributos; suspensión de la deuda; garantías tributarias.

Fecha de entrada: 08-10-2018 / Fecha de aceptación: 13-11-2018 / Fecha de revisión: 19-12-2018

**Cómo citar:** Marcos Cardona, M. (2019). Aplazamientos y fraccionamientos de pago de deudas tributarias. Estudio de las causas de archivo, inadmisión y denegación de las solicitudes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 5-38.

# The deferral of tax debt payment. Analysis of the causes of presentation, inadmissibility and denial of requests for postponement and/or division of taxes

Marta Marcos Cardona

## Abstract

The deferral of tax debt payment seeks to defer its disbursement to the Public Treasury in reaction to a situation of transitory illiquidity of the taxpayer. However, the continuous increase of the requests, together with the defense of the public tax interest, has made the latest reforms to stress the exceptional character of this institute, and the observance of restrictive criteria for its application. It is hence purported to avoid its application as a means to obtain advantageous financing in the current difficult context of access to credit. In the present study, the causes for filling, inadmissibility and denial of requests for deferral and/or split of tax revenue are analyzed and updated. The aim is therefore to clarify in which cases the deferral of payment is inappropriate.

**Keywords:** deferrals and subdivisions of tax debts; bankruptcy; payment of taxes; suspension of debt; tax guarantees.

**Citation:** Marcos Cardona, M. (2019). Aplazamientos y fraccionamientos de pago de deudas tributarias. Estudio de las causas de archivo, inadmisión y denegación de las solicitudes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 5-38.

## Sumario

1. Cuestiones preliminares
    - 1.1. Marco regulador
    - 1.2. Procedimiento en la resolución masiva de solicitudes de aplazamiento: RAM
    - 1.3. Procedimiento general de resolución no automatizada
  2. Archivo de la solicitud de aplazamiento
    - 2.1. Archivo de la solicitud por desistimiento
    - 2.2. Archivo de la solicitud por inatención
    - 2.3. Archivo por tramitación de solicitud de suspensión
  3. Inadmisión de la solicitud de aplazamiento
    - 3.1. Inadmisión por motivos formales: artículo 47 del RGR
    - 3.2. Inadmisión por la naturaleza de la deuda: artículo 65.2 de la LGT
    - 3.3. Efectos de la inadmisión
  4. Denegación de la solicitud de aplazamiento
    - 4.1. Causas de denegación
    - 4.2. Efectos de la denegación
    - 4.3. Solicitudes de aplazamiento realizadas en el plazo concedido tras la denegación
- Referencias bibliográficas

## 1. Cuestiones preliminares

### 1.1. Marco regulador

El marco regulador en materia de aplazamientos y fraccionamientos de las deudas tributarias<sup>1</sup> se recoge en los artículos 65 y 82, este último relativo a las garantías, ambos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en los artículos 44 a 54 del Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio<sup>2</sup>.

Hay que tener en cuenta, asimismo, para el análisis de las causas de archivo, inadmisión y denegación, el contenido de la última Instrucción dictada en la materia, en concreto, la 1/2017, de 18 de enero, de la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago<sup>3</sup>. En ella se actualizan los criterios existentes en lo que se refiere a plazos, garantías y otros aspectos del procedimiento con el objeto de coordinar y aclarar las pautas de actuación y las condiciones de resolución de los aplazamientos. También incluye especialidades en materia de deudores en situación preconcursal, así como las presentadas por los obligados tributarios declarados en concurso.

Como se ha evidenciado (Sánchez Pino, 2016, p. 3) en los últimos años se vienen utilizando de forma recurrente las instrucciones que no se limitan a coordinar la posición de la Administración en materia de aplazamientos, sino que incorporan relevantes modificaciones en sus criterios de actuación. Por ejemplo, las especialidades en la gestión del aplazamiento o fraccionamiento del pago de retenciones e ingresos a cuenta, dificultando su concesión

---

<sup>1</sup> Respecto de las deudas no tributarias, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria dedica su artículo 13 a la posibilidad de aplazar o fraccionar las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública estatal.

<sup>2</sup> Existen diversas obras monográficas que han estudiado con exhaustividad esta materia. Véanse, en especial, Lozano Serrano (1997) y Moreno Fernández (1986).

<sup>3</sup> También resulta aplicable la Instrucción 4/2015, de 31 de julio, de la Dirección del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre las garantías necesarias para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, y para obtener la suspensión de los actos administrativos objeto de recurso y reclamación. La Instrucción decimotercera de la Instrucción 1/2017, de 18 de enero, ha conferido una nueva redacción a la Instrucción Segunda de dicha Instrucción 4/2015.

al presumirse un ánimo fraudulento<sup>4</sup>, o a la inversa, para algunos deudores en situación de concurso de acreedores, en la Instrucción 3/2014 se facilitaba la misma<sup>5</sup>.

De ahí la conveniencia de analizar el contenido de la última instrucción dictada a propósito de la reforma normativa habida en la materia de la mano del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, que consolida la tendencia restrictiva de los aplazamientos o fraccionamientos de pago respecto de otras operadas con anterioridad. Todas ellas encaminadas, como señala la citada Instrucción 1/2017, «a incrementar los ingresos tributarios en tiempo y forma, a conseguir que las deudas tributarias se paguen en sus plazos y a evitar que se utilicen estas figuras tributarias como modo de financiación».

La instrucción, al igual que en otras anteriores, diferencia entre la tramitación ordinaria de las solicitudes y las referidas a deudas con dispensa de garantías, gestionadas a través de una herramienta informática que permite su resolución mediante actuaciones administrativas automatizadas, denominada RAM<sup>6</sup>.

## 1.2. Procedimiento en la resolución masiva de solicitudes de aplazamiento: RAM

Como es sabido, en la actualidad el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento es de 30.000 euros. Cuando la deuda tributaria no alcance esa cifra el procedimiento de gestión de los aplazamientos se tramita de forma automatizada<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> Vid. la Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores.

<sup>5</sup> Instrucción 3/2014, de 19 de noviembre, de la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la suscripción de acuerdos singulares con obligados declarados en concurso de acreedores.

<sup>6</sup> Acrónimo de resolución automatizada masiva. La cobertura normativa se halla en la Resolución de 24 de noviembre de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban nuevas aplicaciones informáticas para la actuación administrativa automatizada, según la cual «El sistema de información de la Agencia Tributaria podrá generar mediante actuaciones administrativas automatizadas los acuerdos por los que se concedan, denieguen o inadmitan las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas por los obligados al pago».

<sup>7</sup> Para la determinación del límite se acumulan, en el momento de la solicitud, además de las deudas a las que se refiere la propia solicitud, cualesquiera otras del mismo deudor para las que se ha solicitado y no resuelto todavía el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas. No computan, sin embargo, las que están debidamente garantizadas.

En aras de la eficiencia del procedimiento, se presume que concurre en el solicitante tanto la dificultad transitoria de tesorería como la ausencia de ingreso de los tributos repercutidos. Por ello, el obligado tributario queda dispensado de la necesidad de aportar documentación; tampoco se realizan requerimientos por la Administración tributaria para comprobar tales extremos. Se presumen acreditadas con la formulación de la solicitud de aplazamiento.

Si se presenta una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento por un importe superior a 30.000 euros y, como consecuencia de los ingresos parciales realizados antes de su resolución, la deuda pendiente resulta igual o inferior al límite exento de la obligación de aportar garantías, esta se sigue gestionando como una solicitud no calificada como RAM. Simplemente se liquidan los intereses de demora respecto de esos ingresos parciales efectuados, continuando la tramitación de la solicitud de forma no automatizada para el resto de la deuda.

Es decir, la solicitud no se modifica por lo que se tramita de modo ordinario, no automatizado, si bien con dispensa de garantías al alcanzar, en virtud de los pagos parciales, su umbral exento. Esta interpretación tiene notables repercusiones en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), ya que se presume, como se ha anticipado, la ausencia de ingreso de los tributos repercutidos cuando la solicitud se califica de RAM, cuestión esta que se abordará con posterioridad.

### 1.3. Procedimiento general de resolución no automatizada

Se sustancian a través de lo que se puede denominar «la tramitación ordinaria» las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento por cuantías superiores a 30.000 euros.

Tales solicitudes con los datos especificados en el artículo 46.2 del RGR pueden presentarse, según los distintos supuestos, por medios informáticos, electrónicos o telemáticos o en formato papel. En este último caso, son, asimismo, válidas las solicitudes no ajustadas a los modelos normalizados establecidos por la Agencia Tributaria, siempre que reúnan los requisitos que exige la normativa recaudatoria o los defectos sean susceptibles de subsanación mediante requerimiento emitido al efecto.

No obstante, en el caso de que el solicitante sea un sujeto obligado a relacionarse a través de medios electrónicos con la Administración, en los términos establecidos en el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la Instrucción precisa que, tanto la solicitud como la documentación que se adjunte, deberá realizarse por medios telemáticos.

En este contexto, ¿qué sucede, entonces, si un sujeto que está obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración presenta una solicitud de aplazamiento de forma presencial? ¿Debe inadmitirse tal solicitud?

La norma administrativa que compele a una interactuación electrónica a los colectivos afectados lleva a sus últimas consecuencias este deber al disponer en el artículo 16.8 de la Ley 39/2015 que «no se tendrán por presentados en el registro aquellos documentos e información cuyo régimen especial establezca otra forma de presentación». No obstante, se prevé un trámite de subsanación al señalar el artículo 68.4 de la citada norma que, si alguno de estos sujetos obligados a la relación electrónica presentase una solicitud presencialmente, se les requerirá para que la subsanen a través de su presentación electrónica. A estos efectos, se considerará como fecha de presentación de la solicitud aquella en la que haya sido realizada la subsanación.

Una interpretación restrictiva de este precepto conduce a que, en muchas ocasiones, las solicitudes de aplazamiento, pese a ser presentadas en periodo voluntario de forma presencial, una vez atendido el requerimiento de subsanación, se consideren formuladas durante el periodo ejecutivo. Imaginemos la solicitud presencial para aplazar el pago del impuesto sobre sociedades en fecha próxima al término del plazo para presentar la auto-liquidación. Según este criterio se entendería como fecha de la solicitud aquella en la que se ha realizado la «subsanación electrónica», con todo lo que esto conlleva en el procedimiento de recaudación ejecutivo.

Estimamos que la interpretación más acorde con el principio *pro actione* del artículo 68.4 de la Ley 39/2015 pasaría por entender que, cuando su inciso final refiere como fecha de presentación electrónica de la solicitud a aquella en la que haya sido realizada la subsanación electrónica, en realidad, como señala Gómez Fernández (2018), se está refiriendo a los efectos del inicio del cómputo de los plazos que han de cumplir las Administraciones públicas, incluido el plazo máximo para dictar resolución y notificarla, pero no en el sentido de que no valga como fecha de presentación a los efectos de conservación de derechos la de la presentación defectuosa «en papel»<sup>8</sup>. En este sentido, Falcón y Tella (2016, p. 16) aboga por una exégesis plenamente conforme con el tenor literal del precepto, interpretado en su contexto, y que no conlleva su inconstitucionalidad. En concreto, cuando la norma advierte que, si la presentación se hace presencialmente, «las Administraciones públicas requerirán al interesado para que la subsane a través de su presentación electrónica», «hay que entender que la presentación por vía telemática hecha dentro del plazo de diez días conferido al efecto tiene como consecuencia la "subsanación", que es para lo que se requiere. Y ello aunque haya transcurrido ya el plazo máximo para recurrir, o para presentar el escrito de que se trate, que puede ser también la opción por un determinado régimen especial, o la renuncia al mismo».

<sup>8</sup> En esta línea, Gamero Casado (2016) señala que «la ambigüedad de su contenido obliga a los operadores jurídicos a promover la interpretación más favorable al ciudadano, reconociéndole su derecho a subsanar, y a que la nueva presentación se entienda realizada en plazo».

Desde la perspectiva de nuestras normas tributarias<sup>9</sup>, de entrada, el artículo 199 de la LGT tipifica una infracción tributaria grave por presentar autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en los que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. Sanciona, por tanto, el hecho de utilizar un medio de presentación distinto al que la norma obliga, por lo que no cabe duda de la admisión de la solicitud presencial de aplazamiento, con la advertencia de la posible comisión de la referida infracción<sup>10</sup>. En otro caso no tendría sentido su tipificación.

Asimismo, nuestro RGR prevé en el artículo 46.6 que, en caso de que se produzcan deficiencias en la solicitud, se requiera al obligado tributario para que las subsane en el plazo de 10 días. Además, si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presenta en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finaliza con posterioridad al de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se inicia el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia. Esto supone que si el requerimiento es atendido se considera, como es natural, solicitado el aplazamiento con anterioridad al vencimiento de la deuda en periodo voluntario. Es decir, la subsanación tiene carácter retroactivo de modo que una vez subsanada, en este caso la irregularidad en su presentación inicialmente no electrónica, se considera como fecha de presentación la de la solicitud y no la de la subsanación.

## 2. Archivo de la solicitud de aplazamiento

### 2.1. Archivo de la solicitud por desistimiento

La solicitud de aplazamiento finaliza con su archivo cuando se produzca durante la tramitación el desistimiento expreso del obligado tributario. Si va acompañado del ingreso

---

<sup>9</sup> Recuérdese que la normativa administrativa es de aplicación supletoria respecto de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa, cuando no exijan alguno de los trámites previstos en la Ley 39/2015 o regulen trámites adicionales o distintos (*cf.* disp. adic. 1.ª de la Ley 39/2015). Como señala la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 26 de abril de 2018 (RG 6063/2017 –NFJ070235–) el procedimiento de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias se registrará por su normativa específica contenida en los artículos 65 y 82 de la LGT y en los artículos 44 y siguientes del RGR, y, solo supletoriamente, esto es, en defecto de norma tributaria aplicable, por las disposiciones de la Ley 39/2015.

<sup>10</sup> A mayor abundamiento con efectos desde 1 de enero de 2018, se añadió un nuevo apartado 7 al artículo 15 del Real Decreto 2063/2004, por el que se elimina la responsabilidad por infracción formal de la falta de presentación de la declaración por medios electrónicos o telemáticos cuando la declaración se hubiera presentado por otros medios y se presente la declaración por medios electrónicos o telemáticos antes de cualquier requerimiento previo efectuado por la Administración tributaria (según art. 27.1 LGT) o inicio de procedimiento sancionador.

total de la deuda y la solicitud se presentó en periodo voluntario, se liquidan los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la fecha de vencimiento en periodo voluntario hasta el momento de su ingreso. En el caso de que la solicitud se hubiera presentado en periodo ejecutivo, se exige el recargo que estuviera devengado en el momento de efectuarse el ingreso, así como, en su caso, los intereses de demora producidos hasta la fecha.

Si hay desistimiento expreso con ingresos parciales o bien el interesado desiste de forma expresa sin efectuar el ingreso del importe adeudado, las consecuencias difieren en función de que la solicitud hubiera surtido efectos en periodo voluntario o ejecutivo. En el primer caso se entiende iniciado el periodo ejecutivo el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario. Si se presentó en periodo ejecutivo se continúa con el procedimiento de apremio, reanudándose las actuaciones de enajenación de bienes que, en su caso, se hubiesen suspendido con la solicitud.

La instrucción aclara que existe desistimiento tácito solamente cuando se produzca el ingreso total del importe adeudado incluido en la solicitud. Los ingresos parciales realizados durante la tramitación de la solicitud, o durante el plazo de formalización de las garantías, si no van acompañados del desistimiento expreso del interesado, no dan lugar al archivo de la solicitud por esta causa.

Por lo demás, si el obligado tributario no acredita, en el término del requerimiento, el pago de las cuotas del impuesto repercutido cobradas, pero ingresa el total del importe del IVA derivado de la autoliquidación, hay que entender que lo que se produce es un desistimiento por ingreso.

## 2.2. Archivo de la solicitud por inatención

También se archiva la solicitud por inatención del requerimiento de subsanación de los defectos advertidos. En concreto, transcurrido el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de su notificación se tiene por no presentada la solicitud y se archiva sin más trámite, comunicándose dicha circunstancia al interesado, a los solos efectos de su conocimiento. Se presume, en tal caso, un abandono o desistimiento presunto de su solicitud, que conlleva la imposibilidad de continuar el procedimiento. El archivo no se notifica al interesado, basta la comunicación de archivo, por lo que si la solicitud se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y siendo lo más probable que este haya finalizado una vez transcurrido el plazo para atender el requerimiento de subsanación, la notificación que recibirá el solicitante es la de la providencia de apremio<sup>11</sup>. En este punto se aprecia la diferencia

<sup>11</sup> Como veremos en este estudio, hay que diferenciar entre la denegación de aplazamiento correctamente tramitado, que reabre el plazo voluntario de ingreso, y el archivo del expediente, que deja sin efecto la solicitud y que no precisa notificación.

existente entre la normativa tributaria y la aplicable al procedimiento administrativo común, en la actualidad la Ley 39/2015, en el que el decaimiento no es automático puesto que la Administración se encuentra obligada a dictar resolución expresa<sup>12</sup>, y a notificarla al interesado.

La subsanación de defectos o la falta de la documentación preceptiva que acompaña a la solicitud suscita varias cuestiones más. Ha de tratarse de un incumplimiento absoluto de la obligación de atención del requerimiento. En el caso de que sí exista contestación en plazo del requerimiento por el interesado pero este no permita entender subsanados los defectos observados, se denegará la solicitud<sup>13</sup>, cuestión esta que se examinará posteriormente.

Por otra parte, no cabe efectuar otros requerimientos de subsanación de insuficiencia documental o de aportación de datos cuando tras el primer requerimiento atendido en plazo no se consideren suficientes los documentos aportados o subsanados los datos<sup>14</sup>.

Para el supuesto de que se aporte la documentación requerida fuera del plazo de los 10 días preceptivo, pero antes de la comunicación de archivo de la solicitud de aplazamiento, el artículo 73.3 de la Ley 39/2015 dota de efectos legales a la actuación del interesado, siempre que se produzca antes o dentro del día en el que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo. En este punto, existe un consolidado criterio del TEAC según el cual la normativa tributaria que prevé que, si en el plazo de 10 días no se contesta al requerimiento, la solicitud se archive sin más trámite, es la única de aplicación, sin que resulte necesario acudir a lo prescrito, con carácter supletorio, por las normas que regulan el procedimiento administrativo común, puesto que existe normativa tributaria específicamente prevista, en concreto, el artículo 46 del RGR<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> Si bien, en los casos de desistimiento de la solicitud, la resolución se limita a la declaración de la circunstancia que concurra en cada caso, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables. Es decir, no hay obligación de resolver el fondo del asunto.

<sup>13</sup> Sobre esta cuestión ha señalado el TEAC, en Resolución de 13 de septiembre de 2001 (RG 4455/2000 –NFJ012871–), resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que «solamente procede aplicar la presunción de desistimiento establecida en el artículo 46.6 del RGR cuando los solicitantes incumplan absolutamente el requerimiento de subsanación de datos o aportación de documentos. El cumplimiento, siquiera sea parcial, de dicho requerimiento determinará la necesidad de desestimación expresa de lo solicitado cuando proceda».

<sup>14</sup> En este sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015 (RG 5208/2014 –NFJ059972–), dictada en unificación de criterio, según la cual es exigible que la Administración tributaria formule un solo requerimiento de subsanación de defectos o aportación de datos, «de forma tal que si una vez formulado un requerimiento y habiendo sido atendido por el obligado requerido, si todavía se juzga insuficiente la documentación aportada o no subsanados aún los defectos ya advertidos, la Administración dictará resolución desestimatoria del aplazamiento o fraccionamiento solicitado».

<sup>15</sup> *Vid.*, entre otras, las Resoluciones de 29 de septiembre de 2016 (RG 2221/2016 –NFJ063971–) y 26 de abril de 2018 (RG 6063/2017 –NFJ070235–), resolviendo ambas un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En todo caso, lo que sí puede hacer el interesado es solicitar la ampliación de dicho plazo<sup>16</sup>, si se estima que el otorgado en el requerimiento de subsanación es insuficiente para presentar correctamente la documentación solicitada.

En último término, cuando el requerimiento no atendido esté relacionado con la garantía y, si como consecuencia de los ingresos parciales realizados en el plazo de subsanación, la deuda pendiente resultara igual o inferior a la cantidad fijada para la exención de garantías, se entenderá en esos casos subsanado el defecto, liquidándose los intereses de demora correspondientes a los ingresos parciales efectuados y continuando la tramitación de la solicitud de forma ordinaria por el resto de la deuda<sup>17</sup>.

Esto es, en la tramitación de una solicitud de aplazamiento presentada en relación con el IVA, por ejemplo, si por los ingresos parciales realizados en el plazo del requerimiento de subsanación de datos, la deuda pendiente queda limitada a una cuantía igual o inferior a 30.000 euros, se entiende subsanado el defecto. Ahora bien, las deficiencias en la solicitud tienen que estar relacionadas con la aportación de garantías. En tal caso, como la solicitud presentada no estaba calificada inicialmente como RAM por el importe de la deuda debida, la aplicación de los ingresos por debajo del umbral fijado para la exención de las garantías no comporta una recalificación de la solicitud como RAM, con todo lo que conllevaría. En el caso del IVA supondría el cambio de tramitación, la presunción de acreditación de la falta de cobro de las cuotas repercutidas y de la transitoriedad de las dificultades de tesorería. Por el contrario, pese al ingreso parcial, si no se atiende el requerimiento, por ejemplo, de la justificación del ingreso de la parte de la deuda que corresponda al importe de las cuotas de IVA repercutidas y cobradas, se inadmite la solicitud (si bien hay que entender que no se trataría de inatención absoluta que generase su archivo, ya que con el ingreso parcial quedó subsanado el defecto de las garantías). En tal caso lo oportuno sería desistir de la solicitud y volver a solicitar aplazamiento por deudas inferiores a 30.000 euros, si bien con las consecuencias que pueda implicar que en el *interin* haya transcurrido el plazo voluntario de ingreso y la deuda se encuentre en periodo ejecutivo.

En suma, si procede conceder el aplazamiento, en la resolución de concesión que se dicte simplemente no se exigirá garantía, y los plazos máximos de pago serán los establecidos en la Instrucción 1/2017 para la tramitación no RAM con dispensa de garantías, es decir, de 12 meses.

### 2.3. Archivo por tramitación de solicitud de suspensión

Cuando el obligado al pago presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y otra de suspensión en sede de un procedimiento de revisión, aunque sea con carácter sub-

<sup>16</sup> De conformidad con lo previsto en el artículo 91 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD 1065/2007, de 27 de julio).

<sup>17</sup> Apartado 4.3 de la instrucción cuarta de la Instrucción 1/2017.

sidiario una respecto de la otra, se archiva la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y se tramita la de suspensión. Esto es, en caso de concurrencia se da preferencia a la segunda solicitud provocando el archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento para evitar la dilación en la tramitación del procedimiento.

Si la solicitud de suspensión se presenta durante la tramitación del aplazamiento, y ambas peticiones se refieren a la misma deuda, el órgano competente para tramitar propondrá que se dicte resolución acordando, por desistimiento implícito, la finalización y el archivo del procedimiento de aplazamiento. En tal caso, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago se entiende no presentada, por lo que la suspensión se tramita en periodo voluntario o ejecutivo en función del momento de presentación de la solicitud.

Si la situación se produce a la inversa, se procede de igual manera, es decir, si la solicitud de aplazamiento se presenta durante la tramitación de otra de suspensión relativa a la misma deuda, se acuerda, por desistimiento tácito, la finalización y archivo de la solicitud de suspensión, siempre que su resolución corresponda a la Administración actuante. En caso contrario, tal circunstancia se pone en conocimiento del órgano encargado de resolver la solicitud de suspensión.

Asimismo, la Instrucción 1/2017 prevé el supuesto de que estando vigente un acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de pago, el obligado al pago presente una solicitud de suspensión, relativa a la misma deuda. En tal caso solo cuando se acuerde la suspensión podrá procederse a la cancelación del aplazamiento concedido, en la parte que reste de su cumplimiento, por pérdida de objeto, al ser dicho estado incompatible con el de la suspensión de la misma deuda.

### 3. Inadmisión de la solicitud de aplazamiento

Los motivos de inadmisión de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento del pago de las deudas tributarias se recogen en los artículos 65 de la LGT y 47 del RGR.

#### 3.1. Inadmisión por motivos formales: artículo 47 del RGR

El reglamento recoge tres causas que conllevan la inadmisión y que básicamente obedecen a motivos formales:

El primer supuesto afecta a las deudas autoliquidadas cuando no se haya presentado la autoliquidación que no obre en poder de la Administración, con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Además, se trata de un defecto no subsanable. Hay que interpretar en sus términos estrictos este motivo de inadmisión: debe tratarse de ausencia total de la autoliquidación, sin que se comprendan los casos en los que falte una parte, por ejemplo, circunstancia que, en mi opinión, sí podría ser objeto de subsanación.

En segundo término, se inadmite la solicitud de aplazamiento cuando la autoliquidación ha sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección suspendido por remisión a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal. La inadmisión afecta exclusivamente a las deudas que se vinculan a los conceptos y periodos asociados al delito fiscal.

En tercer lugar, la presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otra u otras anteriores que ya se han denegado conlleva su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de las previamente denegadas y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

Por tanto, la solicitud de aplazamiento de pago de las mismas deudas incluidas en una anteriormente denegada, se admitirá siempre que contengan una variación sustancial de las condiciones incluidas en la primera<sup>18</sup>. El problema radica, como es natural, en determinar cuál sería la «modificación sustancial» de la previamente denegada que obligaría a la Administración a abordar la tramitación de la segunda solicitud. Se trata de un concepto jurídico indeterminado que debe interpretarse teniendo en cuenta el motivo de denegación del primer aplazamiento. Como es sabido la concesión de aplazamientos requiere el cumplimiento concurrente de dos requisitos: las dificultades de tesorería de carácter transitorio y la suficiencia e idoneidad de las garantías ofrecidas, excepto dispensa<sup>19</sup>. Así las cosas, por ejemplo, habría modificación sustancial si se ofrece una garantía diferente<sup>20</sup>, o si el nuevo aplazamiento se requiere por un importe menor al inicialmente solicitado debido a un ingreso parcial que conlleva, bien que ya no sea necesaria la garantía, o bien que la garantía cubra ahora la totalidad de la deuda.

También podría apreciarse una modificación sustancial de la segunda solicitud con respecto de la primera, cuando se alegue y acredite que las dificultades económico-financieras de carácter estructural –si es esta la razón que motivó la denegación de la primera solicitud– han desaparecido. De la misma forma habría que entender que existe una modificación sustancial en la segunda solicitud en aquellos casos en los que tras denegarse el aplazamiento/

<sup>18</sup> La problemática que se ha venido suscitando sobre los efectos de una segunda petición de aplazamiento en periodo voluntario tras la denegación de una solicitud anterior se examinará posteriormente. Aquí nos referimos exclusivamente a la apreciación de la modificación sustancial de las circunstancias que permitan atender una nueva petición de aplazamiento sobre las mismas deudas incluidas en la solicitud anterior.

<sup>19</sup> Como señala el TEAC, en sus Resoluciones de 28 de febrero de 2018 (RG 7001/2016 –NFJ069663– y 7013/2017 –NFJ069664–), si se aprecia por la Administración que no concurren dificultades de tesorería de carácter transitorio que le impidan hacer frente al pago de la deuda, de forma tal que el requisito se considere incumplido no es necesario entrar a analizar ninguna otra circunstancia adicional, entre ellas las garantías ofrecidas o aportadas.

<sup>20</sup> O bien la misma garantía, pero sobre un bien que ha incrementado notablemente su valor de mercado (vid. AEAT Informa 127480).

fraccionamiento solicitado por insuficiencia jurídica o económica de las garantías ofrecidas –pero quedando acreditado que sí existían dificultades transitorias de tesorería– se cumpliera el requisito de la suficiencia de la garantía ofrecida<sup>21</sup>. Asimismo, si se ha denegado un aplazamiento solicitado en periodo voluntario, una solicitud sobre la misma deuda en periodo ejecutivo no puede considerarse como modificación sustancial por ese único motivo, salvo que vaya acompañada de otros cambios en la garantía o en la situación financiera de la empresa.

### 3.2. Inadmisión por la naturaleza de la deuda: artículo 65.2 de la LGT

La LGT, por su parte, regula unos supuestos asociados a la naturaleza de la deuda. Se trata de deudas que se consideran inaplazables y cuya inadmisión se estableció de forma expresa con la reforma del artículo 65.2 de la LGT, de la mano de la Ley 7/2012, que declaró la inadmisibilidad de las solicitudes de aplazamiento que incluyan deudas inaplazables. Con anterioridad, los acuerdos que se dictaban eran de denegación, no de inadmisión. No es baladí el cambio de conclusión del procedimiento; la denegación de una solicitud de aplazamiento abre un nuevo plazo de ingreso si la solicitud incluye deudas que se encuentren en periodo voluntario de pago<sup>22</sup>. En cambio, la inadmisión conlleva que se tenga por no presentada a todos los efectos. Esto es, la solicitud no habrá producido el efecto suspensivo respecto del inicio del periodo ejecutivo, por lo que la deuda estará en periodo ejecutivo de pago desde el día siguiente al de la finalización del periodo voluntario de pago, y ello con independencia de la que la inadmisión se notifique al interesado posteriormente. Si antes de dictarse el acuerdo de inadmisión y una vez transcurrido el plazo de pago voluntario de la deuda el obligado realiza ingresos, que pueden ser parciales o del importe total de la deuda, estos se entienden realizados en periodo ejecutivo, devengándose, por tanto, los recargos del periodo ejecutivo y sin que se exijan intereses suspensivos del aplazamiento de pago<sup>23</sup>.

De conformidad con el artículo 65.2 de la LGT, no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

- a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados<sup>24</sup>. Se trata de una modalidad de pago residual siendo el impuesto sobre transmisiones patri-

<sup>21</sup> Resolución del TEAC de 28 de febrero de 2018 (RG 7013/2017 –NFJ069664–).

<sup>22</sup> Y, en cuanto a las deudas que se encontrasen en periodo ejecutivo de cobro, la denegación implica la continuación del procedimiento de apremio, reanudándose las actuaciones de enajenación de bienes que, en su caso, se hubiesen suspendido como consecuencia de la solicitud.

<sup>23</sup> Vid. la Instrucción 4/2014, de 9 de diciembre, de la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

<sup>24</sup> El artículo 39 del RGR regula el pago mediante efectos timbrados.

moniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) el tributo donde alcanza un mayor protagonismo. Esta prohibición, como señala Sánchez Pino (2016, p. 9), obedece a las propias características de este medio de pago, pues se requiere la utilización del efecto timbrado para la validez del acto o contrato celebrado. Además, la pequeña cuantía que suelen representar estas deudas difícilmente permite justificar la existencia de dificultades transitorias de liquidez para hacer frente a su pago (Moreno Fernández, 1986, p. 100), a lo que hay que añadir que los adquirentes de los efectos no tienen derecho a que la entidad expendedora les devuelva su importe cualquiera que sea el motivo para solicitarlo. Por todo ello es natural que el tributo que recae sobre tales efectos sea inaplazable.

- b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor o el obligado al realizar ingresos a cuenta. Definitivamente la última reforma habida en materia de aplazamientos ha vetado la posibilidad de aplazar estas deudas, que, en cualquier caso, tenía carácter excepcional al quedar condicionada, además de a problemas de tesorería para su ingreso, a la acreditación de determinadas circunstancias que podían surgir si se denegaba la solicitud<sup>25</sup>. En todo caso, las sanciones impuestas por dejar de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos sí son aplazables, como cualquier otra sanción.
- c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa<sup>26</sup>, y ello para evitar la postergación artificiosa del crédito público como consecuencia de la simple solicitud de aplazamiento o fraccionamiento<sup>27</sup>.

La inadmisión, acotada a los créditos contra la masa, explica el que sea esencial deslindar cuándo un crédito tributario tiene la consideración de crédito contra la masa o cuándo de crédito concursal. Tal consideración depende del momento de su nacimiento, esto es, el momento del devengo del tributo que conlleva el nacimiento

---

<sup>25</sup> En concreto justificar que la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, y producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

<sup>26</sup> *Vid.* el artículo 84 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC), que especifica cuáles son los créditos contra la masa.

<sup>27</sup> Así reza la exposición de motivos de la Ley 7/2012 que modificó el artículo 65.2 eliminando la posibilidad de aplazar o fraccionar los créditos contra la masa. Amén de motivos recaudatorios, esta modificación da coherencia a lo dispuesto en el artículo 84 de la LC, donde se establece que los créditos tributarios contra la masa han de pagarse a su vencimiento, no pudiendo alterarse tal plazo. Pues bien, antes de esta reforma cuando se solicitaba un aplazamiento en periodo voluntario la consecuencia legal era (y es) impedir el inicio del periodo ejecutivo. Si finalmente la solicitud dictada era denegada, el inicio del plazo de ingreso del artículo 62.2 de la LGT alteraba la fecha de vencimiento del crédito, con consecuencias graves para la Hacienda Pública al anteponerse otros créditos con fecha de vencimiento posteriores a la de la deuda tributaria antes de ser aplazada (*cf.* Carbajo Vasco, 2018, pp. 216-217).

de la obligación tributaria, y ello aunque aún no resulten exigibles de acuerdo con los plazos de liquidación previstos por su normativa reguladora. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (STS), Sala de lo Civil, de 1 de septiembre de 2009 (rec. núm. 253/2007 –NCJ050455–) fijó como doctrina que se trata de créditos concursales siempre que el hecho imponible sea anterior a la declaración de concurso, con independencia de cuál sea el momento de conclusión del plazo de liquidación<sup>28</sup>.

Respecto de las deudas devengadas en el periodo que transcurre desde la fecha del auto de declaración del concurso hasta la de eficacia del convenio, que es cuando cesan los efectos del concurso, la regla a aplicar es la de la inadmisión. Y ello independientemente de que las solicitudes hayan sido presentadas antes o después de ese momento. Basa su criterio la Agencia tributaria en que son créditos contra la masa, no concursales, por lo que si se solicita su aplazamiento, se ha de aplicar el artículo 65.2 de la LGT. Resulta un tanto discutible la inadmisión de estas deudas, cuando el obligado se encuentre en situación concursal, pues, precisamente, como señala Sánchez Pino (2016, p. 13), el concurso de acreedores puede poner de manifiesto una dificultad transitoria de liquidez, que vendría a justificar la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento para facilitar, en la medida de lo posible, la continuidad de la actividad, y evitar su liquidación.

Por lo demás, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84.4 de la LC puede dictarse providencia de apremio a los solos efectos de devengar recargos e intereses, sin que ello implique posibilidad de ejecutar hasta que no se apruebe un convenio, se inicie la liquidación o transcurra un año desde la declaración de con-

---

<sup>28</sup> Se plantea en el recurso de casación la cuestión acerca de si los créditos por IVA contra el deudor liquidados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso, aunque la liquidación haya tenido lugar con posterioridad. Pues bien, la Sala fija como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales. «Los obstáculos que opone la AEAT (cifrados en la falta de previsión de la posibilidad de fragmentar la liquidación del IVA y en la importancia de la liquidación para determinar la cuantía y exigibilidad de la deuda tributaria en función del juego de las deducciones esencial en este impuesto) no son suficientes para alterar la conclusión obtenida. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado». El problema, por tanto, se plantea cuando en un periodo de liquidación en el que se ha producido la declaración de concurso, en el cálculo de la cuota positiva a ingresar hayan intervenido créditos tributarios devengados con anterioridad y posterioridad a la declaración del concurso. Pues bien, para evitar la aplicación de esta doctrina en relación con el IVA, la Ley 7/2012 modificó el artículo 99.cinco de la LIVA estableciendo la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, a los efectos de diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa. En la primera de esas declaraciones, el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.

curso sin que se hubiera producido ninguno de esos supuestos. En mi opinión, resulta un tanto injusta o inadecuada esta posibilidad de dictar la providencia de apremio para devengar recargos del periodo ejecutivo, ya que, aunque no tengan por el momento eficacia ejecutiva, supone un incremento de la deuda concursal sin posibilidad de satisfacer el pago, pospuesto a la fase de liquidación<sup>29</sup>.

Respecto de las deudas devengadas tras la fecha de eficacia del convenio, al ser créditos nacidos después del cese de efectos del concurso, son aplazables como cualquier otra deuda tributaria admisible y su concesión o denegación se ajustará a los requisitos legales<sup>30</sup>.

Si se abre la fase de liquidación por incumplimiento del convenio de acreedores, todas las deudas devengadas desde la fecha del auto de declaración del concurso pasan a tener la consideración de créditos contra la masa, y, por tanto, inaplazables, al desplegarse de nuevo todos los efectos del concurso. Dada la inaplazabilidad sobrevinida de las deudas, los aplazamientos concedidos tienen que cancelarse. Por este motivo, se señala en la Instrucción 1/2017 que deberá incluirse en el acuerdo de aplazamiento una condición resolutoria para que, en el supuesto de apertura de la fase de liquidación, se produzca su cancelación.

No obstante, la cancelación no conlleva abrir apremios para el cobro de deudas tributarias, de conformidad con la doctrina sentada por la STS, Sala de lo Civil, de 12 de diciembre de 2014 (rec. núm. 2500/2013 –NCJ059017–)<sup>31</sup>. Así, abierta la fase de liquidación, no cabe iniciar ejecuciones separadas por créditos contra la masa, ni siquiera administrativos. Una vez abierta la fase de liquidación, y con ella el efecto de la prohibición y paralización de ejecuciones del artículo 55 de la LC, no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa, pues contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal, cuyas únicas excepciones

---

<sup>29</sup> La cobertura legal a esta posibilidad de iniciar un procedimiento de apremio posconcurzal por deudas previas a la declaración de concurso, se halla, no solo en el artículo 84.4 de la LC, sino en el artículo 164.2 de la LGT. Respecto de las relaciones entre el derecho tributario y el derecho concursal, hay que tener en cuenta la disposición adicional octava de la LGT: «Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento». Esto supone reconocer implícitamente que, en caso de conflicto entre la LGT y la LC, prevalece lo establecido en la LC.

<sup>30</sup> Ceteramente señala la STS de 17 de febrero de 2016 (rec. núm. 858/2014 –NFJ062262–), la declaración en concurso del deudor no lleva automáticamente como consecuencia que su insolvencia sea estructural. Todo lo contrario, un concurso voluntario con convenio aprobado revela una situación transitoria llamada a ser superada. Por ello no cabe hacer el silogismo que se contiene en el acto administrativo impugnado, presumiendo *iuris et de iure* que un deudor declarado en concurso queda impedido de forma definitiva para hacer frente a sus obligaciones económicas.

<sup>31</sup> La sentencia se refiere a los embargos de la Seguridad Social sobre los créditos contra la masa de empresas concursadas, si bien los considerandos pueden extrapolarse a los apremios tributarios, de conformidad con el artículo 55 de la LC.

lógicas vienen determinadas por las ejecuciones de garantías reales, que, por otra parte, si no se iniciaron antes de la apertura de la fase de liquidación, ya no podrá hacerse al margen de la liquidación concursal. Los acreedores de créditos contra la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del artículo 154 de la LC, y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal ni acudir al apremio administrativo, en el caso de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS).

No obstante, el TS ha matizado esta doctrina en la Sentencia, Sala de lo Civil, de 6 de abril de 2017 (rec. núm. 2798/2014 –NCJ062318–), reconociendo como único escenario en el que podría admitirse una ejecución de créditos contra la masa el que se abre con la aprobación del convenio, en el que se levantan los efectos de la declaración de concurso (art. 133.2 LC). Así como el impago de los créditos concursales provocaría la rescisión del convenio y la apertura de la liquidación (art. 140 LC), el impago de los créditos contra la masa daría lugar a su reclamación de pago y, si fuera necesario, a la preceptiva ejecución. Propiamente, este impago no podría justificar la acción de incumplimiento del convenio y de apertura de la liquidación del artículo 140 de la LC, sino la acción de petición de apertura de la fase de liquidación al amparo del artículo 142.2.II de la LC, cuando constituya un hecho revelador de la insolvencia del artículo 2.4 de la LC. Con esta última afirmación se matiza este aspecto del razonamiento *obiter dictum* de la Sentencia 711/2014, de 12 de diciembre (rec. núm. 2500/2013 –NCJ059017–). En cualquier caso, el TS ratifica que una vez abierta la fase de liquidación por cualquiera de las causas legales no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa.

Por tanto, ante el fracaso del convenio por incumplimiento, la Administración tributaria simplemente puede solicitar la liquidación acreditando, como indicio del presupuesto de insolvencia, la desobediencia del acuerdo de aplazamiento de la deuda tributaria, al amparo del artículo 2.4 de la LC.

Respecto de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas con naturaleza de *crédito concursal*, hay que distinguir varios escenarios. Como se ha señalado *ad supra*, el devengo de los tributos producido con anterioridad a la declaración del concurso provoca su consideración como créditos concursales.

De entrada, los aplazamientos concedidos antes de la declaración de concurso siempre que el obligado tributario cumpla con el calendario de pagos acordado, así como con el resto de sus obligaciones tributarias, por ejemplo, la presentación de autoliquidaciones, el concurso no les debería afectar. Sin embargo, el efecto desplegado con esta declaración trae como consecuencia que el deudor no pueda atender las obligaciones que le son exigibles. En este sentido, Lamoca Arenillas (2014, p. 1) habla de «paralización, que no suspensión, de los vencimientos posteriores al indicado auto, no siendo posible su exigencia, ni preceptivo su abono voluntario por el deudor concursado sin la participación de la administración concursal», con los daños colaterales que puede provocar esta situación como es

la emisión de un certificado negativo de estar al corriente en el cumplimiento de obligaciones tributarias, si en el momento de solicitar el indicado certificado, la deuda aplazada/fraccionada y no atendida, merced a la paralización de exigencia que supone el auto declarativo de concurso, ha entrado en periodo ejecutivo de ingreso (Lamoca Arenillas, 2014, p. 2).

Curiosamente la normativa concursal impulsa los instrumentos de reestructuración de deudas, en el contexto de situación preconcursal, como son los acuerdos de refinanciación para deudores en situación de insolvencia en los que pueden insertarse las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias, y los acuerdos extrajudiciales de pago.

Así, al amparo del artículo 5 bis de la LC, desarrollado en este punto por la Instrucción 1/2017, basta la mera comunicación al juzgado del inicio de negociaciones, en aras a alcanzar un acuerdo de refinanciación, para que el deudor pueda solicitar aplazamientos o fraccionamientos de deudas que estuvieran pendientes de pago en dicha fecha. Tales solicitudes se tramitan de acuerdo con la normativa tributaria con algunas especialidades como es la de establecer un periodo de carencia de pago de, como máximo, tres meses, si el deudor lo solicita, por el tiempo que media entre la presentación de la comunicación de inicio de negociaciones y la formalización del acuerdo de refinanciación. Asimismo, la referencia temporal del acuerdo de aplazamiento se puede ajustar a los propios términos del acuerdo de financiación, sin que actúen los plazos máximos previstos con carácter general para las deudas, si bien con el límite de cinco años.

También cabe que el deudor presente una solicitud de reconsideración de un aplazamiento anterior, una vez realizada la comunicación de inicio de negociaciones o una vez homologado el acuerdo de refinanciación, en cuyo caso los términos del acuerdo pueden ajustarse a las condiciones anteriores. Igualmente se extienden las especialidades anteriores a las solicitudes de aplazamiento presentadas con anterioridad que estén pendientes de resolver. Eso sí, si se declara el concurso antes de que se dicte resolución, se acuerda el archivo de la solicitud por pérdida sobrevinida del objeto.

En segundo lugar, y en el mismo contexto de situación preconcursal, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, puso a disposición de los empresarios un mecanismo alternativo al concurso de acreedores para el caso de insolvencia, mediante la incorporación a la LC de un nuevo título X, titulado «El acuerdo extrajudicial de pagos». Sin embargo, se excluyeron de forma expresa los créditos públicos, tanto los tributarios como los de la Seguridad Social, a diferencia de los acuerdos de refinanciación que acaban de examinarse desde la perspectiva del régimen de aplazamientos. Para estos créditos tributarios se ha previsto en su lugar, precisamente, un mecanismo de aplazamientos o fraccionamientos que quedan recogidos en la disposición adicional 7.<sup>a</sup> de la LC bajo la rúbrica «Tratamiento de créditos de derecho público en caso de acuerdo extrajudicial de pagos».

En concreto, el deudor tributario sujeto al acuerdo extrajudicial de pagos de los artículos 231 y 232 de la LC del título X debe solicitar su aplazamiento salvo que opte por el ingreso de la deuda tributaria. Como señala Carbajo Vasco (2018, p. 62), anótese el carácter imperativo de la redacción: «deberá». La redacción es absurda, señala certeramente «pues si el obligado tributario empresarial no solicita el aplazamiento y fraccionamiento específico que pretende regular la disposición adicional 7.<sup>a</sup> de la LC, entonces, lógicamente, no se producirá el mismo; por lo tanto, no tiene sentido el uso del verbo en imperativo». En efecto, la dicción legal da pie a interpretar que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento resulta obligatoria para el deudor una vez que se ha admitido a trámite la solicitud de acuerdo extrajudicial de pagos, siempre lógicamente que no tenga previsto efectuar el pago del crédito público en el plazo legalmente aplicable. Convenimos con Carbajo Vasco (2018, p. 62) que en el fondo lo que viene a señalar la norma es que en el acuerdo extrajudicial de pagos, de producirse una petición de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias, esta se hará conforme a las especialidades de la LC<sup>32</sup>.

Este peculiar régimen de aplazamientos plantea diversas dudas. Por ejemplo, dada la situación de insolvencia del deudor se entiende que se le debe dispensar de la obligación de aportar garantías en el marco de lo dispuesto en el artículo 82.2 b) de la LGT<sup>33</sup>.

Respecto de las solicitudes anteriores a la declaración de concurso que se hallen pendientes de resolución, procede su archivo por pérdida sobrevenida de objeto, con base en el artículo 103.2 de la LGT<sup>34</sup> y su comunicación al interesado. En

---

<sup>32</sup> El régimen previsto es el siguiente: el acuerdo de resolución del aplazamiento o fraccionamiento solo puede dictarse cuando el acuerdo extrajudicial de pagos haya sido formalizado. No obstante, es posible resolver antes de la concurrencia de tal circunstancia si transcurren tres meses desde la presentación de la solicitud sin que se haya publicado en el BOE la existencia de tal acuerdo o se declarara el concurso. El acuerdo de concesión, salvo que razones de cuantía discrecionalmente apreciadas por la Administración determinen lo contrario, tiene como referencia temporal máxima la contemplada en el acuerdo extrajudicial de pagos, si bien la periodicidad de los plazos puede ser diferente. Los aplazamientos y fraccionamientos de pago en su día concedidos y vigentes a la fecha de presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento continuarán surtiendo plenos efectos, sin perjuicio de las peticiones de modificación en sus condiciones que puedan presentarse, en cuyo caso las deudas a las que estas se refiriesen se incorporarán a la citada solicitud. En todo caso se agregarán las deudas que a la fecha de presentación de la misma estuvieran incluidas en solicitudes pendientes de resolución.

<sup>33</sup> Artículo 82.2 de la LGT: Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes: b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

<sup>34</sup> No existe obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que solo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

teoría, las consecuencias del archivo implican que, si la solicitud surtió efectos en periodo voluntario, se entiende iniciado el periodo ejecutivo el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario, procediéndose a iniciar el procedimiento de apremio mediante la notificación de la providencia. Si la solicitud se presentó en periodo ejecutivo, se continúa con el procedimiento de apremio, reanudándose las actuaciones de enajenación de bienes que, en su caso, se hubiesen suspendido. Esto es, la solicitud se tiene por no presentada por lo que, *a priori*, continúa el procedimiento para obtener el cobro debido. No obstante, hay que matizar estos efectos por la situación concursal del obligado tributario. En el caso de deudas de la masa, como se ha dicho, la entidad concursada está legalmente impedida a su pago hasta la firmeza de la sentencia que aprueba el convenio, por lo que el plazo de pago en periodo voluntario de estas deudas tributarias queda suspendido o paralizado, debiendo concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso<sup>35</sup>. En mi opinión, este mismo criterio debe emplearse en el caso de los créditos concursales, teniendo en cuenta que el artículo 55 de la LC establece una prohibición de ejecución que opera tanto sobre los créditos concursales como sobre los créditos sobre la masa que cesa con la aprobación del convenio, con la única salvedad de que las condiciones para dictarse la providencia de apremio se dieren con anterioridad a la fecha de declaración del concurso<sup>36</sup>. Es decir, que si el auto declarativo del concurso se dicta antes de la finalización del periodo voluntario de ingreso de la deuda, no se podrá dictar la providencia de apremio, y si el auto declarativo del concurso se dicta después de tal fecha, se podrá cursar la providencia de apremio pero no continuar con el procedimiento recaudatorio<sup>37</sup>.

En cuanto a las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del crédito concursal presentadas con posterioridad al auto declarativo de concurso, pero respecto de créditos devengados con anterioridad a la resolución judicial, la Instrucción 1/2017, al igual que la precedente, aboga por la inadmisión de la solicitud, en la medida en que el pago de los créditos tributarios ha quedado sujeto al proceso

---

<sup>35</sup> Vid. la Resolución del TEAC de 24 de marzo de 2015 (RG 883/2014 –NFJ058016–) que anula una providencia de apremio por la falta de pago de una deuda tributaria, para la que se había solicitado aplazamiento con anterioridad a la declaración de concurso de acreedores, y cuya denegación se notificó una vez declarado el concurso. Reconoce el tribunal que el plazo de pago en periodo voluntario de una deuda no puede vencer estando el deudor en situación de concurso, pues está legalmente impedida a su pago hasta la firmeza de la sentencia que aprueba el convenio.

<sup>36</sup> O se trate de créditos contra la masa. Así se desprende haciendo una interpretación integradora de los artículos 55 de la LC con lo dispuesto en el artículo 164.2 de la LGT.

<sup>37</sup> Vid. la Resolución del TEAC de 30 de noviembre de 2017 (RG 4587/2014 –NFJ068790–). En este sentido señala Sánchez Pino (2016, p. 17) que los créditos tributarios, en cuanto que concursales, no son exigibles hasta que no se alcance la solución del mismo, bien sea la de convenio, bien sea la liquidación, por lo que no procede la tramitación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

judicial por la declaración del concurso de acreedores. Por ello una petición de aplazamiento carece manifiestamente de fundamento.

Finalmente, respecto de las solicitudes de aplazamiento de créditos concursales con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio, hay que distinguir en función de que tengan o no el carácter de privilegiados. Por lo que atañe a los créditos tributarios, de conformidad con los artículos 90 y 91 de la LC, tienen privilegio general los créditos derivados de retenciones tributarias por el 100 % de su importe, así como el resto de créditos si bien el privilegio podrá ejercerse en estos casos solamente hasta el 50 % de su importe. Asimismo, tienen privilegio especial los créditos asegurados con garantía real en los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento.

Por lo demás, los créditos privilegiados, entre los que se encuentran, como hemos visto, los tributarios, no quedan sujetos al convenio general que el deudor puede acordar con sus acreedores. Solo quedarán vinculados al contenido del convenio si hubieren votado a favor de la propuesta. Por esta razón el cese de los efectos del concurso conlleva la exigibilidad inmediata del pago de los créditos privilegiados no sometidos al mismo, respecto de los cuales, en esta nueva situación procesal, establece la Instrucción 1/2017, que se denegará su aplazamiento. Como alternativa a su exigencia inmediata, es el acuerdo singular previsto en el artículo 164 de la LGT el marco general en el que se establezcan las condiciones para la satisfacción de los créditos privilegiados.

El artículo 164.4 de la LGT y, en términos muy similares, el artículo 10.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, vienen a establecer que, no obstante, el carácter privilegiado del crédito tributario, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de los procesos concursales los convenios o acuerdos previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial<sup>38</sup>.

---

<sup>38</sup> Para homologar y coordinar las actuaciones de los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria, mediante el establecimiento de las condiciones generales para la suscripción de acuerdos singulares con obligados declarados en concurso de acreedores, se dictó la Instrucción 3/2014, de 19 de noviembre, de la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En síntesis, dado que su análisis excede el ámbito del presente trabajo, el acuerdo singular se suscribirá únicamente por el crédito privilegiado requiriéndose, en todo caso, la obligación de haber satisfecho todos los créditos calificados como créditos contra la masa, así como, si los hubiera, los créditos originados con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio general suscrito. Con carácter general no se incorporarán en el acuerdo quitas sobre el crédito privilegiado, y, en ningún caso, podrán realizarse quitas respecto de las deudas que tengan su origen en retenciones, en ingresos a cuenta o en deudas aduaneras. Sin embargo, el acuerdo singular podrá contener esperas, así como cuantas condiciones y garantías se estimen necesarias para la mejor recuperación del crédito público, lo que implica la posibilidad de aplazamientos. El incumplimiento de cualquiera de los pagos y cláusulas del acuerdo provoca su resolución

Asimismo, en el caso de deudores en concurso con convenio general aprobado y con los que en el pasado no se hubiera suscrito un acuerdo singular, sino aplazamientos o fraccionamientos de pago del crédito que en su día tuvo la calificación de crédito concursal privilegiado, se podrá suscribir un acuerdo singular aunque haya transcurrido el límite temporal para la suscripción del mismo<sup>39</sup>. Dicho acuerdo está supeditado al cumplimiento de las siguientes premisas: El deudor no debe tener pendiente de pago créditos contra la masa y deberá estar al corriente de pago de cualesquiera otras obligaciones devengadas con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio; se exigirá un desembolso inicial de un 20 % del total del crédito privilegiado como condición previa para posibilitar la suscripción de dicho acuerdo singular; en el caso de existir embargos ya practicados, no se producirá devolución de cantidad alguna por los ingresos efectuados<sup>40</sup>. Finalmente, para la determinación de los plazos de espera se tomará en consideración el tiempo transcurrido desde la firmeza del convenio general, plazo que será detráido de la espera que en su día se hubiera concedido.

- d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta ley.

El artículo 261 de la LGT regula dos tipos de procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación. La aplicación de uno u otro depende de si la ejecución de la decisión influye o no en la cuantificación de la deuda tributaria. También se pueden ejecutar las decisiones de recuperación a través del procedimiento de inspección cuando al obligado tributario se le investiguen, además, otros elementos de la obligación diferentes de aquellos que constituyen el objeto de la decisión de recuperación. En cualquier caso, no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas resultantes.

- e) Las derivadas de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

La razón de ser de esta causa de inadmisión, incorporada por el Real Decreto-Ley 3/2016, hay que situarla en la voluntad administrativa de no dilatar más el cobro de la deuda, ya de por sí demorado, en muchos casos durante varios años, por

---

venciendo todos los plazos concedidos y sin efecto las quitas que, en su caso, se hubieren otorgado, y continuándose el procedimiento administrativo de apremio para el cobro de los derechos de crédito.

<sup>39</sup> Dicho límite lo constituye la fecha de eficacia del convenio de acreedores establecida en el artículo 133.1 de la LC, eficacia que se produce desde la fecha de la sentencia que apruebe el convenio, salvo que el juez acuerde retrasar esa eficacia a la fecha en que la sentencia alcance firmeza.

<sup>40</sup> Sin perjuicio de que los embargos no ejecutados puedan ser sustituidos por otro tipo de garantías en el marco de las negociaciones que se celebren.

la tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas y recursos judiciales.

Resulta altamente criticable que el carácter de inaplazables se extienda a los supuestos en los que haya habido una estimación parcial. En estos casos se trata de peor condición al obligado tributario objeto de una regularización tributaria, cuyo importe reclamado acaba siendo rebajado por vía administrativa o judicial que aquel que no recurre al haber sido correctamente liquidado en un procedimiento de comprobación o investigación tributaria<sup>41</sup>.

La inadmisión por inaplazabilidad no debería, *a priori*, afectar a las sanciones, dado que no son deuda tributaria, y ello, aunque se suspendan de forma automática con la interposición de la reclamación o recurso. Esta interpretación parte del tenor literal del artículo 65 de la LGT. Sin embargo, una exégesis finalista e integradora de la norma propicia un reconsideración de la postura inicial, ya que las sanciones, aun cuando no forman parte de la deuda tributaria, son también susceptibles de ser aplazadas, en virtud del artículo 190.2 de la LGT que establece que a las sanciones les es de aplicación lo dispuesto en el capítulo IV del título II de la ley, referido a la deuda tributaria, en el que se inserta la regulación del aplazamiento y fraccionamiento del pago, con todas sus consecuencias.

En suma, resulta incompatible la suspensión del acto impugnado, mientras se sustancia el recurso o reclamación interpuesto, con el posterior régimen de aplazamientos, aun en el caso censurable de estimación parcial de la pretensión.

- f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos (IVA e impuestos especiales básicamente) salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

Se parte de una presunción de inadmisibilidad que se desvirtúa si se justifica adecuadamente que no se han cobrado las cuotas repercutidas. No obstante, hay que hacer una importante salvedad cuando el procedimiento de gestión de los aplazamientos se tramita de forma automatizada<sup>42</sup>. En este caso, se presume acreditada tal circunstancia con la formulación de la solicitud, atribuyéndole al obligado tributario una suerte de «buena fe». De esta manera, en aras de la eficiencia del procedimiento, la Administración tributaria soslaya la normativa tributaria, no exigiendo documentación ni realizando requerimientos para que se acredite la falta de ingreso de los impuestos repercutidos (ni tampoco la transitoriedad de las dificultades de tesorería). El evidente beneficio que conlleva la adopción de este cri-

<sup>41</sup> Imaginémosnos el supuesto de que se solicite la suspensión sin garantía porque el acto recurrido incurra en un error aritmético, material o de hecho.

<sup>42</sup> Recuérdese que para ello la deuda tributaria no debe alcanzar el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, cifrado actualmente en 30.000 euros.

terio por la Agencia Tributaria no debe solapar que estamos ante una medida de dudosa legalidad.

Como es obvio, para deudas superiores a 30.000 euros, las dificultades en la concesión de aplazamientos se producen por la necesidad de acreditar fehacientemente la ausencia de cobro de las cuotas repercutidas<sup>43</sup>. Asimismo, ha de acreditarse la falta de cobro de las cuotas repercutidas incluidas en la solicitud que se presenta, no que haya ausencia de pago de otras anteriores. La carga de la prueba corresponde al obligado tributario<sup>44</sup>, siendo la Administración tributaria gestora la que valore dicha circunstancia.

Pues bien, en cuanto a la documentación que demostraría tal circunstancia, la Instrucción 1/2017 incluye los siguientes elementos:

1. Relación de facturas emitidas que no han sido cobradas con identificación de clientes, cuantías y fecha de vencimiento.
2. Justificación documental que acredite que las mismas no han sido debidamente satisfechas.
3. Relación de facturas recibidas, con identificación de proveedores y cuantías, acreditándose si las mismas han sido satisfechas y, en su caso, justificación de los medios de prueba utilizados.
4. Copia de cuantos requerimientos o actuaciones se hayan realizado frente al acreedor reclamando el pago de las facturas impagadas.

Lógicamente hay que situarse en un estadio previo al mecanismo previsto por la normativa del IVA, para poder reducir la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. El aplazamiento de las cuotas a ingresar, por existir importes repercutidos no satisfechos dentro del plazo correspondiente al periodo que deba autoliquidarse, evitaría tener que esperar que transcurra el plazo de un año o de seis meses desde el devengo del impuesto repercutido, si persiste en dicha fecha la ausencia de cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

La justificación documental que acredite que las cuotas no han sido satisfechas, esto es, la carga de la prueba del hecho negativo, con las dificultades que entraña, podría ser, por ejemplo, adjuntar los documentos que justifiquen que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor

---

<sup>43</sup> Aun probándose por el obligado tributario esta circunstancia, procede, como con cualquier otra solicitud, además de la aportación de garantías suficientes, la comprobación de las dificultades de tesorería, para conceder o denegar finalmente el aplazamiento/fraccionamiento.

<sup>44</sup> Artículo 105.1 de la LGT: «En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

o mediante requerimiento notarial. En este punto podrían aplicarse los criterios administrativos emitidos para el caso de créditos incobrables a efectos de la modificación de la base imponible, Así, para considerar cuándo el acreedor ha pretendido el cobro de los créditos mediante reclamación judicial, hay que entender, según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, que ello se ha producido con el planteamiento de la correspondiente demanda judicial, siempre y cuando sea admitida a trámite<sup>45</sup>. Cuando se trate de créditos adeudados por entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituye por una certificación expedida por el órgano competente del ente público deudor de acuerdo con el informe del interventor o tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía<sup>46</sup>.

A la solicitud también ha de acompañarse de una relación de facturas recibidas, con acreditación de si las mismas han sido satisfechas. Resulta un tanto llamativo que se requiera su aportación. En mi opinión con esta exigencia puede constatar la Administración tributaria si las dificultades de tesorería son transitorias o estructurales.

Pues bien, si de la documentación aportada por el deudor se deduce que el importe de las cuotas cobradas en el periodo declarado es superior al importe del impuesto a pagar, la solicitud es inadmitida. Es evidente que el efectivo pago de las cuotas por el obligado a soportarlas implica la entrada de liquidez en el sujeto que repercute por lo que es razonable que no proceda su aplazamiento.

Si de la documentación se desprende que el importe de las cuotas percibidas en el periodo declarado es inferior al importe del impuesto a pagar, la solicitud se inadmite salvo que el deudor acredite que ha ingresado la parte que corresponde a las cuotas efectivamente cobradas por él. En este caso procede la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento de pago solicitado por el importe que reste de deuda, una vez aplicado tal ingreso. Puede realizar el ingreso de las cuotas repercutidas y cobradas hasta el fin del plazo de atención al requerimiento que, en su caso, se realice; en caso contrario se entiende que no han quedado acreditadas las circunstancias que permiten el aplazamiento de la deuda y la solicitud se inadmite. El ingreso ha de ser, como es natural, del total de las cuotas cobradas, no de una parte.

En caso de concesión del aplazamiento en el acuerdo se debe incluir una cláusula, de conformidad con el artículo 52.2 del RGR<sup>47</sup>, en la que se especifique que, si durante la vigencia del acuerdo se produjese el cobro efectivo del tributo repercutido,

<sup>45</sup> Consulta de la DGT V1214/2013, de 11 de abril (NFC047520).

<sup>46</sup> Artículo 80.cuatro.A).4.ª de la LIVA.

<sup>47</sup> Artículo 52.2 del RGR: «En la resolución podrán establecerse las condiciones que se estimen oportunas para asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible y para garantizar la preferencia de la deuda aplazada o fraccionada, así como el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del solicitante».

las cantidades percibidas deberán ingresarse íntegramente a favor de la Hacienda Pública en pago de la deuda pendiente hasta su completa satisfacción, aun cuando ello suponga un vencimiento anticipado de las deudas aplazadas o fraccionadas. El acuerdo se cancelará por incumplimiento cuando el contribuyente, habiendo cobrado las cantidades repercutidas pendientes, no las destine al pago anticipado del aplazamiento en el plazo máximo de 10 días desde su cobro efectivo.

Para comprobar el correcto cumplimiento de la condición, la Administración tributaria podrá requerir al obligado o a terceros el suministro de la información de los cobros efectuados.

Si el obligado tributario no acredita, en el término del requerimiento, el pago de las cuotas del impuesto repercutido cobradas, pero ingresa el total del importe, lo que se produce es un desistimiento por ingreso.

Respecto de las liquidaciones practicadas por la Administración a resultas de un procedimiento de aplicación de los tributos, y del que se arroje una nueva cuota, por ejemplo, de IVA, hay que entender que, dado que la excepción legal permite aplazar cuotas no cobradas, y que, en estos casos, no existen dudas sobre su no percepción por el obligado tributario en el momento en el que se efectúa la regularización, no debería haber lugar a la inadmisión por este motivo. Simplemente serán de aplicación los criterios generales para su concesión o denegación.

Si se ha impuesto al obligado tributario alguna sanción derivada de la regularización de un tributo repercutido, la misma podría ser aplazable, si se solicita, con arreglo a los criterios generales. Cuestión distinta y más discutible acontece con las obligaciones tributarias accesorias, como recargos por declaración extemporánea o los del periodo ejecutivo, así como los intereses de demora. Se trata de prestaciones pecuniarias cuya exigencia se impone en relación con otras obligaciones tributarias principales, por lo que se hallan condicionadas a estas. La posibilidad de aplazar tales prestaciones, su concesión o denegación está, en definitiva, asociada, en mi opinión, a la suerte que corra la obligación principal.

Otra cuestión a plantear surge en relación con el régimen especial del criterio de caja del IVA. Como es sabido el impuesto se devenga para los sujetos acogidos al mismo, además de en el momento de su percepción, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en el que se haya realizado la operación, si el pago no se ha producido. Es decir, el devengo se puede desencadenar sin que haya tenido lugar el cobro de las cuotas repercutidas. En estos casos hay que entender que no procede la inadmisión de la solicitud, siempre que las cuotas cobradas sean inferiores al importe del impuesto a pagar.

También surgen dudas en relación con la deuda tributaria resultante del sistema de compensación de pagos y devoluciones derivadas del sistema de cuenta corriente tributaria. Como es sabido, pueden acogerse a este sistema los obligados tributarios que ejerzan actividades económicas y que, como consecuencia de dicho ejercicio, deban presentar periódicamente autoliquidaciones de, entre

otros tributos, el IVA. Se anotan tanto los importes de los créditos reconocidos por devoluciones tributarias como, con signo contrario, los de las deudas tributarias de autoliquidaciones derivadas de diversos impuestos, como el IVA. Pues bien, en mi opinión la deuda que resulte puede ser aplazable con arreglo a los criterios generales en materia de aplazamiento o fraccionamiento, independientemente de que se hayan incluido en las compensaciones deudas derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos y sin la exigencia de tenerse que acreditar que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas. El saldo incluye o puede incluir diferentes impuestos por lo que no le debería afectar la limitación existente actualmente del aplazamiento del IVA en los términos vistos.

Finalmente, respecto de las deudas de tributos repercutidos que surjan por derivación de responsabilidad tributaria, es evidente que el responsable no ha cobrado las cuotas por lo que no procede la inadmisión de una solicitud de aplazamiento con arreglo a este artículo 65.2 f) de la LGT. Habría que matizar respecto de los supuestos de responsabilidad recogidos en el artículo 42.2 de la LGT en los que la deuda derivada ha perdido su naturaleza por lo que las solicitudes de aplazamiento se deben admitir o denegar de acuerdo con los criterios generales, al margen de que el responsable haya, por ejemplo, colaborado en la ocultación de bienes del obligado al pago de una deuda tributaria de un impuesto repercutido con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

- g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades.

El carácter de inaplazable afecta únicamente a las personas jurídicas, sociedades civiles con objeto mercantil y demás entes sin personalidad que sean sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades. Tal exclusión fue introducida por el Real Decreto-Ley 3/2016. No se aplica a las personas físicas dado que tributan por el impuesto sobre la renta de las personas físicas y si su importe es inferior a 30.000 euros, el aplazamiento se concede con dispensa de garantías.

- h) Finalmente, también se inadmitirá por extemporánea, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago presentada tras la notificación al interesado del acuerdo de enajenación de bienes embargados o aportados como garantía. Hay que tener en cuenta que la solicitud de aplazamiento de deudas que se encuentren en período ejecutivo se puede presentar en cualquier momento, pero siempre anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes.

### 3.3. Efectos de la inadmisión

La inadmisión de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento provoca el que se tenga por no presentada a todos los efectos. En consecuencia, no habrá suspendido el inicio del período ejecutivo, por lo que la deuda estará en ese estado desde el día siguiente al de la finalización del período voluntario de pago o al de la presentación de la autoliquidación ex-

temporánea, al margen de que la inadmisión se notifique al interesado posteriormente. Si antes de dictarse el acuerdo de inadmisión y habiendo transcurrido el plazo de pago voluntario, el obligado realiza ingresos, parciales o del importe total de la deuda, estos se entenderán realizados en periodo ejecutivo, devengándose los recargos asociados a dicho periodo.

Si la solicitud se presentó en periodo ejecutivo, la consecuencia es la reanudación de las actuaciones, entre ellas, las de enajenación de los bienes que habían quedado suspendidas con la solicitud.

El acuerdo de inadmisión se debe notificar al interesado y contra el mismo cabe interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

## **4. Denegación de la solicitud de aplazamiento**

### **4.1. Causas de denegación**

De entrada, para aquellas solicitudes tramitadas a través del procedimiento RAM, la Instrucción 1/2017 prevé que se denieguen en dos supuestos concretos:

- Cuando el deudor tenga otras deudas en periodo ejecutivo por un importe superior a 600 euros respecto de las que no se ha solicitado aplazamiento o fraccionamiento de pago y sí se ha notificado la providencia de apremio.
- Cuando se incluya en la solicitud alguna deuda que haya estado incluida con anterioridad en un acuerdo finalizado por incumplimiento de pago.

En general cuando el obligado tributario tiene otras deudas en periodo ejecutivo, salvo que se incluyan en la solicitud de aplazamiento, esa única circunstancia es causa de denegación automática por entenderse que existen dificultades económico-financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados del aplazamiento. Este criterio, como se examinará seguidamente, va a tener que ser revisado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a raíz de la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2018 (RG 996/2017 –NFJ071842–). La Instrucción, a su vez, suavizó este criterio permitiendo que cuando la deuda tributaria no alcance 30.000 euros, se acuerde conceder un aplazamiento, aunque el solicitante tenga otras deudas apremiadas siempre que su importe no exceda de 600 euros.

En cuanto a la segunda causa, los incumplimientos de pago son indicios de dificultades económico-financieras estructurales, de ahí la propuesta de denegación.

En el procedimiento ordinario, y salvo circunstancias excepcionales apreciadas por el órgano competente, se propone la denegación de las solicitudes en determinados casos incluidos en la Instrucción.

Los dos primeros se refieren a las dificultades de tesorería y las tres siguientes a aspectos relacionados con la suficiencia e idoneidad de las garantías ofrecidas. Recuérdese que la concesión de aplazamientos requiere el cumplimiento concurrente de los dos requisitos.

En primer lugar, se deniegan cuando no se aprecian dificultades económico-financieras de carácter transitorio para hacer frente al pago de la deuda cuyo aplazamiento se solicita, una vez examinado el expediente, y atendiendo especialmente la renta de la que pueda disponer el solicitante. Asimismo, se deniegan por este motivo las solicitudes cuando, en el momento de efectuar la propuesta, han transcurrido los plazos solicitados por el obligado tributario para aplazar la deuda. Se sobreentiende que, si existe una dificultad coyuntural para hacer frente al pago de la deuda, esta se ha acotado por el propio obligado tributario, al periodo de tiempo comprendido entre la finalización del plazo de pago en periodo voluntario y el plazo o plazos solicitados.

En segundo lugar, cuando se consideren dificultades económico-financieras de carácter estructural, citando la Instrucción las siguientes:

- Las solicitudes presentadas por empresas que resulten de muy difícil viabilidad, sin capacidad de generar recursos para atender los compromisos que derivarían de la concesión del aplazamiento.
- Las presentadas por deudores que hayan incumplido aplazamientos o fraccionamientos de pago concedidos con anterioridad, en la medida en que ello pueda suponer un indicio de dificultad estructural, salvo que se justifique adecuadamente su carácter coyuntural.
- Las solicitudes presentadas por deudores que incumplan, durante su tramitación, los plazos por ellos propuestos en la propia solicitud, o los fijados por la Administración en el calendario provisional, salvo que se justifique adecuadamente su carácter coyuntural.
- Las presentadas por obligados al pago que mantengan otras deudas con la Hacienda Pública estatal pendientes de ingreso en periodo ejecutivo, salvo que se incluyan en la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago. Sin embargo, este parecer de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como se ha advertido, tendrá que ser revisado para acomodarse al reciente pronunciamiento del TEAC, Resolución de 30 de octubre de 2018 (RG 996/2017 –NFJ071842–)<sup>48</sup>, sobre si la denegación de solicitudes de aplazamientos por encontrarse el deudor en una situación económico-financiera de carácter estructural puede fundamentarse exclusivamente en el mantenimiento por parte del deudor de otras deudas en vía ejecutiva. Conforme al criterio de denegación automática que venía sosteniendo la Administración tributaria, esta no había requerido al obligado tributario para que subsanara la solicitud y aportara

---

<sup>48</sup> Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

la documentación necesaria a fin de acreditar dificultades económico-financieras que le impedian transitoriamente efectuar el pago en plazo. Entiende el TEAC que aun cuando la existencia de deudas en vía ejecutiva constituya un indicio de que las dificultades económicas que atraviesa la entidad para hacer frente en plazo al pago podrían no ser solventadas en el futuro, no debe concluirse *a priori*, sin una valoración previa de las circunstancias concurrentes en cada caso, que tales dificultades sean estructurales. Habría que ponderarse aspectos tales como el importe de las deudas en vía ejecutiva que mantiene el deudor o el hecho de que sobre tales deudas se ha obtenido o no, a su vez, un aplazamiento, por ejemplo. Ciertamente, como reconoce el TEAC, si la norma hubiese querido eliminar toda posibilidad de concesión de aplazamientos a deudores que mantienen deudas en vía ejecutiva al tiempo de solicitarlos, lo habría dicho de manera expresa. Así las cosas, cuando se trate de solicitudes que no se tramiten de forma automatizada<sup>49</sup>, la Administración tributaria deberá aportar elementos adicionales que ratifiquen que las dificultades económicas del deudor son de carácter estructural, y no transitorio.

En tercer lugar, se deniegan las solicitudes cuando el interesado no justifique debidamente, tras el oportuno requerimiento, la imposibilidad de ofrecer aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, así como aquellas en las que ha desatendido el requerimiento de aportación de garantía complementaria.

En cuarto lugar, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago con dispensa de garantías se deniegan cuando, existiendo bienes, y tras el oportuno requerimiento, el peticionario no aporte garantía, siempre que no sea procedente, con fundamento en la documentación aportada por el interesado a lo largo de la tramitación, el archivo de la solicitud.

Finalmente, también se deniegan aquellas solicitudes cuando la garantía ofrecida ha sido anteriormente rechazada por la Administración por falta de idoneidad, de suficiencia jurídica o de suficiencia económica para deudas del mismo o superior importe.

## 4.2. Efectos de la denegación

Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario, con la notificación del acuerdo denegatorio se inicia el plazo regulado en el artículo 62.2 de la LGT. Si no se produce el ingreso en dicho plazo, comienza el periodo ejecutivo y con él el procedimiento de apremio.

Si el obligado tributario realiza el ingreso en dicho plazo, entonces procede la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo

<sup>49</sup> Las solicitudes de aplazamiento por cuantía inferior a 30.000 euros, como se ha dicho, permiten al obligado tributario tener hasta 600 euros de otras deudas en apremio y al concederse de forma automatizada no resultan afectadas, por tanto, por esta resolución.

de pago en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT.

Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo, se inicia el procedimiento de apremio, de no haberse iniciado con anterioridad.

Contra la denegación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento solo cabe la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. En este punto la Instrucción 1/2017 aclara que cualquier escrito del obligado al pago dirigido al órgano competente para resolver, en el que manifieste su disconformidad con la resolución denegatoria adoptada, por considerarla no ajustada a derecho, se calificará como recurso de reposición, denegándose las solicitudes de suspensión que se presenten relativas al acto administrativo dictado, aun cuando se aporte garantía al efecto, al tratarse de un acto administrativo de contenido negativo, cuestión esta que se abordará a continuación. En este sentido, no se admiten, por extemporaneidad, las solicitudes de este tipo que se presenten fuera del plazo legal de interposición del correspondiente recurso.

### 4.3. Solicitudes de aplazamiento realizadas en el plazo concedido tras la denegación

Como se ha visto, tras la denegación de la petición de aplazamiento se abre un nuevo periodo para realizar el pago. En ocasiones durante ese plazo se presenta una nueva solicitud de aplazamiento lo que conduce a plantear si esta se entiende hecha dentro del periodo voluntario y, por tanto, capaz, de impedir el inicio del periodo ejecutivo.

El TEAC en su Resolución de fecha 25 de febrero de 2016 (RG 5419/2013 –NFJ061975–), reiterada en otras de 31 de enero de 2018 (RG 2834/2016 –NFJ069232–) y 28 de febrero de 2018 (RG 7001/2016 –NFJ069663– y RG 7013/2017 –NFJ069664–), se pronunció sobre este extremo, confirmando el criterio establecido por la Agencia Tributaria, al declarar que la denegación de un aplazamiento solicitado en periodo voluntario no admite una reconsideración (solo prevista para las concesiones de aplazamiento), teniendo como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT; en caso de no producirse comenzaría el periodo ejecutivo y, con este, el procedimiento de apremio. Por tanto, una segunda solicitud de aplazamiento dentro de este plazo no tiene efectos suspensivos<sup>50</sup>. Este criterio ha sido, asimismo, confirmado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de noviembre de 2017 (rec. núm. 894/2016 –NFJ072170–).

---

<sup>50</sup> Como apoyo normativo cita al artículo 52 del RGR, que regula la resolución de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, y que prevé en su apartado 3.º que se pueda solicitar una modificación en las condi-

Por tanto, la denegación de un aplazamiento no permite instar otra petición con ánimo de perpetuar el periodo voluntario. De ahí que la presentación de una nueva solicitud sobre la misma deuda, aun cuando contenga modificaciones sustanciales respecto de la primera, no tenga los efectos suspensivos que tuvo la primera registrada dentro del periodo voluntario de ingreso, sino que se tramita como presentada en periodo ejecutivo. El único efecto que tiene el pago en el plazo abierto con la denegación de una solicitud de aplazamiento en periodo voluntario es el de no devengar recargo alguno, sin perjuicio, obviamente, de los intereses de demora que puedan resultar exigibles hasta la fecha del ingreso.

Cuestión distinta es la presentación de una solicitud de suspensión de la ejecución de la deuda tributaria con ocasión de la interposición de un recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. En este punto existe una doctrina clásica jurisprudencial según la cual no cabe acordar la suspensión de los actos administrativos de contenido negativo, ya que la medida cautelar solicitada supone anticipar el contenido del fallo principal<sup>51</sup>, y que ha sido matizada o superada por otra que establece que debe ser el examen individualizado en cada caso el que ha de justificar la procedencia o no de la suspensión<sup>52</sup>.

En efecto, la doctrina más reciente distingue entre el trámite de admisión y el de decisión sobre la suspensión, precisando que ante una solicitud lo procedente es examinarla junto con la documentación aportada, sin entrar sobre la procedencia de la concesión o no de la suspensión que constituye el objeto de la segunda fase<sup>53</sup>. Respecto de esta, recientes pronunciamientos<sup>54</sup>, inciden en la existencia de aspectos positivos dentro de los actos de contenido negativo. Haciéndose eco del cambio operado por la jurisprudencia del TS, el TEAC, en Resolución de 27 de febrero de 2014 (RG 5501/2012 –NFJ053777–) aclara que las solicitudes de suspensión presentadas con ocasión de los recursos y reclamaciones interpuestos contra estos actos denegatorios –tales como las denegaciones de las solicitudes de aplazamiento– deben ser objeto de análisis y estudiar si concurren los requisitos

---

ciones del aplazamiento, pero solo en el caso de que este resulte concedido, en cuyo caso la petición se regirá por las mismas normas que las establecidas para las peticiones de aplazamiento o fraccionamiento con carácter general.

<sup>51</sup> *Vid.*, entre otros, el Auto del TS de 7 de febrero de 2001 (rec. núm. 1505/2000 –NFJ072169–) en el que se señala que «es doctrina constitucional establecida que los actos negativos no pueden ser objeto de suspensión, ya que la suspensión de denegaciones de reconocimiento de derechos entraña algo más que una simple suspensión, pues implica de hecho un otorgamiento, siquiera sea provisional [...], con lo que la medida cautelar se transforma en una estimación anticipada, aunque no definitiva, de la pretensión de fondo».

<sup>52</sup> SSTS de 27 de junio de 2012 (rec. núm. 2161/2017 –NFJ048331–), 18 de diciembre de 2012 (rec. núm. 2392/2012 –NFJ049808–), 26 de enero de 2016 (rec. núm. 582/2015 –NFJ061722–), 19 de febrero de 2016 (rec. núm. 1852/2014) y 24 de febrero de 2016 (rec. núm. 1301/2014), entre otras.

<sup>53</sup> STS de 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 4341/2012 –NFJ056657–).

<sup>54</sup> SSTS de 26 de enero de 2016 (rec. núm. 582/2015 –NFJ061722–), 19 de febrero de 2016 (rec. núm. 1852/2014) y 24 de febrero de 2016 (rec. núm. 1301/2014).

y causas para acceder a la suspensión debido a la vertiente positiva (el ingreso) que deriva del acto de contenido negativo. Finalmente, en sus recientes Resoluciones de 28 de febrero de 2018 (RG 7001/2016 –NFJ069663– y RG 7013/2017 –NFJ069664–), reconoce el TEAC que la solicitud de suspensión presentada con ocasión de la interposición de un recurso o reclamación económico-administrativa, en la forma y con los requisitos establecidos en las normas reguladoras de los recursos y reclamaciones, podría producir efectos suspensivos para evitar el inicio del procedimiento de apremio.

## Referencias bibliográficas

- Carbajo Vasco, D. (2018). Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores. *Documentos-IEF*, 8.
- Falcón y Tella, R. (2016). La presentación electrónica de reclamaciones y recursos y la nueva LPAC en caso de subsanación se atiende a la fecha de esta, pero ello no determina nunca la extemporaneidad. *Quincena fiscal*, 20.
- Gamero Casado, E. (2016). Panorámica de la administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica. *REDA*, 175. Recuperado de <[https://www.montero-aramburu.com/wp-content/uploads/2016/05/20160301\\_revistaespanoladederechoactivo\\_edc.pdf](https://www.montero-aramburu.com/wp-content/uploads/2016/05/20160301_revistaespanoladederechoactivo_edc.pdf)> (Consultado el 20 de junio de 2018).
- Gómez Fernández, D. (2018). La subsanación electrónica del art. 68.4 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo. Recuperado de <<https://www.derechoadministrativo-urbanismo.es/single-post/2018/02/25/La-subsanación-electrónica-del-art-68-4-de-la-Ley-39-2015-de-Procedimiento-Administrativo>> (Consultado el 20 de junio de 2018).
- Lamoca Arenillas, A. (2014). Aplazamiento y fraccionamiento de créditos tributarios en situación concursal. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 4 [versión electrónica-base de datos Aranzadi] (Consultado el 8 de julio de 2018).
- Lozano Serrano, C. (1997). Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios. *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, 3.
- Moreno Fernández, J. I. (1986). *El aplazamiento en el pago de los tributos*. Valladolid: Lex Nova.
- Sánchez Pino, A. J. (2016). Deudas tributarias susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento y presupuesto para su concesión. *Quincena fiscal*, 8 [versión electrónica-base de datos Aranzadi] (Consultado el 15 de junio de 2018).

# Los criterios de distribución territorial en los impuestos cedidos. Apuntes para su replanteamiento en el futuro sistema de financiación

**Juan Antonio Mosquera Pena**

*Doctor en Derecho. Universidad de Vigo  
Inspector de Finanzas. Xunta de Galicia*

## Extracto

En este estudio se realiza un análisis de cuáles deben ser las características y los requisitos de los puntos de conexión que se utilicen para enlazar la recaudación de los impuestos cedidos con una comunidad autónoma, así como para determinar la normativa aplicable y la administración aplicativa del tributo. Para ello, examinamos el concepto de punto de conexión en la doctrina, en la LGT de 1963, en la actual de 2003, así como en la LOFCA. Por último, concluimos con unas características y requisitos que creemos deben inspirar en esta materia una futura reforma del sistema de financiación.

**Palabras clave:** puntos de conexión; sistema de financiación; residencia; territorialidad; criterio de la fuente.

Fecha de entrada: 25-09-2018 / Fecha de aceptación: 25-10-2018 / Fecha de revisión: 16-12-2018

**Cómo citar:** Mosquera Pena, J. A. (2019). Los criterios de distribución territorial en los impuestos cedidos. Apuntes para su replanteamiento en el futuro sistema de financiación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 39-68.

# Criteria of territorial distribution in taxes ceded. Notes for a replacement in the future financing system

Juan Antonio Mosquera Pena

## Abstract

In this study we make an analysis of what should be the characteristics and requirements of the points of contact used to attribute the collection of taxes ceded to an autonomous community, as well as to determine the applicable regulations and the application administration of the tax. We examined the concept of point of contact in the doctrine, in the LGT of 1963, in the current one of 2003, as well as in the LOFCA. Finally, we conclude with some characteristics and requirements that we believe should inspire in this matter a future reform of the financing system.

**Keywords:** points of contact; financing system; residence; territoriality; source criteria.

**Citation:** Mosquera Pena, J. A. (2019). Los criterios de distribución territorial en los impuestos cedidos. Apuntes para su replanteamiento en el futuro sistema de financiación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 39-68.

## Sumario

1. Introducción
2. El concepto de «punto de conexión»
3. Los puntos de conexión en la LGT de 1963
4. Los puntos de conexión en la LGT de 2003
5. Los puntos de conexión en la LOFCA
6. Los criterios de distribución
7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

El sistema de financiación vigente es aplicable desde el año 2009 y prevé una revisión quinquenal, por lo que ha pasado con creces el plazo establecido. Desde esa fecha se ha hablado mucho sobre dicha revisión y se han iniciado varias veces trabajos preparatorios, reuniones e informes, sin que hasta el momento se haya llegado a un punto que permita hablar de la pronta entrada en vigor de un nuevo sistema. La crisis económica, en primer lugar, y la falta de mayorías políticas, después, han influido decisivamente en esta situación.

Uno de los puntos del sistema de financiación es el referido a las fuentes de ingresos de las comunidades autónomas (CC. AA.), pero una vez determinadas estas, hay que repartirlas territorialmente, labor que cumplen los puntos de conexión. Si se observan los distintos sistemas de financiación que han estado vigentes, las modificaciones de los puntos de conexión siempre se han limitado a meras revisiones técnicas derivadas de la aplicación práctica o al establecimiento de puntos de conexión nuevos para determinados supuestos que no se encontraban regulados, pero no ha existido nunca una revisión a fondo de los principios que inspiraban la elección de los criterios con los que fueron establecidos en los años 80.

La rápida evolución del sistema autonómico desde sus inicios, el aumento de los impuestos cedidos, el ejercicio por parte de las CC. AA. de competencias normativas en dichos impuestos, la incipiente «competencia fiscal» entre CC. AA. así como las estrategias de los contribuyentes para la elección de la comunidad autónoma (CA) más ventajosa, hace necesario plantearse la necesidad de un debate sobre la idoneidad de los puntos de conexión existentes. En esta línea apuntamos las siguientes reflexiones.

## 2. El concepto de «punto de conexión»

El concepto de «punto de conexión» se forma jurídicamente de manera principal en el ámbito del Derecho Internacional Privado. La existencia de relaciones entre personas que se pueden ver afectadas por normas de distintos países y la necesidad de buscar una solución sobre la norma aplicable es el objeto de esta disciplina, por lo que el punto que conecta la relación con la norma aplicable se convierte en esencial.

Siguiendo a Fernández Rojas y Sánchez Lorenzo (1993, pp. 452-453): «el concepto de punto de conexión empieza a utilizarse por la doctrina alemana a partir de Kahn y K. Nieme-

yer (*Anknüpfungspunkt*), y tendría una gran acogida en otros círculos jurídicos, como en Italia (*momento di collegamento*), en Francia (*points de rattachement*) o en los países anglosajones (*point of contact*). En la doctrina de habla hispana, uno de los primeros que prestó atención a esta materia fue W. Goldschmidt, quien sostuvo con precisión que estos elementos de la norma de conflicto contienen la designación del derecho aplicable mediante una expresión variable, la cual se individualiza en atención a las particularidades del caso concreto». Estas particularidades según Castán Tobeñas (1986, pp. 639-652): «pueden ser simples cualidades de hecho o, lo que es más frecuente, cualidades de derecho». Por lo tanto, se trata de aquel elemento de la relación jurídica que se toma en consideración, atendiendo a la propia naturaleza y características de dicha relación jurídica, para ponerla en contacto con una determinada norma.

Una de las cuestiones que se derivan del concepto de punto de conexión es que este no se establece con carácter de generalidad para todos los casos, sino que el mismo se fija teniendo en cuenta de manera principal la relación jurídica a la que afecta, por lo que normalmente existen variados puntos de conexión, sin olvidar que esta variabilidad también resulta de los intereses políticos o de las circunstancias históricas.

Fernández Rojas y Sánchez Lorenzo (1993, p. 453) comentan que «La formulación de una u otra conexión por el legislador no es un acto neutro, sino que refleja los intereses del Estado en un determinado momento histórico. Los códigos no fueron neutrales al adoptar una u otra solución. La razón de que Francia, Italia, España y Alemania eligieran la ley nacional como conexión rectora del estatuto personal obedecía al hecho de ser, entonces, países de emigración. Tampoco es casual, como ha resaltado R. D. Kollwijn, que la impugnación de la ley nacional y la defensa de la ley del domicilio se produzca en aquellos países tradicionalmente receptores de extranjeros».

Este carácter político del establecimiento de los puntos de conexión también ha sido puesto de manifiesto dentro del ámbito tributario. Así Berliri (1968, pp. 103-104) señala que, si bien el problema de la eficacia de la ley en el espacio es de naturaleza jurídica, el de la extensión de la ley es de naturaleza jurídica y política, y para este autor primaba más la naturaleza política que la jurídica. De la opinión contraria al carácter político de esta cuestión es López Espadafor (2004, pp. 13 y 14) al comentar que «usar el calificativo "político" para hablar del llamado problema de la extensión de la ley tributaria no se presenta como lo más correcto. Debemos pensar que desde el momento en que se determinan por la ley los puntos de conexión espaciales del tributo, estos asumen una relevancia jurídica. Ciertamente es que la adopción de un criterio u otro en la determinación de la conexión de un determinado tributo con el territorio presenta problemas de oportunidad y de política legislativa, como en general, sucede con el fenómeno de creación legislativa. Pero una vez plasmados en la ley los puntos de conexión que hasta ese momento existían solamente en la mente del legislador, estos se integran en el desarrollo de toda una problemática y consideración jurídica».

Siguiendo a Castán Tobeñas (1986, p. 644) hay que señalar que la cuestión de los puntos de conexión en el ámbito del Derecho Internacional Privado ha girado alrededor de dos

principios fundamentales: el territorial y el personal. Sin embargo, la asunción de uno de los dos principios mencionados de manera exclusiva provocaba problemas de difícil solución, por lo que nacieron varias teorías para intentar conciliar ambos criterios. Históricamente se pueden señalar las siguientes:

- a) Teoría de los estatutos: según Castán Tobeñas (1986, p. 647), «la soberanía del Estado ejerce su poder sobre las personas que están sometidas a ella, sobre las cosas inmuebles que constituyen su territorio y sobre los actos que dentro de su esfera de acción se efectúan. Las personas, pues, deben regirse sea cual fuere el país donde están, por la legislación de su patria; las cosas, por la del país de su situación, y los actos, por la del lugar donde se realiza», lo que daba lugar al estatuto personal referido a las personas, el estatuto real referido a los bienes, el estatuto mixto sobre aquellas materias sobre las cuales no se podía decir si lo principal eran las personas y las cosas, y el estatuto formal relativo a las solemnidades de los actos jurídicos.
- b) Teoría territorialista anglosajona en la cual imperaba el criterio territorial salvo contadas excepciones relativas a la cortesía internacional y la utilidad mutua.
- c) Teoría de Savigny o de la comunidad de derecho, según la cual toda relación jurídica debe ser juzgada según el derecho de aquel lugar donde tenga su sede, al que pertenezca y esté sometida por su propia naturaleza. Así, la capacidad y estado de las personas se rige por la ley del domicilio; los derechos reales por el lugar de situación del bien; el derecho de obligaciones por la ley del lugar de ejecución; el derecho de familia por el domicilio del jefe de ella; el derecho de sucesiones por el domicilio del causante, y la forma de los actos por la ley del lugar de celebración.
- d) Teoría de la personalidad del derecho. Esta teoría establece que la ley a que debe estar sometida una persona se determina no por el lugar de su domicilio, sino por el vínculo más íntimo de su pertenencia a un Estado.

Es preciso señalar que las diferencias entre los objetos de estudio del Derecho Internacional Privado y del Derecho Tributario impiden una asimilación o utilización directa de las teorías y principios creados por la primera de ellas. Sin embargo, es de destacar que sí han ejercido influencia en la fijación de los puntos de conexión en el ámbito tributario.

### 3. Los puntos de conexión en la LGT de 1963

En el ámbito del Derecho Tributario siempre ha existido un precepto referente a esta materia con alcance general. Estos se establecían con carácter supletorio, tanto en la anterior Ley General Tributaria –LGT– (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) como en la actual, carácter que se consolidaba debido a que las leyes propias de cada tributo suelen refe-

rirse de manera particular a esta materia. Sin embargo, no debemos olvidar que las leyes tributarias generales tienen una función didáctica, codificadora y orientadora de principios generales que señala la propia exposición de motivos de la vigente LGT, que aumentan la importancia de sus dictados como principios que sirven para interpretar el conjunto de normas tributarias. En este sentido es conveniente analizar los mismos, tanto de la antigua LGT como de la vigente.

En la anterior LGT, el artículo 21 regulaba los principios básicos que determinaban la elección de los puntos de conexión para los distintos tributos. Dicho artículo establecía:

Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:

- a) el de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal; y
- b) el de territorialidad en los demás tributos, y, en especial, cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.

Este artículo ha sido objeto de variados comentarios, los cuales siempre han tenido el denominador común de su crítica. Se hace necesario comenzar su comentario con la clásica distinción que Berliri (1968, p. 151) establece entre el problema de la eficacia de la ley en el espacio y el de la extensión de la ley. Señala este autor que «El problema de la eficacia de la ley en el espacio, o sea la determinación del espacio sobre el que la ley produce efectos en cuanto tal, no debe confundirse [como no espero que suceda] con el problema de la extensión de la ley, es decir, de la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por obra de súbditos de otro Estado». Al primer aspecto se refiere el inciso inicial del precepto al indicar que «Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional», frase que la doctrina<sup>1</sup> no considera afortunada, ya que se trata de un principio de carácter general y no específico del Derecho Tributario ya enunciado en el Código Civil. Como consecuencia, la vigente LGT ya no se refiere a la eficacia de la ley en el espacio, como tendremos ocasión de comentar posteriormente.

Otros autores se han referido a esta distinción como dos aspectos del concepto de territorialidad. Así López Espadafor (2004, p. 19) distingue dos sentidos en el término territorialidad: el material y el formal. En el primer sentido, el concepto se referiría a la delimitación de los puntos de conexión con el territorio del estado impositor de las manifestaciones de

---

<sup>1</sup> Así De Luis (1984, pp. 95-102) señala que «En primer lugar, aborda el tema de la determinación del ámbito espacial dentro del cual surten efecto las normas nacionales. A esto responde la declaración del primer inciso del artículo de que las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. En realidad, este no es un problema específico del derecho tributario; es el problema general de la eficacia espacial de las normas, de la definición del ámbito territorial dentro del cual el Estado puede exigir su cumplimiento».

riqueza sometidas a gravamen, esto es, de la vinculación territorial que la norma tributaria prevé de la materia imponible. Bajo este sentido se podrían estudiar la diversidad de estos puntos de conexión con el territorio, sus límites jurídicos y las consideraciones metajurídicas que inciden en su elección normativa. En el segundo sentido, el formal, se haría referencia a los problemas que derivan de que sobre el territorio de un Estado solamente tiene vigor su propia Ley y no la de otro Estado.

A los efectos de nuestro trabajo sí resulta interesante lo relativo a la extensión de la ley. En el artículo comentado se fijan los criterios que regirán la aplicación de los tributos en el espacio, y si bien esta LGT data de 1963, muy lejos de la aparición de las comunidades autónomas, su aplicación como criterio general ha servido de base para la fijación de los puntos de conexión. Como comentamos anteriormente, de las distintas posibilidades que representan las diversas teorías que sobre todo en el ámbito del Derecho Internacional Privado han surgido, la elección de los puntos de conexión se ha caracterizado por su variabilidad, no solo en función de la diversa naturaleza de las relaciones jurídicas que se pretenden «sujetar» territorialmente, sino de las diversas circunstancias políticas e históricas, lo que nos lleva a pensar que quizá no exista un punto de conexión perfecto y lógico, sino una pluralidad de ellos que reúnan estas características. En este caso podemos decir que el Derecho Tributario español, a través del artículo 21 de la LGT, optó por unos puntos de conexión determinados, aplicables a todo el ámbito tributario y, por tanto, también a los que se fijan en relación con los impuestos cedidos<sup>2</sup>.

Antes de entrar en el comentario de los principios, hay que destacar como el artículo 21 establece los criterios generales salvo ley específica que los varíe, por lo que en realidad la disposición tiene carácter subsidiario, recalcando una vez más la variabilidad de la elección de los puntos de conexión aun en el caso citado en el que se opta por unos criterios generales.

Es ya clásica en la doctrina, debido fundamentalmente a las aportaciones de Sainz de Bujanda (1988, p. 135)<sup>3</sup>, la discusión de si el artículo habla de dos principios o solamente de

---

<sup>2</sup> A este respecto hay que señalar que algún autor ha indicado la necesidad de que la futura LGT estableciera criterios generales de los puntos de conexión relativos a las CC. AA. Así De Luis (1984, pp. 95-102) señala que «el tema enunciado en el apartado c) en el cual se refería a la determinación, para delimitar su competencia territorial, de los hechos imposables que puedan ser gravados o se considerarán vinculados a cada Comunidad si guarda estrecha relación con este capítulo, pero el problema es si pueden llevarse a esta ley unos criterios generales sobre esta materia o habrá de permitirse que estos se fijan en las leyes (conciertos, leyes de cesión de tributos, etc.) particulares relativas a cada Comunidad Autónoma. Es este punto sobre el que el legislador deberá reflexionar para examinar si cabe formular una especie de principios rectores en que habrán de inspirarse las leyes particulares al concretar los puntos de conexión aplicables a cada Comunidad».

<sup>3</sup> Sainz de Bujanda (1988, p. 135) comenta: «En el precepto transcrito se contiene una confusión de ciertas nociones básicas de teoría general del Derecho y, en particular, del régimen de aplicación de las leyes. Efec-

uno, señalando que en el «precepto transcrito se contiene una confusión de ciertas nociones básicas de teoría general del Derecho» y que «el principio de residencia, lejos de ser distinto al de territorialidad, constituye una confirmación expresa e inequívoca de este último».

Sin embargo, no toda la doctrina coincide en esta interpretación. Así Cortés Domínguez y Martín Delgado (1979, pp 108 y ss.)<sup>4</sup> señalan que el criterio de residencia efectiva equivale a una especie de vecindad de hecho, que sin llegar a ser un criterio equiparable al de nacionalidad, no es un criterio puramente territorial. Díaz Álvarez y Abad Fernández (1997, p. 155-159) siguiendo también a Cortés Domínguez (1979) señalan que el criterio puramente personal como es la nacionalidad puede adquirirse por el *ius sanguinis* y por el *ius soli*,

---

tivamente, el artículo citado contraponen, como si fueran distintos y opuestos, dos principios, a saber: 1. El de residencia efectiva; 2. El de territorialidad. Semejante distinción –que se confirma con la referencia que la ley hace, en plural, a "los siguientes principios"– carece de sentido jurídico. Efectivamente, el principio de residencia, lejos de ser distinto al de territorialidad, constituye una confirmación expresa e inequívoca de este último. Para comprobarlo, basta considerar que los dos principios que en lógica jurídica son susceptibles de contraponerse son el principio personal y el principio territorial. Rige el primero de ellos –personal– cuando es la condición o cualidad del sujeto –cualquiera que sea el lugar en que resida o en que se produzca el hecho o acto que le afecte– la que decide la aplicación de la norma y el nacimiento, para dicho sujeto, de los efectos que la norma entraña [...] Rige, en cambio, el principio territorial cuando es el territorio o lugar en que el hecho se produzca, o en el que la persona resida, el que decide la ley aplicable y determina, en consecuencia, los efectos que para las personas que realizan los hechos o que residen en el territorio derivan de las normas que, por tal circunstancia, sean de aplicación. De lo expuesto se desprende, como antes apuntábamos, que carece de sentido jurídico contraponer, como opuestos y distintos, el criterio de territorialidad al de residencia, siendo así que este último es una de las manifestaciones más claras del primero: en los impuestos de tipo personales el principio de residencia no se invoca para eliminar el criterio de territorialidad, sino precisamente para todo lo contrario, es decir, para confirmarlo, a pesar de la naturaleza personal del gravamen. Sin esa confirmación podría llegar a pensarse que el principio aplicable a los impuestos de tipo personal es el principio personal de aplicación de las normas, lo que llevaría aparejada la consecuencia de aplicar a cada persona, en relación con dicho tipo de gravámenes, la ley tributaria del Estado a que pertenezcan, y no –como nuestro texto establece– la del Estado en cuyo territorio residen».

<sup>4</sup> Cortés Domínguez y Martín Delgado (1979, pp. 108 y ss.) señalan: «Es evidente que la argumentación del profesor español es irreprochable, ya que partiendo de que la residencia no es más que una manifestación de la territorialidad, no tienen sentido alguno el establecimiento de dos criterios cuando, en verdad, no se trata más que de uno. Sin embargo, pronto se advierte que lo que sucede es que la Ley General Tributaria, al igual que el resto de las leyes tributarias, no tiene el criterio de territorialidad, el concepto amplio a que se refiere el profesor español y la doctrina italiana y suiza –a la que él alude en el texto–, sino que el Derecho positivo español distingue, junto al criterio de residencia, un criterio de territorialidad más estricto. Si bien se observa, el sistema español ha querido consagrar un principio –opuesto al de territorialidad– que se acerca al de nacionalidad sin llegar a serlo. A nuestro entender, ha consagrado el principio de la "vecindad de hecho". La razón de esta elección es clara si se tiene en cuenta que el legislador tributario tiene que redactar la norma de tal modo que el fraude se dificulte en la mayor medida posible. El criterio puro de nacionalidad es uno de los que más fácilmente puedan ayudar a la defraudación de las leyes tributarias; en cambio, el criterio basado en la vecindad verdadera –que no ha de coincidir con la jurídica–, obtenido por medio de la residencia efectiva, permite sujetar las rentas de determinadas personas que, de lo contrario, escaparían con facilidad al control de la Administración financiera».

suponiendo este último una conexión con un territorio sin que por ello pierda el carácter personal. González García (1982, pp. 156-167) muestra también su disconformidad con la opinión de Sainz de Bujanda (1988) aludiendo a que la confusión procede de una equívoca página de Grizioti de la que se hizo eco Giannini, y que con una visión práctica de la cuestión se puede ver como el criterio de la residencia es de tipo personal. Así señala que «... con un sentido realista del problema, es suficiente una constatación de hecho: lo más normal será que el domicilio de un individuo se encuentre en el país del que es nacional. Apreciación que, como es lógico suponer, no puede pasar desapercibida para una rama del tronco jurídico con fuerte sentido de la realidad, cual es el Derecho Tributario». De Juan Peñalosa (1984, p. 65) comenta que la residencia es una cualidad de la persona, física o jurídica, y no una circunstancia de lugar, y así se es residente, pero no se tiene una residencia.

Otros autores consideran la residencia como un criterio territorial, pero con características especiales. Así Serrano Antón (2002, p. 16) señala que «La práctica generalidad de los sistemas tributarios incorporan como criterio el de residencia efectiva, según el cual, un Estado grava la renta mundial de las personas residentes en su territorio. Sin embargo, no puede considerarse como un principio distinto e independiente al de territorialidad, sino que se trata de una confirmación expresa e inequívoca de este. No puede desconocerse, de todas las maneras, que el criterio de residencia efectiva acompaña a la persona de forma que, sin equipararse a la nacionalidad, es evidente que se trata de una cualidad personal, sobre todo, si se toma en cuenta que la práctica totalidad de los países han asumido el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción a los tributos de naturaleza personal» o García Novoa (2003, pp. 3-30): «Los puntos de conexión tradicionales se basan, en última instancia, en la territorialidad del poder tributario. Bien porque son puntos de conexión de base material, como el criterio de la fuente efectiva de renta –*sourcing income ruling*–. O bien porque, como la "residencia", son criterios de base subjetiva, aunque en conexión con rasgos "territoriales" como el Estado de permanencia». En el mismo sentido otros autores distinguen dos tipos de territorialidad. Así Xavier (1977, pp. 4-6) señala que existe una territorialidad en sentido personal y otra en sentido real, dependiendo de si la norma utiliza un criterio personal o uno real para la conexión con el territorio.

El precepto en cuestión alude, junto a la clasificación de personalidad y territorialidad, a la clasificación de gravámenes de naturaleza personal, por un lado, y tributos que gravan el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes, por otro. Lo primero que debemos considerar es si esta clasificación responde a la típica de tributos personales y reales. La doctrina<sup>5</sup> coincide en que esta clasificación se basa en el eje sobre

---

<sup>5</sup> Podemos citar varias definiciones de autores sobre la clasificación de los impuestos en personales y reales. Así Musgrave y Musgrave (1981, pp. 327-328) señalan: «Los impuestos personales son aquellos que se ajustan a la capacidad de pago personal del contribuyente, en tanto que los impuestos *in rem* (impuestos "sobre las cosas") se aplican a las actividades u objetos como tales, esto es, la compra, la venta o la posesión de la propiedad, independientemente de las características del que realiza la operación o del propietario.

el cual se configura el impuesto. Si este se construye sobre la persona, es decir, determinados hechos (obtención de renta, realización de gastos...) se gravan conjuntamente en dicho impuesto, no por los hechos en sí (que aunque obviamente tengan nexos comunes son de distinta naturaleza: rentas del trabajo, del capital, incrementos de patrimonio...), sino porque

---

Los impuestos reales pueden ser aplicados, bien en el lado de la familia o en el de la empresa. Pero los impuestos personales, por su misma naturaleza, deben ser aplicados sobre el lado familiar de la operación. Así pues, si los ingresos de la venta de factores de producción han de ser gravados de forma personal, el impuesto deberá recaer sobre las familias como un impuesto sobre la renta personal. Los impuestos aplicados a los pagos de factores por las empresas no pueden distinguir la capacidad contributiva de los particulares perceptores de renta. En tanto que se puede tener en cuenta la dimensión de la familia en la tabla de retenciones, la liquidación final ha de hacerse al empleado individual. De modo semejante, si el consumo ha de ser gravado de manera personal, el impuesto debe recaer sobre el individuo en forma de un impuesto sobre el gasto personal. Un impuesto sobre las ventas que grava a las empresas no recae sobre el consumidor particular, sino que concede igual tratamiento a todas las familias que llevan a cabo la operación gravada. Lo mismo se cumple una vez más para la imposición de la riqueza con el impuesto sobre la propiedad, frente a un impuesto sobre la riqueza neta relativo a la situación total de riqueza del poseedor individual.

Como veremos más adelante, la distinción entre impuestos personales e impuestos reales tiene una importancia fundamental cuando se considera la equidad del sistema impositivo. La equidad debe ser valorada en términos de la distribución resultante de la carga entre la gente. Dado que la carga de todos los impuestos, incluyendo los que recaen sobre las "cosas", ha de ser soportada en último extremo por personas, su equidad debe ser evaluada por la distribución resultante de la carga entre las personas. Como tales, los impuestos reales son inferiores a unos impuestos personales bien diseñados aplicados directamente, de forma que se tenga en cuenta la capacidad de pago del contribuyente en particular. Puesto que los impuestos personales han de ser liquidados en el lado de la familia, tales impuestos tienden a resultar generalmente superiores en cuanto a la equidad a los aplicados en el lado de las empresas». También en el ámbito de la Hacienda Pública, García Villarejo y Salinas Sánchez (1985, p. 482), aunque incluyen la diferenciación comentada solo dentro de la categoría de impuestos directos, señalan que «los impuestos personales, para gravar la renta del sujeto según sus características personales e independientemente del origen de estas rentas, y otros, los impuestos reales, para gravar la renta del sujeto en atención al origen de esa renta, independientemente de las características de la persona que paga el impuesto». Fuentes Quintana (1987, p. 173) cuando se refiere al sistema impositivo real señala: «El fundamento del sistema tributario real lo constituye –como hemos indicado ya– el concepto económico de producto. Es la naturaleza de este concepto la que determina la del impuesto que sobre él se apoya y de ahí la pluralidad independiente de gravámenes, su apersonalidad, y su adherencia al objeto, fuente o cosa que genera el producto. Estas tres características derivadas del sistema real de imposición no hacen sino contemplar las principales consecuencias tributarias del apoyo económico sobre el producto en que el sistema fiscal descansa». Ya dentro del ámbito del Derecho Tributario, Sainz de Bujanda (1988, pp. 156-157) señala a este respecto que «impuesto real es aquel que tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El lado objetivo del presupuesto de hecho es, en tal clase de impuestos, constitutivamente autónomo: puede ser "pensado" y, consiguientemente, definido por la norma sin referencia a ningún sujeto determinado. Sirvan de ejemplo los impuestos que recaen sobre transmisiones de bienes individualmente considerados o sobre el consumo de bienes o servicios particulares.

El impuesto personal, por el contrario, tiene como fundamento un presupuesto objetivo que solo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que esta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto. Son de la expresada naturaleza los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica individualizada».

guardan relación con la persona, y además se tiende a una generalización, es decir, a gravar todos aquellos hechos objeto del impuesto que afectan a dicha persona permitiendo tener en cuenta circunstancias personales que pueden afectar a su capacidad económica, el impuesto será personal. Si por el contrario los hechos se gravan en cuanto tales (la transmisión o la posesión de un bien...), apareciendo la persona no como figura central, sino en cuanto tiene cierta posición respecto a los mismos (transmitente, adquirente...), el impuesto será real.

Que la clasificación se basa fundamentalmente en la configuración del impuesto nos lo explica Ferreiro Lapatza (1998, pp. 195-197) sirviéndose como ejemplo del impuesto sobre la renta. Si el impuesto sobre la renta grava la renta global (proceda de donde proceda) de una persona física estaremos ante un impuesto personal. Si el impuesto grava las rentas de una persona, poniéndolas en relación en un primer plano con sus distintas fuentes de procedencia, estaremos ante un impuesto real.

Expuesto lo anterior habrá que verificar si la enumeración que el artículo que venimos tratando realiza a continuación de la categoría de personal, se corresponde con el clásico concepto de impuesto real. En principio parece que es esta la clasificación a la que se refiere, ya que indica que se aplicará el principio de territorialidad «en los demás tributos», es decir, en los que no sean de tipo personal, por lo tanto, reales, teniendo por finalidad la enumeración que realiza resaltar aquellos tributos reales en los cuales la aplicabilidad del principio territorial no ofrece dudas. En este sentido también se expresa González García (1982, p. 166) cuando al comentar los principios enumerados en este artículo señala que «la diferencia entre unos y otros criterios no está, evidentemente, en el principio de territorialidad, que es base común de todos ellos, sino en el carácter subjetivo u objetivo de los criterios de vinculación utilizados. Sirviéndose, como es obvio, el legislador de criterios de vinculación subjetivos en los impuestos personales (donde la figura del sujeto pasivo es relevante en la configuración del hecho imponible), y utilizando criterios de vinculación objetivos en los impuestos reales e indirectos (donde la figura del sujeto pasivo no suele ser relevante al momento de configurar el hecho imponible correspondiente)».

La enumeración que realiza el artículo 21 se refiere a:

- a) Los tributos que tengan por objeto el producto, lo que supone una prueba más de que se refiere a impuestos reales, ya que como indica Ferreiro Lapatza (1998, p. 196) «el nombre más conocido y aceptado en nuestra patria para los impuestos reales directos ha sido y es el de impuestos de producto».
- b) Los tributos que tienen por objeto el patrimonio, siendo esta alusión criticada por Albiñana (1979, p. 34)<sup>6</sup> en el sentido de su generalidad, ya que si nos referimos a un

---

<sup>6</sup> Albiñana García-Quintana (1979, p. 34) con relación al contenido de este artículo señala: «Para la aplicación del principio de territorialidad en sentido restringido acude la Ley General Tributaria al "objeto" del tribu-

tributo que grava el patrimonio neto, como el establecido en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, nos estaremos refiriendo a un tributo de naturaleza personal como indica el propio artículo 1 de la ley del impuesto; y si se quiere referir a tributos que gravan la aislada propiedad de ciertos elementos, como por ejemplo el impuesto sobre bienes inmuebles que sí tiene carácter real, debió indicarlo. Quizá como aduce De Luis y Díaz de Monasterio-Guren (1984, pp. 95-102): «en disculpa del legislador de 1963 cabe alegar que entonces no existía en nuestro sistema fiscal un impuesto de esta naturaleza, pero hoy tendría que redactarse el artículo correspondiente de forma que no pudiera dar lugar a este problema».

- c) Los tributos que gravan explotaciones económicas. Este término puede referirse, en un primer lugar, a la realización en sí de una actividad económica, es decir, el mero ejercicio de la misma, en similares términos al hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas, cuyo hecho imponible, según el artículo 78 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, lo define como «tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas...», supuesto en el cual parece tener sentido el principio de territorialidad. En segundo lugar, puede referirse a la renta proveniente de una explotación económica, pero si la misma es realizada por una persona física estaría incluida en un impuesto de naturaleza personal correspondiéndole el apartado a) de este artículo, mientras que si es realizada por una persona jurídica estaría sometida al impuesto sobre sociedades, tributo también de naturaleza personal. Sin embargo, sobre esto último conviene hacer una aclaración: el apartado a) del artículo aplica el criterio de residencia exclusivamente a los tributos de naturaleza personal de las personas naturales, por lo tanto, excluye a las personas jurídicas.

En opinión de la doctrina no se trata de una limitación lógica. Así De Luis (1984, pp. 95-102) señala que «limita el empleo de residencia a los impuestos personales sobre las personas físicas, olvidando que este principio sirve también de criterio jurisdiccional para el impuesto sobre sociedades», y en el mismo sentido González García (1982, p. 159): «por lo que se refiere a la aplicabilidad del criterio de la residencia a las personas jurídicas, la redacción del artículo 21 de la LGT no es

---

to, que, por otra parte, no define ni ha tenido en cuenta para otros aspectos de la obligación tributario. Su enumeración resulta insuficiente, equívoca y aun errónea, según a continuación se expone. Es correcta la mención del "producto" en el sentido "rendimiento" versus "renta parcial" porque es comúnmente gravado por un impuesto real que a su vez es de ámbito territorial estricto. Es errónea la cita del "patrimonio", pues si se refiere al patrimonio neto o personal, debió ser incluido en el gravamen de naturaleza personal. Es equívoca la expresión "patrimonio", porque si se refiere a la propiedad de aislados elementos patrimoniales –fincas urbanas, por ejemplo–, debió emplear otra más significativa. Y es insuficiente porque no figura el "consumo familiar", que tan calificada importancia tiene en los sistemas tributarios de todos los tiempos, a menos que con error se considerase incluirlo en la expresión "tráfico de bienes"».

en verdad muy afortunada» o Sopena Gil (1991, pp. 333-334): «las personas jurídicas quedan fuera de su aplicación, ya que en términos generales la sumisión a una o a otra legislación puede venir determinada partiendo tanto del principio de residencia como del de territorialidad. El comentarista no puede dejar de pensar que si en 1963 el sistema de imposición de las sociedades con negocios en el extranjero o en España hubiera sido distinto de la cifra relativa de negocios, la redacción del artículo 21 de la Ley General Tributaria hubiera sido diferente».

A pesar de los comentarios anteriores, tampoco se puede negar la opción de considerar diferente punto de conexión para las personas físicas que para las jurídicas, toda vez que en estas últimas existe una conexión más profunda entre su domicilio social y el lugar donde realiza sus actividades económicas. Si observamos los criterios de residencia del artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en la mayor parte de los casos esta recae en el lugar donde se desarrolla la actividad. Así, si la sujeción se establece por haberse constituido conforme a leyes españolas, de acuerdo con el artículo 8 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), serán españolas y se regirán por esta ley todas las sociedades anónimas que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar en que se hubieren constituido, debiendo tener su domicilio en España las sociedades anónimas cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro de su territorio<sup>7</sup>, por lo que se establece un vínculo entre la aplicación de la ley española y el domicilio en territorio español.

Si la sujeción se determina por el domicilio social, el artículo 9 de la LSC establece que las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en que radique su principal establecimiento o explotación, y las sociedades de capital cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro del territorio español deberán tener su domicilio en España. En caso de discordancia entre el domicilio registral y el que correspondería conforme a lo anterior, el artículo 10 señala que los terceros podrán considerar como domicilio cualquiera de ellos. En el mismo sentido el artículo 8 de la LIS identifica domicilio fiscal con social siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, estableciendo como cláusula residual el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Por lo tanto, aunque no en todos los casos, sí se puede ver una tendencia a identificar los criterios de sujeción con el lugar donde se desarrolla la actividad eco-

---

<sup>7</sup> En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1958 establece que la admisión de domicilios totalmente desvinculados de la actividad de la compañía supondría un impedimento de consideración para el normal desenvolvimiento de las relaciones jurídicas en que sea parte la sociedad.

nómica. En el mismo sentido el artículo 45 de la anterior LGT señalaba que «el domicilio, a los efectos tributarios, será: [...] b) para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección», y el correspondiente artículo 48 de la vigente LGT señala que «el domicilio fiscal será: [...] b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado».

- d) Los tributos que gravan el tráfico de bienes, que como ya comentamos anteriormente entran de lleno dentro de la categoría de impuestos reales.

#### 4. Los puntos de conexión en la LGT de 2003

Con la entrada en vigor de la actual LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), el artículo 21 ha sido sustituido por el artículo 11 bajo el nombre de «Criterios de sujeción a las normas tributarias». En él se establece que «Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado». De la redacción debemos destacar las siguientes características:

- a) Se elimina la referencia a la eficacia de la ley en el espacio, asumiendo el legislador las críticas que la doctrina expuso sobre la innecesaridad de dicha referencia, ya que es un principio de carácter general aplicable a todo el ordenamiento jurídico.
- b) Se mantiene el carácter supletorio de la norma frente a lo que dispongan las leyes de cada tributo.
- c) Se mantienen los principios de residencia y territorialidad como criterios distintos. Es de destacar, por lo tanto, como la LGT de 2003 no ha tomado partido de las discusiones doctrinales, a las que más atrás ya hemos hecho referencia, sobre si se trataba de dos principios o de solo uno. Se mantiene en este sentido la redacción anterior, de lo que podemos extraer dos conclusiones: o que los redactores de la actual ley creen que se trata de dos principios distintos y contrapuestos, con lo que el mantenimiento de los mismos implicaría optar por la separación, o que dado el carácter supletorio del precepto y la existencia de criterios de distribución territorial en casi todas las normas especiales, que lo hacen poco aplicable, se decide mantener la redacción anterior simplemente por no optar por una postura

en concreto y dejar abierta la discusión. Parece que este último criterio es el que ha prevalecido, ya que el propio informe para la reforma de la LGT señalaba que «Cuestión distinta es el "contenido" de la norma, que siendo siempre eficaz en todo el territorio nacional, y solo en él, puede querer gravar solo los hechos realizados en una parte del mismo (como necesariamente ha de ocurrir con las normas autonómicas y locales), o en cualquier parte del mundo (como ocurre en los impuestos sobre la renta o el patrimonio mundial de los residentes). A juicio de la Comisión, esta cuestión debería regularse en párrafo separado, o, incluso, en artículo distinto. Se entiende, además, que la redacción actual debería mejorarse, pues prácticamente nunca entran en juego los puntos de conexión previstos en la LGT. Podría pensarse en que la nueva ley mencionara que los tributos han de aplicarse conforme a los criterios de residencia o de territorialidad establecidos por la ley en cada caso. En su defecto, los tributos personales se exigirán conforme al criterio de residencia, y los demás conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado». En opinión de algunos autores se ha perdido una oportunidad de mejorar la redacción del artículo, ya que la incorporación de las CC. AA. y la nueva distribución de impuestos entre las mismas, hace que el precepto ya no sirva solo de referencia a la exigencia de tributos en el ámbito internacional, sino que también inspira la distribución dentro del territorio nacional<sup>8</sup>, a lo que no sirve de excusa el hecho de su supletoriedad, ya que la LGT de 2003 se redacta con ánimo codificador, didáctico y orientador. En este sentido López Espadafor (2004, p. 25) señala:

en función de todo lo expuesto, entendemos que no ha sido lo más acertado mantener separadas en la nueva Ley General Tributaria las ideas de residencia y de territorialidad, cuando lo más lógico hubiese sido reconducir aquella hacia el concepto de esta en el artículo 11 de la nueva ley. Siguiendo la errónea línea reflejada, como hemos visto, en el artículo 21 de la antigua Ley General Tributaria, en el referido artículo 11 de la nueva se presentan separadamente los criterios de residencia y territorialidad, a pesar de que aquella representa una plasmación o manifestación de esta.

- d) Se suprime la referencia a que la residencia sea «efectiva». Este calificativo pretendía poner de manifiesto que la residencia no debía ser puramente nominal, sino que se exigía la presencia física real. En opinión de Calvo Ortega (2004,

---

<sup>8</sup> Calvo Ortega (2004, pp. 35-36), señala: «Los criterios de sujeción al poder tributario, y la norma no solo se refieren a la relación que hemos descrito. En los países con una pluralidad de poderes como España (estatal, CC. AA. y municipios) tales criterios conocen otra forma y otra función: determinar exactamente a qué poder de los tres citados queda sometido un contribuyente por un hecho imponible realizado en territorio del Estado de que se trate. Son criterios que determina, en otras palabras, el acreedor tributario y que constituyen verdaderos puntos de conexión a efectos de sujeción a un poder concreto».

- p. 34), «se ha suprimido el adjetivo "efectiva" probablemente por la existencia hoy de otros criterios que no implican una presencia física para obtener o imputársele a un sujeto persona física una determinada residencia (p. ej., el núcleo principal de sus intereses económicos o la aplicación de la presunción de residencia familiar)». Esta supresión también es congruente con la finalidad que a este precepto encomendaba el informe para la reforma de la LGT y que citamos anteriormente, finalidad que consistía en fijar los criterios con carácter general, dejando a la normativa propia de cada tributo las condiciones particulares. Así, se determina que el criterio es el de residencia, y cada norma fijará las condiciones para cada tipo de residencia (p. ej., residencia a efectos de IRPF en su ley reguladora, residencia a efectos de CC. AA. en la normativa reguladora de su financiación, etc.).
- e) Se elimina la referencia a que el criterio de residencia se aplica exclusivamente a las personas naturales, en consonancia con la mayor parte de la doctrina, como ya expusimos anteriormente, que consideraba que dada la naturaleza personal del impuesto sobre sociedades le sería aplicable el principio de residencia.
  - f) Se mantiene la clasificación entre tributos de carácter personal y «demás tributos» que como comentamos anteriormente parece referirse a los tributos de carácter real, pero se elimina la enumeración ejemplificativa de esos otros tributos que hacía referencia a los que tenían por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes. La enumeración se sustituye por «el criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado». Esta modificación nos obliga a comentar, aunque sea sucintamente, el concepto de objeto del tributo, dado que dicho objeto nos debe servir de guía, de acuerdo con lo que establece este precepto, para la búsqueda del criterio de territorialidad más adecuado.

Ferreiro Lapatza (1976, p. 231) señala que cuando nos referimos al objeto del tributo podemos hacerlo al objeto-fin o al objeto material. Por objeto-fin debe entenderse la riqueza que el legislador quiere gravar: «gravar la riqueza es, así, el fin primario, fundamental del impuesto. Podemos decir, por tanto, que gravar la renta, el patrimonio o, simplemente, la riqueza del contribuyente es el objeto del tributo. Pero es obvio, hemos de darnos cuenta de que en este caso estamos empleando la palabra objeto en su acepción de "fin o intento a que se encamina una acción u operación"», desde este punto de vista «el legislador al establecer un impuesto inspirándose en el principio de capacidad puede querer gravar, puede tener la intención de gravar expresamente la renta o el patrimonio de una persona o bien puede querer, simplemente, gravar la riqueza del sujeto pasivo sin entrar en consideraciones sobre si este gravamen incide en su renta o en su patrimonio».

En cuanto al segundo concepto, el objeto material del tributo, Ferreiro Lapatza (1976, p. 231) nos señala que debemos «distinguir claramente entre riqueza que se quiere gravar, punto de referencia material del fin querido por el legislador, del objeto-fin del impuesto; y riqueza gravada, riqueza sobre la que recae o pesa el tributo». Así para este autor, el objeto

material del tributo puede definirse como «aquellos bienes económicos o riqueza que aparecen descritos en las normas que determinan el hecho imponible de cada tributo y sobre los que dicho tributo recae o grava».

Esta distinción puede verse muy clara en determinados tributos, mientras que en otros los distintos conceptos a los que hemos hecho referencia pueden coincidir. Así, siguiendo los ejemplos que Ferreiro (1976, p. 230) cita en su trabajo, en el IRPF coincide lo que el legislador quiere gravar (la renta en cuanto riqueza) con lo efectivamente gravado, coincidiendo objeto-fin y objeto material. En otros tributos, como en los especiales, ambos conceptos se separan. Así, en algunos de estos impuestos se pretende gravar el consumo como objeto-fin, pero como objeto material se grava la fabricación. Es claro en este sentido, tanto el artículo 1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que regula los impuestos especiales, cuando señala que «los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, de acuerdo con las normas de esta ley», como su exposición de motivos al indicar que «... los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el impuesto sobre el valor añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transporte, de medio ambiente, etcétera».

Al sentido material de objeto del tributo parece referirse también el Tribunal Constitucional (TC) cuando en la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001), señala que «por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. En suma, al "hecho imponible" –creación normativa– le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto».

Aclarado lo anterior debemos preguntarnos si el artículo 11 de la LGT al referirse al objeto del tributo lo hace al objeto-fin o al objeto material. Cuando Ferreiro (1976, p. 242) comenta

el artículo 21 de la antigua LGT, antecedente del actual 11, y que como ya señalamos más atrás no fue objeto de muchos cambios, señala que «el empleo de la expresión objeto del tributo sigue siendo correcto y conforme a nuestra delimitación del concepto "objeto material del tributo". Solo es de reprochar, según nuestro punto de vista, la alusión al tráfico de bienes. Según cuanto hemos dicho anteriormente, en este caso el objeto material del tributo no es exactamente el tráfico de bienes, sino los bienes que son objeto de tráfico», por lo que viendo la evolución del precepto podemos llegar a dos posibilidades:

- a) Que con la nueva redacción se pretendió, simplemente, eliminar la enumeración que la norma antigua realizaba, finalizando el artículo con la mera mención al objeto del tributo con carácter general, por lo que por objeto del tributo hay que entender, como en la norma anterior, que se refiere al objeto material.
- b) Que con la supresión de la enumeración se logra que el objeto del tributo que hay que tener en cuenta a la hora de fijar el criterio de territorialidad más adecuado, no sea el objeto material exclusivamente, sino que se pueda tener en cuenta también el objeto-fin.

Sin entrar a indagar la verdadera razón de la supresión de la enumeración por el término general, la segunda posibilidad nos ofrece más campo a la hora de fijar el criterio más conveniente. Piénsese en el ejemplo anteriormente comentado de los impuestos especiales de fabricación que gravan el consumo. La determinación de la CA a la que correspondería el tributo, si partimos del objeto material, sería aquella donde se encontrase la fábrica, mientras que si partimos del objeto-fin sería aquella CA donde se consumiese el producto fabricado, punto de conexión que es el que actualmente toma como referencia 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. Por lo tanto, a la hora de establecer el principio de territorialidad, conviene tener presente ambos conceptos de objeto del tributo, y optar en primer lugar por el objeto-fin, como tendremos ocasión de comprobar posteriormente.

## 5. Los puntos de conexión en la LOFCA

La Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), también desarrolla unos criterios generales para la atribución del rendimiento a las CC. AA. en su artículo 10.4. La LOFCA señala que esos puntos de conexión se establecen sin perjuicio de lo que desarrolle la Ley de cesión, por lo que parecería que son principios generales en los que debe inspirarse dicha ley, que no olvidemos es desarrollo de la propia LOFCA. Pero lo cierto es que están fijados en sentido contrario. La LOFCA, vista las leyes de cesión anteriores, y la que iba a venir, asume los que ya existían, es decir, los convierte en principios.

Si observamos la evolución de este artículo vemos como en su primera redacción seguía los criterios de la LGT: los tributos personales en función de la residencia del sujeto pasivo<sup>9</sup>, las operaciones inmobiliarias en función del lugar de situación de los bienes y en los tributos que gravan el consumo en el lugar donde se realice la venta. Estos criterios coincidían con los generales de: impuestos personales por residencia y reales por criterio de territorialidad. En la reforma operada en 1996, se hace una excepción para el impuesto sobre sucesiones, ya que por la anterior redacción le correspondería la competencia a las CC. AA. donde residiera el sujeto pasivo, mientras que las leyes de cesión situaban dicha competencia en la residencia del causante. La LOFCA, como ya indicamos, se pliega a las leyes de cesión, que a su vez lo hacen a las normas reglamentarias de los impuestos que regulan la gestión.

El artículo sufre otra modificación en 2001, también con ocasión de un nuevo modelo de financiación. La necesidad surge porque en los impuestos que gravan el consumo, el punto de conexión que fijaba la LOFCA era la CA donde se realizara la venta, dado que estaba pensando fundamentalmente en la posibilidad de cesión de la fase minorista del IVA. Recordemos que la LOFCA, en su redacción de 1996, establecía la posibilidad de que fuera objeto de cesión la imposición general sobre las ventas en su fase minorista<sup>10</sup>. Posteriormente, en 2001, se decide que la cesión del IVA se realice, no como una pura cesión, aunque el derecho positivo así la califique, sino como una participación territorializada en los impuestos del Estado, verdadera naturaleza de la figura, para lo que se establece un criterio

---

<sup>9</sup> La LOFCA, en realidad, no se refiere a la residencia de las personas físicas, sino al domicilio fiscal, conceptos que, aunque se encuentran íntimamente unidos, no son el mismo.

<sup>10</sup> A pesar de que desde un primer momento se reguló la posibilidad de la cesión del IVA en su fase minorista, como señala el *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas* (1995, p. 136), esta cesión «ha sido vista como una operación difícil, compleja». López Laborda (2009, p. 189) señala: «El artículo 11 de la LOFCA, en su redacción originaria, y en línea con las recomendaciones teóricas, ya establecía la posibilidad de ceder a las comunidades autónomas "la imposición general sobre las ventas en su fase minorista". Desde entonces, ha constituido una preocupación constante de los investigadores el intento de articular algún mecanismo de participación de las Comunidades en el IVA, el tributo que, desde 1986, grava con carácter general las ventas en nuestro país, y que es equivalente a un impuesto en fase minorista». Sánchez Sánchez (1997, pp. 343-344) señala las ventajas e inconvenientes de esta cesión. Así determina entre las ventajas que el rendimiento a nivel territorial se distribuye de forma homogénea; el grado de exportación interterritorial es muy escaso; la elasticidad del rendimiento se sitúa en torno a la unidad y presenta pocos problemas de competencia fiscal interna. Entre las desventajas, señala: el discutible encaje legal; la fase minorista no existe como fase independiente; técnicamente parece poco aconsejable y existe escaso grado de perceptibilidad del impuesto. Con base en todas estas cuestiones, este autor señala que «Estos inconvenientes, fundamentalmente los relacionados con la gestión del impuesto, han provocado que muchas de las propuestas doctrinales sobre la utilización del IVA, para la financiación autonómica se basen en un sistema de participación territorializada en la recaudación del tributo, en lugar de la alternativa de cesión, aunque ello suponga un menor nivel de corresponsabilidad fiscal. Así por ejemplo, Pla Vall y Villarreal Rodríguez plantean dicha participación en función de dos posibles índices: el valor añadido territorial o el consumo territorial».

de distribución estadístico. La LOFCA lo recoge añadiendo al punto de conexión existente otro «en función de los consumos calculados sobre una base estadística».

## 6. Los criterios de distribución

Una vez examinados los preceptos de la actual y la antigua LGT y de la LOFCA referidos a los puntos de conexión, se hace preciso reflexionar sobre si los criterios básicos aquí delimitados se adecuan a la figura de los impuestos cedidos. En primer lugar, siguiendo a Falcón y Tella (2001, pp. 53-60) en este razonamiento, debemos señalar que «no existe acuerdo técnico ni jurídico en relación con el tema de la distribución de la potestad tributaria, pese a los numerosos estudios sobre el mismo», lo que está en línea con las consideraciones que hicimos más atrás sobre el carácter variable de los puntos de conexión en relación con las circunstancias históricas y políticas.

Los puntos de conexión que con carácter general se establecen en la LGT obedecen a la posición de España como país desarrollado y que sigue los criterios marcados por el modelo de convenio de doble imposición de la OCDE. Partiendo de los clásicos criterios de residencia y de la fuente, los países desarrollados priman el criterio de sujeción a sus tributos en función de la residencia, y, dentro de esta, sus residentes quedan sometidos por su renta mundial. Sin embargo, este criterio no es el único de sujeción, sino que estos países tampoco renuncian a gravar las rentas o bienes situados en su territorio, con independencia de la residencia del sujeto, y por estos bienes. Es la clásica distinción entre obligación personal de contribuir y obligación real que regulaban las leyes de cada tributo, y que en este momento, en lo que se refiere a los impuestos que gravan la renta de las personas físicas y jurídicas, la obligación real se regula en el impuesto sobre la renta de no residentes, no así en lo que se refiere al impuesto sobre sucesiones y donaciones e impuesto sobre el patrimonio, cuyas normas siguen regulando conjuntamente ambos criterios de sujeción.

Conjugando obligación personal y real, se logra un efecto extensivo del poder tributario de un estado, ya que, por un lado, someten a tributación las rentas de un residente con independencia de donde se obtengan estas, con lo que sujetan a tributación rentas cuya fuente se puede encontrar fuera de su territorio, pero, por otro lado, también gravan aquellas rentas o bienes situados en su territorio con independencia de la residencia del titular de esas rentas o bienes. La utilización preponderante del criterio de la residencia o el de la fuente por los distintos estados obedece normalmente a la situación de los mismos, en la línea ya comentada de la influencia que en la determinación de estos criterios tienen las situaciones políticas y económicas de los países. Valdés Costa (1992, pp. 29-33) llama la atención sobre los conflictos que en esta materia han surgido entre los países desarrollados y en desarrollo: «desde la reunión de México de 1943 hasta el presente, las relaciones entre ambos grupos de países está dominada por las discrepancias en cuanto a delimitación de sus potestades impositivas. La oposición resulta de los principios aplicables: los países desarrollados adjudican la potestad a los países del domicilio o nacionalidad de los contribuyentes; los países

en desarrollo a aquel en el cual ocurren los hechos gravados, es decir, donde están situados los bienes, donde se desarrollan las actividades o donde se utilizan los derechos, criterio, este conocido bajo la denominación de "territorialidad" o de la "fuente"»<sup>11</sup>.

Sentado lo anterior, es claro que tanto la utilización de distintos criterios de sujeción, como de la adopción por todos los países de los criterios conjuntos de obligación personal y real, llevaría a que sujetos cuya actividad se relacionara con distintos países según los puntos de conexión comentados sufrirían doble imposición.

El fenómeno de la doble imposición, sobre todo en el ámbito internacional, ha sido ampliamente tratado por la doctrina<sup>12</sup>. Así Sainz de Bujanda (1988, p. 53) dice que se produce la «doble o pluriimposición cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo periodo o evento. Los requisitos, pues, para poder afirmar la existencia de imposición múltiple son la unidad del sujeto pasivo, la unidad del objeto, la unidad de tiempo y la unidad de título. Resulta claro que la causa fundamental de la existencia de doble imposición internacional deriva del hecho de que los Estados empleen iguales o análogos criterios para sujetar a las personas a su poder impositivo, aunque también la doble imposición es posible en el ámbito interno». Estudiando este último campo, López Espadafor (1999, pp. 12-25) señala que «con el termino pluriimposición queremos hacer referencia al fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo periodo impositivo o ante un mismo evento... el fenómeno que in-

---

<sup>11</sup> Sánchez García (2000, p. 10) señala: «Existen tres modelos básicos de convenios para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta, siendo cada uno tributario, en sus rasgos fundamentales, de los distintos países que han participado en su elaboración. La razón de esta diferencia radica en que los convenios para evitar la doble imposición presentan distinta finalidad según se observe desde el punto de vista de los países desarrollados o en vías de desarrollo.

Los países industrializados buscan aliviar el gravamen excesivo que recae sobre las inversiones que han realizado sus residentes en el extranjero, al tiempo que pretenden no discriminar este tipo de operaciones frente a sus inversiones domésticas. Los países en vías de desarrollo tratan de utilizar los convenios de doble imposición como un instrumento apto para atraer inversiones del exterior, al tiempo que buscan participar en aquellas rentas originadas en su territorio, aunque luego sean exportadas.

Planteadas así las cosas, los diferentes modelos existentes han optado por los siguientes criterios de sujeción de las rentas. En el convenio tipo aprobado en el marco de la Asociación Americana de Libre Comercio –Grupo Andino– predomina el principio de gravamen en el país donde la renta se ha originado. En los diferentes modelos elaborados en el marco de la OCDE –tanto en el de 1963, como en los de 1977 y 1992– prevalece el criterio de tributación en el país de la residencia. Este último criterio es asumido, asimismo, por el modelo elaborado por la ONU, aunque ensanchando la actuación del principio de gravamen en el país de la fuente».

<sup>12</sup> Así a título de ejemplo podemos señalar: AA. VV. (1979); Abril Abadín (1973, pp.131 y ss.); Arco Ruete (1977); Borrás Rodríguez (1971); Checa González (1988, pp. 53 y ss.); López Ibáñez (1973, pp. 133 y ss.; Sainz de Bujanda (1960, pp. 92 y ss.).

tentamos estudiar no se mueve solo en sede de hecho imponible, sino que se desarrolla en base a la consideración del objeto del tributo».

Para evitar esta situación de doble imposición se pueden adoptar diversas medidas. Las medidas pueden ser de carácter unilateral (legislación interna de carácter fiscal que puede regular con este fin exenciones, deducciones en la base imponible, créditos fiscales, reducciones del tipo de gravamen o deducciones en la cuota) o medidas más efectivas, y de más tradición, como los convenios internacionales. En este último apartado hay que situar los distintos modelos de convenio que se han elaborado en el seno de la OCDE: los de renta y patrimonio y el de las sucesiones y donaciones de 1982. Centrándonos en el primero de ellos, existe como señala Falcón y Tella (2001, pp. 53- 60) un criterio favorable a la nacionalidad o la residencia, que sin embargo requiere ciertas matizaciones en opinión de este autor. La primera de ellas es que «se reconoce unánimemente el derecho a gravar la renta al país en cuyo territorio opera la empresa no residente a través de un establecimiento permanente. Desde esta perspectiva es claro que la extensión del concepto de establecimiento permanente permite en la práctica aproximarse a un resultado similar al que se alcanza con el criterio de la fuente». La segunda es que «la mayoría de los Estados gravan también la renta obtenida en su territorio, con o sin establecimiento permanente, por no residentes. Es decir, no se utiliza como criterio único de gravamen la residencia, sino también el criterio de la fuente, lo que supone reconocer la virtualidad intrínseca de este principio» y la tercera es que «los Estados que aplican el criterio de la renta mundial suelen reconocer el derecho de los residentes a reducir su impuesto en función del gravamen soportado en el exterior, lo que en la práctica supone renunciar a gravar la renta mundial». En este sentido el propio modelo de convenio de la OCDE establece en sus artículos 23A y 23B los sistemas de exención e imputación.

De la conjunción de lo anterior, Falcón y Tella (2001, pp. 53-60) llega a la conclusión de que «el criterio de la residencia puede hacerse compatible con el criterio de la fuente siempre que el país de residencia reconozca la exención de las rentas obtenidas en otros Estados, es decir, la no inclusión de las mismas en la base imponible», cuestión esta última ineludible, ya que, si no, se estaría «produciendo una discriminación en función de la residencia y, por tanto, infringiendo uno de los principios básicos, al menos en las zonas de integración». La pregunta que surge inmediatamente de este razonamiento, es por qué si el criterio de residencia con exención conduce a situaciones similares al de la fuente, se sigue adoptando generalmente el primero. Falcón y Tella (2001, pp. 53-60) contesta a la cuestión señalando que «lo que ocurre es que, afirmando como principio o regla general la tributación de los residentes por su renta mundial (además del gravamen de los no residentes en función de las rentas obtenidas en el país), se está estableciendo un criterio o regla que, en el fondo (si se corrige adecuadamente a través del sistema de exención) constituye un criterio subsidiario o supletorio (una especie de presunción *iuris tantum* de que la renta se ha obtenido en el país de residencia) para cubrir los siguientes casos:

- Rentas o ingresos procedentes de territorios en que no consta que se realiza efectivamente la actividad productora de los rendimientos, ya que en estos casos

puede ocurrir que dicha actividad se realice precisamente en el país de residencia del perceptor (por ejemplo, interposición de una sociedad-base creada en un paraíso fiscal para operar en un tercer país).

- Rentas procedentes de países sin convenio o que no forman parte de una misma zona de integración (en cuyo caso los Estados suelen aplicar el sistema de imputación, en lugar del método de exención).

Obsérvese que, en ambos casos, el principal problema radica a menudo en la imposibilidad de obtener información sobre la verdadera fuente u origen de la correspondiente renta. Por ello parece justificable que se mantenga el gravamen de los residentes por su renta mundial cuando no existe ni convenio ni norma multilateral alguna que permita conocer todas las circunstancias relevantes para una correcta aplicación del impuesto, limitando en estos casos la eliminación de la doble imposición a la deducción en cuota del impuesto efectivamente satisfecho, con el límite lógicamente de la parte del impuesto nacional correspondiente, si este es menor».

Si seguimos esta teoría llegamos a la conclusión de que los criterios establecidos en el artículo 11 de la LGT son unos criterios de sujeción plenamente vigentes en cuanto se ocupen de la delimitación de los poderes tributarios entre Estados, pero que, si nos centramos en lo que el autor citado denominaba «zonas integradas», es decir, aquellas en las que no existen lagunas de información, el criterio de residencia pierde fuerza frente al criterio de la fuente. El propio autor dedica la parte final de su trabajo a la consideración de estos principios en la Unión Europea, como zona cuasiintegrada, destacando la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia<sup>13</sup> en el sentido de admitir la discriminación fiscal por razón de residencia solo cuando la renta obtenida por el no residente es de una cuantía poco significativa.

Lo que sí que no cabe duda es de que cuando nos referimos a las CC. AA., nos estamos refiriendo a unas entidades perfectamente integradas en un estado superior, el cual en el ejercicio de sus competencias determina los criterios de distribución de ingresos entre las CC. AA. y la forma de su articulación, por lo que debemos preguntarnos si el criterio de residencia de los impuestos personales señalado por el artículo 11 de la LGT, que como ya tuvimos ocasión de comentar anteriormente resulta aplicable como criterio general a la distribución de tributos entre CC. AA., encuentra en este ámbito justificación suficiente<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Pueden consultarse entre otras las siguientes sentencias: de 28 de enero de 1986, asunto C-270/83 (NFJ072214); 8 de mayo de 1990, asunto C-175/88, *Biehl* (NFJ054680); 26 de enero de 1993, asunto C-112/91, *Hans Werner* (NSJ000779); 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93, *Schumacker* (NFJ005254); 11 de agosto de 1995, asunto C-80/94, *Wielockx* (NFJ066695); 27 de junio de 1996, asunto C-107/94, *Asscher* (NFJ004369).

<sup>14</sup> La defensa del criterio de la fuente no solo se produce para las zonas integradas, sino que también lo defienden algunos autores con carácter general. Así Valdés Costa (1978, pp. 197-199) señala: «El punto de partida es la adopción como principio básico del criterio de la fuente por cuanto no solo es el más justi-

## 7. Conclusiones

Teniendo en cuenta todo lo expuesto hasta aquí, podemos intentar establecer una definición de punto de conexión para los impuestos cedidos, y destacar aquellos requisitos que en nuestra opinión debe cumplir.

Por punto de conexión debemos entender aquel elemento de la relación jurídico-tributaria que se tiene en cuenta, atendiendo a la propia naturaleza y características de dicha relación jurídica, para determinar el acreedor del impuesto, el órgano aplicador y la norma por la que se rige.

Intentaremos establecer aquí cuáles son las notas principales que se deben tener en cuenta para el establecimiento de los puntos de conexión en los impuestos cedidos, trayendo a este lugar los conceptos que comentamos anteriormente. Serían las siguientes:

- a) La actividad financiera es una actividad instrumental. Los impuestos tienen su justificación en la realización de un gasto público que revierte de manera directa o indirecta, o en mero interés, en el contribuyente. Esto implica que debe existir una relación en este sentido entre el contribuyente y la CA preceptora del ingreso, ya sea esta la residencia, ya sitúe en la misma una fuente de riqueza. Si a través de un impuesto cedido le es exigida, como consecuencia de la manifestación de una determinada capacidad económica, una prestación pecuniaria a un sujeto, el rendimiento no le corresponde a una CA con la cual el sujeto no tiene ningún tipo de relación económica o utilización de servicios públicos, sea esta directa, indirecta o de mero interés. En este caso la exigencia del impuesto carecería de justificación e iría en contra de principios como los de autonomía o corresponsabilidad fiscal. No iría en contra del principio de solidaridad entre CC. AA., ya que esta función le corresponde al Estado a través de sus impuestos, a los cuales el contribuyente se somete en cuanto integrante de una colectividad superior (Estado español), por lo que su prestación irá destinada a financiar cualquier gasto estatal, aunque no revierta en su comunidad. A las CC. AA. les corresponde garantizar la solidaridad dentro de su CA.

Como ejemplo típico podemos citar una escritura notarial que contenga una transmisión de una marca comercial entre empresarios situados en Galicia y referida a empresas situadas y productos fabricados en Galicia. Si dicha escritura tributa por el impuesto sobre actos jurídicos documentados, documentos notariales, cuota gradual, el rendimiento corresponderá a la Comunidad de Madrid, con la que dicho

---

ficado, desde un punto de vista abstracto para decidir la atribución de las potestades fiscales, sino también el más adecuado para la obtención de las finalidades primordiales que a mi juicio deben perseguir los tratados entre países desarrollados y en desarrollo».

negocio no tiene ninguna relación, salvo que dicho acto es inscribible en la Oficina Española de Patentes y Marcas, cuya sede se encuentra en Madrid.

- b) El elemento que vincula la relación jurídica con un territorio tiene que estar relacionado con el objeto del tributo, en particular tiene que tener en cuenta el objeto-fin, de acuerdo con lo expuesto al comentar el artículo 11 de la LGT. El caso comentado de los impuestos especiales es un buen ejemplo de ello.
- c) El principio que debe prevalecer a la hora de distribuir las potestades sobre los impuestos cedidos entre las CC. AA. es el principio de territorialidad frente al de residencia, dado que nos encontramos en una zona integrada, de acuerdo con lo comentado anteriormente sobre la relación entre estos dos principios. Solo se pueden admitir variaciones sobre este principio en el caso de que el establecimiento del punto de conexión ideal plantee problemas de índole gestor de tal magnitud que los medios materiales existentes o la colaboración administrativa no puedan solucionar. Cierta grado de territorialidad ya se exige en relación con los tributos propios de las CC. AA. en el artículo 9 de la LOFCA, aunque con respecto a estas limitaciones el TC en su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014), ya dejó claro que estos límites no se pueden extender a otros recursos (en el caso enjuiciado a los recargos) y no hizo una interpretación estricta de los mismos. Además la instauración de este principio con carácter general haría más difícil el fraude fiscal que ahora se realiza con un simple cambio ficticio de residencia. Ello nos debería llevar a replantearnos si impuestos como los que grava las sucesiones o el patrimonio pueden obviar totalmente a las CC. AA. donde se ubican los bienes.
- d) El punto de conexión debe ser claro. Por claro entendemos aquel punto de conexión que no ofrezca dudas en su interpretación, aunque su determinación exija más o menos operaciones, estableciendo si fuera necesario varios puntos de conexión por impuesto, sobre todo en el caso de que el mismo tenga un contenido heterogéneo, como por ejemplo el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
- e) El punto de conexión debe ser el mismo para la atribución del rendimiento, para la determinación de las competencias normativas y para las competencias aplicativas. La unidad de las dos primeras parece indispensable, dado que carecería de lógica que una CA pudiera influir normativamente sobre los ingresos de otra. En cuanto a las aplicativas, como en el caso anterior, se puede prever que una CA o el Estado gestione un rendimiento que no le pertenece si plantea problemas de índole gestor de tal magnitud que los medios materiales existentes o la colaboración administrativa no puedan solucionar. En todo caso se deben arbitrar mecanismos que permitan participar a las CC. AA. preceptoras del rendimiento en la toma de las decisiones gestoras. Esta condición se deriva directamente del principio de autonomía.

Como ejemplo de una distinta competencia del rendimiento y de las competencias normativas, podemos citar los casos de no residentes en España, residentes en

- la UE/EEE, que optan por la normativa autonómica<sup>15</sup>. El rendimiento corresponde al Estado, pero este aplicaría una norma autonómica. Como ejemplo de una distinta competencia del rendimiento y de las competencias aplicativas, podemos citar el caso de las concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una CA, donde la inspección del impuesto corresponderá a la CA en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria, mientras que el rendimiento se distribuye entre todas, pudiendo darse la circunstancia de que aquella que realiza el procedimiento inspector no percibe nada del rendimiento.
- f) Los puntos de conexión de los diferentes impuestos deben establecerse teniendo en cuenta el conjunto de impuestos cedidos, evitando diferencias entre situaciones similares correspondientes a los distintos impuestos. Así podemos citar el caso de los seguros de vida, que tendrán diferente punto de conexión si se acumulan o no al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, lo cual no tiene justificación desde un punto de vista material.
  - g) Los puntos de conexión deben ser los mismos para todas las CC. AA., aunque sus sistemas de financiación sean distintos. En caso de que esto no se pueda lograr, deben fijarse criterios jerárquicos claros entre los distintos puntos de conexión aplicables. Recuérdense los casos de distintos puntos de conexión entre las CC. AA. de régimen común y régimen foral, y la situación provocada por la coexistencia de dos sistemas de financiación autonómica de 1997 a 2001.
  - h) Los puntos de conexión deben ser completos, es decir, no pueden quedar hechos impositivos sin punto de conexión. En puridad, con la actual normativa esto no se produce, ya que la interpretación que se realiza es que si no hay punto de conexión no se entiende producida la cesión y, por lo tanto, el punto de conexión es con la normativa estatal. Pese a esta cláusula de cierre, es claro que hay ciertos supuestos en los que la intención no fue que se atribuyeran al Estado y no se cedieran, sino que se trata de «olvidos» a la hora de fijar un punto de conexión. Un ejemplo lo tenemos en los seguros de vida que no se acumulan a otros bienes de la masa hereditaria, lo que es una clara omisión del legislador. Otro son los negocios jurídicos a título gratuito *inter vivos* (el punto de conexión solo habla de donaciones)<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Sobre esta posibilidad de opción prevista en la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, puede consultarse: Mosquera Pena (2017).

<sup>16</sup> Una solución, que es la utilizada en la práctica, es entender que el punto de conexión para estos negocios que detalla el reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones (condonación de deuda, renuncia de derechos, asunción liberatoria de deuda, desistimiento o el allanamiento en juicio, transacciones, seguro de sobrevivencia...) es el mismo que para las donaciones, ya que se trata de negocios equiparados. Sin embargo, en otros negocios equiparados como en el caso de las concesiones administrativas, los puntos de conexión se refieren a ellos expresamente. Lo mismo ocurre con los seguros de vida que no se acumulan a otros bienes de la masa hereditaria, donde la interpretación tradicional de las CC. AA. es que se encontraban cedidos, correspondiendo el rendimiento a la CA del tomador fallecido. Fue la nueva

- i) Los puntos de conexión deben estar regulados por ley. Aunque el artículo 8 de la LGT no se refiere directamente a la necesidad de norma legal para establecer los puntos de conexión, algunos autores han querido ver esa necesidad en el enlace de los puntos de conexión con el hecho imponible<sup>17</sup>. Sin embargo, si distinguimos dos planos, por un lado, la norma que determina el hecho imponible y, por otro, la norma que establece el punto de conexión a partir de algún elemento del hecho imponible, vemos que la reserva de ley establecida por el primero no implica necesariamente la del segundo. A nuestro modo de ver, la necesidad de norma con rango legal deriva del artículo 11 al señalar que «Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso», donde sí existe una referencia directa a la ley. También, el propio texto constitucional en su artículo 157 remite a una ley orgánica el desarrollo de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1 donde se encuentran los impuestos cedidos, función que como ya sabemos realiza la LOFCA, en cuyo artículo 10 referido a la cesión de impuestos realiza dos menciones a la necesidad de norma con rango de ley para regular los puntos de conexión: una general en el apartado 2.º donde señala que «Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del estatuto correspondiente, sin perjuicio de que *el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una ley específica*», y otra ya concreta en el apartado 4.º cuando señala «Sin perjuicio de los requisitos específicos que establezca la Ley de cesión».
- j) Los puntos de conexión no pueden quedar a elección del sujeto pasivo. En este sentido se pronuncia la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos de Régimen Común en su Resolución 6/2001, cuando señala: «Con más motivo debe rechazarse el domicilio electivo como punto de conexión, puesto que no es lógico hacer depender directa e inmediatamente de la voluntad del sujeto pasivo la atribución del poder tributario a una u otra comunidad autónoma». Existen varios supuestos en los que el sujeto pasivo puede elegir el punto de conexión de manera directa o indirecta. Así podemos citar aquellos supuestos en los que el punto de conexión es la residencia, ya que un criterio para determinarla es la última residencia declarada por el sujeto pasivo. Otro caso sería el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados cuando se refiere a la transmisión de valores, ya que se remite a la CA donde se formalice la operación, o cuando hablamos de buques, ya que el sujeto pasivo puede elegir el puerto de matrícula y, por lo tanto, el registro competente.

---

disposición adicional segunda de la ley del impuesto la que deja claro que no se encuentran cedidos, dado que no establece para ello punto de conexión con la normativa de las CC. AA. Sin embargo, ni el propio Estado lo tenía claro, ya que sí lo regulaba en la primera redacción de dicha disposición adicional que fue al Congreso de los Diputados, retirada posteriormente.

<sup>17</sup> Bokobo Moiche (1998, pp. 41-43) señala que «el principio de legalidad requiere que los puntos de conexión, como inherentes al hecho imponible, deben estar regulados mediante ley».

Parece claro que las leyes de cesión a la hora de establecer los puntos de conexión del rendimiento a las CC. AA. han tomado como base los existentes en las normas reglamentarias de los impuestos cedidos, cuya finalidad nada tiene que ver con el reparto de potestades tributarias en Estados descentralizados, sino que buscan principalmente una facilidad gestora (piénsese en principios regulados en dichas normas como el de unidad de competencia territorial), lo que lleva a atribuir rendimientos a CC. AA. con las que la capacidad económica que se grava o el sujeto pasivo no tienen ninguna relación. Es aconsejable, por lo tanto, que se reformulen de nuevo los puntos de conexión del rendimiento teniendo en cuenta su verdadera función. Además, es necesario un desarrollo normativo más completo para otorgar seguridad jurídica a los problemas que se plantean en la práctica.

## Referencias bibliográficas

- AA. VV. (1979). *Estudios de doble imposición internacional*. Madrid: IEF.
- Abril Abadín, E. (1973). Métodos para evitar la doble imposición internacional. *XX Semana de estudios de derecho financiero (Relaciones fiscales internacionales)*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Albiñana García-Quintana, C. (1979). *Derecho Financiero y Tributario*. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria.
- Arco Ruete, L. (1977). *Doble imposición internacional y Derecho Tributario Español*. Madrid: Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda.
- Berliri, A. (1968). *Principi di Diritto tributario*. Vol. I. Milán: Giuffré.
- Borrás Rodríguez, A. (1971). *La Doble Imposición: Problemas Jurídicos Internacionales*. Barcelona: Universidad de Barcelona, Secretariado de Publicaciones, intercambio científico y extensión universitaria.
- Bokobo Moiche, S. (1998). *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Valladolid: Editorial Lex Nova.
- Calvo Ortega, R. (2004). Ordenamiento Tributario. En *La Nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.
- Castán Tobeñas, J. (1986). *Derecho Civil español, Común y Foral*. Madrid: Instituto Editorial Reus.
- Checa González, C. (1988). Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional. *Impuestos*, 12.
- Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado, J. M. (1979). *Ordenamiento Tributario español*. Madrid: Civitas.
- Díaz Álvarez, G. y Abad Fernández, M. (1997). Aplicación e interpretación de las normas tributarias. En J. Lasarte Álvarez (coord.). *Manual general de Derecho Financiero. Derecho tributario. Parte General*. Vol. II. Granada: Editorial Comares.
- Falcón y Tella, R. (2001). Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad. *Crónica Tributaria*, 100.
- Fernández Rojas, J. C. y Sánchez Lorenzo, S. (1993). *Curso de Derecho Internacional Privado*. Madrid: Civitas.
- Ferreiro Lapatz, J. J. (1976). El objeto del tributo. *Revista Española de Derecho Financiero*, 10.
- Ferreiro Lapatz J. J. (1998). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons.

- Fuentes Quintana, E. (1987). *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*. Madrid: Rufino García Blanco.
- García Novoa, C. (2003). Reflexiones sobre la influencia de la globalización en los principios tributarios. *Revista Argentina de Derecho Tributario*, 5.
- García Villarejo, A. y Salinas Sánchez, J. (1985). *Manual de Hacienda Pública*. Madrid: Tecnos.
- González García, E. (1982). Comentarios a las leyes tributarias y financieras (pp. 156-167). *Ley General Tributaria*. Tomo 1. Artículo 21. Edersa.
- Juan Peñalosa, J. L. de. (1984). La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria. *Crónica tributaria*, 50.
- López Espadafor, C. M. (1999). *La Doble Imposición Interna*. Valladolid: Lex Nova.
- López Espadafor, C. M. (2004). Los criterios de sujeción a las normas tributarias ante la nueva Ley General Tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 121.
- López Ibáñez, L. (1973). Localización geográfica y criterios de sujeción al impuesto. Doble imposición internacional. *Hacienda Pública Española*, 24-25. Madrid: IEF.
- López Laborda, J. L. (2009). La descentralización de competencias en el IVA: problemas y soluciones. En S. Lago Peñas y J. Martínez Vázquez (coord.). *La asignación de impuestos a las comunidades autónomas: desafíos y oportunidades*. Madrid: IEF.
- Luis y Díaz de Monaterio-Guren, F. de (1984). La aplicación en el espacio de las normas tributarias (Revisión de los artículos 21 y 22 de la LGT). *Crónica Tributaria*, 50.
- Monasterio Escudero, C.; Pérez García, F.; Sevilla Segura, J. V. y Solé Vilanova, J. (1995). *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. Madrid: IEF.
- Mosquera Pena, J. A. (2017). Los límites en el ejercicio de las competencias normativas en los impuestos cedidos. Especial referencia a la libertad de residencia. Las recientes sentencias del TJUE y del TS. *Quincena Fiscal*, 22.
- Musgrave, R. y Musgrave, P. (1981). *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. Madrid: IEF.
- Sainz de Bujanda, F. (1960). La interpretación de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición. *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*. AEDF.
- Sainz de Bujanda, F. (1988). *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense.
- Sánchez García, N. (2000). La doble imposición internacional. *Revista de Treball, Economia i Societat*, 16. Comité Económico y Social de la Comunidad Valenciana.
- Sánchez Sánchez, A. (1997). *La corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas*. Pamplona: Aranzadi.
- Serrano Antón, F. (2002). Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes: cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional. *Documentos*, 24. IEF.
- Sopena Gil, J. (1991). La eficacia de las leyes tributarias en el espacio. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*. IEF.
- Valdés Costa, R. (1978). *Estudios de Derecho Internacional Privado*. Montevideo: Rosgal.
- Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de Derecho tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Xavier, A. (1977). *Direito Tributario Internacional do Brasil*. São Paulo: Editora Resenha Tributária.

# Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión

**Esaú Alarcón García**

*Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU  
Académico correspondiente de la RAJyL*

## Extracto

En el presente estudio se analizan las cuestiones más destacadas del dictamen motivado emitido por la Comisión Europea con relación a un procedimiento de infracción seguido frente a la regulación española de la obligación de información para determinados bienes y derechos en el extranjero, poniendo en relación las conclusiones extraídas por el organismo europeo con los principios constitucionales y las libertades comunitarias que este novedoso deber informativo podría quebrantar.

**Palabras clave:** obligación informativa; activos en el extranjero; modelo 720; ganancia no justificada; imprescriptibilidad; procedimiento de infracción; Comisión Europea; dictamen motivado.

**Cómo citar:** Alarcón García, E. (2019). Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 69-90.

# End of the infringement procedure against the 720 form: A report needed of reflection

Esaú Alarcón García

## Abstract

The present study analyzes the reasoned opinion issued by the European Commission in relation to an infringement procedure followed against the Spanish regulation of the reporting obligation for goods and rights abroad, relating the conclusions drawn by the European organism with the constitutional principles and the community liberties tat this new informative report could infringe.

**Keywords:** reporting obligation; assets abroad; 720 form; non justified capital gains; imprescriptibility; infringement procedure; European Commission; reasoned report.

**Citation:** Alarcón García, E. (2019). Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 69-90.

## Sumario

1. La cuestión litigiosa en España
  2. La cuestión litigiosa en Bruselas
  3. La perspectiva de la comparabilidad y de la existencia de una restricción a las libertades comunitarias
  4. La perspectiva de la justificación de la medida restrictiva
  5. La justificación de la ausencia de plazo de prescripción para la imputación de una ganancia no justificada específica para activos en el extranjero
  6. La justificación de las multas pecuniarias fijas por incumplir o cumplir intempestiva o incorrectamente la obligación informativa
  7. La justificación de la multa pecuniaria proporcional del 150 % de la ganancia no justificada específica
  8. La conclusión que extrae la Comisión
  9. La cuestión litigiosa con relación a países terceros
- Referencias bibliográficas

## 1. La cuestión litigiosa en España

La declaración informativa de bienes en el extranjero nace tras y a consecuencia de un procedimiento de amnistía fiscal o, técnicamente hablando, de regularización tributaria especial. En este orden de cuestiones, se puede considerar al nuevo deber informativo como una de las medidas estrella de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre).

El final del plazo reglamentario para cumplir con el novedoso deber informativo por primera vez, a través de una orden ministerial que configuró el desde entonces temido modelo 720<sup>1</sup>, se situó en el día 30 de abril de 2013 si bien, en los ejercicios ulteriores, dicho formulario debe presentarse, en su caso, en un plazo que finaliza el 31 de marzo de cada año natural.

El 28 de julio de 2014 un obligado tributario, al que denominaremos en lo sucesivo «el jubilado de Granada» o «el jubilado», presentó intempestivamente, a través de un colaborador, un formulario informativo de bienes y derechos en el extranjero, modelo 720, correspondiente al ejercicio 2012. En la declaración se incluían tres registros, correspondientes todos ellos a la clave V –valores– relativos a unos fondos y acciones de valor conjunto 340.000 euros aproximadamente. Estas inversiones pertenecían a una cuenta de valores titularidad del jubilado que, a pesar de haber ganado la prescripción, no fueron declarados en la amnistía fiscal de 2012 por mero desconocimiento del contribuyente<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

<sup>2</sup> No sería descartable que muchos ciudadanos tampoco se decidieran a acudir a la citada amnistía fiscal por la desconfianza que generaba el procedimiento de regularización diseñado por el ministerio, así como las propias amenazas vertidas por el ministro. La ulterior declaración de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional, en su Sentencia 73/2017, de 8 de junio, sin efecto práctico alguno, supone la confirmación de estos temores.

En fecha 5 de marzo de 2015 fue dictado electrónicamente un acuerdo de comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación frente al citado jubilado, por los conceptos impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF, en lo sucesivo) y declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero, periodos enero de 2012 a diciembre de 2012.

Tras dos escasas visitas a la sede de la Inspección, en fecha 26 de mayo de 2015, se formalizó acta de disconformidad por el concepto IRPF del periodo impositivo 2012, regularizando la situación del contribuyente al incluirse una ganancia no justificada de patrimonio por el importe de los activos foráneos declarados extemporáneamente, lo que dio lugar a una cuota tributaria de unos 170.000 euros, junto con unos intereses de demora de 20.000 euros más, derivados del mandato legal de imputar temporalmente dicha ganancia al último periodo no prescrito o 2012, si este año fuera posterior.

Del mismo modo, en idéntica fecha, se comunicó al jubilado el inicio de un expediente sancionador, tramitado mediante procedimiento abreviado, incorporando la propia propuesta de sanción de 254.000 euros, al aplicar la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, que prevé una sanción automática y proporcional del 150 % de la cuota dejada de ingresar en caso de aplicarse la ganancia no justificada prevista para la falta de declaración de bienes y derechos en el extranjero en el novedoso artículo 39.2 de la Ley del IRPF, resultante de la modificación operada en dicha norma también por la propia Ley 7/2012.

En fecha 12 de junio de 2015 el contribuyente presentó electrónicamente una serie de alegaciones ante el inspector-jefe frente al acta de disconformidad por el concepto IRPF 2012 y el expediente sancionador abierto conjuntamente.

El 10 de noviembre de 2015 son emitidos electrónicamente por el inspector regional un acuerdo de liquidación por el concepto IRPF 2012 y un acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, confirmando las previas propuestas de liquidación y sanción, sin tener en cuenta las alegaciones formuladas por el contribuyente.

Formulada por vía electrónica, en fecha 23 de diciembre de 2015, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción citados, y habiendo transcurrido el plazo de un año previsto en el artículo 240 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en lo sucesivo), sin haberse resuelto, el contribuyente procedió a presentar, en fecha 17 de febrero de 2017, escrito formulando recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional por silencio administrativo.

En el seno de dicho procedimiento fue obtenido el dictamen motivado de fecha 15 de febrero de 2017, dirigido al Reino de España al amparo del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE o los Tratados, en lo sucesivo), cuya comunicación a las autoridades españolas fue hecha pública mediante nota de prensa de la Comisión Europea de fecha 17 del mismo mes.

## 2. La cuestión litigiosa en Bruselas

Varios ciudadanos, asociaciones y un despacho de abogados balear decidieron denunciar ante la Comisión Europea los términos en que la Ley 7/2012, antes citada, obligaba a declarar bienes y derechos en el extranjero tras su entrada en vigor, a través de las peticiones siguientes: 0393/2013, la cual fue admitida a trámite el 11 de noviembre de 2013; 0478/2013, admitida a trámite el 15 de noviembre de 2013; 0566/2013, admitida a trámite el 19 de noviembre del mismo año de gracia y 1826/2013.

Tras la admisión a trámite de las denuncias, de conformidad con el artículo 258 del TFUE, el organismo comunitario procedió a abrir una investigación formal, primer paso para convertir los acontecimientos en un procedimiento de infracción frente al Reino de España, cuya conclusión a través de un dictamen motivado resulta ser la antesala habitual de un cambio normativo interno o de un procedimiento judicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE o Tribunal de Luxemburgo, en lo que sigue).

Dentro del proceso inquisitivo, la Comisión dio audiencia a los representantes de la Administración tributaria española, con quienes mantuvo una reunión oficial en la primavera –mayo– de 2014.

A principios de 2015, los diversos denunciados fueron recibiendo contestaciones por parte de la Comisión Europea, mediante escritos estereotipados que, en lo que interesa, consideraban que los servicios del organismo europeo encargados de dichos asuntos habían llegado a la conclusión de que debía dar curso a las quejas planteadas con relación a algunos de los temas planteados en las denuncias. En concreto, continuaría con la investigación con relación a las consecuencias de una presentación fuera de plazo, errónea o por medios distintos de los telemáticos del formulario informativo de bienes y derechos en el extranjero, tanto en lo relativo con los aspectos punitivos de la normativa en cuestión como con el tratamiento tributario de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas<sup>3</sup>.

Por los términos en que se expresaba el organismo comunitario, las autoridades españolas habían asegurado a la Comisión dos aspectos de gran importancia en materia punitiva. El primero, que «la imposición de multas no es automática y se tienen en cuenta las circunstancias objetivas de cada caso concreto y el comportamiento del contribuyente»; el segundo, que «las sanciones aplicadas en el supuesto de una declaración fuera de plazo realizada por el contribuyente de forma voluntaria son notablemente inferiores a las impuestas en caso de no declaración o declaración errónea<sup>4</sup>».

<sup>3</sup> EU Pilot 5652/13/TAXU, que engloba también las denuncias CHAP(2013)1826 y CHAP(2013)1144.

<sup>4</sup> Carta de contestación EU Pilot 5652/13/TAXU.

El tiempo ha demostrado la mendacidad de las palabras que los representantes del fisco español trasladaron a las autoridades europeas pues, poco antes de que Hacienda recibiera la carta de emplazamiento de la Comisión Europea por la que, definitivamente, se acabó dando inicio a un procedimiento de infracción, la praxis ya demostraba que la Agencia Tributaria había remitido de forma masiva y sistemática comunicaciones de apertura de expedientes sancionadores formales por todas y cada una de las declaraciones informativas de bienes y derechos en el extranjero –modelo 720– presentadas fuera del plazo reglamentario correspondientes al ejercicio 2012. En ese ínterin, precisamente, se dio comienzo al procedimiento inquisitivo frente al jubilado de Granada, al que se ha hecho mención en el epígrafe anterior.

Con este tipo de actuaciones, la Hacienda española estaba yendo contra sus propias palabras, pues ya no se trataba, como le trasladó a la Comisión Europea de «un único caso o un número reducido de casos posiblemente aislados de aplicación incorrecta de una disposición nacional que infrinja el Derecho de la UE [...] en el sentido de que la práctica administrativa analizada implique sistemáticamente una rigurosa penalización de todas las infracciones menores relacionadas con la declaración, aun cuando no exista ninguna repercusión sobre la deuda tributaria del contribuyente<sup>5</sup>».

Siguiendo con la exposición diacrónica de las denuncias ante la Comisión, en la contestación que dio la autoridad europea a los denunciantes, se les transmitía la información sobre las investigaciones llevadas a cabo hasta entonces, con el objetivo de darles audiencia para que pudieran alegar lo que estimaran conveniente, aportando la documentación probatoria que consideraran pertinente en forma de contrarréplica a los argumentos que habían esgrimido los representantes del erario público español.

El abogado balear Del Campo Zafra (2015, p. 11) se encargó de comunicar a las autoridades europeas el caso del citado contribuyente granadino al que se le aplicó la nueva normativa cuestionada, «en que Hacienda se olvida de aquellas promesas y aplica sin rubor, y con toda su crudeza, los dos aspectos de la normativa cuestionados por el ejecutivo comunitario: imprescriptibilidad y sanciones desproporcionadas (150 por ciento)».

Finalmente, el 19 de noviembre de 2015 las autoridades patrias recibieron la comunicación de la carta de emplazamiento que, preceptivamente, supone el comienzo del procedimiento de infracción frente al Reino de España. Como señalan textualmente las notificaciones que la Comisión Europea remitió a los denunciantes para comunicarles su decisión, «la Comisión ha incoado un procedimiento de infracción contra España (con referencia 2014/4330), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, mediante el envío de una carta de emplazamiento el 19 de noviembre de 2015.

---

<sup>5</sup> *Idem* anterior.

Este trámite constituye la primera fase del procedimiento de infracción de la UE. La Comisión ha otorgado a España dos meses para responder; en ausencia de una respuesta satisfactoria, la Comisión podría remitir a dicho Estado miembro un dictamen motivado. [...]»<sup>6</sup>.

Es sabido que la reacción del Gobierno de la Nación no fue ni mucho menos asumir los consejos del organismo europeo, sino responder con unas prolijas alegaciones complementarias que fueron estudiadas por la Comisión, a pesar de que no aportaban nada nuevo al procedimiento.

También los denunciantes aprovecharon ese momento procesal para llevar a cabo actuaciones en defensa de su postura. Así, Del Campo Zafra contestó a la carta de emplazamiento de la Comisión que iniciaba el procedimiento de infracción mediante una misiva de 7 de enero de 2016 en la que ponía de manifiesto al organismo europeo una serie de ejemplos de la desproporción de las medidas previstas en la Ley 7/2012. Son de interés las conclusiones de su escrito, que hizo público a través de su página web: «muchísimas personas a las que Hacienda ha exigido las sanciones formales (a partir de 1.500 euros, y mucho más según el número de datos) deciden no impugnarlas ante el temor (AUTÉNTICO TERROR) de que Hacienda les pueda aplicar también las otras dos sanciones y consecuencias más graves, que suponen una auténtica espada de Damocles. Ahora ya estamos en condiciones de afirmar que existe una práctica administrativa que implica sistemáticamente una rigurosa penalización de todas las infracciones menores relacionadas con la declaración, aun cuando no exista ninguna repercusión sobre la deuda tributaria del contribuyente y aun cuando sea el propio contribuyente el que facilita la información voluntariamente aunque fuera de plazo<sup>7</sup>». Por su parte, otro denunciante, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF, en lo sucesivo) tuvo una reunión, en mayo de 2016, con los funcionarios encargados de la llevanza del procedimiento de infracción en Bruselas, que sirvió para facilitarles información de casos en los que se había aplicado la normativa enjuiciada, paradigmáticos de su desproporción, carencias constitucionales y contradicción con las libertades del TFUE.

Con estos antecedentes, el dictamen motivado por el que se daba por concluido el procedimiento de infracción no fue remitido al Reino de España hasta el 15 de febrero de 2017, como ya se ha expuesto en el primer apartado.

---

<sup>6</sup> La carta en cuestión, remitida a todos los denunciantes para notificarles lo acontecido, transforma las denuncias respectivas en un procedimiento de infracción con una única referencia, la 2014/4330 «certains traits de l'obligation de déclaration informative sur avoirs sis à l'étranger (Modelo 720)». Así, la denuncia efectuada por la AEDAF, n.º 1826/2013, abre el procedimiento de infracción 2015/4116, reconduciéndolo a la referencia 2014/4330 antes citada; por su parte, la denuncia efectuada por DMS consulting, n.º 713/2013, es precisamente la que abre el procedimiento de infracción 2014/4330.

<sup>7</sup> Vide <<http://www.consultingdms.com>>.

Según rezaba la nota de prensa en la que se daba conocimiento público del dictamen, «la Comisión considera que España tiene derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, pero las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE<sup>8</sup>».

En el momento en que se recibió ese dictamen, las circunstancias políticas del Reino de España no acompañaban ciertamente para un cambio normativo, pues ni siquiera era posible que los partidos políticos formaran mayoría suficiente para nombrar un Gobierno tras las elecciones. De esta manera, el ministerio solicitó una prórroga, no contemplada en la normativa europea, del plazo de requerimiento para solventar las deficiencias de la normativa, aprovechando la situación para presentar nuevas alegaciones ante el organismo comunitario.

Sin embargo, lo cierto es que desde esa fecha han transcurrido dos años sin que la Comisión Europea haya remitido el expediente al Tribunal de Luxemburgo, no existiendo ahora mismo impedimento político alguno para efectuar la reclamada modificación normativa<sup>9</sup>.

Las estadísticas de los informes de la propia Comisión Europea sobre el cumplimiento del derecho comunitario avalan la condición del Reino de España como incumplidor recalcitrante. En efecto, a finales de 2014 existían 61 procedimientos de infracción incumplidos en todo el territorio europeo, siendo España el país a la cabeza de los incumplidores, con 8 sentencias del Tribunal de Luxemburgo inaplicadas y por delante de países como Polonia, con 7, o Grecia, con 6. Asimismo, España tenía abiertos 37 procedimientos *EU Pilot* por denuncias sobre normativa que, presuntamente, incumple los principios de los tratados europeos, como la que varios contribuyentes hicieron del modelo de información de bienes y derechos en el extranjero. En cuanto a procedimientos *sub iudice*, nuestro Reino en esa

---

<sup>8</sup> Desde entonces hasta la actualidad, el único parámetro del procedimiento de infracción que ha podido ser tenido en cuenta por parte de los diversos tribunales económico-administrativos a la hora de resolver conflictos derivados de la aplicación del modelo 720 han pasado por estas conclusiones del dictamen motivado. Su extremado carácter sucinto ha perjudicado la labor interpretativa de estos órganos económico-administrativos en algunos casos. Así, se da la circunstancia de que el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana ha anulado sistemáticamente todos los expedientes sancionadores formales enjuiciados por multas formales derivadas de la presentación extemporánea del modelo en cuestión, basándose en la dificultad de cumplimiento del formulario; en cambio, el TEAR de Cataluña, también sistemáticamente, ha validado dichas multas en el mal entendido de que ha considerado –erróneamente– que quedaban fuera del procedimiento de infracción.

<sup>9</sup> Puede leerse una propuesta, *lege ferenda*, de cambio normativo en Alarcón García (2017b).

época era el segundo en el *ranking* de denunciados, por detrás de Italia, nada menos que con 66 causas (*Cinco Días*, miércoles 7 de octubre de 2015, p. 6).

En definitiva, con estos antecedentes, el pronóstico de la situación pasa de forma casi ineludible porque la Comisión, en su función de guardiana de los Tratados, remita el dictamen motivado al Tribunal de Luxemburgo dando comienzo a un recurso por incumplimiento, siendo razonable pensar que ese procedimiento judicial futuro termine con una sentencia que confirme la contrariedad de la normativa encausada con las libertades comunitarias.

El retraso en la toma de esa decisión por el poder ejecutivo comunitario genera una gran incertidumbre a los contribuyentes que, a pesar de tener voluntad inequívoca de regularizar su patrimonio exterior a los ojos de la Hacienda Pública española pero, conociendo la normativa de la ley antifraude, no han sido capaces de adoptar una decisión por miedo a la confiscación de sus bienes.

### **3. La perspectiva de la comparabilidad y de la existencia de una restricción a las libertades comunitarias**

Según la Comisión, el modelo 720 impone a los contribuyentes una obligación de información que podría «influir negativamente en su decisión de invertir en el extranjero, o en las decisiones de otros ciudadanos de la UE que deseen trasladarse a España o mantener su residencia en este país, o incluso de entidades financieras extranjeras a la hora de ofrecer sus servicios a residentes españoles. Los costes y las cargas administrativas vinculados a esta obligación podrían constituir una restricción a las libertades fundamentales del TFUE» –apartado 3.2 del dictamen motivado–.

Estas consideraciones parten de la base de que, contrariamente a lo que alegó el Gobierno de la Nación en el procedimiento, el modelo 720 es una obligación tributaria formal específicamente creada en caso de posesión de determinados bienes y derechos en el extranjero, que no se exige en caso de poseer esos mismos activos en España, de lo que se deduce inequívocamente una diferencia de trato fiscal en función de la ubicación de los bienes y derechos.

El estudio de la normativa que crea este formulario informativo por parte de la guardiana de los Tratados ha sido exhaustivo, hasta el punto de evidenciar que «con el fin de cumplir adecuadamente las obligaciones derivadas del modelo, el contribuyente debe llevar un registro de sus bienes y derechos y controlar periódicamente el valor de los mismos a fin de considerar si procede presentar una nueva declaración en caso de que hayan rebasado un determinado umbral. Esta obligación puede adquirir complejidad cuando la propiedad es compartida, o en caso de cuentas en común. El contribuyente puede necesitar recurrir al asesoramiento de agentes bancarios o incluso de expertos. El sitio web de la Agencia Tri-

butaria española dispone de una página de consultas a este respecto que contiene 47 páginas con más de 80 preguntas. Además, el contribuyente debe presentar la declaración por medios electrónicos, lo que exige disponer de las herramientas necesarias [...] por lo que cumplir con tales obligaciones puede suponer una carga onerosa» –p. 16 del dictamen–.

Resulta fácilmente constatable que la novedosa obligación de información de bienes y derechos en el extranjero podría disuadir a los contribuyentes españoles, aunque lógicamente no impida invertir en depósitos, cuentas, valores o inmuebles en el extranjero, como bien indica la Comisión.

En este sentido, el TJUE ya ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de ciertas medidas que podrían considerarse similares a la española, adoptadas por otros Estados miembros, aunque ninguna de ellas llega a un resultado práctico –la imprescriptibilidad de la deuda y la batería de sanciones derivadas de la falta de presentación o presentación extemporánea del modelo 720– tan agresivo.

En efecto, en los Países Bajos se configuró una norma en virtud de la cual se prolongaba el plazo de prescripción cuando el impuesto en cuestión afectaba a elementos poseídos o producidos en el extranjero. De esta manera, de los 5 años para la prescripción de la deuda tributaria previstos con carácter general en la normativa de dicho territorio, se pasaría a un plazo de 12 años por el mero hecho de que hubiera elementos foráneos en la obligación tributaria incumplida.

Asimismo, la normativa del impuesto sobre sucesiones belga también fue objeto de estudio por el Tribunal de Luxemburgo, pues establecía una ampliación del plazo de comprobación del valor de acciones nominativas de cualquier sociedad de la que el causante fuera accionista y cuya dirección efectiva estuviera fuera del territorio belga, pasando del plazo general de 2 años a otro más prolongado de 10.

En este sentido, el TJUE empieza precisando a modo de principio, en las dos sentencias que resuelven los asuntos mencionados –de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, X y E.H.A. *Passenheim-van Schoot contra Staatssecretaris van Financiën*, y de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, *Halley*–, que las normativas enjuiciadas pueden hacer menos atractivo transferir activos o invertir en otros Estados miembros, con lo que ambos casos pueden constituir una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 63, al constituir un elemento disuasorio para que los residentes en un Estado de la Unión inviertan, tengan activos financieros o desarrollen movimientos de capitales en otros países comunitarios.

También lo recuerda la primera carta de contestación que recibieron de la Comisión Europea los denunciantes del nuevo régimen de bienes y derechos en el extranjero en el procedimiento de infracción de continua referencia, al señalar que «desde la óptica de la información de la que disponen las autoridades españolas a fin de garantizar la imposición de la (pasa-

da/futura) renta de sus residentes, las situaciones de los activos situados en España no es necesariamente comparable con la de los activos situados en el extranjero» –apartado I.2–.

Una vez acreditada la diferencia de trato que sufren los ciudadanos derivadas de la obligación fiscal aneja a disponer de determinados activos en el extranjero, el dictamen del organismo comunitario rechaza «enérgicamente la presunción de que la tenencia de bienes y derechos en el extranjero albergue el propósito de defraudar a la Hacienda Pública, tal como parecen sostener los análisis del régimen en cuestión llevados a cabo por España». Con ello, se rechaza la presunción de fraude de la que parte el Gobierno de la Nación para defender el régimen informativo cuestionado, preguntándose retóricamente la Comisión «por qué ubicar bienes y derechos en el extranjero exige una reacción jurídica más severa que la prevista en los demás casos de fraude».

En conclusión, para la Comisión, la situación de quienes invierten dentro de las fronteras nacionales y quienes invierten en el extranjero es comparable, dándose la circunstancia de que se exige el cumplimiento del nuevo deber informativo por el que ve la luz el modelo 720 «a pesar de que la información pueda facilitarse a través de los instrumentos de cooperación administrativa de la UE o del EEE, ya sea automáticamente o previa petición», de modo que la imposición de esta novedosa obligación formal «entraña una restricción a la decisión de invertir fuera del territorio español».

#### 4. La perspectiva de la justificación de la medida restrictiva

La Comisión Europea había señalado en una Comunicación sobre medidas antiabuso que efectuó hace unos años que debe hallarse «el justo equilibrio entre el interés público de combatir las prácticas abusivas y la necesidad de evitar una restricción exagerada de la actividad transfronteriza en el interior de la UE», de modo que no se produzcan «obstáculos indebidos al ejercicio de los derechos que la legislación comunitaria confiere a los particulares y a los operadores económicos, con el fin de garantizar que tales normas no resulten desproporcionadas frente al objetivo de reducir los abusos» –COM(2007) 785–.

Por esa razón, la existencia de diferencia de trato fiscal en la normativa de un Estado miembro entre los residentes o nacionales y el resto de ciudadanos de la Unión no supone, *per se*, un quebrantamiento de las libertades comunitarias, pudiéndose imponer restricciones a estas siempre que resulten proporcionadas.

En este sentido, volviendo a los términos de la carta de emplazamiento, «cabe señalar que, incluso en el caso de que la obligación de declarar se considerara una restricción, con arreglo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal o de garantizar la eficacia de los controles fiscales podría constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar esa restricción

del ejercicio de las libertades fundamentales contempladas en el TFUE. Por lo tanto, las medidas nacionales que restringen el ejercicio de las libertades fundamentales pueden estar justificadas, siempre que sean apropiadas para alcanzar el objetivo perseguido y no vayan más allá de lo que es necesario para lograrlo».

En el caso del modelo 720, las autoridades españolas alegaron que los instrumentos jurídicos existentes para el intercambio de información entre autoridades tributarias en el seno de la Unión no garantizan la obtención de información similar a la que se exige en dicho formulario.

Sin embargo, debe recordarse que, para la jurisprudencia comunitaria, no es trascendente el cumplimiento efectivo o no de los intercambios de información tributaria entre Estados previstos en un instrumento normativo, siendo lo relevante la posibilidad –esto es, la configuración legal– de dicho flujo de información.

Dicho en otros términos, si el flujo de información entre los Estados no es correcto por culpa de la ineficiencia de los sistemas implementados por las autoridades nacionales en las relaciones tributarias con sus contribuyentes, ello no podrá justificar una medida legal desproporcionada.

En este ámbito, además de recordar todas las posibilidades de recabar información automática a través de las Directivas de cooperación administrativa en vigor y previa solicitud, la Comisión argumenta en su dictamen que España dispone desde hace 20 años de un régimen de transparencia fiscal internacional referido a sociedades extranjeras, que no ha sido objeto de modificación alguna y que, por su naturaleza, «exige ser capaz de evaluar la renta obtenida por una sociedad no residente cuyas acciones estén en posesión de un contribuyente residente», de modo que «cabría esperar razonablemente que la Administración tributaria española fuera capaz de determinar los impuestos en el caso de los activos poseídos en el extranjero». Produce sonrojo como los funcionarios de Bruselas tienen que recordarle a los representantes de la Hacienda Pública española que hace más de 20 años crearon un instrumento normativo cuya aplicación comporta, *in natura*, el disponer de información de bienes foráneos.

En definitiva, resulta claro que deberá valorarse específicamente cada medida restrictiva *ad hoc* fijada por un Estado miembro, para evaluar si resulta proporcionada o no, no pudiendo alegarse a estos efectos que no se dispone de la información por otras vías.

## **5. La justificación de la ausencia de plazo de prescripción para la imputación de una ganancia no justificada específica para activos en el extranjero**

Uno de los puntos que se destacan en el dictamen como contrarios al acervo comunitario es la regla de imprescriptibilidad a que da lugar el nuevo apartado dos del artículo 39 de la

Ley del IRPF, introducido por la Ley 7/2012, debiendo hacerse especial hincapié en su comparación con actividades delictivas muy graves –genocidio, terrorismo, violación de derechos humanos– y su irracionalidad con respecto a otros plazos de prescripción como el previsto genéricamente para las deudas en el Código Civil. Añadimos nosotros a esa comparativa la que cabe efectuar con la prescripción del delito contra la Hacienda Pública que se produce a los cinco o diez años desde la comisión del ilícito, lo que deja en peor situación a un incumplidor de un formulario informativo que al que ha cometido, dolosamente, un delito fiscal.

El Tribunal de Luxemburgo ha tratado, en dos sentencias mencionadas *ut supra*, la existencia de plazos más dilatados, específicos para activos foráneos, para cumplir con obligaciones tributarias, con conclusiones dispares.

Así, en el caso neerlandés que dio lugar a su Sentencia de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, considera aceptable la fijación de un plazo más largo en el caso de bienes poseídos en otro Estado miembro. Ahora bien, como indica la Comisión en su dictamen, «un plazo más largo no puede interpretarse en el sentido de la inexistencia de dicho plazo, o en el sentido de un plazo suficientemente largo como para atenuar las consecuencias del paso del tiempo».

En definitiva, una cosa sería ampliar de forma razonable el plazo de prescripción de las deudas tributarias cuando se deriven u oculten de bienes situados en el extranjero, y otra es configurar un nuevo hecho imponible que comporta su imprescriptibilidad, como hace la norma española.

Por su parte, en su Sentencia de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, el tribunal europeo llega a la conclusión de que la medida de ampliación de dos a diez años del plazo de prescripción prevista en la normativa belga para bienes en el extranjero sí resultaba desproporcionada, pues existiendo indicios suficientes para recabar información a través de los instrumentos de asistencia mutua previstos en el Convenio para evitar la doble imposición entre Francia y Bélgica, se fue más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y combatir el fraude fiscal.

El propio Tribunal de Luxemburgo tiene dicho también que los plazos de prescripción dilatados pueden llegar a ser considerados desproporcionados para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea siendo relevante, en este orden de cuestiones, la Sentencia de 17 de septiembre de 2014, asunto C-341/13, *Cruz & Companhia Lda.*, que, si bien trata un asunto tributario –concretamente, la ejecución tributaria relativa a la recuperación de restituciones a la exportación de vino indebidamente percibidas por el contribuyente–, lo cierto es que tiene como objeto del pleito el plazo de prescripción de 20 años previsto en el derecho civil luso, que se considera desproporcionado.

En cualquier caso, lo que es cierto es que la redacción española de la novedosa presunción de obtención de ganancias no justificadas para bienes o derechos situados en el extranjero no inhibe su ámbito de aplicación para el caso de que la Administración tuviera –o

podiera tener- conocimiento o indicios de la existencia de tales bienes, lo que hace pensar que desde esta perspectiva incumple en todo caso la regla de proporcionalidad expuesta.

De todo lo expuesto, debemos concluir que la norma española vulnera el principio de libre circulación de capitales recogido en el artículo 63 del TFUE, y que se aplica incluso en las relaciones con Estados fuera de la Unión Europea, como veremos en un epígrafe posterior. La norma disuade a los residentes en España de depositar sus ahorros y otros activos en el extranjero, sin que esta restricción pueda ampararse en la prevención del fraude fiscal o el blanqueo de capitales, ya que se establece con alcance general y sin plazo de prescripción alguno, por lo que resulta desproporcionada e injustificada.

## **6. La justificación de las multas pecuniarias fijas por incumplir o cumplir intempestiva o incorrectamente la obligación informativa**

El incumplimiento, cumplimiento incorrecto o extemporáneo del deber de información específico para determinados bienes y derechos en el extranjero lleva aparejada la aplicación de un régimen sancionador creado al efecto en el apartado 2 de la disposición adicional decimotercera de la LGT, incorporada por la Ley 7/2012, que contempla dos tipos de infracciones:

- «No presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos» la declaración informativa de continua referencia.
- Presentar la declaración informativa «por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios».

Las anteriores conductas son consideradas, en todo caso y sin modulación alguna, como infracciones muy graves y se sancionan con multas pecuniarias cuyo importe aumenta en función de su gravedad, calculada por el número de «datos» o «conjunto de datos» dejados de declarar correcta o tempestivamente.

Hay una clara asimetría entre la punición por la presentación extemporánea del modelo 720, que se sanciona con una multa de 100 euros/dato con un mínimo de 1.500 euros por cada contribuyente y bloque de activos afectados, y la no presentación o presentación errónea de dicho formulario, que se sanciona con una multa de 5.000 euros/dato con un mínimo de 10.000 euros por cada contribuyente y bloque de activos afectados.

La Comisión Europea tiene en cuenta en su dictamen esa diferente punibilidad entre una y las otras conductas, si bien le resulta más trascendente la desproporción entre todas esas infracciones específicas creadas por la Ley 7/2012 y el régimen sancionador para el resto de infracciones formales previsto en la LGT.

Así, la guardianiana de los Tratados se refiere –como claro síntoma de desproporción– a que el *quantum* de la sanción por no presentar la declaración informativa para bienes en el extranjero es 50 veces superior al previsto en el artículo 198.1 de la LGT; de la misma forma, la sanción por presentar intempestivamente el modelo 720 es 15 veces superior a la prevista en el artículo 198.2 de la LGT, siendo relevante que «en este último caso, la Administración tributaria ha recibido información del contribuyente, por lo que no ha habido ocultación que justifique la aplicación de sanciones más elevadas» lo que, conforme a la jurisprudencia comunitaria, resultaría injustificado cuando –como ocurre en el caso– existen convenios o acuerdos de cooperación internacional con otros Estados que permitan obtener la información para liquidar los tributos.

Por último, el dictamen también compara la sanción por presentación del formulario específico creado para bienes y derechos en el extranjero de forma incompleta, inexacta o con datos falsos con respecto a las infracciones internas por idéntico ilícito, previstas en el artículo 199.1 y 2 de la LGT, siendo las primeras 66,66 veces superiores a estas últimas, volviendo a recordar la existencia de instrumentos de colaboración internacional que impiden considerar justificada la imposición de unas multas tan elevadas.

A la muestra de desproporción, razonable y detallada, que formula la Comisión en su dictamen, recordando los términos del asunto *Passenheim-van Schoot* citado, me permito añadir la jurisprudencia que el propio Tribunal de Luxemburgo ha evacuado con relación a sanciones relacionadas con la superación de los umbrales de entrada de dinero en efectivo previstos en la normativa interna de dos Estados miembros sobre blanqueo de capitales, en los asuntos C-255/14 (Hungria) y C-190/17 (España)<sup>10</sup>.

Los parámetros que utiliza el TJUE en dichas sentencias para determinar la proporcionalidad y el congruente cumplimiento de la libertad de circulación de capitales resultan aplicables, *mutatis mutandis*, al régimen informativo creado con relación al modelo 720. Así, resulta de interés cómo Luxemburgo recuerda, en primer lugar, que «el principio de proporcionalidad no solo rige en lo que respecta a la determinación de los elementos constitutivos de una infracción, sino también en cuanto atañe a la determinación de las normas relativas a la cuantía de las multas y a la apreciación de los elementos que pueden tenerse en cuenta para fijarlas»; de la misma manera, sigue, «la gravedad de las sanciones deberá adecuarse a la gravedad de las infracciones que dichas sanciones castigan»; siendo así que «una multa de esa cuantía rebasa los límites de lo que resulta necesario [...] puesto que la finalidad de la sanción [...] consiste en castigar, no eventuales actividades fraudulentas o ilícitas, sino el mero incumplimiento de la obligación de declarar».

Con esos mimbres, el TJUE concluye en estos asuntos que unas multas proporcionales de un importe equivalente al 60 y al 100 %, respectivamente, de la cuantía no declarada, resultan contrarias a la libre circulación de capitales, siendo este un parámetro a tener en

---

<sup>10</sup> Vide <<http://fiscalblog.es/?p=4338>>.

cuenta con relación al régimen informativo de bienes y derechos en el extranjero, pues ya se han dado casos de multas por incumplimientos formales que han multiplicado por ocho el valor de las carteras en el extranjero no declaradas<sup>11</sup>.

## 7. La justificación de la multa pecuniaria proporcional del 150 % de la ganancia no justificada específica

La disposición adicional primera de la Ley 7/2012 establece una sanción específica del 150 % sobre la deuda tributaria, para supuestos en que resulte aplicable el nuevo artículo 39.2 de la Ley del IRPF o su correlato en el ámbito del impuesto sobre sociedades. La redacción es ciertamente tan disparatada que, como bien indicó Espejo Poyatos (2013, p. 45-54), podría llegar incluso a entenderse en el sentido de que la sanción se tendría que imponer al inspector que la aplicara, y no al propio contribuyente<sup>12</sup>.

El dictamen de la Comisión es, en este punto, taxativo. La multa se califica como desproporcionada y, ello, tampoco puede justificarse por una supuesta «incapacidad de la Administración tributaria de ejercer su soberanía fiscal fuera del territorio nacional, por las razones expuestas en relación con el actual marco jurídico para la obtención de información de otras Administraciones tributarias de la UE o del EEE».

Son de gran trascendencia las apreciaciones que efectúa la guardiana de los Tratados con relación a que a efectos de apreciar dicha desproporción, deba ser tenido en cuenta o no el valor en junto de deuda tributaria, intereses devengados y sanción impuesta, por aplicación del nuevo artículo 39.2 de la Ley del IRPF y su correlato sancionador aquí tratado. En este sentido, alejándose de una formalista doctrina constitucional española acerca de la confiscatoriedad, la Comisión considera que el hecho de que la suma de esos tres conceptos pueda ser superior al valor de los bienes afectados, determina el carácter desproporcionado del régimen informativo.

También tiene un gran calado, como demostración de lo desproporcionado del régimen, la comparación que el dictamen efectúa entre esta sanción específica y agravada con las sanciones internas por dejar de ingresar una deuda tributaria. En este orden de cuestiones, como bien dice la Comisión, lo cierto es que se aplica al régimen del modelo 720 una sanción parangonable a la prevista internamente en caso de utilización de medios fraudulentos. De ahí, cabe extraer que se está asimilando «la inversión en el extranjero con la inversión por medios fraudulentos en todos los casos aunque se haya realizado en el ejercicio de las li-

<sup>11</sup> Vide <<https://www.economista.es/opinion-legal/noticias/8516705/07/17/Prefiero-la-carcel.html>>.

<sup>12</sup> En el mismo artículo doctrinal la propia Isabel, por todos añorada, despacha con fina ironía la curiosa reunión que mantuvo con otros dos colegas inspectores, siendo así que entre los tres, que sumaban más de 120 años de experiencia, no llegaron a entender lo que había querido regular el legislador de la Ley 7/2012 en el nuevo artículo 39.2 de la Ley del IRPF.

bertades fundamentales del Tratado de la UE». A esta circunstancia se le une que la citada multa específica se puede aplicar aunque no exista real «ocultación sino un mero retraso en la cumplimentación de la declaración».

## 8. La conclusión que extrae la Comisión

En definitiva, de todo lo expuesto se concluye por parte de la Comisión que las medidas configuradas por la Ley 7/2012 restringen las libertades fundamentales consagradas en el TFUE. A pesar de que tales restricciones podrían estar justificadas por la necesidad de prevenir el fraude, el abuso y la evasión fiscales o garantizar la eficacia de los controles fiscales, tal y como han sido concebidas legalmente resultarían desproporcionadas, dando lugar a un repóquer incumplidor.

Así las cosas, según el parecer del organismo investigador comunitario, la normativa española viola la libre circulación de personas –ex art. 21 TFUE–, la libre circulación de trabajadores –ex art. 45 TFUE y art. 28 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (Acuerdo EEE)–, la libertad de establecimiento –ex art. 49 TFUE y art. 31 Acuerdo EEE–, la libre prestación de servicios –ex art. 56 TFUE y art. 36 Acuerdo EEE– y la libertad de circulación de capitales –ex art. 63 TFUE y art. 40 Acuerdo EEE–, en la medida en que establece un régimen de declaración de bienes y derechos en el extranjero discriminatorio y desproporcionado a la luz de la jurisprudencia comunitaria, en particular, al imponer:

- Multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación informativa –modelo 720– superiores a las previstas para el caso general de infracciones similares establecidas en la LGT.
- La imputación de una ganancia patrimonial no justificada derivada de la falta de presentación o prestación tardía del modelo 720 acompañada de la denegación de la prueba de que la propiedad de los activos se produjo en un periodo impositivo determinado.
- Una multa pecuniaria proporcional impuesta sobre la renta derivada de la imputación de la ganancia patrimonial no justificada asociada a los activos respecto de los que no se haya presentado o se haya presentado tardíamente la declaración modelo 720.

## 9. La cuestión litigiosa con relación a países terceros

Sobre el objeto de este dictamen motivado sobrevuela una cuestión que se sitúa extramuros de las competencias de la Comisión Europea, cuya función de guardiana de los Tratados le obliga a llevar a cabo sus investigaciones desde una perspectiva eminentemente

intracomunitaria. Se trata de si las conclusiones a las que llega este organismo europeo resultan trasladables a la aplicación práctica de este régimen informativo específico con relación a territorios terceros, esto es, ajenos a la Unión Europea y al EEE.

Para llevar a cabo una correcta exégesis de esta cuestión, debe recordarse que la libre circulación de capitales es una libertad amparada por el TFUE que no solo afecta a las relaciones entre los Estados miembros, sino que se debe respetar también en las relaciones de estos con terceros Estados, como ha dicho reiteradamente el TJUE, por lo que su aplicación al caso de autos debería resultar inapelable.

En efecto, así se estableció por parte del Tribunal de Luxemburgo en su ya clásica Sentencia de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, *Skatteverket vs A*, en la que se expone –apartado 27– que «cuando se trata de movimientos de capitales entre Estados miembros y países terceros, puede invocarse ante los tribunales nacionales el artículo 56 CE apartado 1 –actual art. 63 TFUE apartado 1– en relación con los artículos 57 CE y 58 CE –actuales arts. 64 y 65 TFUE–, y dicha disposición puede implicar la inaplicabilidad de las normas nacionales contrarias a dicha disposición, independientemente del tipo de movimientos de capitales de que se trate».

A pesar de ello, en el ámbito patrio estamos viviendo en este orden de cuestiones un paradójico melodrama con relación al impuesto sobre sucesiones de no residentes (ISDNR) que puede afectar de lleno a esta cuestión hasta el punto de vislumbrarse un posible conflicto de jurisdicciones.

En efecto, como es sabido, el 3 de septiembre de 2014 el TJUE dictó una sentencia, en el asunto C-127/12, que declaró que las diferencias tributarias en el citado impuesto con relación a los no residentes, derivadas de la imposibilidad de estos de aplicar las bonificaciones y reducciones de carácter autonómico, resultaba contraria a la libre circulación de capitales. La resolución trae causa de un previo procedimiento de infracción, como en el caso objeto de este estudio, pudiendo razonablemente entenderse que sus conclusiones deberían extrapolarse a las relaciones del Reino de España con países terceros, al tenerse en cuenta en la argumentación del tribunal varios precedentes jurisprudenciales –de entre los que hay que destacar el asunto C-181/12, caso *Welte*, en el que se enjuiciaba una situación tributaria con Alemania y un territorio extracomunitario como es la República Helvética– con protagonistas ajenos a la Unión.

A pesar de esta evidencia, el legislador patrio no tuvo reparos en adaptar la normativa interna a la sentencia condenatoria, a través de la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que configuró una nueva disposición adicional en la ley sustantiva del tributo en cuestión, con una redacción de la que se infiere que su ámbito subjetivo se restringe a países comunitarios<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Visto el ejercicio de cinismo del legislador, que adapta la normativa a una sentencia condenatoria de Luxemburgo con un cambio normativo que sigue incumpliendo los Tratados, los despachos profesiona-

Este dislate normativo ha llevado a que la Sección 1.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo haya admitido, recientemente, un auto casacional en recurso planteado por la Abogacía del Estado ante las diversas resoluciones de la Sección 5.<sup>a</sup> del propio Tribunal Supremo que han admitido la responsabilidad patrimonial del Estado con relación a la imposibilidad de aplicación de las ventajas fiscales autonómicas en el ISDNR a residentes en territorios terceros<sup>14</sup>.

De esta manera, se da la circunstancia de que la Sección 3.<sup>a</sup> del Alto Tribunal se va a ver en la paradójica situación de tener que resolver algo –la aplicación de la libre circulación de capitales por parte de los países miembros de la Unión tanto en sus relaciones con otros Estados miembros como con relación a territorios terceros– que ya ha resuelto, creando jurisprudencia, otra Sección del propio órgano jurisdiccional y que, a mayor abundamiento, también está resuelta por el tribunal que en último extremo debe vigilar la correcta ejecución de los Tratados, como es el Tribunal de Luxemburgo.

A mi modo de ver, la Sección 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo no tiene capacidad de corregir al TJUE so pena de incurrir en un grave conflicto jurisdiccional, ni debería modificar lo ya santificado por su Sección 5.<sup>a</sup> pues, con ello, se podría llegar a convertir el actual sistema casacional en un vodevil impropio de tan alta magistratura, siendo la única salida honrosa en caso de dudar sobre el correcto enjuiciamiento el remitir una cuestión prejudicial al TJUE para que sea este el que, de nuevo, recuerde los términos de aplicación de las libertades fundamentales.

Volviendo a la obligación informativa para determinados bienes y derechos en el extranjero regulada en la normativa española, como se ha visto en los epígrafes anteriores, no queda duda de que la posición de la jurisprudencia comunitaria impediría medidas nacionales que supusieran una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales también con relación a territorios terceros, al menos, cuando se trate de territorios con los que se disponga de normativa que permita el intercambio de información tributaria, no pudiendo justificarse en estos casos el régimen informativo en el control de las fronteras o la lucha contra el fraude.

Es destacable que, en este ámbito, el juzgador europeo no solo impide ese tipo de medidas con relación a territorios que dispongan de información, sino que también se restringiría a los países que debieran disponerla por aplicación de normativa en vigor, aunque esta no se cumpla efectivamente.

Este último punto es de especial importancia para aquellos bienes y derechos en el extranjero que se encontraran situados en países con los que España tuviera en vigor un

---

les de asesoría fiscal Gibernau Asesores y DMS Consulting han denunciado este cambio normativo ante la Comisión Europea, lo que ha dado lugar a un nuevo procedimiento investigador por parte del negociado competente, con la referencia EU-PILOT/2016/8517.

<sup>14</sup> Auto de 5 de diciembre de 2018, recurso número 4456/2018.

acuerdo de intercambio de información del tipo que fuera, bilateral o multilateral, automático o bajo petición, en cuyo caso no habría necesidad de que el contribuyente acreditara el conocimiento efectivo de aquellos a la Administración.

Por lo tanto, la única cuestión dudosa que restaría por resolver con relación al objeto de este estudio, sería la situación de la obligación informativa configurada por la Ley 7/2012 con relación a territorios terceros con los que no exista ningún tipo de acuerdo de información en vigor.

A pesar de todo lo comentado, nuevamente, debemos poner de manifiesto que la medida española que se estudia es de una agresividad tal –por su pretendida imprescriptibilidad, que *a fortiori* afecta a situaciones consolidadas antes de su entrada en vigor– que tampoco desde esta óptica se podría considerar proporcionada para el cumplimiento de la finalidad de la lucha contra el fraude.

## Referencias bibliográficas

- Alarcón García, E. (2016). *La obligación de información sobre activos en el extranjero*. (1.ª ed.). Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.
- Alarcón García, E. (2017a). Prefiero la cárcel. *elEconomista*. Recuperado de <<https://www.economista.es/opinion-legal/noticias/8516705/07/17/Prefiero-la-carcel.html>>.
- Alarcón García, E. (2017b). Información tributaria de activos foráneos: Una propuesta ambiciosa. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 417, pp. 55-74.
- Alarcón García, E. (2018). Lluve sobre mojado... pero las sanciones del 720 empiezan a caer por el sumidero. *Fiscal-Blog*. Recuperado de <<http://fiscalblog.es/?p=4338>>.
- AEDAF. Comentarios críticos al Anteproyecto de Ley antifraude. *Documentos*.
- AEDAF. La obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero. *Documentos* del Grupo de trabajo del modelo 720.
- AEDAF. Nuevas cuestiones sobre el modelo 720. *Documentos*, Resumen de la reunión del Foro de Asociaciones y Profesionales Tributarios, de 19 de febrero de 2014.
- Bosch Cholbi, J. L. (coord.) (2016). *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. (1.ª ed.). Madrid: AEDAF-Wolters Kluwers.
- Campo Zafra, A. del (2015). El arte de los impuestos y el modelo 720. *Iuris & Lex, elEconomista*.
- Espejo Poyato, I. (2013). La recurrente Ley de represión del fraude fiscal. *Tribuna Fiscal*, 264, pp. 45-54.
- Gandarias Cebrián, L. (2012). «Imprescriptibilidad» de ganancias injustificadas en el extranjero. *Iuris & Lex, elEconomista*.
- Gómez Taboada, J. (2015). Un cadáver en la cuenta. *Iuris & Lex, elEconomista*.

- Rozas Valdés, J. A. (2015). El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero. *Revista Técnica Tributaria*, 109, pp. 65-95.
- Rozas Valdés, J. A. y Villar Ezcurra, M. (2006). La asistencia mutua a la luz del principio de proporcionalidad. *Noticias de la Unión Europea*, 254, pp. 73 a 92.
- Salinas, J.; Del Campo, A. y Alarcón, E. (2015). Del 750 al 720: de la nada a la miseria. *Cinco Días*.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2012). Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude. *Quincena Fiscal*, 11, pp. 101-124.
- Torre Díaz, F. de la (2015). La ley del péndulo. *Iuris & Lex, elEconomista*.
- Torre Díaz, F. de la (2015). La ley del péndulo (y II): los vientos del cambio. *Iuris & Lex, elEconomista*.



# La predicción de la recaudación por el impuesto sobre sociedades: La incidencia de los indicadores adelantados y los indicadores cualitativos en el marco de las series temporales

**José Luis Barrón Basterrechea**

*Cuerpo Superior de Sistemas y Tecnologías de la Información de la Administración del Estado. IEF*

**Camino González Vasco**

*Cuerpo Superior de Estadísticos de la Administración del Estado. IEF*

**Raquel Pajares Rojo**

*Cuerpo Superior de Técnicos Comerciales y Economistas del Estado. IEF*

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

Este trabajo de investigación contribuye a la literatura empírica en el desarrollo y la estimación de un modelo de predicción para la recaudación del impuesto sobre sociedades (IS) basándose en el análisis de indicadores macroeconómicos. El estudio que proponemos utiliza un conjunto de predictores que incluye datos de la Central de Balances Trimestral del Banco de España y diversos indicadores opináticos, además de varias variables macroeconómicas relativas a la demanda nacional y al sector exterior, reuniendo un total de 43 variables trimestrales. Para solucionar el problema de la multicolinealidad inherente a estas variables utilizamos una combinación de métodos estadísticos como el análisis de componentes principales y la función de transferencia (modelos autorregresivos con regresores exógenos, ARX). Los resultados del ejercicio de predicción en el intervalo de validación (*backtesting*) muestran la capacidad predictiva del modelo con esta combinación de técnicas e ilustran su utilidad como herramienta de predicción a corto plazo del impuesto.

**Palabras clave:** modelos ARX; predicción impositiva; impuesto sobre sociedades.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 26-12-2018

**Cómo citar:** Barrón Basterrechea, J. L.; González Vasco, C. y Pajares Rojo, R. (2019). La predicción de la recaudación por el impuesto sobre sociedades: la incidencia de los indicadores adelantados y los indicadores cualitativos en el marco de las series temporales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 91-120.

# Forecasting Corporate Income Tax Revenues: The incidence of leading and soft indicators in a time series framework

José Luis Barrón Basterrechea

Camino González Vasco

Raquel Pajares Rojo

## Abstract

This paper contributes to the empirical literature on the development and estimation of a forecasting model for Corporate Income Tax (CIT) revenue focusing on the study of macroeconomic indicators. The proposed study uses a set of predictors comprising Central Bank Balance Sheet Data and soft indicators, along with some macroeconomic variables related to domestic demand and the foreign sector, which amounts to a total of 43 initial quarterly variables. To address the problem of multicollinearity, we use a blend of statistical methods such as Principal Components Analysis and ARX (Auto- Regressive with eXogenous input) models. Results of the backtesting exercises show that this combination successfully predicts the evolution of the CIT revenue and illustrate its usefulness as a tool for short-term CIT revenue forecasting.

**Keywords:** ARX; forecast combination; CIT forecasting.

**Citation:** Barrón Basterrechea, J. L.; González Vasco, C. y Pajares Rojo, R. (2019). La predicción de la recaudación por el impuesto sobre sociedades: la incidencia de los indicadores adelantados y los indicadores cualitativos en el marco de las series temporales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 91-120.

## Sumario

1. Introducción
  2. Revisión de la literatura
  3. El conjunto de datos
    - 3.1. Criterios para la selección de los indicadores parciales
    - 3.2. Listado de indicadores seleccionados
  4. Estrategia de estimación
    - 4.1. El análisis de componentes principales como técnica de reducción de la dimensión
    - 4.2. Modelos autorregresivos con regresores exógenos (ARX)
  5. Resultados de la estimación
    - 5.1. Determinación de los regresores ortogonales
    - 5.2. Determinación del modelo ARX
    - 5.3. Predicciones fuera de la muestra: ejercicios de *backtesting*
  6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

**Nota:** Las opiniones expresadas en este documento pertenecen a sus autores y no necesariamente reflejan las opiniones de la Institución para las que trabajan.

## 1. Introducción

La aplicación de la política fiscal en los países desarrollados parte de los denominados Marcos presupuestarios de medio plazo que contienen los gastos públicos necesarios para lograr los objetivos políticos, sociales y económicos, en un horizonte temporal comprendido normalmente entre los tres y cinco años, así como los ingresos públicos que los financiarían, entre los que destacan por su importancia la recaudación impositiva y la emisión de deuda pública.

Sin embargo, este marco de medio plazo es insuficiente para la ejecución de los presupuestos de gastos y de ingresos aprobados anualmente. Como es bien sabido, el presupuesto de gastos establece límites para cada tipo de gasto público y su ejecución se lleva a cabo con procedimientos presupuestarios legales muy restrictivos mientras que el presupuesto de ingresos es meramente estimativo. Por ello, su ejecución requiere de una previsión precisa de los ingresos públicos a corto plazo de tal modo que el gobierno conozca con suficiente antelación si los ingresos fiscales se ajustan a los presupuestados o si se están desviando. Esto adquiere una especial relevancia cuando se trata de impuestos que representan un alto porcentaje del total de ingresos públicos como sucede con el impuesto sobre la renta de sociedades (IS).

La predicción de la recaudación del IS sobre una base trimestral ha demostrado ser uno de los temas más espinosos dentro de las proyecciones de ingresos públicos debido a algunos rasgos distintivos del impuesto. En primer lugar, las empresas tienen tanto incentivos como margen suficiente para reducir su carga fiscal modificando su comportamiento, por ejemplo, aumentando la proporción de capitales ajenos en su estrategia financiera o alterando los precios de transferencia de las transacciones internas al grupo. En segundo lugar, la conexión entre los beneficios societarios y la base imponible del IS está sujeta a las modificaciones e interpretaciones de las autoridades fiscales. Por último, se trata de un impuesto que se liquida anualmente y la recaudación trimestral consiste en pagos a cuenta realizados por anticipado por las empresas en función de sus expectativas de ganancias anuales o de las ganancias del ejercicio anterior.

La mayor parte de las autoridades fiscales estiman los ingresos impositivos futuros usando metodologías fundamentadas en el excedente neto de explotación de la contabilidad nacional como una forma de aproximar las ganancias corporativas. Ello ha sido así porque la literatura económica y tributaria se ha centrado en la estimación de las elasticidades del IS respecto a alguna variable macroeconómica, generalmente el producto interior bruto (PIB) o el excedente neto de explotación de la contabilidad nacional como una forma de aproximar las ganancias corporativas, de tal modo que las previsiones de ingresos tributarios serían el resultado de aplicar estas elasticidades a las proyecciones del PIB o del excedente neto de explotación. La dependencia de estos modelos econométricos de una única variable exógena para aproximar la base imponible hace que sean incapaces de captar la varia-

bilidad que se produce en la evolución de los distintos sectores económicos y transmitirla a la predicción de recaudación, lo que ha puesto en entredicho su capacidad predictiva.

Para abordar esta debilidad, se han construido nuevos modelos que introducen variables adicionales como regresores en las funciones de transferencia de las estimaciones de la base imponible. Sin embargo, el alto grado de dependencia lineal entre estas variables genera problemas de multicolinealidad en los modelos. Para superarlo, en este trabajo proponemos un enfoque diferente que permite hacer uso de la ganancia de información que se puede obtener utilizando un amplio conjunto de indicadores de diferentes áreas de la economía para predecir los ingresos trimestrales del IS. Este enfoque elimina el problema de la multicolinealidad presente en el conjunto de variables utilizadas mediante un análisis de componentes principales como técnica de reducción de la dimensión. Así, el modelo es capaz de captar las oscilaciones que se producen en diferentes áreas de la economía, que muestran una evolución cíclica claramente diferenciada, y resumirlas en cuatro factores ortogonales (las componentes principales) que servirán de regresores en la función de transferencia final. Esta técnica garantiza la ausencia de multicolinealidad con una mínima pérdida de información a la vez que aumenta la precisión del pronóstico a corto plazo del IS.

Este artículo se estructura como sigue: la *sección 1* contiene la introducción y motiva el trabajo de investigación. La *sección 2* ilustra la revisión de la literatura. La *sección 3* detalla el conjunto de datos. La *sección 4* explica el desarrollo del modelo empleado y describe la técnica de estimación y el marco empírico. La *sección 5* muestra los resultados de la estimación y la evaluación de la predicción en el intervalo de validación. La *sección 6* brinda las principales conclusiones del estudio.

## 2. Revisión de la literatura

La literatura sobre la predicción de la recaudación del IS se centra principalmente en la estimación de la base imponible del impuesto a partir de variables macroeconómicas y de elasticidades o semi-elasticidades tributarias con respecto a su base, el *output gap* o el PIB. El análisis es más preciso cuando los modelos adoptan un enfoque dinámico que permite, por un lado, diferenciar entre las elasticidades de corto y largo plazo y, por otro, un ajuste asimétrico de la recaudación en las fases expansivas o recesivas del ciclo económico. Wolswijk (2007) aplicó este enfoque dinámico a los Países Bajos y Koester, G. B. *et al.* (2017) lo hicieron para los países de la zona euro. Este es el enfoque más utilizado por los gobiernos.

Paralelamente, existe una amplia literatura empírica sobre la calidad de las predicciones de ingresos impositivos. Una revisión de la misma se puede encontrar en Leal *et al.* (2008). La mayor parte de los trabajos se centran en aspectos técnicos como la insesgidez, la racionalidad así como en cuestiones metodológicas (véase, p. ej. Bretschneider *et al.*, 1989; Chatagny, 2015). Existen muy pocos artículos que analicen la influencia política sobre las

predicciones impositivas (véase, por ejemplo, Cassidy *et al.*, 1989; Boylan *et al.*, 2008; Chagny 2015), y algunos de ellos se centran en los ciclos electorales (Boylan *et al.*, 2008).

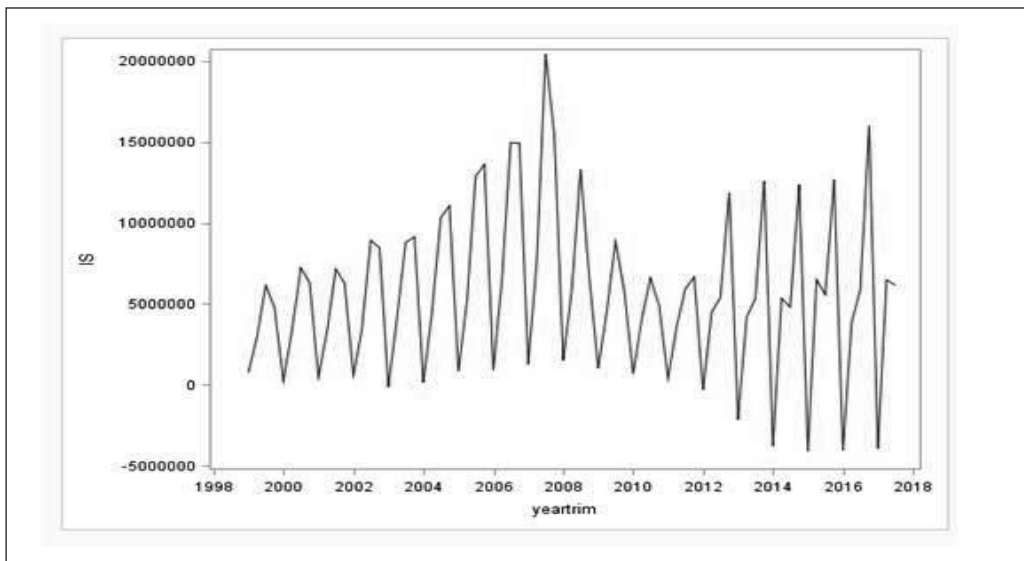
En este trabajo se propone un modelo de estimación y predicción de los ingresos trimestrales de uno de los impuestos más volátiles de nuestro sistema fiscal, el IS, utilizando una combinación de indicadores económicos y técnicas estadísticas para conseguir el objetivo de proporcionar una estimación válida de la recaudación del IS.

### 3. El conjunto de datos

#### 3.1. Criterios para la selección de los indicadores parciales

La evolución de la recaudación trimestral del IS se puede observar en el siguiente gráfico:

Gráfico 1. Ingresos del IS desde el primer trimestre de 1999 hasta el tercero de 2017. Datos en miles de euros



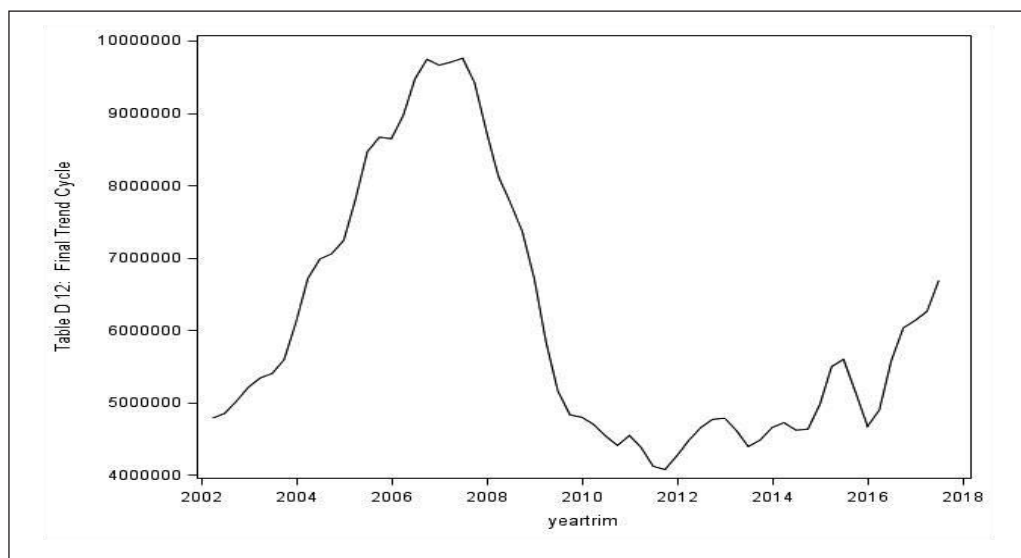
En el gráfico anterior se ve claramente como la recaudación trimestral del IS se ve fuertemente dominada por su componente estacional. Como señalábamos en la introducción de este trabajo, uno de los motivos por el cual las previsiones de los ingresos trimestrales del IS han sido y continúan siendo unas de las más difíciles de abordar son sus especiales características, que hacen que estén sujetas a un mayor grado de incertidumbre y volatilidad que los ingresos que provienen del resto de figuras impositivas, por lo que tradicionalmente muestran los errores de predicción más elevados.

Las razones de esta mayor volatilidad hay que buscarlas en las características del IS:

- a) Las empresas tienen incentivos y un margen de maniobra muy superior al de los sujetos pasivos de otros impuestos, ya que disponen de mecanismos para afectar a sus beneficios gravados y, por tanto, a su base tributaria.
- b) Las empresas también pueden reducir su carga fiscal modificando su estrategia financiera, ya que el coste de la financiación ajena es deducible fiscalmente mientras que el de la financiación propia no.
- c) En una economía abierta como la española, los pagos impositivos pueden reducirse mediante modificaciones en la localización de las actividades gravadas o mediante cambios en los precios de transferencia de las transacciones intragrupo. Estas traslaciones de la carga impositiva son muy difíciles de predecir.

Para aminorar este problema, consideramos la componente de ciclotendencia de la recaudación del impuesto, que nos permite conocer el comportamiento a largo plazo de la recaudación impositiva, ya que disminuye las oscilaciones provocadas por las componentes estacional e irregular de la serie.

Gráfico 2. Componente de ciclotendencia de los ingresos del IS desde el primer trimestre de 2002 hasta el tercero de 2017. Miles de euros. Método de desestacionalización X12 ARIMA (U.S. Census Bureau)



Como se puede observar, durante los trimestres iniciales del periodo muestral hasta el inicio de la crisis financiera internacional (principios de 2008) la componente de ciclotendencia de la recaudación impositiva muestra un fuerte ascenso, en coherencia con la fase expansi-

va del ciclo económico español, alcanzando su valor máximo en el tercer trimestre de 2007. A partir del primer trimestre de 2008, la componente de ciclotendencia del impuesto sufre una dramática caída, con su valor mínimo en el tercer trimestre de 2011. A partir de ese momento, se observan dos máximos locales en la serie de ciclotendencia, correspondientes al primer trimestre de 2013 y al tercero de 2015, pero no es hasta el inicio del año 2016 cuando la componente de ciclotendencia de la serie reanuda de nuevo una trayectoria ascendente.

Por lo que se refiere a los indicadores seleccionados para la estimación del modelo y, teniendo en cuenta la metodología econométrica propuesta, se ha escogido una gama muy amplia con el objetivo de cubrir todo tipo de *shocks* que puedan afectar a la actividad económica y, en consecuencia, a la recaudación del IS. Las condiciones impuestas a los indicadores han sido que deberían estar disponibles a tiempo y elaborarse o agregarse trimestralmente. Asimismo, se han elegido teniendo en cuenta el perfil cíclico de los mismos, con la idea de que puedan «adelantar» o completar las oscilaciones de la recaudación impositiva.

Como ejemplo de los perfiles cíclicos de los indicadores seleccionados, los siguientes gráficos muestran la componente de ciclotendencia de algunos de los indicadores más significativos en el modelo de predicción del IS: a) el Excedente neto de explotación de las sociedades no financieras (de la contabilidad nacional trimestral de España); b) el Índice de cifra de negocios con Base 2010 (Instituto Nacional de Estadística, INE); c) el Índice de producción industrial general, Base 2010 (INE), y d) el Número de sociedades mercantiles constituidas (INE).

Gráfico 3. Componente de ciclotendencia del Excedente neto de explotación de las sociedades no financieras, Base 2010, desde el primer trimestre de 1999 hasta el tercero de 2017. Miles de euros. Método de desestacionalización X12 ARIMA (U.S. Census Bureau)

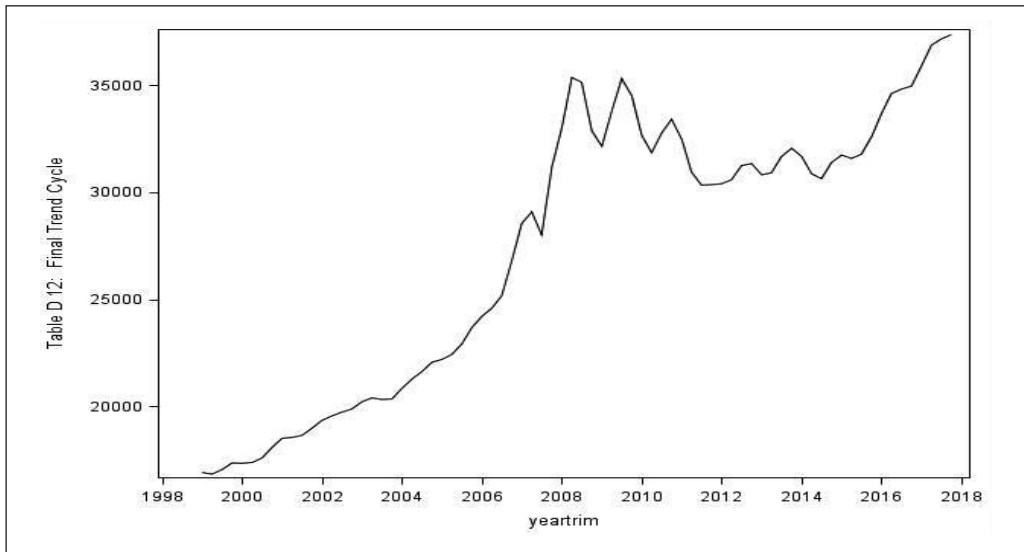


Gráfico 4. Componente de ciclotendencia del Índice de cifra de negocios, Base 2010, desde el primer trimestre de 1999 hasta el tercero de 2017. Método de desestacionalización X12 ARIMA (U.S. Census Bureau)

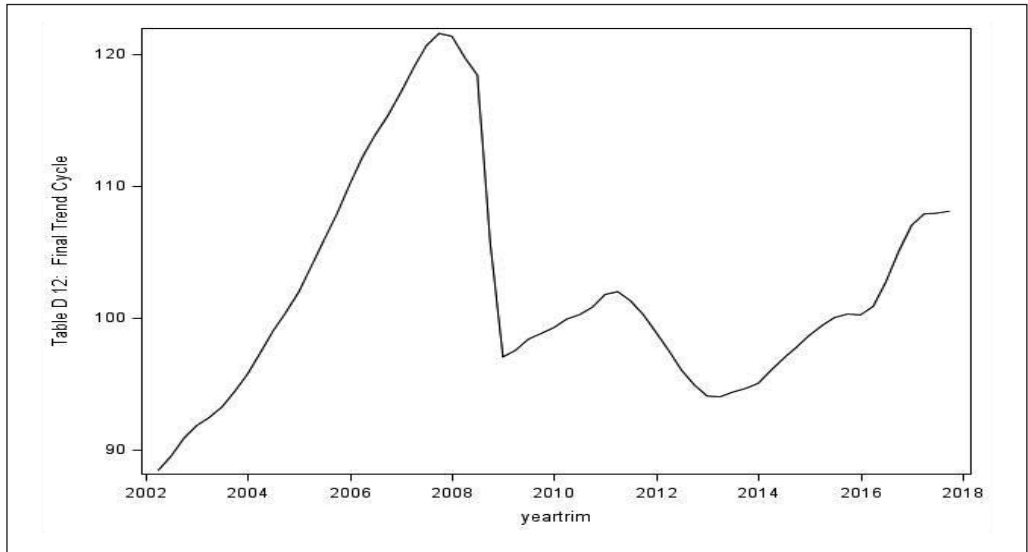


Gráfico 5. Componente de ciclotendencia del Índice de producción industrial general, Base 2010, desde el primer trimestre de 1999 hasta el tercero de 2017. Método de desestacionalización X12 ARIMA (U.S. Census Bureau)

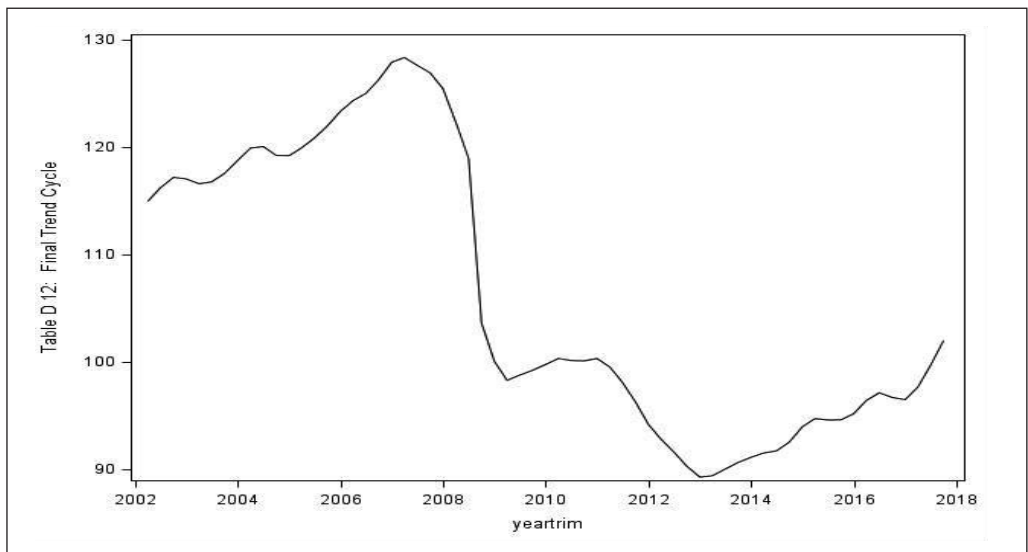
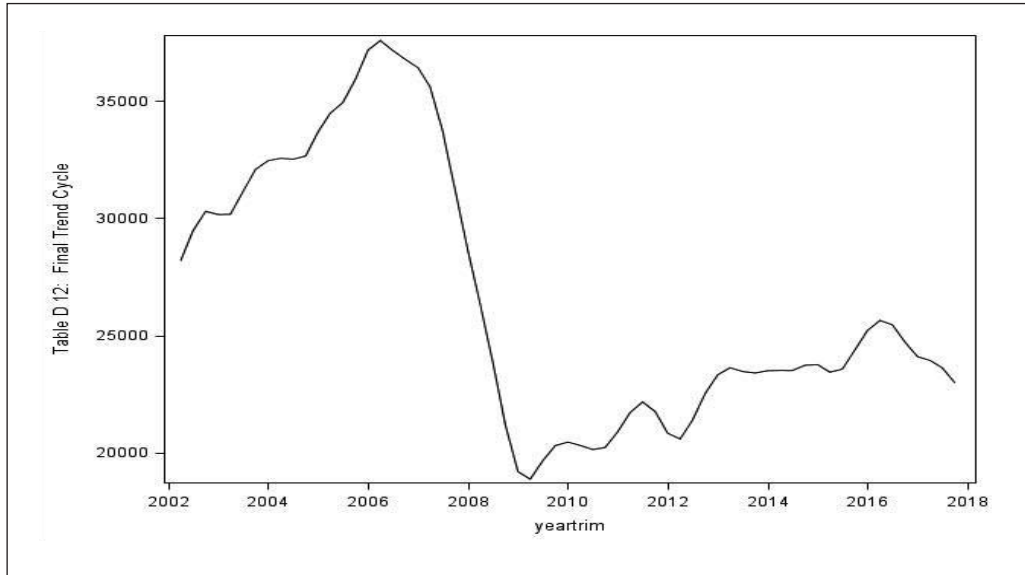


Gráfico 6. **Componente de ciclotendencia del Número de sociedades mercantiles constituidas desde el primer trimestre de 1999 hasta el tercero de 2017. Método de desestacionalización X12 ARIMA (U.S. Census Bureau)**



Como podemos observar en los gráficos anteriores, la señal cíclica de estos indicadores es muy similar, con una trayectoria ascendente en los primeros años de la muestra, hasta el primer trimestre de 2008 cuando se inicia un acusado descenso y con un comienzo de recuperación en los inicios de 2012 o 2013.

Por su parte y a diferencia de los anteriores, los indicadores del mercado laboral muestran perfiles cíclicos heterogéneos dependiendo del sector de actividad económica considerado.

Gráfico 7. Componente de ciclotendencia del Empleo equivalente a tiempo completo. Ocupados. Industria. Miles de puestos de trabajo desde el primer trimestre de 1999 hasta el tercero de 2017. Método de desestacionalización X12 ARIMA (U.S. Census Bureau)

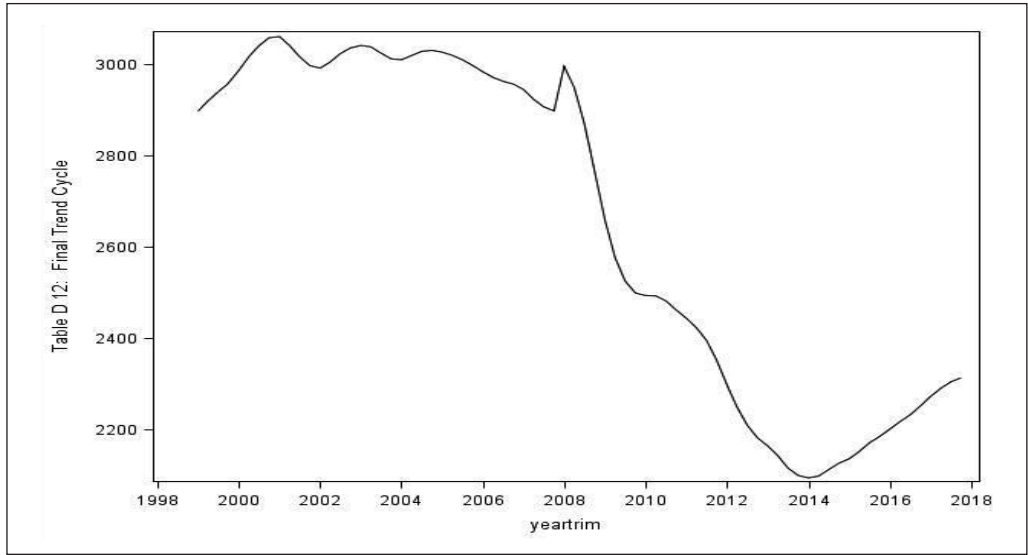


Gráfico 8. Componente ciclotendencia del Empleo equivalente a tiempo completo. Ocupados. Construcción. Miles de puestos de trabajo desde el primer trimestre de 1999 hasta el tercero de 2017. Método de desestacionalización X12 ARIMA (U.S. Census Bureau)

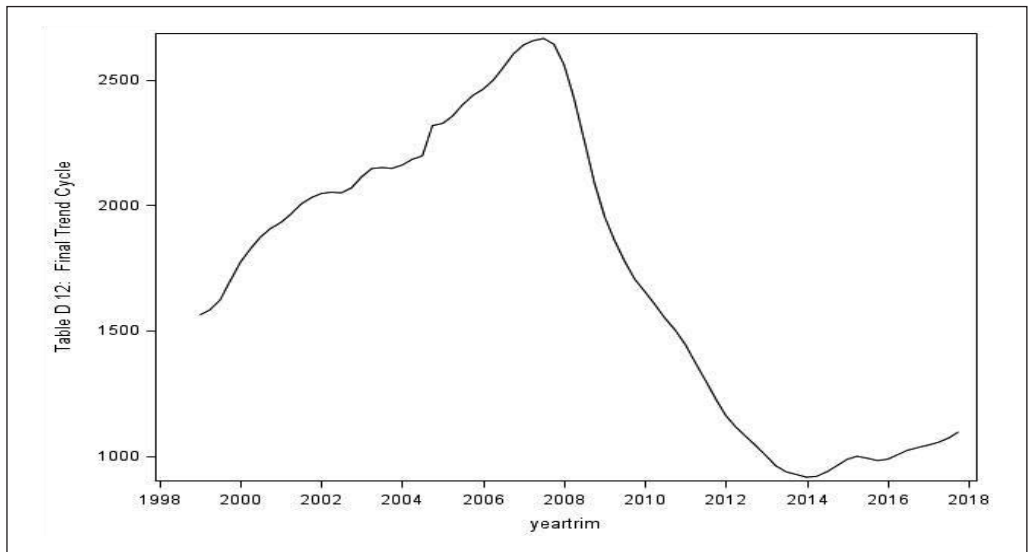
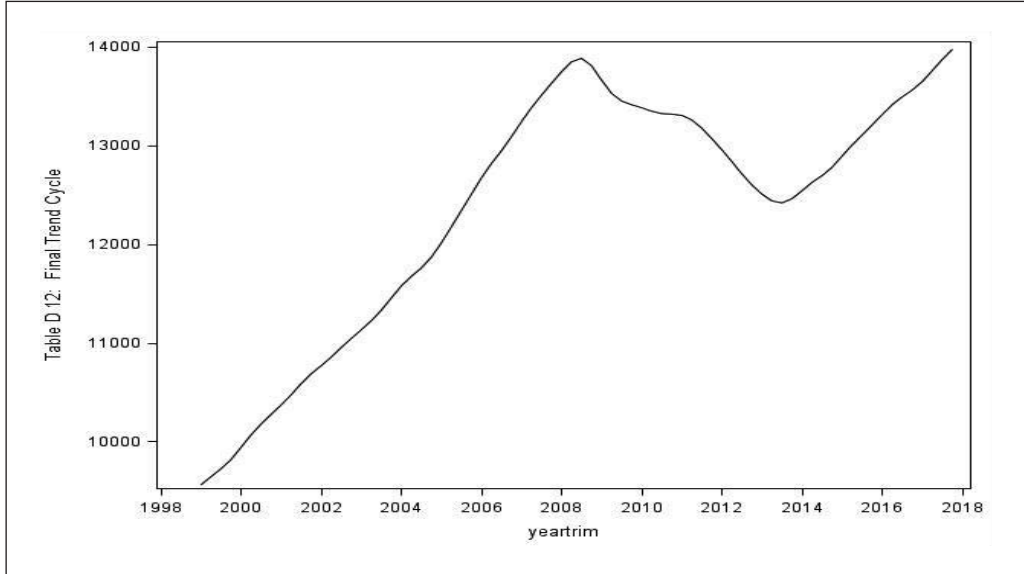


Gráfico 9. **Componente ciclotendencia del Empleo equivalente a tiempo completo. Ocupados. Servicios. Miles de puestos de trabajo desde el primer trimestre de 1999 hasta el tercero de 2017. Método de desestacionalización X12 ARIMA (U.S. Census Bureau)**



Como podemos observar en los tres gráficos anteriores, la señal cíclica de estos indicadores es heterogénea y depende del sector económico considerado. En todos los sectores se ha acusado el descenso en el primer trimestre de 2008, sin embargo mientras que en el sector industrial y el de la construcción la recuperación en el empleo se inicia lentamente a partir de 2014, en el sector servicios la recuperación se inicia con anterioridad y posteriormente se alcanzan los niveles anteriores a la crisis.

La señal cíclica de los indicadores de opinión que elabora la Unión Europea para España es similar entre los indicadores considerados. En todos ellos se revela la mala percepción de la situación durante la crisis pero se observan rápidos síntomas de recuperación a partir de 2009. Ejemplos de la componente de ciclotendencia de este tipo de indicadores de opinión se muestran en los gráficos 10, 11 y 12.

Gráfico 10. Componente de ciclotendencia de Confianza en la industria manufacturera en España desde el primer trimestre de 1999 hasta el tercero de 2017. Método de desestacionalización X12 ARIMA (U.S. Census Bureau)

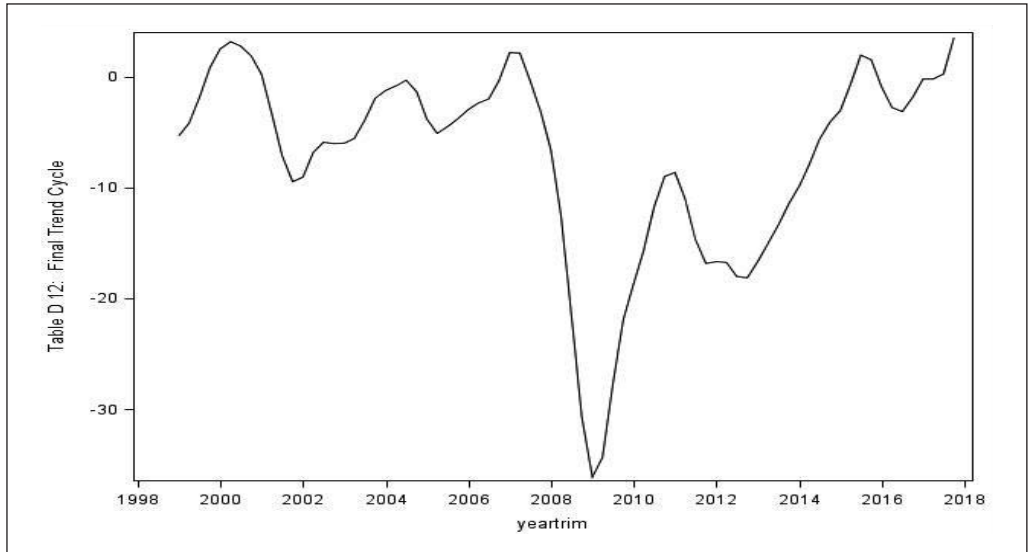


Gráfico 11. Componente de ciclotendencia de Confianza en el comercio minorista en España desde el primer trimestre de 1999 hasta el tercero de 2017. Método de desestacionalización X12 ARIMA (U.S. Census Bureau)

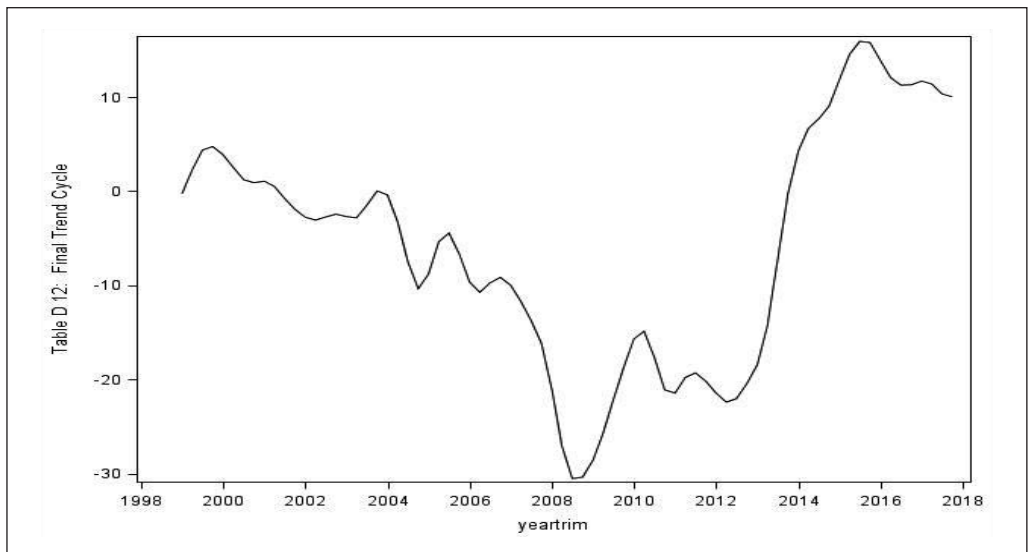
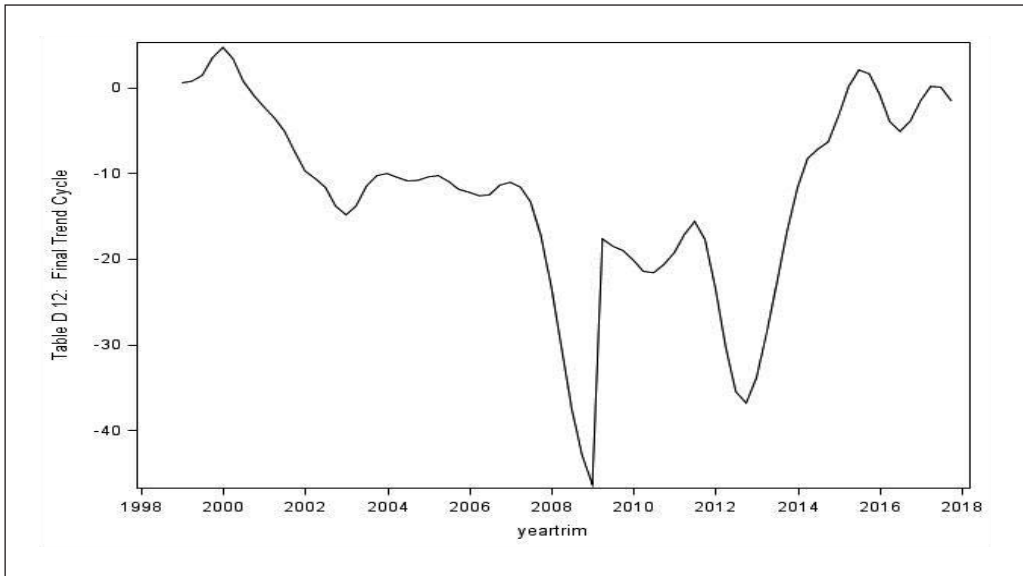


Gráfico 12. **Componente de ciclotendencia de Confianza del consumidor en España desde el primer trimestre de 1999 hasta el tercero de 2017. Método de desestacionalización X12 ARIMA (U.S. Census Bureau)**



### 3.2. Listado de indicadores seleccionados

Basándonos en las propiedades de los indicadores descritas en el epígrafe anterior, se han seleccionado un total de 43 indicadores parciales que se clasifican en cinco grandes bloques:

Tabla 1. **Indicadores que aproximan los beneficios empresariales**

Índice de cifra de negocios. General.
Índice de cifra de negocios. Industrias extractivas y manufactureras.
Índice de cifra de negocios. Suministro de energía eléctrica y agua, saneamiento y gestión de residuos.
Índice de cifra de negocios. Comercio.
Índice de cifra de negocios. Servicios no financieros de mercado.
Excedente de explotación neto. Sociedades no financieras.





Excedente de explotación neto. Instituciones financieras.

Central de Balances Trimestral. Resultado bruto de explotación.

Central de Balances Trimestral. Resultado ordinario neto.

El primer conjunto de indicadores incluye aquellas variables que mejor aproximan la base imponible del impuesto. Dentro de este grupo se encuentran el excedente de explotación neto de la contabilidad nacional (sociedades no financieras e instituciones financieras), el índice de cifra de negocios y el resultado bruto de explotación de la Central de Balances Trimestral.

Tabla 2. **Indicadores que aproximan la actividad empresarial (producción, ventas, utilización de la capacidad productiva, formación bruta de capital)**

Formación bruta de capital fijo. Maquinaria, bienes de equipo y cultivados. Precios corrientes.

Formación bruta de capital fijo. Equipos de transporte. Precios corrientes.

Formación bruta de capital fijo. Otra maquinaria y equipo. Precios corrientes.

Utilización de la capacidad productiva. General (%).

Utilización de la capacidad productiva. Sector Industrial (%).

Utilización de la capacidad productiva. Bienes de inversión (%).

Utilización de la capacidad productiva. Bienes de consumo (%).

Utilización de la capacidad productiva. Bienes intermedios (%).

Central de Balances Trimestral. Producción total.

Ventas interiores en grandes empresas.

Ventas totales en grandes empresas.

Índice de Producción Industrial. Índice general. Base 2010.

Índice de Producción Industrial. Bienes de equipo. Base 2010.

Índice de Producción Industrial. Bienes intermedios. Base 2010.

Índice de Producción Industrial. Energía. Base 2010.

El segundo conjunto de indicadores contiene información relativa al nivel de actividad de la empresa. Entre los indicadores de este bloque se incluyen aquellos que tradicionalmente se han utilizado para capturar la evolución de la actividad económica empresarial tales como los índices de producción, la utilización de la capacidad productiva e indicadores de inversión como la formación bruta de capital. También se incluyen en este bloque las ventas interiores y ventas totales en grandes empresas.

Tabla 3. **Indicadores del mercado laboral**

Remuneración bruta media. Grandes empresas.
Empleo equivalente a tiempo completo. Ocupados. Total sector industrial.
Empleo equivalente a tiempo completo. Ocupados. Total sector construcción.
Empleo equivalente a tiempo completo. Ocupados. Total sector servicios.

La distribución del empleo por sectores a partir de los datos de la contabilidad nacional y la remuneración bruta media de las grandes empresas a partir de los datos de la estadística de *Ventas, Empleo y Salarios en las Grandes Empresas* de la Agencia Tributaria forman el tercer bloque de indicadores del mercado laboral español. Indicadores tales como el número de afiliaciones a la Seguridad Social, el número de contratos registrados o el número de ocupados según la Encuesta de Población Activa (INE) han sido descartados en un análisis de sensibilidad como información redundante y sustituidos por los indicadores mencionados.

Tabla 4. **Sociedades mercantiles**

Número de sociedades mercantiles constituidas.
Número de sociedades mercantiles que incrementan capital.
Número de sociedades mercantiles que reducen capital.
Número de sociedades mercantiles disueltas.

Los indicadores en este bloque miden la demografía de las sociedades mercantiles, ofreciendo información mensual de las sociedades mercantiles creadas, disueltas y aquellas en las que se han realizado modificaciones de capital. La fuente de información es el Registro Mercantil Central, que recoge toda la información provincial sobre la inscripción de sociedades y empresarios, así como los actos mercantiles que determina la ley.

Tabla 5. **Indicadores opináticos o cualitativos**

---

Indicador de clima económico. España.
Indicador de confianza en la industria manufacturera. España.
Indicador de confianza del comercio minorista. España.
Indicador de confianza del consumidor. España.
Indicador compuesto adelantado de España.
Índice PMI. Industria manufacturera.
Índice PMI. Servicios.

---

El quinto bloque consiste en indicadores cualitativos relacionados con España, donde el indicador de sentimiento económico juega un papel fundamental por su pronta disponibilidad. Los indicadores adelantados se basan en el enfoque de la componente cíclica, donde esta componente de la serie temporal capta las oscilaciones debidas al ciclo económico y se identifican los puntos de giro a partir de las desviaciones respecto a la componente tendencial.

Finalmente hemos considerado algunos ratios financieros relativos a empresas como la rentabilidad del activo neto de la Central de Balances Trimestral o la diferencia entre rentabilidad y coste financiero de la misma fuente. De la misma forma, hemos incluido el indicador de importaciones de grandes empresas de la operación estadística Ventas, empleo y salarios en las grandes empresas. Teniendo en cuenta el peso de la actividad turística en el PIB, hemos considerado el indicador de llegadas de turistas extranjeros.

La combinación seleccionada de los 43 indicadores trimestrales ha sido la que mejores resultados ha conseguido de cara a la predicción del impuesto y la que conlleva una interpretación económica mejor. El conjunto final de indicadores seleccionado demostró ser robusto frente a ampliaciones del modelo en varias direcciones. Como análisis de sensibilidad del modelo, se han utilizado versiones desagregadas de las variables trimestrales ya incluidas en el modelo, así como indicadores alternativos en los bloques considerados.

Por ejemplo, se incluyeron en el modelo el número de afiliaciones a la Seguridad Social, el número de contratos registrados y el número de ocupados proporcionados por la EPA en lugar de los indicadores de ocupados a tiempo completo de la contabilidad nacional en el bloque 3 relativo al mercado de trabajo para ampliar el conjunto de variables consideradas. Sin embargo, los resultados fueron que los componentes principales resultantes no fueron mejores predictores en el modelo ARX que los del modelo anterior, y la ampliación del bloque del mercado laboral no resultó en una ganancia en precisión en el modelo final.

Se obtuvieron resultados similares con algunas variables del sector exterior, como las exportaciones de bienes y servicios o variables financieras como el crédito a las empresas.

## 4. Estrategia de estimación

Nuestro punto de partida ha sido el conjunto de indicadores trimestrales descritos en la sección anterior. El primer paso en la metodología consiste en realizar un análisis de componentes principales como técnica de reducción de la dimensión para el conjunto de 43 variables independientes. El siguiente paso consiste en utilizar las cuatro primeras componentes principales como variables de entrada al modelo ARX para estimar la recaudación del IS. A continuación se describen las técnicas utilizadas.

### 4.1. El análisis de componentes principales como técnica de reducción de la dimensión

El principal objetivo del análisis de componentes principales es encontrar el mínimo número de dimensiones que son capaces de explicar el mayor porcentaje de varianza contenida en el conjunto inicial de indicadores. Así, se trata de simplificar la información que proporciona la matriz de correlaciones del conjunto inicial de indicadores para hacerla más fácil de interpretar.

El análisis de componentes principales fue inicialmente publicado por Pearson (1901) y más tarde desarrollado por Hotelling (1933). La aplicación de las componentes principales se debate en Rao (1964), Cooley y Lohnes (1971) y Gnanadesikan *et al.* (1977). Se pueden encontrar tratamientos estadísticos excepcionales de los componentes principales en Kshirsagar (1972), Morrison (1976), y Mardia, Kent y Bibby (1979).

Dado un conjunto de datos con  $p$  variables numéricas podemos calcular hasta  $p$  componentes principales. Cada componente principal es una combinación lineal de variables originales con coeficiente de ponderación que coinciden con los autovalores de la matriz de correlaciones o de covarianzas.

Las componentes principales tienen las siguientes propiedades (Rao 1964; Kshirsagar 1972):

- Los autovectores son ortogonales, por lo que los componentes principales representan de forma conjunta direcciones perpendiculares a través del espacio de las variables originales.
- Los resultados del análisis de componentes principales (factores ortogonales) están incorrelados. Esta propiedad garantiza la ausencia de multicolinealidad cuando utilizamos esos factores como variables de entrada en un modelo de regresión.

- El primer componente principal tiene la mayor varianza de cualquier combinación lineal cuyos pesos estén normalizados de las variables observadas. El  $j$ -ésimo componente principal tiene la mayor varianza de cualquier combinación lineal normalizada ortogonal a los primeros componentes principales  $j-1$ .
- El último componente principal tiene la varianza más pequeña de cualquier combinación lineal de las variables originales.
- Las puntuaciones en los primeros componentes  $j$  principales tienen la mayor varianza generalizada posible de cualquier conjunto de combinaciones lineales de longitud uno de las variables originales.
- Los primeros  $j$  componentes principales proporcionan una solución de mínimos cuadrados para el modelo:

$$Y = XB + E$$

Donde:

- $Y$  es la  $n \times p$  matriz de las variables observadas centradas.
- $X$  es la  $n \times j$  matriz de puntuaciones de las primeras  $j$  componentes principales.
- $B$  es la  $j \times p$  matriz de autovectores.
- $E$  es la  $n \times p$  matriz de residuos.

El objetivo del análisis es minimizar la traza de  $E'E$ . Esto significa que las primeras  $j$ -ésimas componentes principales son los mejores predictores lineales de las variables originales entre todos los posibles conjuntos de  $j$ -variables, aunque cualquier transformación lineal no singular de los primeros componentes principales proporcionaría una predicción igualmente buena.

## 4.2. Modelos autorregresivos con regresores exógenos (ARX)

Supóngase que la serie temporal  $y_n$  de dimensión 1 consiste en  $p$  variables de salida

$$s_n = (s_n(1), \dots, s_n(p))^T$$

y  $q$ -variables de entrada:

$$r_n = (r_n(1), \dots, r_n(q))^T$$

de forma que

$$1 = p + q \text{ y } y_n = (s_n^T, r_n^T)^T$$

El modelo ARX con entrada y salida está dado por:

$$s_n = \sum_{j=1}^m a_j s_{n-j} + \sum_{j=1}^m b_j r_{n-j} + u_n$$

Donde  $a_j$  y  $b_j$  son matrices ( $p \times p$ ) y ( $p \times q$ ), y  $u_n$  es un ruido blanco  $p$ -dimensional con matriz de covarianzas  $W_{r,m}$ .

Nótese que un modelo ARX es una parte del modelo AR para una serie temporal 1-dimensional:

$$y_n = \sum_{j=1}^m A_j y_{n-j} + v_n$$

Con la relación

$$A_j = \begin{bmatrix} a_j & b_j \\ * & * \end{bmatrix}, v_n = \begin{bmatrix} u_n \\ * \end{bmatrix}, W_m = \begin{bmatrix} W_{r,m} & * \\ * & * \end{bmatrix}$$

El símbolo \* indica que esta parte de la matriz no se usa en el modelo ARX. Esto significa que los parámetros del modelo ARX se obtienen como parte de un modelo AR multivariante para la serie temporal  $y_n$ .

## 5. Resultados de la estimación

### 5.1. Determinación de los regresores ortogonales

Como indicamos en el apartado anterior, el propósito de este análisis de componentes principales es calcular cuatro variables que mejor resuman los 43 indicadores parciales iniciales.

Tabla 6. Autovalores de la matriz de correlaciones

Eigenvalues of the Correlation Matrix: Total = 43 Average = 1				
	Eigenvalue	Difference	Proportion	Cumulative
1	15.6770899	7.3451104	0.3646	0.3646



Eigenvalues of the Correlation Matrix: Total = 43 Average = 1				
	Eigenvalue	Difference	Proportion	Cumulative
▶				
2	8.3319795	1.1592345	0.1938	0.5584
3	7.1727451	3.8259975	0.1668	0.7252
4	3.3467475	1.1631585	0.0778	0.8030
5	2.1835890	0.9791472	0.0508	0.8538
6	1.2044418	0.2511264	0.0280	0.8818

Fuente: Prior Commuality Estimates: ONE

Los resultados de los autovalores del análisis de componentes principales se muestran en la tabla 6. En la primera columna se observan los autovalores que corresponden a cada componente principal. Cuanto mayor es el autovalor, mayor es la capacidad de «resumen» de la información que ostenta la componente principal asociada. En la última columna de la parte derecha de la tabla observamos el porcentaje de varianza explicada por el conjunto de componentes principales a medida que vamos agregando componentes.

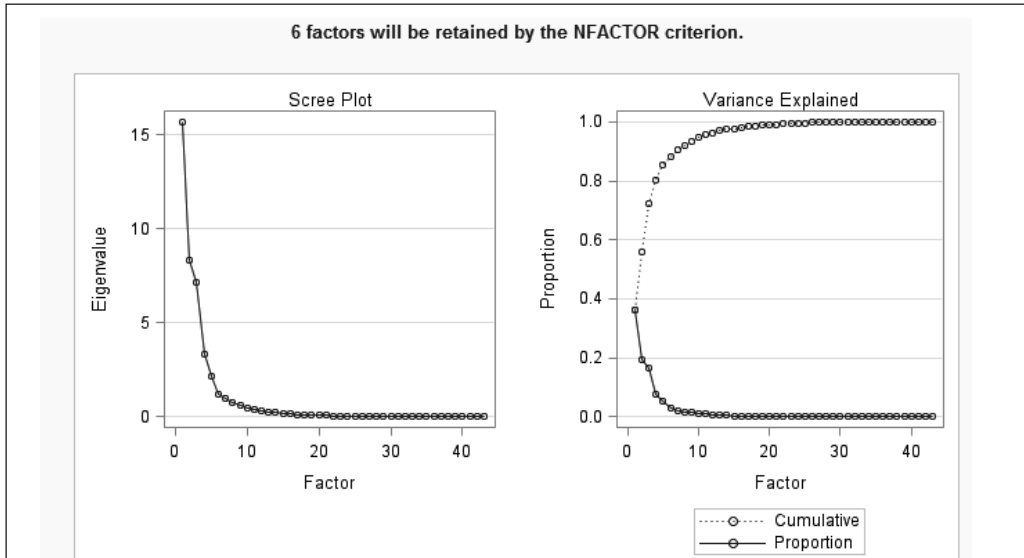
Así, si quisiéramos resumir la información proporcionada por el conjunto de 43 indicadores parciales mediante una sola componente principal (la primera componente) solo seríamos capaces de explicar el 36,46 % de la variabilidad del conjunto de indicadores. Si escogiéramos dos componentes principales para resumir el conjunto inicial de indicadores, podríamos explicar el 55,84 % de la variación del conjunto de indicadores parciales. Con tres componentes principales explicaríamos el 72,52 % de la variabilidad inicial y con las cuatro primeras componentes principales somos capaces de explicar el 80,30 % de la variación del conjunto de 43 indicadores, lo que constituye un buen resumen de la información.

Hemos calculado las componentes principales a partir de la matriz de correlaciones. El conjunto inicial de 43 indicadores muestra una gran correlación entre las variables validando la relevancia del análisis de componentes principales como primer paso en nuestra metodología para evitar multicolinealidad.

A pesar del hecho de que si siguiéramos la regla de Kaiser deberíamos seleccionar 6 componentes principales (son aquellas componentes cuyos autovalores asociados son superiores a 1), las dos últimas componentes principales no son regresores significativos en el modelo ARX posterior para predecir la recaudación del impuesto.

Teniendo en cuenta las cuatro primeras componentes principales que resultan regresores significativos en el modelo ARX, somos capaces de explicar más del 80 % de la varianza total del conjunto inicial de indicadores como muestra el gráfico de varianza total explicada (gráfico13)

Gráfico 13. Gráfico de autovalores y de varianza inicial explicada



El gráfico de autovalores asociados a las primeras componentes principales (*Scree Plot*) (gráfico 13 izquierda) muestra, como ya hemos visto en la tabla, que el autovalor de la primera componente principal supera el valor 15 y los asociados a la segunda y tercera componente decrecen hasta 8,3 y 7,2. El gráfico de varianza inicial explicada (gráfico 13 derecha) indica que las primeras cuatro componentes principales resumen casi el 80 % de la variabilidad del conjunto inicial de indicadores, lo que valida que las cuatro primeras componentes principales constituyen un buen resumen del conjunto inicial de variables.

Los cuatro factores ortogonales obtenidos del análisis de componentes principales serán las variables de entrada exógenas en el modelo ARX.

## 5.2. Determinación del modelo ARX

La segunda parte de la metodología utiliza las cuatro componentes principales como variables de entrada (regresores) del modelo de función de transferencia.

Tabla 7. Estimación por mínimos cuadrados condicionales para la predicción de los ingresos tributarios del IS

Conditional Least Squares Estimation							
Parameter	Estimate	Standard Error	t Value	Approx Pr >  t	Lag	Variable	Shift
AR1,1	-0.23990	0.13947	-1.72	0.0914	1	IS	0
AR1,2	-0.17253	0.14644	-1.18	0.2441	2	IS	0
NUM1	-1017231.9	699375.0	-1.45	0.1518	0	isfactor1	0
NUM2	-538530.0	200782.7	-2.68	0.0098	0	isfactor2	0
NUM3	1998445.7	333779.7	5.99	<.0001	0	isfactor3	0
NUM4	-534010.1	280707.5	-1.90	0.0627	0	isfactor4	0
NUM5	-5792249.5	950940.8	-6.09	<.0001	0	is2008q1	0

En esta tabla la primera columna nos indica los estimadores de los parámetros. La cuarta columna, Approx PR > |t|, nos indica el p-valor del contraste de significación individual de cada uno de los parámetros del modelo. Los parámetros más importantes en este modelo son las cuatro componentes principales que nos servirán de «guía» en la predicción, y que, a su vez, resumen la información proporcionada por los 43 indicadores parciales. Son las filas 3.º a la 6.º en la tabla. La última fila de la tabla representa una variable de tipo escalón, es decir, que vale 0 hasta el primer trimestre de 2008 y luego vale 1. Se introduce en el modelo para captar el cambio de nivel de la serie de recaudación a partir de la crisis financiera internacional.

Las dos primeras filas de la tabla 7 corresponden a dos parámetros autorregresivos del modelo, es decir, dependencias de la variable de recaudación en un trimestre  $t$  con respecto a los dos trimestres anteriores  $t-1$ ,  $t-2$ . Los estimadores de ambos parámetros están alejados del valor 1 y resultan significativos al 75 %.

El modelo ARX utiliza las cuatro primeras componentes principales obtenidas en el subpartado anterior  $ISFACTOR1_t, \dots, ISFACTOR4_t$  como regresores exógenos en el modelo.

De acuerdo con la tabla 7 todos los parámetros pueden considerarse estadísticamente significativos al 75 %. Nótese que el parámetro autorregresivo de segundo orden podría eliminarse de la ecuación dado que su p-valor en el contraste de significación individual es mayor que 0,20. Sin embargo, dado que el ajuste del modelo es muy bueno incluido este parámetro, se ha decidido trabajar con un nivel de significación del 75 %.

El modelo ARX puede escribirse como sigue:

$$(1 - B) y_t^4 = \frac{1}{(1 + 0.23990B + 0.17253B^2)} u_t - \frac{1}{(1 - B)} 5792249.51 I_{2008q1} - 1017231.9 ISFACTOR1_t - 538530 ISFACTOR2_t + 1998445.7 ISFACTOR3_t - 534010.1 ISFACTOR4_t$$

Donde:

- $y_t$  son los ingresos tributarios por el IS.
- $B$  es el operador retardo.
- $u_t$  es la innovación.
- $ISFACTOR1_t, \dots, ISFACTOR4_t$  son las cuatro componentes principales.
- $I_{2008q1}$  es el indicador dicotómico correspondiente al primer trimestre de 2008.
  - $I_{2008q1} = 1$  si  $t \geq 2008q1$
  - $I_{2008q1} = 0$  si  $t < 2008q1$

La diagnosis del modelo se completa contrastando si los residuos del mismo (aquella parte de la variación de la serie de recaudación tributaria que no somos capaces de explicar con el modelo) son ruido blanco y siguen una distribución normal.

El contraste de autocorrelación para los residuos del modelo se muestra en la tabla 8. La hipótesis nula es que no existe autocorrelación en los residuos hasta los retardos 6, 12, 18 y 24. La conclusión es que los residuos carecen de autocorrelación y que este resultado es independiente del número de retardos.

Tabla 8. Contraste de autocorrelación para los residuos

Autocorrelation Check of Residuals									
To Lag	Chi-Square	DF	Pr > ChiSq	Autocorrelations					
6	3.89	4	0.4217	-0.007	0.024	-0.029	0.140	-0.192	-0.026
12	8.82	10	0.5493	0.063	-0.074	-0.166	0.100	-0.066	-0.127
18	16.20	16	0.4392	-0.025	-0.023	-0.043	-0.149	-0.025	0.122

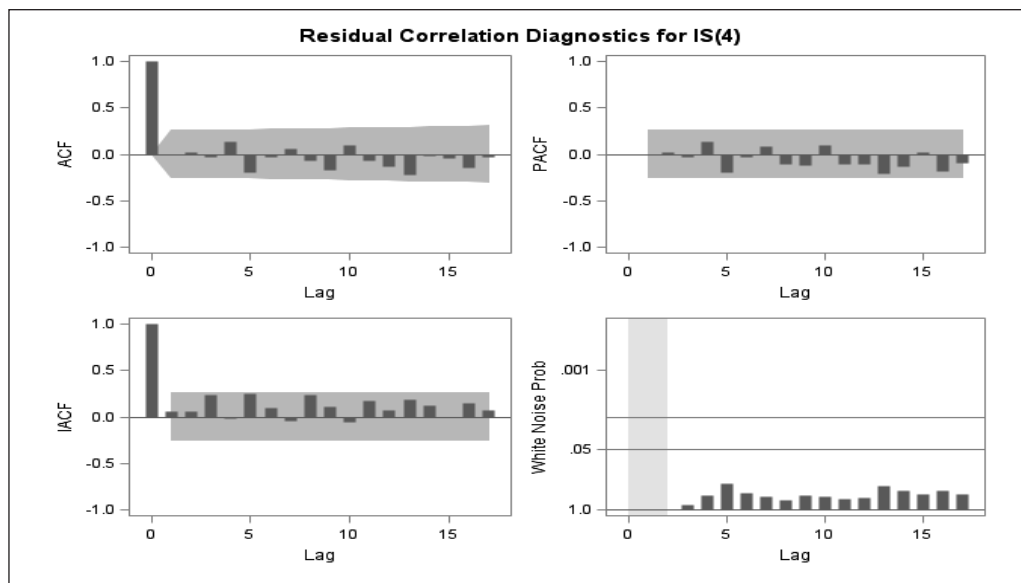


Autocorrelation Check of Residuals										
To Lag	Chi-Square	DF	Pr > ChiSq	Autocorrelations						
▶										
24	21.41	22	0.4953	0.146	-0.043	0.168	0.058	-0.031	-0.018	

Como se observa en la tabla 8 los residuos del modelo ARX no presentan autocorrelación en ninguno de los retardos especificados. El contraste falla a la hora de rechazar la hipótesis nula de no autocorrelación con altos niveles de significación, como se indica en la tercera columna de la tabla  $pr > ChiSq$ . ( $p = 0.4217$  para los seis primeros retardos). Este resultado se muestra robusto ante cambios en el número de retardos.

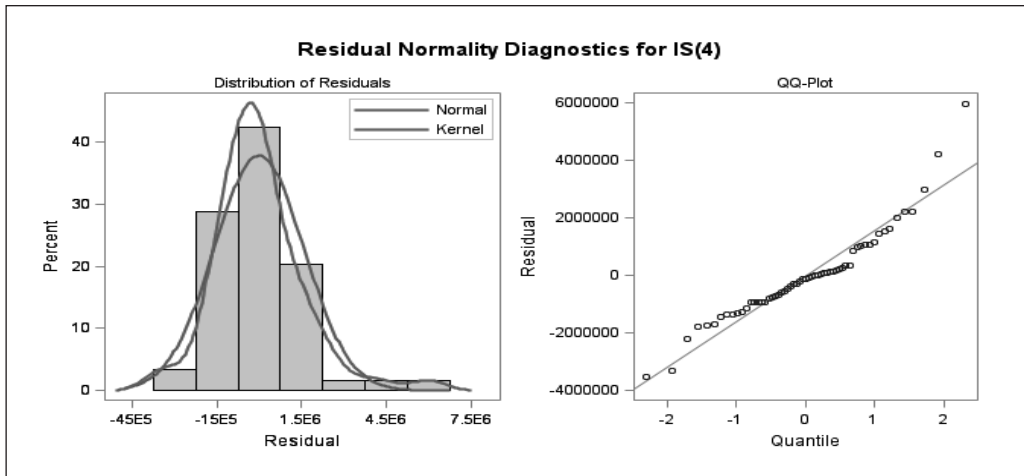
A continuación se muestra un gráfico con la estructura de autocorrelación de los residuos:

Gráfico 14. Panel de correlaciones para los residuos. La función de autocorrelación simple muestral (FASM) se muestra en la esquina superior derecha. En la esquina superior izquierda se muestra la función de autocorrelación parcial muestral (FAPM). El gráfico inferior derecho muestra la probabilidad de ruido blanco de los residuos en función del retardo



Las funciones de autocorrelación simple y parcial muestrales de los residuos se encuentran dentro de los intervalos de confianza al 95 % del cero en todos los retardos del residuo, por lo que podemos suponer que se anulan. La probabilidad de ruido blanco es muy alta.

Gráfico 15. Diagnóstico de normalidad residual



Si se observa el gráfico de cuantiles (QQ-plot) para comparar los cuantiles de la distribución del residuo con los cuantiles de la distribución normal teórica, se puede concluir que los valores se aproximan razonablemente a la diagonal. De forma análoga comparamos el histograma de los residuos del modelo kernel con el de una distribución normal obteniendo un parecido razonable.

El gráfico de la derecha indica que los residuos del modelo siguen pautas de normalidad.

### 5.3. Predicciones fuera de la muestra: ejercicios de *backtesting*

En esta subsección presentamos los resultados de los ejercicios de *backtesting*. Con el objeto de evaluar la capacidad predictiva del modelo, hemos dividido la muestra en dos partes:

- **Muestra de entrenamiento:** sirve para la estimación de los parámetros del modelo. Abarca desde el primer trimestre de 1995 hasta el último trimestre de 2010).
- **Muestra de validación:** desde el primer trimestre de 2011 hasta el tercer trimestre de 2017 (fecha de cierre de datos observados). Durante este periodo calculamos la predicción recursiva de un trimestre hacia delante con el modelo y observamos la desviación de las predicciones y los intervalos de confianza al 95 % con respecto a los valores de recaudación del impuesto.

La predicción recursiva un paso hacia adelante consiste en un método iterativo en el que solo calculamos la predicción del impuesto para el siguiente trimestre y, una vez calculada, la consideramos como un dato observado, la «añadimos» a la serie observada, y volvemos a calcular la predicción del modelo para el trimestre siguiente.

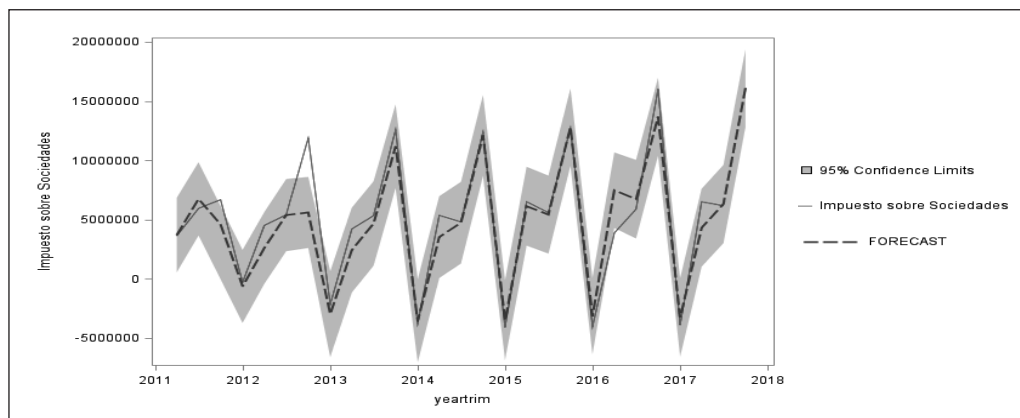
Inicialmente calculamos la predicción de un trimestre hacia adelante con respecto a nuestro último dato de recaudación oficial a la finalización de este trabajo (tercer trimestre de 2017). Así, la predicción para el último trimestre de 2017 según el modelo es:

Tabla 9. Estimación de la recaudación correspondiente al cuarto trimestre de 2017

Forecasts for variable IS				
Obs	Forecast	Std. Error	95% Confidence Limits	
76	16089459.0	1671018	12814234.1	19364593.8

A continuación presentamos los resultados de la predicción recursiva en el intervalo de validación del modelo:

Gráfico 16. Evaluación de la predicción de la recaudación tributaria por IS en la muestra de validación. Ejercicio de *backtesting* durante el periodo comprendido entre el primer trimestre de 2011 y el cuarto de 2017. Predicción recursiva un paso hacia adelante



El gráfico 16 muestra la capacidad predictiva del modelo, durante el intervalo temporal que abarca desde el primer trimestre de 2011 hasta el tercero de 2017, comparando los valores reales de recaudación publicados por la Agencia Tributaria (raya continua) con los predichos por el modelo (raya discontinua). Los límites de confianza al 95 % se representan en el área sombreada. Como se puede observar, si bien existen desviaciones trimestrales en los puntos de giro del impuesto hasta finales de 2012, a partir de 2013 la predicción del modelo se ajusta de forma razonable a los verdaderos valores que intenta predecir.

La siguiente tabla ilustra el rendimiento del modelo en el ejercicio de *backtesting* con los límites de confianza.

Tabla 10. Evaluación de la predicción de los ingresos tributarios por IS en el intervalo de validación entre el primer trimestre de 2011 y el cuarto de 2017. Predicción recursiva un paso hacia adelante

Predicción recursiva impuesto sobre sociedades (en miles de euros)						
Obs	yeartrim	FORECAST	REAL	L95	U95	standar_error_of_forecast
1	2011Q2	3677762.1	3608553	527152.1	6828372.1	1607484
2	2011Q3	6735306.6	5935536	3643510.7	9827102.6	1577476
3	2011Q4	4578017.1	6669956	1528796.4	7627237.7	1555753
4	2012Q1	-657803.5	-311228	-3742687.3	2427080.4	1573949
5	2012Q2	2600060.0	4498005	-434978.7	5635098.7	1548518
6	2012Q3	5370500.5	5391138	2321409.7	8419591.3	1555687
7	2012Q4	5584261.2	11857250	2583182.7	8585339.6	1531191
8	2013Q1	-2999917.5	-2156548	-6630132.7	630297.6	1852185
9	2013Q2	2411917.1	4190800	-1172041.0	5995875.2	1828584
10	2013Q3	4656806.7	5322248	1090417.4	8223196.0	1819620
11	2013Q4	11183054.6	12588694	7660623.0	14705486.2	1797192
12	2014Q1	-3584536.8	-3791664	-7085183.8	-83889.7	1786077
13	2014Q2	3509719.2	5342079	54990.5	6964447.9	1762649
14	2014Q3	4725213.7	4794293	1273488.7	8176938.7	1761117
15	2014Q4	121011897.8	12368351	8693532.9	15510262.7	1738994
16	2015Q1	-3518605.4	-4110293	-6886003.8	-151206.9	1718092
17	2015Q2	6116759.6	6496762	2785125.1	9448394.1	1699845
18	2015Q3	5407518.9	5568815	2112956.8	8702081.0	1680930
19	2015Q4	12779695.4	12693588	9522447.4	16036943.4	1661892
20	2016Q1	-3169953.7	-4054064	-6390899.6	50992.2	1643370
21	2016Q2	7465957.6	3849722	4270306.1	10661609.1	1630464
22	2016Q3	6706368.7	5871295	3386339.1	10026398.2	1693924
23	2016Q4	13677503.9	16011373	10384801.1	16970206.8	1679981
24	2017Q1	-3277260.0	-3936065	-6594592.6	40072.7	1692548
25	2017Q2	4301316.8	6487877	1012610.0	7590023.5	1677942
26	2017Q3	6303363.2	6152987	2996517.9	9610208.5	1687197
27	2017Q4	16089459.0	-	12814324.1	19364593.8	1671018

## 6. Conclusiones

Como se ha mencionado en la introducción de este trabajo, el objetivo final de esta investigación es proponer una metodología que combine con éxito indicadores que abordan la actividad empresarial, los beneficios, el mercado laboral, las sociedades mercantiles y los indicadores cualitativos y opináticos para generar un modelo de previsión a corto plazo para los ingresos tributarios por el IS.

Debido a la estructura del impuesto, el IS es uno de los impuestos más complicados de predecir en la mayor parte de los países y la precisión en la predicción de este impuesto es particularmente baja comparada con la de otros impuestos como el IVA o el IRPF.

Desde nuestra experiencia podemos afirmar que, en lo relativo a la predicción del IS, la precisión depende fuertemente del tiempo transcurrido desde el último dato publicado y de la selección de los indicadores introducidos en el modelo.

A diferencia de los métodos de predicción que se basan únicamente en el excedente de explotación (bruto o neto) de la contabilidad nacional como variable que «guía» la predicción, hemos podido aprovechar las ventajas derivadas del uso de un conjunto muy amplio de indicadores. Para evitar los problemas de multicolinealidad que surgen cuando se combinan variables de naturaleza similar hemos utilizado como paso inicial en la metodología el análisis de componentes principales como método de reducción de la dimensión.

Los cuatro componentes obtenidos de este análisis han servido como variables de entrada en la función de transferencia (modelo ARX) que, junto con una intervención relativa al cambio en la recaudación del impuesto durante la crisis del 2008 (cambio de nivel), han resultado muy significativos para explicar y predecir el comportamiento de la recaudación del impuesto. Los resultados del ejercicio de *backtesting* durante el periodo comprendido entre el primer trimestre de 2011 y el tercero de 2017 ilustran la utilidad de este modelo como un modelo a corto plazo para predecir los ingresos tributarios por el IS.

## Referencias bibliográficas

- Auerbach, A. J. (1999). On the performance and use of government revenue forecasts. *National Tax Journal*, 767-782.
- Bayer, O. (2015). Relevance of Input Data Time Series for Tax Revenue Forecasting. *Procedia Economics and Finance*, 25, 518-529.
- Bischoff, I. y Gohout, W. (2010). The political economy of tax projections. *International Tax and Public Finance*, 17(2), 133-150.
- Boylan, J. E.; Syntetos, A. A. y Karakostas, G. C. (2008). Classification for forecasting and stock control: a case study. *Journal of the operational research society*, 59(4), 473-481.
- Bretschneider, S. I.; Gorr, W. L.; Grizzle, G. y Klay, E. (1989). Political and organizational influences on the accuracy of forecasting state government revenues. *International Journal of Forecasting*, 5(3), 307-319.

- Buettner, T. y Kauder, B. (2010). Revenue forecasting practices: differences across countries and consequences for forecasting performance. *Fiscal Studies*, 31(3), 313-340.
- Cassidy, G.; Kamlet, M. S. y Nagin, D. S. (1989). An empirical examination of bias in revenue forecasts by state governments. *International Journal of Forecasting*, 5(3), 321-331.
- Chatagny, F. (2015). Incentive effects of fiscal rules on the finance minister's behavior: Evidence from revenue projections in Swiss Cantons. *European Journal of Political Economy*, 39, 184-200.
- Cooley, W. W. y Lohnes, P. R. (1971). *Multivariate data analysis*. J. Wiley.
- Danninger, M. S. (2005). *Revenue Forecasts as Performance Targets (EPub)* (No. 5-14). International Monetary Fund.
- Feenberg, D. R.; Gentry, W. M.; Gilroy, D. y Rosen, H. S. (1988). *Testing the rationality of state revenue forecasts*.
- Gnanadesikan, R.; Kettenring, J. R. y Landwehr, J. M. (1977). Interpreting and assessing the results of cluster analyses. *Bulletin of the International Statistical Institute*, 47(2), 451-463.
- Hotelling, H. (1933). Analysis of a complex of statistical variables into principal components. *Journal of educational psychology*, 24(6), 417.
- Jochimsen, B. y Lehmann, R. (2017). On the political economy of national tax revenue forecasts: evidence from OECD countries. *Public Choice*, 170(3-4), 211-230.
- Keene, M. y Thomson, P. (2007). *An analysis of tax revenue forecast errors* (No. 07/02). New Zealand Treasury.
- Koester, G. B. y Priesmeier, C. (2017). Revenue elasticities in euro area countries. An analysis of long-run and short-run dynamics. *ECB working paper No. 1989*.
- Kshirsagar, A. (1972). Likelihood ratio tests; optimality of principal components. *Multivariate analysis*, Marcel Dekker Inc. New-York.
- Kyobe, A. y Danninger, M. S. (2005). *Revenue forecasting: how is it done? Results from a survey of low-income countries* (No. 5-24). International Monetary Fund.
- Leal, T.; Pérez, J. J.; Tujula, M. y Vidal, J. P. (2008). Fiscal forecasting: lessons from the literature and challenges. *Fiscal Studies*, 29(3), 347-386.
- Mardia, K. V.; Kent, J. T. y Bibby, J. M. (1979). *Multivariate analysis, Probability and Mathematical Statistics: A Series of Monographs and Textbooks*. Academic Press, Harcourt Brace Jovanovich Publishers.
- Mikesell, J. L. y Ross, J. M. (2014). State revenue forecasts and political acceptance: The value of consensus forecasting in the budget process. *Public Administration Review*, 74(2), 188-203.
- Morrison, D. G. (1976). Measurement problems in cluster analysis. *Management science*, 13(12), B-775.
- Paleologou, S. M. (2005). Political manoeuvres as sources of measurement errors in forecasts. *Journal of Forecasting*, 24(5), 311-324.
- Pearson, K. (1901). Principal components analysis. *The London, Edinburgh, and Dublin Philosophical Magazine and Journal of Science*, 6(2), 559.
- Pike, T. y Savage, D. (1998). Forecasting the public finances in the Treasury. *Fiscal Studies*, 19(1), 49-62.
- Rao, C. R. (1964). The use and interpretation of principal component analysis in applied research. *Sankhyā: The Indian Journal of Statistics, Series A*, 329-358.
- Wolswijk, G. (2007). Short-and long-run tax elasticities: the case of the Netherlands. *ECB working paper No. 763*.

# Medidas internacionales de la reforma fiscal en Estados Unidos

**Ramón Mullerat**

*Socio.*

*PwC Tax & Legal Services. Madrid*

**Carlos Concha**

*Socio.*

*PwC Tax & Legal Services, Spanish Desk. Nueva York*

## Extracto

Este trabajo analiza los cambios más importantes de la reforma fiscal que Estados Unidos aprobó en diciembre del año 2017, con especial atención a aquellos que pueden tener un mayor impacto para las empresas extranjeras con operaciones en Estados Unidos.

**Palabras clave:** Estados Unidos; reforma fiscal; fiscalidad internacional; GILTI; transparencia fiscal internacional; tributación sobre beneficios acumulados; FDII; *patent box*; BEAT; anti-híbridos.

Fecha de entrada: 08-10-2018 / Fecha de aceptación: 14-11-2018

## International measures of the US tax reform

### Abstract

This work analyzes the most important changes of the tax reform that the United States approved on December 2017, making special emphasis on those changes that may have a greater impact on foreign companies with operations in the United States.

**Keywords:** United States; tax reform; international taxation; GILTI; international tax transparency; taxation on accumulated earnings; FDII; patent box; BEAT; anti-hybrids.

**Cómo citar/citation:** Mullerat, R. y Concha, C. (2019). Medidas internacionales de la reforma fiscal en Estados Unidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 121-146.

## Sumario

1. Introducción
2. Análisis de la reforma fiscal
  - 2.1. Tipo impositivo
  - 2.2. Amortización de activos
  - 2.3. Gastos financieros
  - 2.4. Bases imponibles negativas
  - 2.5. Normas antihíbridos
  - 2.6. Gravamen adicional sobre pagos a entidades vinculadas extranjeras (BEAT)
  - 2.7. Reglas de atribución
  - 2.8. Venta de activos por no residentes
    - 2.8.1. Nueva retención en la venta de inmuebles
    - 2.8.2. Impuesto por la venta de intereses en un *partnership*
  - 2.9. Exención sobre dividendos
  - 2.10. Transparencia fiscal internacional
    - 2.10.1. Impuesto extraordinario sobre repatriación presunta (*toll charge*)
    - 2.10.2. Impuesto sobre ingresos derivados de intangibles sujetos a una baja tributación (GILTI)
    - 2.10.3. Dedución por ingresos de fuente extranjera derivados de intangibles (FDII)
  - 2.11. Pequeñas y medianas empresas
  - 2.12. Implicaciones contables
  - 2.13. Otras reformas
  - 2.14. Personas físicas
    - 2.14.1. Impuesto sobre la renta
    - 2.14.2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones
  - 2.15. Entidades sin ánimo de lucro
  - 2.16. Próximos pasos
    - 2.16.1. Desarrollo reglamentario
    - 2.16.2. Correcciones técnicas
3. Conclusión

## 1. Introducción

El 22 de diciembre de 2017, el presidente Trump promulgó el proyecto de ley que dos días antes había aprobado el Congreso americano (*Tax Cuts and Jobs Act of 2017* o TCJA). La reforma fiscal tiene efectos para los periodos impositivos que finalicen con posterioridad al 31 de diciembre de 2017.

Esta reforma fiscal constituye el cambio más importante al Código Tributario desde que el presidente Ronald Reagan promulgó la Ley de reforma fiscal hace ya más de 30 años, en 1986. Entre otras medidas, la reforma reduce el tipo impositivo sobre sociedades de manera significativa y modifica las normas en materia de fiscalidad internacional. En este sentido, los dividendos de fuente extranjera pasan a estar sujetos a un sistema territorial y, por tanto, exentos de tributación, por lo que también se elimina el crédito fiscal por el impuesto subyacente. Asimismo, se introduce también un impuesto de transición para los beneficios acumulados por filiales extranjeras y se modifica la normativa sobre transparencia fiscal internacional, incluyendo una nueva categoría de renta pasiva para los ingresos derivados de intangibles sujetos a una baja tributación (*global intangible low-taxed income* o GILTI). También se incorpora un régimen especial para los ingresos de fuente extranjera derivados de intangibles (*foreign-derived intangible income* o FDII). Todas estas modificaciones impactan de forma sustancial a las empresas estadounidenses con operaciones en el exterior y estas están ya respondiendo para adaptar sus estructuras societarias a la nueva normativa.

Por otra parte, la reforma fiscal contiene también medidas importantes que pueden afectar, en mayor o menor medida, a las empresas extranjeras que operan en EE. UU. Así, por ejemplo, se ha introducido el denominado impuesto contra la erosión de la base imponible y la elusión fiscal (*base erosion and anti-avoidance tax* o BEAT), que gravará de forma incremental los pagos transfronterizos a entidades vinculadas.

Dado que el partido republicano cuenta con una ajustada mayoría en el Senado (51 de los 100 senadores) y las leyes de índole fiscal requieren el voto favorable de al menos 60 senadores, la reforma hubo de tramitarse bajo el procedimiento de reconciliación presupuestaria. Este procedimiento permitió al Senado la aprobación por mayoría simple, pero a cambio de restringir el ámbito de aplicación temporal de algunas de las medidas con el objetivo de limitar el impacto de la reforma fiscal sobre el déficit público. Es por esto que algunas disposiciones aprobadas, especialmente las que atañen a personas físicas, tienen una vigencia temporal limitada, si bien ya se está empezando a hablar de una segunda re-

forma fiscal que, entre otras medidas, podría dar carácter indefinido a las medidas fiscales temporales aprobadas en diciembre de 2017.

Este trabajo analiza los cambios más importantes de la reforma fiscal, con especial atención a aquellos que pueden tener un mayor impacto para las empresas extranjeras con operaciones en EE. UU.

## 2. Análisis de la reforma fiscal

### 2.1. Tipo impositivo

La reforma fiscal rebaja el tipo impositivo federal para sociedades del 35 al 21 % para los ejercicios que se inicien después del 31 de diciembre de 2017. Este tipo impositivo es ligeramente superior al 20 % que se incluía en la propuesta de reforma de la Cámara de Representantes o al 15 % que propuso el entonces candidato Trump en 2016, pero se trata, en cualquier caso, de una rebaja histórica ya que, con anterioridad a la TCJA, EE. UU. tenía un tipo impositivo efectivo del 38,9 % cuando se combinaba el tipo federal con el tipo medio del impuesto estatal sobre sociedades, mientras que ahora se sitúa en el entorno del 25 %, ligeramente por encima del promedio de los países de la OCDE.

Los contribuyentes con un ejercicio fiscal distinto del año natural o calendario deberán aplicar un tipo de gravamen promedio en el ejercicio fiscal a caballo de la reforma. Así, si un contribuyente cierra el ejercicio el 30 de septiembre, primero deberá dividir entre 12 la base imponible del ejercicio iniciado el 1 de octubre de 2017 y finalizado el 30 de septiembre de 2018 y luego aplicar el tipo del 35 % sobre la base imponible de los primeros tres meses y el 21 % sobre la base imponible de los nueve meses restantes.

Asimismo, la reforma fiscal elimina para las sociedades el impuesto sobre sociedades alternativo (*alternative minimum tax* o AMT) del 20 % a partir de 2018. El AMT pagado constituía un crédito fiscal contra el impuesto ordinario en años posteriores. Con la eliminación del AMT, se abre la posibilidad a las empresas de que puedan solicitar un reembolso del 50 % del AMT pendiente de compensar durante los ejercicios 2018, 2019 y 2020 en la medida en la que la cantidad pendiente de compensar exceda del impuesto ordinario a pagar en dichos ejercicios. A partir de 2021 cualquier crédito fiscal pendiente de compensar podrá ser reembolsado en su totalidad.

### 2.2. Amortización de activos

La reforma fiscal modifica la Sección 168(k) del Código Tributario permitiendo a las empresas optar por deducir de forma inmediata el 100 % del coste de adquisición de ciertos

bienes amortizables, siempre que la compra y su puesta en servicio tengan lugar entre el 28 de septiembre de 2017 y el 31 de diciembre de 2022. El porcentaje se reducirá al 80 %, 60 %, 40 % y 20 % para los activos adquiridos en 2023, 2024, 2025 y 2026, respectivamente. La nueva norma no sustituye a las reglas de amortización vigentes hasta la fecha, por lo que los contribuyentes que así lo deseen podrán seguir amortizando los activos de forma lineal o por el método de porcentaje constante.

Asimismo, la reforma fiscal amplía el tipo de activos cuyo coste de adquisición puede ser inmediatamente deducido eliminando el requisito de que el activo sea nuevo, siendo suficiente con que sea nuevo para el contribuyente, es decir, que se haya adquirido dentro del periodo temporal antes señalado. Quedan excluidos de este incentivo los bienes adquiridos por parte de ciertas compañías eléctricas reguladas pero, por otro lado, se expande el ámbito objetivo de la norma a determinados bienes adquiridos para la producción de obras de teatro, películas de cine y programas de televisión.

Dado que muchos estados no se van a adherir a la Sección 168(k) en sus legislaciones tributarias, se producirán mayores diferencias que hasta la fecha entre las bases imponibles federal y estatal, lo que se traducirá en una mayor complejidad para los contribuyentes.

La reforma fiscal también modifica las normas de amortización relacionadas con mejoras en oficinas, restaurantes y locales, estableciendo un periodo de amortización de 15 años y un régimen de amortización acelerada. También se reduce el periodo de amortización de 40 a 30 años para inmuebles residenciales en alquiler.

Si bien la reforma fiscal mantiene los créditos fiscales por I+D, los gastos de investigación o experimentación (incluido el coste de desarrollo de *software*), que eran deducibles bajo la Sección 174 del Código Tributario, dejarán de serlo a partir de 2021 y pasarán a ser capitalizados y amortizados en un periodo de cinco años. Si la investigación o experimento se hubiera realizado en el extranjero, el periodo de amortización se extiende a 15 años.

## 2.3. Gastos financieros

Siguiendo la estela del proyecto BEPS, la TCJA limita la deducibilidad de gastos financieros a la suma de los ingresos por intereses más el 30 % de la base imponible ajustada, concepto equivalente al EBITDA hasta 2021 y al EBIT a partir de 2022. Por tanto, a partir de 2022, la base del límite de deducción será menor, ya que a la renta sobre la que se determina el límite del 30 % no se le adicionarán las amortizaciones y deterioros tomados por el contribuyente. El gasto por intereses no deducible como consecuencia de la limitación puede ser objeto de deducción en ejercicios posteriores, pero siempre con sujeción al límite del 30 %.

La limitación contenida en la Sección 163(j) alcanza a todos los intereses pagados, con independencia de que el receptor esté o no vinculado con el contribuyente y de la naturale-

za doméstica o transfronteriza del pago. Se deroga, en consecuencia, la normativa anterior que limitaba la deducción de intereses pagados a personas vinculadas (o relativos a préstamos garantizados por estas) al 50 % de los ingresos netos de la compañía estadounidense. También se ha eliminado el ratio de subcapitalización de 1,5 a 1, que actuaba anteriormente como regla de salvaguarda o *safe harbor*.

Es importante señalar que, a diferencia de los proyectos legislativos, la norma finalmente aprobada no toma en consideración los tests de endeudamiento del grupo a nivel global.

Las nuevas reglas no resultan de aplicación a determinados sectores como compañías eléctricas reguladas, empresas inmobiliarias, compañías agrícolas, concesionarios de automóviles (por los intereses devengados en la compra de vehículos) y empresas de reducida dimensión, es decir, empresas con una media de ingresos brutos anuales durante los últimos tres ejercicios inferior a 25 millones de dólares.

En el caso de sociedades de personas fiscalmente transparentes (*partnerships*), la limitación debe aplicarse a nivel de la entidad, no del socio.

Para grupos en consolidación fiscal, si bien la norma no precisa si la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros debe aplicarse de forma individual o si, por el contrario, debe entenderse que el grupo consolidado constituye un solo contribuyente para estos efectos, el *Internal Revenue Service* (IRS) –en línea con el informe explicativo que acompañaba al proyecto de ley– emitió una nota informativa (*notice*) en la que se decanta por la aplicación a nivel consolidado; es más, en el *notice* el IRS se apunta también la posibilidad de incluir a través de un futuro reglamento una regla de «superconsolidación» –similar a la existente en la anterior regulación de la Sección 163(j)–, que llevase a efectuar el cálculo de la limitación de forma agregada para todos los grupos de consolidación fiscal pertenecientes a un mismo grupo mercantil.

El IRS también ha aclarado que los intereses pendientes de ser deducidos bajo la normativa anterior a la reforma fiscal podrán ser objeto de deducción a partir de 2018.

### Ejemplo 1. Ejercicios pre-2022

Gastos financieros	250 \$
Ingresos financieros	10 \$





Base imponible	160 \$
+ Gastos financieros	250 \$
- Ingresos financieros	10 \$
+ Bases imponibles negativas	0 \$
+ Depreciación y amortización	100 \$
Base imponible ajustada	500 \$
Limitación deducción ( $500 \times 30\% + 10$ )	160 \$
A deducir en ejercicios posteriores ( $250 - 160$ )	90 \$

### Ejemplo 2. Ejercicios post-2021

Base imponible	160 \$
+ Gastos financieros	250 \$
- Ingresos financieros	10 \$
+ Bases imponibles negativas	0 \$
Base imponible ajustada	400 \$
Limitación deducción ( $400 \times 30\% + 10$ )	130 \$
A deducir en ejercicios posteriores ( $250 - 130$ )	120 \$

## 2.4. Bases imponibles negativas

Con anterioridad a la reforma fiscal, las bases imponibles negativas podían ser compensadas con las bases imponibles positivas de los dos ejercicios anteriores (lo que se conoce como *carryback*) y de los 20 años posteriores (*carryforward*).

Respecto a las bases imponibles negativas incurridas en los ejercicios que se inicien después de 2017, la reforma fiscal limita el uso de dichas bases imponibles al 80 % del ingreso neto y elimina la posibilidad de compensarlas contra los beneficios de ejercicios anteriores. Por otro lado, la nueva norma también elimina el límite de 20 años, con lo que dicha compensación se podrá realizar sin limitación en el tiempo.

Debe tenerse en cuenta que las normas sobre compensación de bases imponibles negativas en la mayoría de los estados difieren de la normativa federal. Los estados que siguen dicha norma (como Delaware, Missouri y Virginia) deberán determinar si la continúan aplicando. Esta es otra de las áreas en las que se espera que aumente la complejidad para los contribuyentes.

### Ejemplo 3

	2017	2018	2019	2020	2021
Base imponible	(100)	(200)	200	100	100
BIN 2017			(100)		
BIN 2018			(60)	(80)	(60)
Base imponible ajustada			40	20	40

## 2.5. Normas antihíbridos

La reforma fiscal incluye dos nuevas normas antihíbridos. En primer lugar, se expulsa de la nueva exención sobre dividendos de fuente extranjera a aquellos dividendos que tengan la consideración de gasto deducible para la entidad que los distribuye.

Esta norma se complementa con la no deducibilidad de intereses y cánones pagados o devengados a personas vinculadas en el extranjero en la medida en que el pago constituya una transacción híbrida o lo perciba una entidad híbrida y que, por tanto, estos pagos no constituyan un ingreso para el receptor o este tenga derecho a una deducción en relación con dicho ingreso de acuerdo con las normas fiscales del país de residencia del receptor. Una transacción híbrida la constituyen pagos que se consideran intereses o cánones a efectos fiscales federales en EE. UU., pero no así en el país de residencia del receptor. Por otro lado, una entidad híbrida es una entidad tratada como transparente a efectos fiscales federales, pero no en el país de residencia de dicha entidad, o viceversa.

La regulación en materia de pagos híbridos en la TCJA es sucinta pero, a cambio, el Congreso ha concedido al IRS y al Departamento del Tesoro amplia autoridad para que publiquen normas de desarrollo que regulen con mucho mayor detalle esta materia.

## 2.6. Gravamen adicional sobre pagos a entidades vinculadas extranjeras (BEAT)

Una de las medidas con mayor impacto adverso potencial para multinacionales extranjeras con operaciones en EE. UU. es la introducción de un impuesto adicional sobre pagos que erosionan la base imponible (BEAT). Este gravamen puede impactar especialmente a las entidades estadounidenses que tengan préstamos con o reciban servicios de vinculadas extranjeras, o usen intangibles cuya titularidad corresponda a una empresa extranjera del grupo.

El BEAT se configura esencialmente como un impuesto paralelo al federal de sociedades, para cuyo cómputo no tienen la consideración de gasto deducible determinados pagos realizados a entidades vinculadas fuera de EE. UU. El contribuyente, en la medida en que esté sujeto al BEAT, deberá pagar el mayor de (a) el impuesto federal normal y (b) el BEAT.

Los pagos que dan lugar a la erosión de la base imponible y que, en consecuencia, no son deducibles a efectos del BEAT son, en general, todos los realizados o devengados en favor de una persona extranjera vinculada en la medida en que constituyan un gasto deducible a efectos del impuesto federal. También se incluye la amortización de activos adquiridos a personas extranjeras vinculadas, así como las primas de reaseguro.

Por otro lado, y a diferencia de lo que establecía el proyecto de ley del Senado, los pagos por la compra de mercaderías no se encuentran incluidos dentro del ámbito del BEAT ya que, técnicamente, no constituyen un gasto deducible sino que la legislación fiscal americana los conceptualiza como una partida que reduce los ingresos brutos. Ahora bien, como consecuencia de la introducción del BEAT y de la exclusión de las mercaderías de su ámbito de alcance, cabe esperar que en el futuro cobren mayor relevancia práctica las normas fiscales que determinan qué componentes se incluyen en el coste de adquisición de mercaderías y cuáles deben ser objeto de contabilización separada. Este es uno de los aspectos en los que podrían incidir las normas de desarrollo que el IRS se ha comprometido a publicar próximamente.

Además de las mercaderías, no quedan afectados por el BEAT determinados pagos por prestaciones de servicios. Se trata de aquellos pagos por servicios, generalmente de bajo valor añadido, que, de acuerdo con la normativa fiscal americana, pueden ser facturados sin adicionar un margen al coste de prestación del servicio (*Services Cost Method*, Reglamento 1482-9 del Código Tributario sobre precios de transferencia). Dado que se trata de

un método de valoración específico de la normativa estadounidense, es de esperar que sean relativamente pocos los servicios que reciban sin margen las filiales americanas de grupos multinacionales. En los casos en los que uno de estos servicios de bajo valor añadido se facture con margen, la nueva norma no clarifica si será el importe íntegro del pago o solamente la parte correspondiente al margen la que quedará sujeta al BEAT, siendo esta otra de las cuestiones sobre las que el IRS probablemente se pronuncie por vía reglamentaria.

Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo de la base imponible del BEAT no se toman en cuenta los pagos a personas vinculadas (es decir, serán deducibles para propósitos del BEAT) en la medida que hayan estado sujetos a retención al tipo del 30 % previsto por la normativa interna americana. Cuando se haya aplicado un tipo de retención inferior (por ejemplo, por aplicación de un convenio para evitar la doble imposición), el pago incrementará la base imponible del BEAT en proporción a la reducción de la retención. Es decir, en el supuesto de una empresa estadounidense que satisfaga cánones a su matriz española, quedando estos cánones sujetos a una retención en EE. UU. del 10 % de acuerdo con el convenio de doble imposición vigente entre los dos estados, 2/3 del importe de dichos cánones se considerarán no deducibles a efectos del BEAT.

El BEAT solo resulta de aplicación a empresas con una cifra de ingresos promedio en EE. UU. de al menos 500 millones de dólares anuales durante los tres años anteriores al ejercicio fiscal. Para determinar el umbral de los 500 millones, se toman en consideración de forma agregada los ingresos de todas las empresas estadounidenses del grupo así como los ingresos brutos de las empresas extranjeras de dicho grupo en la medida en que sean atribuibles a una actividad empresarial en EE. UU. (*effectively connected income* o ECI).

Además de dicho umbral de ingresos, se establece también una regla *de minimis* en virtud de la cual el BEAT solo resulta aplicable si al menos un 3 % de los gastos deducibles agregados del grupo en el ejercicio fiscal (2 % en el caso de bancos y agentes de valores) caen dentro de la categoría de pagos a personas extranjeras vinculadas que erosionan la base imponible. Para efectos del BEAT, el umbral de vinculación se establece en el 25 % del voto o valor de las acciones de la entidad.

Si el contribuyente supera los umbrales anteriores de volumen de negocio en EE. UU. y de pagos que erosionan la base imponible, quedará sujeto al BEAT. El tipo de gravamen es el 10 % (5 % en 2018) que se aplica a la base imponible del impuesto sobre sociedades incrementada por (a) los pagos que dan lugar a erosión de la base imponible y (b) el porcentaje de dichos pagos sobre la compensación de bases imponibles negativas (esto es, cuando, para la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, el contribuyente ha compensado bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, a la hora de calcular la base imponible a efectos del BEAT el contribuyente debe incrementar dicha base imponible por el porcentaje de los pagos que erosionan la base imponible de la base imponible negativa que se compensa). Del importe resultante se detrae la cuota del impuesto sobre sociedades «normal», sin que el resultado pueda ser inferior a cero.

Se observa, como señalábamos antes, que el BEAT actúa como un impuesto mínimo del 10 % sobre una base imponible calculada sin tomar en consideración la mayoría de pagos a personas vinculadas no estadounidenses. El tipo impositivo para bancos y agentes de valores es del 6 % en 2018 y del 11 % a partir de 2019. A partir de 2026, el BEAT se incrementará al 12,5 % (13,5 % para bancos y agentes de valores).

Para calcular la cuota del impuesto sobre sociedades que se deduce de la cuota del BEAT, se deben tomar en consideración los créditos fiscales que se aplique el contribuyente, salvo la totalidad del crédito fiscal por I+D y el 80 % del crédito fiscal para viviendas de protección oficial, del crédito fiscal por la producción de energía renovable, y del crédito fiscal por inversiones en la medida en que se asignen al crédito energético. La no inclusión de estos créditos fiscales se eliminará en 2026 por lo que la deducción en cuota del BEAT será todavía menor.

Dado que el tipo impositivo del BEAT es menor que el del impuesto sobre sociedades y el primero solo se aplica en la medida en que excede del segundo, aquellos contribuyentes con un volumen moderado de pagos BEAT no deberían, en principio, quedar alcanzados por este impuesto mínimo. No obstante, en la medida en que la cuota del impuesto sobre sociedades que se compara con el BEAT es la que resulta después de aplicar créditos fiscales (salvo los que están excluidos), los contribuyentes que minoran de forma significativa su cuota impositiva mediante la aplicación de créditos fiscales podrían acabar pagando el BEAT a pesar de no tener un importe de pagos BEAT relevante (aunque siempre por encima del 3 % de los pagos totales que, como ya se ha apuntado, constituye un umbral mínimo para la aplicación del BEAT).

**Ejemplo 4**

Base imponible	100 \$
Cuota (100 × 21%)	21 \$
Pagos que erosionan la base imponible	300 \$
Base imponible incrementada (100 + 300)	400 \$
BEAT [(10% × 400) – 21]	19 \$
Cuota total (21 + 19)	40 \$

Los pagos que realice una sociedad estadounidense a su sucursal en el extranjero o a una entidad extranjera inexistente (*disregarded entity*) a efectos fiscales federales no de-

bieran estar sujetos al BEAT. Por tanto, para un grupo multinacional estadounidense puede tener sentido operar en el extranjero a través de una sucursal en lugar de una entidad separada con el fin de evitar el ajuste al alza de la base imponible para efectos del BEAT por los pagos realizados a la sucursal. No obstante, operar en el extranjero a través de una sucursal tiene otras ramificaciones, como el reconocimiento del ingreso de la sucursal en sede de la casa matriz estadounidense al cierre del ejercicio fiscal.

Como ya hemos apuntado anteriormente, es probable que, a resultas de la introducción del BEAT, cobre mayor relevancia en el futuro el análisis sobre la caracterización de los pagos que se realizan a personas vinculadas, especialmente relevante en el caso de transacciones complejas que engloban bienes y servicios. En ciertos casos, este análisis puede llevar a una desagregación del pago en varios conceptos, como cánones, servicios y mercancías, para minimizar el impacto del BEAT.

Asimismo, los contribuyentes potencialmente sujetos al BEAT deberán considerar y cuantificar la interacción de otras medidas introducidas por la TCJA, como el GILTI (que analizaremos más adelante) y la nueva limitación a la deducibilidad de gastos financieros, con el BEAT. Por ejemplo, a la hora de recalcular la base imponible para efectos del BEAT, se ha introducido una regla de coordinación en virtud de la cual la limitación a la deducibilidad de gastos financieros se aplica primero a los satisfechos a personas no vinculadas.

Entre los tipos de transacciones que habrá que clarificar si erosionan la base imponible a efectos del BEAT se encuentran los pagos para el desarrollo de intangibles bajo la modalidad del *cost sharing* ya que, de acuerdo con el Reglamento 1482-7 del Código Tributario, los pagos se consideran un reembolso del coste de desarrollo del intangible que realiza el receptor del pago y forman parte del coste del intangible para el pagador. Asimismo, cuando los pagos se netean, se espera que el IRS arroje luz sobre si solo se deberá tomar en cuenta el pago neto a efectos del BEAT o si, por el contrario, se deberá considerar el monto bruto hipotético que ambas partes se pagan mutuamente. También requerirán un análisis especial aquellas situaciones en las que la entidad estadounidense efectúa pagos a una vinculada extranjera en calidad de agente y que, por tanto, no declara ingresos y gastos respecto a pagos que recibe y hace en nombre y por cuenta de su principal (por ejemplo, cuando dicha entidad estadounidense actúa como cámara de compensación).

Otro de los aspectos que deberán ser objeto de desarrollo reglamentario es el relativo a los pagos que se realicen a o por una entidad estadounidense (por ejemplo, una LLC) que sea tratada como un *partnership* a efectos fiscales federales. Por ejemplo, si una LLC transparente a efectos fiscales con socios estadounidenses realiza un pago a una entidad vinculada extranjera, ¿se debe atribuir dicho pago a los socios? Probablemente sí, ya que son los socios los que podrán deducirse el pago. Los pagos que realice una sociedad estadounidense a un *partnership* estadounidense controlado por dos filiales extranjeras que, a su vez, son controladas por la sociedad estadounidense, ¿deberían estar sujetos al BEAT? Probablemente no, ya que el *partnership* estadounidense es una persona cons-

tituida en EE. UU. y el BEAT solo se aplica respecto a pagos realizados a personas constituidas en el extranjero.

Señalar, por último, que el BEAT ha recibido críticas en otras jurisdicciones (España entre ellas) en cuanto que pudiera ser contrario al principio de no discriminación que contienen los convenios para evitar la doble tributación firmados por EE. UU. al penalizar deducciones sobre la base de la nacionalidad o residencia del receptor del pago. También podría entrar en conflicto con el artículo sobre beneficios empresariales que contienen los convenios ya que, indirectamente, grava los beneficios empresariales del receptor del pago, los cuales no debieran estar sujetos a tributación en EE. UU. salvo que sean atribuibles a un establecimiento permanente de dicho receptor en EE. UU.

## 2.7. Reglas de atribución

Otro de los aspectos que ha sido objeto de modificación por parte de la TCJA es el relativo a las reglas de atribución de participaciones para la aplicación de las normas de transparencia fiscal internacional. La Sección 958(b) del Código Tributario gobierna la atribución de titularidad sobre acciones de una sociedad extranjera a una sociedad estadounidense a efectos de determinar si la primera está controlada por la segunda, es decir, constituye una *controlled foreign corporation* o CFC y, por consiguiente, aplicarle las normas de transparencia fiscal internacional. Además de los casos más habituales de participación directa e indirecta, si un accionista posee al menos un 50 % de las acciones de una sociedad estadounidense, las participaciones que este accionista posea en otras sociedades también son atribuidas a la sociedad estadounidense. No obstante, con anterioridad a la reforma, la Sección 958(b)(4) del Código Tributario no aplicaba esta atribución presunta cuando el accionista de la sociedad estadounidense era extranjero. Esta excepción evitaba que las filiales no estadounidenses de grupos extranjeros constituyeran CFC de la sociedad estadounidense cuando dicha sociedad no participa, directa o indirectamente, en el capital de la CFC. Sin embargo, la reforma elimina esta Sección 958(b)(4) y, en consecuencia, todas las filiales no estadounidenses de un grupo multinacional –con la única excepción de la matriz última del grupo– pasan a considerarse CFC de la filial estadounidense aunque esta no participe ni directa ni indirectamente en el accionariado de dichas filiales no estadounidenses.

La clasificación de la sociedad extranjera como CFC no implica la atribución de rentas a la sociedad estadounidense, ya que para atribuir rentas se requiere que la sociedad estadounidense participe directa o indirectamente en el capital de la sociedad extranjera. No obstante, las nuevas normas de atribución presunta implicarían para la filial estadounidense la obligación de presentar declaraciones informativas incluyendo información de negocio relativa a cada una de aquellas filiales extranjeras cuyo control se atribuye de forma presunta a la filial estadounidense. Esta obligación supondría un incremento notable de la carga

administrativa para los grupos extranjeros con presencia en EE. UU. y no presentar estas declaraciones informativas podría acarrear sanciones de hasta 10.000 dólares por cada filial extranjera no reportada. Afortunadamente, el pasado enero el Tesoro y el IRS emitieron una notificación anunciando que estas obligaciones formales no serán aplicables en la medida en que la sociedad estadounidense no participe, directa o indirectamente, en el capital de la sociedad extranjera.

## 2.8. Venta de activos por no residentes

### 2.8.1. Nueva retención en la venta de inmuebles

El producto de la venta por parte de un extranjero de un inmueble ubicado en EE. UU. está sujeto a retención a un tipo del 15 %, aunque esta retención podía llegar al 35 % en algunos casos con la normativa anterior. Por ejemplo, la distribución por parte de una sociedad extranjera a un accionista extranjero estaba sujeta a esta retención del 35 % cuando dicha distribución provenía de una ganancia en la venta de inmuebles en EE. UU. Esta retención incrementada se aplicaba también a ciertas distribuciones realizadas por sociedades de inversión reguladas y por fideicomisos de inversión inmobiliaria que se entiende que provienen de ganancias generadas en la venta de activos inmobiliarios estadounidenses. En estos casos, sin embargo, la retención se aplicaba sobre el monto de la ganancia patrimonial, no sobre el producto de la venta. La reforma fiscal reduce el tipo de retención del 35 % al 21 % para las transacciones mencionadas así como para las distribuciones realizadas por *partnerships* y fideicomisos estadounidenses en favor de extranjeros que tengan su origen en la venta de inmuebles ubicados en EE. UU.

### 2.8.2. Impuesto por la venta de intereses en un *partnership*

En julio de 2017, el Tribunal Fiscal falló que la venta de la participación en un *partnership* con un negocio en EE. UU. por parte de un socio extranjero generaba renta de fuente extranjera y, en consecuencia, la ganancia ocasionada en dicha transmisión no estaba sujeta a la retención en la fuente sobre el precio de venta atribuible al negocio estadounidense que establece la Sección 1446(f) del Código Tributario. La sentencia contradecía la posición del IRS, reflejada en la Consulta 91-32, que establecía que la venta de una participación en un *partnership* por parte de un socio extranjero estaba sujeta a tributación en EE. UU. en la medida en que la plusvalía que generase la venta fuera atribuible a activos del *partnership* utilizados en un negocio en dicho país.

La reforma fiscal eleva a rango de ley la posición administrativa cuestionada por el tribunal, estableciendo como un nuevo hecho gravable la venta por parte de un socio extranjero, ya sea una persona física o jurídica, de su participación en un *partnership*, si dicho socio

hubiera generado ingresos relacionados con un negocio en EE. UU. (ECI) de haber sido el *partnership* el que hubiera vendido sus activos a valor de mercado y atribuido la ganancia o pérdida a sus socios. Por tanto, la nueva norma se aplica al socio extranjero que tiene una participación directa o indirecta en un *partnership* que, a su vez, tiene un negocio en EE. UU. El *partnership* puede ser estadounidense o extranjero, e incluye también a las LLC estadounidenses transparentes a efectos fiscales federales.

Si entre los activos del *partnership* se incluyen inmuebles en EE. UU., el socio extranjero podrá deducir de su ECI (que debe determinarse por aplicación de la nueva norma) el ingreso que ya está sujeto a tributación por aplicación de la normativa FIRPTA y que ya existía con anterioridad a la reforma fiscal.

La reforma exige al adquirente de la participación en el *partnership* retener un 10 % del producto de la venta en la medida en que el socio haya generado una plusvalía y esta sea considerada como ECI. No obstante, la nueva norma permite al socio extranjero o al adquirente solicitar al secretario del Tesoro que establezca una retención a un tipo impositivo menor siempre que esto no ponga en riesgo la recaudación del impuesto sobre la plusvalía. Por tanto, cualquier persona que adquiriera una participación en un *partnership* deberá determinar si la venta genera una plusvalía para el vendedor, si dicha plusvalía (o parte de ella) constituye ECI para el vendedor, y si este es extranjero. En ese caso, el adquirente deberá retener un 10 % sobre el producto de la venta. Si el vendedor no es extranjero, deberá acreditarlo al adquirente mediante una declaración jurada.

Por otro lado, si el adquirente no retiene el impuesto, la nueva norma establece que cuando el *partnership* realice distribuciones a sus socios, deberá retener una cantidad equivalente al impuesto no retenido e ingresarlo al Tesoro estadounidense.

El 29 de diciembre de 2017, el IRS publicó la Notificación 2018-19 anunciando que suspendía la implementación de la Sección 1446(f) hasta que se publique un nuevo reglamento sobre la materia en la medida en que el *partnership* sea una entidad cotizada. El IRS ha solicitado comentarios a los contribuyentes sobre si dicha suspensión debiera alcanzar también a *partnerships* no cotizados.

## 2.9. Exención sobre dividendos

Antes de la reforma, la normativa estadounidense ya permitía una exención sobre los dividendos de fuente interna, exención que tiene carácter total o parcial en función de la participación que tenga el accionista en la sociedad que reparte el dividendo. Así, la exención es del 100 % cuando el accionista es titular de más del 80 % de dichas acciones. Si el porcentaje de participación era inferior al 80 % pero superior al 20 %, la exención era equivalente al 80 % del dividendo, mientras que si dicho porcentaje era del 20 % o menos, la exención se limitaba al 70 % del dividendo. La reforma mantiene los umbrales de tenencia

accionarial pero reduce los porcentajes de exención del 80 % y del 70 % al 65 % y 50 %, respectivamente, a partir de 2018. La reducción tiene por objeto mantener el nivel de tributación efectiva del socio sobre dichos dividendos, habida cuenta de la reducción del tipo de gravamen desde el 35 % al 21 %.

Por lo que se refiere a los dividendos de fuente extranjera, estos estaban anteriormente sujetos a tributación en EE. UU. de forma plena, si bien el accionista podía tomar un crédito fiscal por los impuestos extranjeros (incluido el subyacente) que hubieran gravado el dividendo distribuido. La TCJA introduce una exención del 100 % sobre los dividendos procedentes del exterior que se distribuyan a partir de 2018 a sociedades estadounidenses, siempre que no sean atribuibles a un establecimiento permanente en EE. UU. ni provengan de filiales estadounidenses en la que la sociedad extranjera posea más del 80 % de las acciones. La exención requiere ser titular de al menos un 10 % de la filial extranjera y haber ostentado dicha participación durante más de 365 días durante el periodo de 731 días iniciado 365 días antes de la fecha de pago del dividendo. La reforma elimina, en consecuencia, la Sección 902 del Código Tributario que establecía la posibilidad de utilizar como crédito fiscal el impuesto subyacente sobre los beneficios con cargo a los cuales se distribuía el dividendo.

Como ya se ha señalado, y en línea con la acción 2 de BEPS, la reforma excluye los dividendos híbridos de la exención. Es decir, el dividendo procedente del exterior no tendrá derecho a la exención en EE. UU. en la medida en que la filial que distribuye ese dividendo obtiene una deducción o cualquier otro beneficio fiscal en el extranjero respecto a dicha distribución. Asimismo, si una filial extranjera recibe un dividendo híbrido de otra filial extranjera, dicho dividendo constituirá una renta pasiva a efectos fiscales estadounidenses y, por tanto, sujeta a tributación inmediata en sede de la sociedad estadounidense por aplicación de las normas de transparencia fiscal internacional.

Solo a efectos de determinar la pérdida en una futura venta de la filial extranjera, los dividendos recibidos que se hubieran beneficiado de la exención disminuirán el coste fiscal que la sociedad estadounidense tiene en dicha filial.

## 2.10. Transparencia fiscal internacional

### 2.10.1. Impuesto extraordinario sobre repatriación presunta (*toll charge*)

Como contrapartida a la exención sobre dividendos provenientes del exterior, la reforma fiscal modifica la Sección 965 del Código Tributario estableciendo un impuesto extraordinario sobre todos los beneficios no distribuidos por filiales extranjeras de compañías estadounidenses. El impuesto grava las reservas no distribuidas por las filiales extranjeras y generadas desde 1986, incluso durante ejercicios en los que la sociedad estadounidense no era accionista, hasta el último ejercicio fiscal que se haya iniciado con anterioridad al

1 de enero de 2018, por lo que los grupos estadounidenses con ejercicio fiscal coincidente con el año natural ya han tenido que incluir el *toll charge* en la declaración correspondiente al año 2017.

En este sentido, por filial extranjera se entiende toda sociedad en la que el accionista estadounidense es titular, directa o indirectamente, de al menos el 10 % de los derechos de voto. Del cómputo de la renta sujeta a este gravamen extraordinario se deben excluir los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en EE. UU., los ingresos que ya han estado gravados en EE. UU. de acuerdo con las normas de transparencia fiscal internacional y las pérdidas acumuladas en filiales extranjeras. El nuevo impuesto se aplica con independencia de que se produzca una repatriación efectiva de estas reservas acumuladas en el exterior.

El tipo impositivo de este impuesto de repatriación presunta varía en función de la naturaleza de los activos en que se hallen invertidas las reservas acumuladas. En este sentido, el contribuyente deberá pagar un impuesto del 15,5 % sobre los ingresos no distribuidos mantenidos en efectivo y otros activos líquidos equivalentes (cuentas por cobrar, bonos, certificados de depósito, etc.), mientras que el resto de activos están sujetos a un impuesto del 8 %. Estos tipos impositivos son ligeramente superiores a los contemplados inicialmente en los proyectos de ley tanto de la Cámara de Representantes como del Senado, a consecuencia de los ajustes que fueron necesarios para cumplir con los límites de endeudamiento impuestos por el procedimiento de reconciliación presupuestaria utilizado para aprobar la TCJA.

La norma requiere que el cómputo de las reservas acumuladas se haga con fecha 2 de noviembre (día en que se hizo público el proyecto de ley) y 31 de diciembre de 2017, aplicándose el impuesto sobre la mayor de las dos cantidades resultantes.

Contra el impuesto de repatriación presunta el contribuyente estadounidense tiene derecho a acreditar los impuestos extranjeros que hayan gravado las reservas sujetas, aunque limitando dicha compensación al 44,3 % del crédito fiscal para la repatriación presunta de los activos en efectivo y al 22,9 % del crédito fiscal para el resto de ingresos (estos porcentajes resultan de dividir los tipos del 15,5 % y 8 %, respectivamente, entre el tipo de gravamen anterior del 35 % al que hubieran estado sometidas estas rentas de haber sido efectivamente distribuidas con carácter anterior a la reforma fiscal). La TJCA permite al contribuyente fraccionar, sin intereses, el pago de este impuesto extraordinario en un plazo de ocho años (8 % durante los primeros cinco años, 15 % en el sexto, 20 % en el séptimo y 25 % en el octavo año). En cualquier caso, las empresas estadounidenses afectadas por esta norma deberán analizar también el impacto fiscal a nivel estatal, ya que algunos estados no conceden una exención o deducción para las repatriaciones de ingresos procedentes del exterior.

Este impuesto extraordinario no afecta a filiales estadounidenses de grupos extranjeros salvo a aquellas que participen, a su vez, en otras filiales extranjeras.

## 2.10.2. Impuesto sobre ingresos derivados de intangibles sujetos a una baja tributación (GILTI)

Con el fin de asegurar que ciertos ingresos obtenidos por filiales en el exterior queden sujetos a una tributación mínima, la reforma introduce el concepto de renta global derivada de intangibles y sujeta a baja tributación (*global intangible low-taxed income* o GILTI) y la somete a tributación en EE. UU. A pesar del nombre, esta inclusión como ingreso gravable no se limita únicamente a las rentas derivadas de la explotación de intangibles que han estado sujetas a baja tributación en el extranjero. En realidad, bajo la figura del GILTI, todos los ingresos netos de una CFC que excedan de un retorno rutinario sobre inversiones en activos tangibles amortizables y que no hayan estado sujetos a un impuesto extranjero mínimo generan una tributación adicional en EE. UU.

La fórmula de cálculo del GILTI es compleja y mecánica y requiere que el contribuyente determine en primer lugar los ingresos netos –antes de impuestos– de todas sus CFC de forma agregada (*net CFC tested income*). De esta cantidad se deducen los ingresos netos presuntos de bienes tangibles. Este ingreso neto presunto es el retorno rutinario (10 %) sobre el coste de adquisición fiscal de los activos empresariales elegibles (*qualified business asset investment* o QBAI) de las CFC con ciertos ajustes.

Esta cantidad, que representa los ingresos presuntamente derivados de los activos intangibles de las CFC, reducida en un 50 %, constituye el ingreso GILTI gravable al tipo general del 21 %.

Contra el impuesto estadounidense a pagar por el ingreso GILTI, el contribuyente puede usar como crédito fiscal el 80 % de los impuestos extranjeros que han gravado los ingresos netos sujetos a GILTI. El cálculo del GILTI se hace año a año, por lo que cuando los impuestos extranjeros son mayores que el impuesto estadounidense, este exceso no puede ser aprovechado en ejercicios posteriores.

### Ejemplo 5

Ingresos ( <i>royalties</i> ) de CFC	600 \$
Gastos de CFC	150 \$





Ingreso neto de CFC	450 \$
Impuesto de CFC	5 %
QBAI (asumimos que es cero)	0 \$
Ingreso por GILTI (450 × 50%)	225 \$
Impuesto en EE. UU. (225 × 21%)	47,25 \$
Crédito fiscal [(450 × 50%) × 8%]	18 \$
Impuesto en EE. UU. (47,25 – 18)	29,25 \$

### 2.10.3. Deducción por ingresos de fuente extranjera derivados de intangibles (FDII)

El FDII representa el reverso de la moneda del GILTI y viene a ser un *patent box* que se aplica a los ingresos netos obtenidos por el contribuyente americano derivados de la venta de bienes y servicios a personas no vinculadas ubicadas en el extranjero, después de deducir los gastos relacionados con dichos ingresos y un retorno rutinario sobre los activos tangibles. Estos ingresos netos tienen derecho a una reducción del 37,5 %, si bien a partir de 2026 se verá disminuida hasta el 21,875 % (a su vez la reducción del 50 % para los ingresos GILTI pasará a ser del 37,5 %).

Cuando se combinan los efectos del FDII y del GILTI, el resultado es que el contribuyente estadounidense queda sujeto a un gravamen a un tipo reducido sobre todos los beneficios derivados de las ventas de bienes y servicios a clientes del exterior, independientemente de que dichas ventas las realice directamente el contribuyente o indirectamente a través de sus participadas en el extranjero. La combinación de estas deducciones es un arma de doble filo: si el contribuyente estadounidense explota propiedad intelectual desde el exterior a través de CFC, el retorno de esa actividad estará sujeto a tributación a un tipo impositivo mínimo del 10,5 % (si esta tributación mínima no se alcanza en el extranjero se complementará en EE. UU. por medio del GILTI). Si, por otro lado, esta actividad de explotación se realiza directamente desde EE. UU., la reducción de ingresos en un 37,5 % como consecuencia del FDII representa un impuesto efectivo del 13,125 %. Con estas medidas se busca, en definitiva, reducir el incentivo fiscal para que los grupos estadounidenses mantengan sus activos intangibles fuera de EE. UU.

**Ejemplo 6**

USCo:	
Ventas EE. UU.	1.000 \$
Ventas extranjero	350 \$
Royalty de ForCo	600 \$
Opex	150 \$
QBAI	1.000 \$
ForCo: Ventas extranjero	
Royalty a USCo	600 \$
Costes con terceros	1.500 \$
QBAI	4.000 \$
Tipo impositivo	30%
Ingresos $(1.000 + 350 + 600 - 150)$	1.800 \$
Ingreso presunto intangibles $[1.800 - (1.000 \times 10\%)]$	1.700 \$
Deducción ventas extranjero $[950 - (950/1.950) \times 150]$	876,92 \$
FDII $[1.700 \times (876,92/1.800)]$	828 \$
Deducción por FDII $(828 \times 37,5\%)$	311 \$
Beneficio de la deducción por FDII $(311 \times 21\%)$	65,22 \$

**2.11. Pequeñas y medianas empresas**

La reforma fiscal mantiene la posibilidad que establecía la Sección 179 del Código Tributario de deducir totalmente el coste de adquisición de ciertos bienes en el año de adquisición. No obstante, la nueva redacción de esta disposición incrementa tanto el límite anual del gasto de 500.000 a 1 millón de dólares como el límite máximo que una empresa puede invertir en la compra de equipo de 2,030 millones a 2,5 millones de dólares. Estas cantidades se ajustarán anualmente por inflación.

Hasta 2017 las empresas que tenían una cifra de negocios promedio inferior a 5 millones de dólares durante los tres ejercicios anteriores podían aplicar el criterio de caja para determinar su base imponible. La reforma fiscal incrementa el límite de la cifra de negocios a 25 millones. Asimismo, las empresas cuya producción, compra o venta de mercancías constituya un factor material en la generación de ingresos ya no estarán obligadas a usar el método de inventario como método para contabilizarlo ni estar sujetas al método del devengo siempre que cumplan con el límite de cifra de negocios de 25 millones indicado anteriormente.

Los fabricantes de bienes muebles, constructoras de inmuebles y promotores inmobiliarios estaban sujetos a unas normas uniformes de capitalización que requerían la capitalización de ciertos costes directos e indirectos. Con anterioridad a la reforma, estas normas no se aplicaban a contribuyentes dedicados a la compraventa de bienes muebles en la medida en que su cifra de negocios media anual durante los últimos tres años no excediera los 10 millones de dólares pero sí a los fabricantes de bienes muebles, a constructoras de inmuebles y a promotores inmobiliarios. La reforma amplía la excepción a las normas uniformes de capitalización a todas estas empresas e incrementa la cifra de negocios media anual de los tres ejercicios anteriores a 25 millones de dólares.

En términos generales, el ingreso sujeto a tributación en contratos a largo plazo debía determinarse de forma obligatoria de acuerdo con el método del grado de avance del proyecto. Con anterioridad a la reforma fiscal, existía una excepción a la norma para contratos de construcción con una duración inferior a dos años y en la medida en que la cifra de negocios media anual del contribuyente durante los últimos tres ejercicios no hubiera excedido de 10 millones de dólares. La reforma fiscal incrementa este límite a 25 millones de dólares. Estos contribuyentes tendrán ahora la posibilidad de determinar sus ingresos de acuerdo con las normas contables que les sean de aplicación, lo que en algunos casos permitirá diferir el reconocimiento de ingresos hasta la finalización del contrato.

Por otro lado, la reforma fiscal establece que, a más tardar, los ingresos reflejados en los estados financieros de la empresa también deberán reconocerse en el mismo ejercicio para efectos fiscales.

## 2.12. Implicaciones contables

Las normas internacionales de contabilidad requieren que el impacto contable de los cambios en la normativa fiscal se reconozca en el momento en que dicha normativa se encuentre sustancialmente aprobada, independientemente de su entrada en vigor. En general, las leyes estadounidenses se consideran aprobadas cuando las firma el presidente. Por lo tanto, todos los grupos con presencia en EE. UU. están obligados a analizar los efectos que tiene la reforma fiscal en los estados financieros del ejercicio 2017 y en los ejercicios posteriores. Por ejemplo, la reducción del tipo impositivo al 21 % requiere recalcular el monto de los impuestos diferidos. Asimismo, la tributación sobre la repatriación presunta de ingresos retenidos en el exterior desde 1986 y la introducción del BEAT pueden tener un impacto en

la contabilización de los impuestos diferidos así como en los impuestos a pagar en 2017, año en el que tiene lugar la aprobación de la reforma fiscal. Otros cambios, como la limitación o eliminación de deducciones fiscales, también tendrán un impacto en los impuestos diferidos.

## 2.13. Otras reformas

A continuación, enumeramos otros cambios introducidos por la TCJA:

- Con anterioridad a la reforma, la fuente de ingresos generados por la venta de inventario fabricado en EE. UU. para ser exportado, o fabricado en el extranjero e importado a EE. UU., se determinaba en función del lugar de fabricación y del lugar donde dicho inventario se hubiera vendido. La TCJA modifica esta norma estableciendo que, en los casos de venta de inventario, la fuente de ingresos se sitúa exclusivamente en el país donde se ha fabricado. Este cambio puede dar lugar a doble tributación si se contrasta con normas de otros países que proponen gravar ingresos en función del lugar donde ocurre la venta. Por otro lado, este cambio puede suponer una ventaja porque también se aplica a fabricantes extranjeros que exportaban a EE. UU.; con la norma anterior, estos exportadores debían tributar por parte de la renta en EE. UU. (en ausencia de disposición convencional que previera otra cosa), mientras que ahora la renta queda fuera de la jurisdicción americana.
- La reforma fiscal mantiene los créditos fiscales por actividades de I+D, inversiones en viviendas protegidas, fomento del empleo, así como inversiones en nuevos mercados. También se mantienen los créditos fiscales de la Sección 45 del Código Tributario sobre generación energética, la Sección 48 sobre inversiones en equipos de generación de energía solar y la Sección 43 sobre inversiones petrolíferas. Por otro lado, el crédito fiscal por desarrollo de medicamentos huérfanos se reduce al 25 % de los gastos de ensayos clínicos y se elimina el crédito fiscal para rehabilitación de viviendas. La reforma fiscal también modifica la Sección 174, requiriendo capitalización y amortización de los gastos de investigación y experimentación (incluido el desarrollo de *software*) que se incurran a partir de 2022 durante un periodo de cinco años (o 15 años si el gasto se incurre en el extranjero).

Asimismo, la TCJA crea, con vigencia temporal limitada a los ejercicios 2018 y 2019, un nuevo crédito fiscal para las empresas equivalente al 12,5 % de los salarios pagados a empleados que estén de baja laboral por razones familiares o médicas. También se establece un crédito fiscal temporal equivalente al 0,25 % por cada punto porcentual que el salario pagado a un empleado que esté de baja por cuestiones familiares o médicas exceda del 50 % de su salario anual. La deducción está limitada a un máximo de 12 semanas de baja laboral.

- El diferimiento de impuestos en transacciones que se realicen bajo las reglas específicas para permutas de bienes equivalentes (*like-kind exchanges*) se limita a transacciones inmobiliarias, mientras que con la norma anterior este régimen especial se aplicaba a cualquier bien utilizado por el contribuyente en su negocio.

- Se elimina la Sección 199 del Código Tributario que establecía una deducción del 9 % sobre los ingresos generados por actividades manufactureras llevadas a cabo en EE. UU.
- Los gastos de cabildeo incurridos en relación con la legislación local dejan de ser deducibles a efectos fiscales federales.
- Las multas y otros pagos a entidades gubernamentales como consecuencia de infracciones o incumplimientos legales dejan de ser fiscalmente deducibles. También pasan a ser no deducibles los pagos que se realicen para dar cumplimiento a acuerdos extrajudiciales por acoso o abuso sexual, siempre que estén sujetos a cláusulas de confidencialidad.
- Se modifican algunas disposiciones aplicables a compañías de seguros e instituciones financieras con el fin de incrementar la recaudación.
- Con anterioridad a la reforma fiscal, la Sección 274 del Código Tributario permitía a los empresarios deducir el 50 % de los gastos de membresía y atenciones a clientes que estuvieran directamente relacionados con la actividad empresarial del contribuyente. La reforma fiscal elimina esta deducción, con lo que únicamente los gastos de comidas de negocios siguen siendo fiscalmente deducibles.
- La Sección 162(m) del Código Tributario limitaba a 1 millón de dólares la deducción por la retribución recibida por el CEO y cada uno de los tres directivos cuya mención en el informe anual de empresas cotizadas es obligatoria. Esta limitación se amplía ahora a la retribución obtenida por el director financiero o CFO. Asimismo, a la hora de determinar el monto de la remuneración sujeta a este límite, la TCJA incluye retribución hasta ahora excluida, como la retribución vinculada a objetivos y las comisiones, pero sigue excluyendo las aportaciones a ciertos planes de pensiones. Por último, la reforma amplía el alcance de esta limitación a la deducibilidad de gastos salariales a aquellas empresas que, sin ser cotizadas, emitan valores sujetos a obligaciones de registro o información de acuerdo con la legislación bursátil estadounidense.
- Se introduce una nueva norma mediante la cual los empleados (excepto los altos ejecutivos de la empresa) que reciban acciones de sociedades no cotizadas por haber ejercitado *stock options* o acciones restringidas (*restricted stock units*) pueden optar por diferir durante cinco años la renta gravable que se origina.

## 2.14. Personas físicas

### 2.14.1. Impuesto sobre la renta

La reforma fiscal también introduce cambios importantes en relación con la tributación de la renta de las personas físicas residentes en EE. UU. En este sentido el tipo marginal se

reduce del 39,6 % al 37 % y se incrementa el nivel de renta en algunos tramos. Se ajusta al alza de manera considerable la deducción estándar, se elimina la exención personal, se incrementa el crédito fiscal por hijo y se introduce un nuevo crédito fiscal para personas dependientes. La reforma también mantiene el AMT para las personas físicas pero introduce algunos cambios, principalmente un incremento del mínimo exento.

La deducción por intereses pagados en préstamos hipotecarios se ha limitado a préstamos con un principal de hasta 750.000 dólares, mientras que con la normativa anterior el límite se establecía en 1 millón de dólares. Asimismo, la deducción a nivel federal por el pago de impuestos sobre la renta estatales y municipales así como por el impuesto sobre bienes inmuebles se limita a un máximo de 10.000 dólares al año. Se incrementa también la limitación para la deducción de gastos médicos y por las pérdidas por siniestros y se elimina la posibilidad de deducir los pagos por pensiones alimenticias. La reforma fiscal modifica las normas sobre la deducibilidad de donaciones realizadas a entidades sin ánimo de lucro. Asimismo, desaparece la posibilidad de deducir los gastos de mudanza por razones de trabajo, salvo para los miembros de las Fuerzas Armadas.

La mayoría de las nuevas medidas que afectan a personas físicas han tenido que aprobarse con carácter temporal hasta 2025 con el fin de poder cumplir con las limitaciones presupuestarias derivadas del procedimiento legislativo de reconciliación utilizado. No obstante, ya son varias las voces dentro del partido republicano que están proponiendo una segunda reforma fiscal, entre cuyos objetivos estaría el de dotar de carácter permanente estas medidas temporales.

## 2.14.2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones

El impuesto sobre sucesiones y donaciones, que grava a nivel del causante y del donante las herencias y las donaciones a un tipo impositivo del 40 %, sigue en vigor. No obstante, desde 2018 hasta 2025, el mínimo exento se duplica desde los 5,6 millones de dólares hasta los 11,2 millones. Los herederos pueden seguir recibiendo los bienes de la herencia a valor de mercado, es decir, sin que tribute la llamada «plusvalía del muerto». La reforma también mantiene la posibilidad de realizar donaciones anuales de hasta 15.000 dólares por donatario libres del impuesto sobre donaciones.

## 2.15. Entidades sin ánimo de lucro

Además de las medidas fiscales que, indirectamente, afectan a las entidades sin ánimo de lucro, como la ya mencionada elevación del mínimo exento en el impuesto sobre sucesiones y que podría repercutir en una disminución de los legados a este tipo de entidades (estos legados están exentos del impuesto sobre sucesiones), la reforma fiscal contiene modificaciones al régimen de tributación propio de las entidades sin ánimo de lucro.

Así, se introduce un impuesto especial del 1,4 % sobre los rendimientos de capital mobiliario de colegios privados y universidades que tengan más de 500 alumnos y dotaciones de al menos 500.000 dólares por alumno. Asimismo, la nueva norma establece que las entidades sin ánimo de lucro que retribuyan a ciertos empleados por encima de 1 millón de dólares anuales vía salarios, primas o pagos garantizados (*parachute payments*) estarán sujetas a un gravamen especial del 21 % sobre el exceso. Puesto que estas entidades están exentas del impuesto sobre sociedades, el efecto de este gravamen es equivalente a la limitación a la deducibilidad de gastos salariales ya comentado para empresas cotizadas.

## 2.16. Próximos pasos

### 2.16.1. Desarrollo reglamentario

La rapidez en la tramitación parlamentaria de la reforma fiscal ha dado lugar a un buen número de cuestiones sin resolver. Tanto el Tesoro como el IRS están y seguirán estando bajo presión durante los meses venideros para despejar estos interrogantes y asistir a los contribuyentes en la adecuada interpretación y aplicación de la nueva normativa.

De acuerdo con la legislación administrativa estadounidense, los reglamentos de índole tributaria se deben emitir primero con carácter temporal o en borrador para permitir que los contribuyentes tengan la oportunidad de aportar sus comentarios, aunque el Tesoro y el IRS no están obligados a incorporar los comentarios recibidos en el reglamento final. Además, todo reglamento, ya sea temporal, en borrador o definitivo, debe ser previamente aprobado por el subdirector del IRS y por el vicesecretario del Tesoro de Política Fiscal. Por último, los reglamentos definitivos deben ser previamente revisados por la Oficina de Información y Asuntos Regulatorios de la Casa Blanca.

Hasta la fecha la administración ya ha hecho públicos dos borradores de reglamentos (relativos al *toll charge* y a la amortización de activos) y se espera que se publiquen varios más, abarcando cuestiones tales como la limitación de gastos financieros, el GILTI o el BEAT. Estos reglamentos podrían tener incluso efectos retroactivos a la fecha de entrada en vigor de la TCJA.

El IRS también está facultado para emitir consultas (*revenue rulings* y *revenue procedures*) así como notificaciones (*notices*). Dado que el proceso para la publicación de reglamentos puede demorarse meses, incluso más de un año, el IRS suele utilizar la emisión de consultas y notificaciones para interpretar nueva legislación de forma urgente, ya que su publicación no está sujeta a un periodo de consultas previas ni a una revisión por parte de la Casa Blanca. De hecho, el IRS ya ha emitido varias notificaciones en relación con el *toll charge* y la limitación de gastos financieros.

También se espera en un futuro próximo la publicación del *bluebook* por parte del Comité Fiscal del Congreso. Esta publicación, que se lleva a cabo cada vez que el Congreso aprueba una ley tributaria, contiene, para cada disposición, una descripción de la norma anterior, una explicación de la nueva norma y, en muchos casos, una justificación del porqué del cambio.

### 2.16.2. Correcciones técnicas

Como consecuencia de la celeridad con que se aprobó la TCJA, es un hecho que el texto normativo contiene errores de distinta importancia e incluso discordancias entre la intención del legislador, puesta de manifiesto en los documentos explicativos que acompañaban a los proyectos de ley, y el tenor literal de la norma aprobada. Desde prácticamente el día siguiente a la firma de la ley por el presidente, se ha venido hablando de la necesidad de correcciones técnicas, que solo pueden hacerse efectivas por medio de una nueva ley. A modo de ejemplo, las correcciones técnicas a la reforma fiscal de octubre de 1986 se corrigieron a través de otra ley que se promulgó en 1988.

El problema de una nueva ley que corrija los errores técnicos que contiene el texto de la reforma fiscal de 2017 es que requeriría un acuerdo bipartito entre republicanos y demócratas, ya que las correcciones técnicas a un texto legislativo tributario que, en principio, no tienen un impacto en el presupuesto requieren la mayoría cualificada de 60 votos en el Senado.

*A priori* no parece fácil, menos aún en año electoral, que los legisladores republicanos puedan contar con el apoyo de senadores demócratas para aprobar correcciones técnicas a una ley que no contó con su apoyo. Lo mismo sucedió, pero a la inversa, con la Ley de Atención Sanitaria Asequible de 2010 (la conocida como *Obamacare*), que se aprobó bajo el mandato del presidente Obama únicamente con los votos demócratas, lo que dificultó reunir el suficiente apoyo de congresistas republicanos para aprobar una ley posterior con correcciones técnicas.

## 3. Conclusión

La reforma fiscal constituye el cambio legislativo más importante en materia tributaria que ha tenido EE. UU. desde la presidencia de Ronald Reagan en 1986. Aunque el impacto de la reforma será en muchos casos positivo como consecuencia, entre otras modificaciones, de la sustancial reducción de tipos impositivos, la TCJA incluye también varias medidas que buscan compensar la merma recaudatoria derivada de la bajada de tipos y que es previsible que afecten de forma particular a las empresas extranjeras. Nos referimos al impacto de la nueva limitación a la deducibilidad de gastos financieros o al BEAT, entre otras.

Como en todos los procesos de este tipo, hay ganadores y perdedores como consecuencia de la reforma. Los grupos multinacionales con presencia en EE. UU. deberán evaluar el impacto en su caso concreto y adecuar su estrategia empresarial y fiscal a la nueva situación.

## **Sobre la posibilidad de sancionar por aplicación del artículo 191 de la LGT la regularización de una operación vinculada**

Análisis de la STS de 15 de octubre de 2018, rec. núm. 4561/2017

**Javier Bas Soria**

*Doctor en Derecho*  
*Inspector de Hacienda del Estado*  
*Profesor de CEF.- UDIMA*

### **Extracto**

La sentencia del Tribunal Supremo que analizamos examina la posibilidad de imponer sanciones por aplicación del artículo 191 de la Ley General Tributaria en el caso de una operación vinculada en la que el contribuyente no ha incumplido la obligación de documentación, ya que por ser el importe de las operaciones vinculadas inferior a 250.000 euros, estaba dispensado de dicha obligación, aunque lógicamente con tal dispensa, tampoco había elaborado tal documentación.

## 1. Supuesto de hecho

Se plantea ante el Tribunal Supremo en la sentencia que ahora analizamos la posibilidad de imponer una sanción por aplicación del artículo 191 de la Ley General Tributaria (LGT) (infracción por dejar de ingresar) en relación con una operación vinculada, dispensada de la obligación de documentación establecida para dichas operaciones, y no sancionada con la infracción específica prevista en materia de operaciones vinculadas en el artículo 16.10 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

En concreto, según resume la sentencia, se trata de una operación vinculada realizada entre una sociedad, que desempeñaba una actividad de representación y apoderamiento de artistas taurinos, y el que era su socio, con una participación del 50 % en la entidad, y administrador de la misma.

La sociedad contaba como empleadas con la mujer e hija del socio, sin que existiera ningún empleado más, ni otros medios materiales relevantes para la prestación de sus servicios distintos a la intervención del mencionado socio y administrador, y sin que se hubiera pactado retribución para los servicios de este último.

La Inspección, en ejercicio de sus facultades de comprobación, cuantificó el importe de la retribución a valor de mercado que le correspondía al mencionado socio, por aplicación de los artículos 41 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF) y 16 del TRLIS, y practicó liquidación.

Como consecuencia de los hechos puestos de manifiesto en la comprobación se siguió un procedimiento sancionador ante el mencionado socio por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT, en concreto, por dejar de ingresar, al considerar que con la valoración de la operación vinculada por un importe inferior a su valor de mercado había permitido al mencionado sujeto eludir su tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas a unos tipos más elevados y que su condición de socio y administrador, eludiendo las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, determina al menos la existencia de una negligencia sancionable.

En la sanción impuesta se hace constar además que al no existir obligación de documentación en relación con las operaciones vinculadas realizadas por ser su importe inferior a la cuantía dispensada de esta obligación (250.000 €), queda excluida la aplicabilidad de la sanción prevista en el artículo 16.10 del TRLIS, y únicamente procede la imposición de la sanción prevista en el artículo 191 de la LGT.

Contra la resolución de imposición de sanción se planteó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) correspondiente. En la resolución de la misma se recoge que la cuestión planteada por el recurrente era que entendía que su conducta, consistente en un incumplimiento en materia de operaciones vinculadas, debía ser sancionada exclusivamente por el régimen sancionador previsto para estas operaciones en el artículo 16.10 del TRLIS, y, por tanto, al no haber incumplido la obligación de documentación (ya que no existía tal obligación de documentar) no existía responsabilidad. El TEAR rechazó dicha pretensión, entendiendo que el incumplimiento del contribuyente era sancionable por el artículo 191 de la LGT.

Contra dicha resolución se planteó recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencia de 14 de junio de 2017, rec. núm. 1278/2015 –NFJ069845–), apreciando el tribunal la existencia de tipicidad de la conducta sancionada en la medida en que no resulta aplicable el régimen sancionador del artículo 16.10 del TRLIS y sí el artículo 191 de la LGT.

Contra esta sentencia se planteó el recurso de casación, cuya sentencia es nuestro objeto de comentario.

## 2. Doctrina del tribunal

La representación procesal del recurrente plantea en el recurso de casación que no procede aplicar la sanción contemplada en el artículo 191 de la LGT, sino la prevista en el artículo 16.10 del TRLIS, por tratarse de una ley especial, y que, además, en los casos en los que no existe obligación de documentar las operaciones vinculadas no procede la imposición de sanción, pues se ha cumplido con la condición que prevé el mencionado artículo 16.10 del TRLIS para que no proceda la imposición de sanciones.

Sostiene además que esta interpretación es la que se obtiene del tenor literal de la norma, que establece la incompatibilidad de la sanción prevista en dicho precepto con la del artículo 191 de la LGT, así como con el espíritu de la disposición, que pretende instaurar un sistema de sanciones específico en materia de operaciones vinculadas, asociado a los incumplimientos de la obligación de documentación, sin que se haya producido tal incumplimiento en este caso.

El Tribunal Supremo comienza destacando que sobre dicho precepto (art. 16.10 TRLIS) se planteó, por la propia Sala, cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, que fue resuelta en STC 145/2013, de 11 de julio (NFJ051487).

En dicha sentencia el Tribunal Constitucional destacó que el artículo 16.10 del TRLIS no debía examinarse aisladamente, sino en coherencia con todo el artículo 16 del TRLIS, lo que supone un acotamiento de la conducta infractora. Así, destaca el intérprete de la Constitución que el apartado primero de dicho precepto define el concepto de valor de mercado, el

apartado segundo configura las obligaciones de documentación (cabría añadir, aunque no lo señala expresamente el tribunal, que el apartado tercero del mismo precepto establece de forma cerrada el listado de supuestos en los que puede entenderse que existe vinculación) por lo que el precepto identifica de forma exhaustiva, en opinión del tribunal, los sujetos susceptibles de incurrir en la responsabilidad prevista en este precepto. A continuación el Tribunal Constitucional examinó los tipos infractores, restringidos a los sujetos obligados *ex lege* a la llevanza de la documentación propia de las operaciones vinculadas, añadiendo que «las "personas o entidades" que, teniendo el carácter de "vinculadas", están exoneradas de la obligación de documentación y, consecuentemente, se sitúan fuera del ámbito sancionador del apartado 10.»

El Tribunal Supremo prosigue su sentencia destacando que la exención de responsabilidad que contiene el artículo 16.10 del TRLIS exige, a la luz de lo señalado por el Tribunal Constitucional, el cumplimiento de tres circunstancias acumulativas, a saber:

- Que no se haya incumplido por parte del obligado tributario la obligación formal de documentación.
- Que el valor declarado por él en su declaración de renta coincida con el que se ha hecho constar en la documentación de la operación vinculada.
- Que, pese a la existencia de esta coincidencia documental, el valor normal de mercado que se haya atribuido a la operación vinculada sea incorrecto y haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración tributaria.

En coherencia con esta interpretación añade que el presupuesto para esta exoneración de responsabilidad es que se haya cumplido con la obligación de documentación, circunstancia que no se cumple cuando el contribuyente se encuentra exonerado del cumplimiento de dicha obligación.

A partir de este punto extrae el tribunal tres consecuencias:

- Que no es correcto interpretar, como hace el recurrente, que en casos en los que no es obligatorio documentar las operaciones vinculadas se cumple de forma automática el requisito previsto en el artículo 16.10 del TRLIS para exonerar de responsabilidad de que no se haya producido el incumplimiento de la obligación de documentación.
- Que, en consecuencia, acertó la Administración en la interpretación que efectuó desde un primer momento.
- Que no existe un concurso de normas o leyes entre los artículos 16.10 del TRLIS y 191 de la LGT que deba resolverse mediante la aplicación del principio de especialidad en favor de la aplicación del primero de estos preceptos, con la consiguiente exoneración total de responsabilidad.

Señala asimismo el Tribunal Supremo que, en defecto del régimen sancionador específico contenido en el artículo 16.10 del TRLIS, procede aplicar el artículo 191 de la LGT, si la conducta es subsumible en dicho precepto, por haberse practicado una regularización en materia de operaciones vinculadas en la que se ha determinado la existencia de una cantidad dejada de ingresar con la debida culpabilidad del infractor.

Concluye el tribunal fijando como doctrina de esta sentencia la siguiente:

1.º) La aplicación de la exención total de responsabilidad contenida en el art. 16.10.4.º TRLIS presupone la obligación del sujeto pasivo de llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas que establece el art. 16.2 TRLIS y desarrolla el Real Decreto 1777/2004. En los casos, por tanto, en los que el obligado tributario está exonerado del cumplimiento de esta obligación formal no procede aplicar el art. 16.10.4.º TRLIS.

2.º) La exclusión de responsabilidad prevista en el ordinal 4.º del art. 16.10 TRLIS resultará aplicable únicamente cuando concurren las tres circunstancias siguientes: (a) que no se haya incumplido por parte del obligado tributario la obligación formal de llevanza de la documentación que le corresponde ex art. 16.2 TRLIS; (b) que el valor declarado por él en su declaración de renta coincida con el que se ha hecho constar en la documentación de la operación vinculada; y (c) que, pese a la existencia de esta coincidencia documental, el valor normal de mercado que se haya atribuido a la operación vinculada sea incorrecto y haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración tributaria. Concurriendo estas tres circunstancias la conducta del obligado tributario no será sancionable ni conforme al régimen sancionador específico contenido en el art. 16.10.1.º y 2.º TRLIS ni de conformidad con el régimen sancionador general establecido en la LGT.

3.º) En defecto de la aplicación del régimen sancionador especial establecido en el art. 16.10 TRLIS procede aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT y, en particular, el art. 191 LGT, siempre y cuando concurren los elementos objetivos y subjetivo del tipo de injusto que hemos venido estableciendo en nuestra jurisprudencia.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. Valoración de la operación

Una primera cuestión que llama la atención en esta sentencia es el contenido de la regularización practicada por la Administración.

Si bien no podemos pronunciarnos sobre otro aspecto distinto a los pocos datos que se pueden conocer a través del relato de hechos contenido en la sentencia, resulta destacable lo que, en relación con la regularización, se dice en la misma.

Así, como hemos destacado anteriormente, se trata de una sociedad que carece de otros medios personales distintos al propio socio, su mujer y su hija, y sin medios materiales.

Al valorar el importe del servicio prestado por el socio a la sociedad, la Administración fijó un importe más reducido que el valor del servicio prestado por la sociedad al tercero destinatario último del mismo servicio, que era además de índole esencialmente personal, consistente en una actividad personalísima del socio.

Resulta interesante la comparación de esta regularización con la doctrina sentada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de 2 de marzo de 2016 (RG 8483/2015 –NFJ062096–), según la cual, cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una «operación no vinculada comparable», no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

A nuestro juicio, con las necesarias reservas en el caso que ahora estudiamos, donde los hechos nos son referidos de una manera somera por el Tribunal Supremo, la actuación administrativa resulta mucho más acertada que lo sentado como doctrina por el TEAC.

Afirmamos esto porque la doctrina del TEAC supone, en alguna medida, una especie de levantamiento del velo en materia de operaciones vinculadas, lo que, a nuestro juicio, no resulta conforme con la existencia de dos personas distintas, la persona física socio y la persona jurídica participada, asumiendo la persona jurídica en este tipo de relaciones una serie de riesgos y funciones frente a los terceros que deben ser adecuadamente valorados en el correspondiente análisis funcional (de hecho, en muchos casos la interposición de una persona jurídica interpuesta atiende precisamente a la posible limitación de responsabilidades para las personas físicas), para atribuir a cada uno de los participantes la retribución que corresponde a tales riesgos y funciones.

Aunque desde un punto estrictamente nacional puede parecer lógico el proceder que propugna el TEAC, dicha previsión no sería aceptable desde el punto de vista internacional, pues la mera creación de una persona jurídica y la residencia en la misma de determinados contratos supone la asunción por ella de riesgos y funciones en el devenir jurídico de un servicio; y como quiera que el legislador ha querido equiparar el tratamiento de las operaciones vinculadas puramente internas con las internacionales, entendemos que esta doctrina sentada por el TEAC no resulta acertada.

## 3.2. Sanciones y precios de transferencia

Las Directrices OCDE 2010 (vigentes al tiempo de los hechos que se enjuician en esta sentencia) se referían a las sanciones en materia de precios de transferencia en los párrafos 4.18 a 4.24 del capítulo IV, relativo a los procedimientos administrativos.

Señalaban las mismas que las sanciones en esta materia se pueden referir tanto a cuestiones procedimentales, como el suministro de la información necesaria, la presentación de declaraciones, como materiales, es decir, a la determinación precisa de la deuda tributaria.

Aunque se destaca que la comparación de las prácticas y políticas en materia de sanciones entre diferentes países debe hacerse con mucha prudencia, señala la OCDE que, de acuerdo con la práctica de la mayoría de países, debería exigirse la existencia de culpabilidad para sancionar.

Se destaca igualmente que en esta materia se suelen desplegar sanciones civiles, raramente penales, que están reservadas para los casos de incumplimientos más graves y con una carga de la prueba muy intensa que debe llevar a cabo la Administración tributaria.

También se cita que las sanciones por incumplimientos de obligaciones de orden formal, como la presentación de declaraciones en plazo y la comunicación de información, determinan la exigencia de sanciones de escasa cuantía, reservándose las sanciones civiles más fuertes a supuestos de minoración de la obligación tributaria.

Se reseña también que el término «sanción», en algunos países, puede incluir exacciones que en otros países se engloban en la categoría de «intereses», con la finalidad de equiparar el importe a percibir en el caso de declaraciones insuficientes con el pago que hubiera debido realizarse en la fecha de su exigibilidad.

En cuanto a las sanciones pecuniarias por declaraciones insuficientes, se enumeran como supuestos determinantes de su exigencia tanto la declaración insuficiente del impuesto debido por encima de una cierta cuantía mínima (aunque solo en algunos países se impone esta penalidad sin que exista culpabilidad), o la negligencia del contribuyente o intención deliberada de evadir el impuesto, incluyendo supuestos de fraude (aun cuando el fraude puede generar sanciones penales más severas).

Añade la OCDE que es difícil evaluar en abstracto si una sanción pecuniaria civil es, o no, excesiva. En los diferentes países, las sanciones pecuniarias por una declaración inferior a la debida varían entre el 10 y el 200 %, reservándose las modalidades más agravadas para las conductas en las que existe un alto grado de culpabilidad.

Considera además la OCDE que el uso apropiado de sanciones puede jugar un papel útil para conseguir un mayor respeto de las obligaciones tributarias en el área de los precios de

transferencia; aunque por la materia de la que se trata, evidentemente subjetiva y susceptible de distintas apreciaciones, debe procurarse que la aplicación del sistema sancionador sea justa y no constituya una carga excesivamente onerosa para el contribuyente. En este sentido, se incide en que al afectar a la base imponible de dos países, un sistema sancionador demasiado severo en un país puede incitar al contribuyente a declarar por exceso sus rentas en dicho país, para evitar las posibles sanciones, contraviniendo el artículo 9 del Convenio Modelo OCDE, que determina la obligación de valorar las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas en las mismas condiciones que serían acordadas por empresas independientes (principio de plena competencia o *arm's length*), lo que evidentemente resultaría contrario a los objetivos de las propias directrices.

Los países miembros, subraya la OCDE, estiman, en general, que, para apreciar la equidad de un sistema sancionador, es necesario considerar si la sanción es proporcional a la infracción, lo que significa que la gravedad de la sanción debe estar en función de las condiciones bajo las cuales puede imponerse y que, en la medida en que aumente la severidad de la sanción, las condiciones para su aplicación deben ser estrictas.

Concluyen las Directrices OCDE 2010 que las sanciones no constituyen más que uno de los numerosos aspectos administrativos y procedimentales de un sistema tributario, por lo que resulta difícil pronunciarse sobre la equidad de una sanción sin examinar los restantes aspectos del sistema tributario.

Finalmente, las conclusiones que se extraen en las directrices son dos. No debería aplicarse una sanción, al menos una sanción importante, en ausencia de culpa, basada solo en una menor declaración de cierta cuantía; y resulta injusto imponer sanciones severas a los contribuyentes que han hecho un esfuerzo razonable de buena fe para fijar las condiciones de sus operaciones con empresas asociadas.

Las Directrices de julio de 2017 reproducen estos mismos párrafos, si bien se incluyen, *ex novo*, ciertas consideraciones sobre la sancionabilidad de los incumplimientos en materia de obligaciones de documentación, en los párrafos 5.40 a 5.43 del capítulo V, Documentación.

Se destaca en este apartado que el objetivo de estas sanciones es lograr que el incumplimiento de las obligaciones de documentación resulte más gravoso que su cumplimiento (pues evidentemente el cumplimiento ocasiona una serie de costes administrativos a las entidades).

Aunque las prácticas difieren ampliamente de país a país, se destaca que tales sanciones suelen consistir en sanciones económicas de índole civil, cuyo importe puede ser fijo, en función de los datos omitidos o de cada periodo comprobado, o proporcional según la cantidad dejada de declarar o el importe de la operación omitida en la documentación.

Resalta la OCDE que se debe tener precaución en no sancionar la omisión de datos a los que no se ha podido tener acceso, aunque ello no supone que no se pueda practicar el ajuste valorativo.

Se plantea, además, que una alternativa a las sanciones en esta materia sería el establecimiento de incentivos por cumplimiento, como podría ser la exención de sanciones en los casos en los que proceda regularizar, pero se haya cumplido con la obligación de documentación, o la inversión de la carga de la prueba.

### 3.3. La sanción aplicada en el supuesto examinado en esta sentencia a la luz de los principios contenidos en las Directrices OCDE

La sanción que se examina en la sentencia comentada, aunque derivada de una operación vinculada, cae en principio fuera del ámbito de actuación de las Directrices OCDE, en la medida en que se trata de una operación estrictamente nacional, donde se ven afectadas otras jurisdicciones. No obstante, como hemos señalado, el legislador ha tomado la decisión de no diferenciar el tratamiento de las operaciones vinculadas nacionales e internacionales, razón por la cual no resulta baladí realizar el examen, aunque sea de una forma somera, de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo a la luz de las mencionadas directrices.

A diferencia de otras cuestiones, como acabamos de analizar, las directrices no son muy exigentes con los Estados en relación con las sanciones.

Las dos conclusiones principales que propugnaba la OCDE se respetan plenamente en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que señala expresamente que la imposición de las sanciones por el artículo 191 de la LGT, en los casos de contribuyentes dispensados de la obligación de documentar, requerirá además el cumplimiento de las demás exigencias legalmente previstas para la imposición de sanciones, muy particularmente la existencia de culpabilidad; y aunque de una forma menos directa, se puede entender que también se afirma la segunda exigencia en la medida en que la sanción se impone, no solo por la existencia de una cantidad dejada de ingresar, sino porque no se ha cumplido con una exigencia de razonabilidad mínima en la conducta del contribuyente.

Merece la pena destacar que aunque las directrices proponen la existencia de incentivos positivos, como la exención de responsabilidad, reservan esta ventaja para los casos en los que se haya cumplido con la obligación de documentar, como compensación al coste administrativo que supone dicha obligación. Entendemos que resulta lógico, tal y como señala la jurisprudencia que ahora estudiamos, que no cabe extender tal exención de responsabilidad a un supuesto en el que, aunque sea por ministerio de la ley, no ha habido la obligación de realizar tales gastos. Es decir, que también en esta materia se alinea la sentencia que estudiamos con lo que propone la OCDE.

### 3.4. La reforma operada en la materia por la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)

Aunque en la LIS no se produjo ningún giro copernicano en materia de operaciones vinculadas, se introdujeron pequeños cambios, afectando entre otros puntos a las sanciones.

El nuevo apartado 13 del artículo 18 de la LIS mantiene, aunque con una redacción más clara, la existencia de dos infracciones: la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo; y la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación o la falta de declaración del valor resultante de la documentación cuando dé lugar a la realización de correcciones por la Administración tributaria, respecto de las operaciones sujetas al impuesto sobre sociedades, al impuesto sobre la renta de las personas físicas o al impuesto sobre la renta de no residentes; aligerándose la penalidad en el primero de los supuestos infractores, que se reduce a 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, frente a los 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos que se exigía en el TRLIS, y manteniéndose en el segundo caso el importe de las sanciones.

Se mantiene, igualmente, que la realización de correcciones valorativas por la Administración tributaria no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT cuando se haya cumplido la obligación de documentación específica.

Añade, finalmente, que estas sanciones serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la LGT, por la desatención de los requerimientos realizados.

La conclusión es, por tanto, que la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo resulta plenamente aplicable con la LIS, sin que los cambios introducidos supongan en esta materia una novedad por la que la citada jurisprudencia resulte innecesaria o inaplicable.

## **Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)**

**Rafael Enric Herrando Tejero**

*Inspector de Hacienda del Estado  
Profesor del CEF*

(Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 6 de noviembre de 2017 [BOE de 15 de noviembre]).

### **Extracto**

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 6 de noviembre de 2017 (BOE de 15 de noviembre).

A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, aduanas e impuestos especiales y procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos y recaudación.

**Palabras clave:** supuesto práctico profesional; IRPF; IVA; ITP y AJD; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación.

**Nota:** Este caso práctico consta de 96 páginas.



## Normativa contable internacional

### Comparativa NIIF 15, «Ingresos ordinarios de contratos con clientes», de IASB y la NRV 14.<sup>a</sup>, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios», del PGC

**Sandra Romano Bartolomé**

*Grado en Administración y Dirección de Empresas*

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

La evolución constante de la contabilidad internacional ha tenido uno de sus últimos hitos en la promulgación de la NIIF 15 sobre ingresos de contratos con clientes. Se trata de una norma conjunta del regulador europeo y americano fruto de una colaboración de varios años y que ha supuesto una importante modificación en la contabilización y registro de los ingresos de las actividades ordinarias.

En este trabajo se aborda el estudio de los aspectos más significativos de la nueva norma contable internacional, con especial referencia al modelo de las cinco etapas. A su vez, en cada uno de los apartados tratados se realiza una comparativa con la normativa anterior, tanto nacional como internacional, ilustrándolo con una serie de ejemplos prácticos.

**Palabras clave:** ingresos; NIIF 15; contratos de clientes.

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

**Cómo citar:** Romano Bartolomé, S. (2019). Normativa contable internacional (Comparativa NIIF 15, «Ingresos ordinarios de contratos con clientes», de IASB y la NRV 14.<sup>a</sup>, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios», del PGC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 159-198.

# International accounting regulations

## Comparison of ordinary income from contracts with customers (IFRS 15) and Standard of registration and valuation 14. Revenues from sales and services provided by the PGC

Sandra Romano Bartolomé

### Abstract

The new revenue from contracts with customers recognition standard, IFRS 15 is a milestone in international accounting. European and American regulators have worked together over several years to define the new standard, which entails significant changes on how income from ordinary activities is booked.

This document discusses the main features of the new standard, notably on the five-step model. It also includes a comparative analysis of each stage vs the former national and international standards, illustrating it with a series of practical examples.

**Keywords:** revenues; IFRS 15; contracts with customers.

**Citation:** Romano Bartolomé, S. (2019). Normativa contable internacional (Comparativa NIF 15, «Ingresos ordinarios de contratos con clientes», de IASB y la NRV 14.<sup>a</sup>, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios», del PGC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 159-198.

## Sumario

1. Presentación
2. Introducción
3. Los ingresos en el PGC 2007 y la NIC 18, «Ingresos de las actividades ordinarias»
4. NIIF 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes»
5. Etapas en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias
  - 5.1. Etapa 1. Identificación del contrato
    - 5.1.1. Combinación de contratos
    - 5.1.2. Modificación de contratos
  - 5.2. Etapa 2. Identificación de las obligaciones de desempeño
  - 5.3. Etapa 3. Precio de la transacción
    - 5.3.1. Contraprestación variable
    - 5.3.2. Componente financiero de la transacción
    - 5.3.3. Contraprestación en especie
  - 5.4. Etapa 4. Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato
    - 5.4.1. Enfoque de mercado
    - 5.4.2. Enfoque del coste esperado más un margen
  - 5.5. Etapa 5. Reconocimiento del ingreso
    - 5.5.1. Obligaciones que se cumplen a lo largo del tiempo
    - 5.5.2. Obligaciones que se cumplen en un punto dado del tiempo
6. Caso práctico de un contrato con el desarrollo de las cinco etapas
  - Paso 1. Identificación del(los) contrato(s) con el cliente
  - Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño del contrato
  - Paso 3. Determinar el precio de la transacción
  - Paso 4. Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato
  - Paso 5. Reconocer el ingreso de las actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño
7. Costes del contrato
8. Guía de aplicación. Categorías específicas

- 8.1. Ventas con derecho a devolución
  - 8.2. Garantías
  - 8.3. Contraprestaciones del principal a contraprestaciones del agente
    - 8.3.1. La entidad actúa como principal
    - 8.3.2. La entidad actúa como un agente
  - 8.4. Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales
  - 8.5. Derechos no ejercitados
  - 8.6. Pagos iniciales no reembolsables (y algunos costes relacionados)
9. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

## 1. Presentación

El objetivo fundamental del presente trabajo ha sido la realización de un estudio de la Norma Internacional de Información Financiera 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes», así como la comparación y evolución que ha representado esta norma sobre su predecesora, la Norma Internacional de Contabilidad 18, «Ingresos de las actividades ordinarias», y la norma de registro y valoración 14.<sup>a</sup>, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios» del Plan General de Contabilidad.

El motivo de la elección de este tema ha sido triple: en primer lugar, el impacto que puede suponer la aplicación de nuevas normas contables sobre el importe de los ingresos ordinarios, ya que estos constituyen una de las magnitudes fundamentales en el análisis de cualquier empresa. En segundo lugar, la actualidad del tema, pues se trata de una norma que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2018. Y, por último, la incidencia que se producirá en breve en el ordenamiento interno español porque se espera la modificación del tratamiento de los ingresos en el Plan General de Contabilidad con el objetivo de adaptarlo, en la medida de lo posible a la normativa internacional.

El trabajo se ha estructurado en dos partes. En la primera se ha realizado un estudio del planteamiento del reconocimiento de los ingresos en la anterior normativa contable internacional (ya derogada) y en la normativa contable española, todavía en vigor y con evidente paralelismo a la internacional.

La segunda constituye el eje fundamental del trabajo. En ella se realiza un análisis del aspecto más importante que aporta la nueva normativa: el reconocimiento de los ingresos de las actividades ordinarias que representa la transferencia de bienes y servicios en una secuencia de cinco etapas. Además, se ha añadido el estudio de una serie de casos particulares que recogen las guías de aplicación de la normativa.

En la realización del trabajo se ha considerado necesaria la inclusión de una serie de ejemplos con los que se ha tratado de facilitar la comprensión de la nueva normativa. Por último, se incluyen las conclusiones que se desprenden del trabajo.

## 2. Introducción

Las normas internacionales de información financiera (en adelante NIIF)<sup>1</sup> son un conjunto de normas contables que se utilizan para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de los grupos emisores de valores, tanto de renta variable como de renta fija, que están emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB). La Unión Europea ha adoptado estas normas en la versión denominada NIIF UE (Normas Internacionales de Información Financiera Unión Europea) en forma de Reglamentos de la Comunidad Europea<sup>2</sup>.

Para el resto de los grupos españoles, en su información consolidada puede optar por la aplicación de la normativa interna (normas de formulación de las cuentas anuales consolidadas) o voluntariamente por las NIIF, en cuyo caso la elección es irrevocable.

También es necesario indicar que las NIIF son normas que proceden de un emisor de norma privado, el IASB, que no obliga a su adopción, ya que son los estados u organizaciones las que los adoptan.

Por último, indicar que estas normas están en constante evolución, a través de la aparición de nuevas normas o modificación de las existentes. En este trabajo se realiza un estudio y análisis de una de las normas más recientes del IASB (también adoptada por la UE), la NIIF 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes», y además se realiza su comparación con el tratamiento de los ingresos en la NIC 18, «Ingresos de las actividades ordinarias» (en adelante NIC 18), derogada por la NIIF 15 y el Plan General de Contabilidad 2007 (en adelante PGC 2007).

El reconocimiento de los ingresos es un tema trascendental en la contabilidad. Determinar el momento en el que se produce puede ser una tarea complicada para las entidades. Así, dependiendo de la naturaleza de la transacción que origina el ingreso, se podría situar en los siguientes momentos:

- En el momento de la entrega del bien.
- A medida que se ejecuta el servicio pactado.
- Cuando acaba la producción<sup>3</sup>.
- En la fecha de cobro.

---

<sup>1</sup> International Financial Reporting Standards (IRFS).

<sup>2</sup> Su aplicación está regulada en el Reglamento (CE) 1606/2002. Posteriormente en otros reglamentos se han adoptado las diferentes normas. La NIIF 15 fue adoptada en el Reglamento (UE) 2016/1905, de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016.

<sup>3</sup> Es el caso de los productos agrícolas en la NIC 41, «Agricultura: plantas productoras».

### 3. Los ingresos en el PGC 2007 y la NIC 18, «Ingresos de las actividades ordinarias»

Antes de abordar el estudio de la nueva norma, se ha considerado conveniente partir del planteamiento existente en la anterior norma contable internacional de ingresos (NIC 18) y en la norma contable española del PGC 2007 todavía vigente.

El PGC 2007 no contempla una definición concreta de los ingresos de actividades ordinarias<sup>4</sup>. La NIC 18 es mucho más explícita en este sentido, definiendo en el párrafo 7 (P7) que «Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio».

Teniendo en cuenta que el PGC 2007, cuya entrada en vigor fue el 1 de enero de 2008, en su introducción se refiere a su vocación de convergencia con los reglamentos comunitarios que contienen las NIC/NIIF adoptadas, en todos aquellos aspectos que resultan necesarios para hacer compatibles ambos cuerpos normativos, es evidente la correlación que presenta con la NIC 18, «Ingresos ordinarios», y la NIC 11, «Contratos de construcción», vigentes en aquella fecha, ambas derogadas por la NIIF 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes», que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2018.

Ambas normas presentan tres bloques comunes y perfectamente definidos:

- Valoración de los ingresos ordinarios (aspectos comunes a los ingresos por ventas y prestaciones de servicios).
- Ingresos por venta de bienes.
- Ingresos por prestaciones de servicios.

Los aspectos comunes están dedicados a la medición, es decir, el importe por el que se contabilizará la transacción. La regla general es el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, que generalmente será el precio acordado para dichos bienes o servicios deducido cualquier descuento. Además, hay una serie de reglas especiales. Así, en los casos de aplazamiento o con un interés, el valor de la contraprestación y del ingreso será el valor actual de los flujos futuros actualizados a un tipo de descuento adecuado, según establece la definición de valor actual en la primera parte del PGC (Marco Conceptual), es decir, que se considera el efecto financiero de la transacción. En el mismo sentido se expresa el párrafo 10 de la NIC 18 cuando se refiere al componente financiero de la operación.

También hay en el PGC 2007 una regla especial para aquellas operaciones en las que existen distintos componentes identificables, ya que deben registrarse aplicando diferen-

<sup>4</sup> Sí que hay una definición genérica en el Marco Conceptual 5.º 4.

tes criterios, como sería el caso de ventas de bienes con servicios accesorios, cuando en la norma de registro y valoración 14.<sup>a</sup> (en adelante NRV 14.<sup>a</sup>) indica: «Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta». En el mismo sentido se expresa el párrafo 13 de la NIC 18.

Los epígrafes Ingresos por venta de bienes e Ingresos por prestaciones de servicios constituyen los ejes de ambas normas, ya que están referidos al reconocimiento, es decir, al momento en que deben registrarse los ingresos.

En el caso de los ingresos procedentes de las ventas de bienes su reconocimiento, que suele ser operación por operación, solamente se produce cuando se hayan cumplido todas y cada una de las siguientes condiciones:

- La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y esta la obligación de recomprarlo por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.
- La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.
- El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

En cuanto a los ingresos por prestaciones de servicios, ambas normas indican que se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. Esto supone el cumplimiento de todas y cada una de las cuatro condiciones que se enumeran a continuación:

- El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- El grado de realización de la transacción, en la fecha del cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad.

- Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

El PGC 2007 no proporciona criterios para la aplicación concreta del porcentaje de realización del servicio. También dicho método es mencionado en la introducción de la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. La NIC 18 es más explícita en este sentido, ya que en su párrafo 24 indica que el grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos y que cada entidad puede usar el método que mide con más fiabilidad los servicios realizados. Señala concretamente los siguientes:

- Inspección de los trabajos ejecutados.
- La proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de los servicios a prestar.
- La proporción que los costes incurridos hasta la fecha suponen sobre el coste estimado total de la operación.

También la NIC 11, «Contratos de construcción», proporciona guías detalladas para la aplicación de este método a las que remite el párrafo 21 de la NIC 18.

Por último, ambas normas indican que cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables. El mecanismo contable del PGC es que las existencias incluirán el coste de producción de los servicios incurridos en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestaciones de servicios. La NIC 18 solamente indica: «Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos ordinarios correspondientes deben ser reconocidos como tales, solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables».

#### **4. NIIF 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes»**

El importe de los ingresos es uno de los más importantes para las entidades y también para los usuarios que utilizan la información financiera que suministran.

En los requerimientos anteriores a la promulgación de esta norma existía una gran divergencia entre las NIIF del IASB y el regulador contable de Estados Unidos, el Financial Accounting Standards Board (FASB). Por ello, en el año 2002 se inicia un proyecto conjunto

entre ambos organismos con el fin de clarificar y aunar posturas sobre el tema. Producto de este proyecto han sido la NIIF 15 y el Tema 606 que se introdujo en la Codificación de Normas de Contabilidad del FASB.

La nueva norma<sup>5</sup> sobre ingresos ha entrado en vigor para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018 y ha derogado las siguientes normas:

- NIC 11, «Contratos de construcción».
- NIC 18, «Ingresos de actividades ordinarias».
- IFRIC (CINIIF) 13, «Programas de lealtad con clientes».
- IFRIC (CINIIF) 15, «Acuerdos para la construcción de inmuebles».
- IFRIC (CINIIF) 18, «Transferencias de activos provenientes de los clientes».
- SIC 31, «Ingresos ordinarios: Transacciones de trueque que implican servicios de publicidad».

A primera vista, lo que llama la atención de la NIIF 15 es que es una norma con mucho más detalle que su predecesora NIC 18.

La NIIF 15 se aplica a todos los contratos con clientes, aunque hay algunas excepciones, entre la que se pueden citar:

- Contratos que estén dentro del alcance de la NIC 17, «Arrendamientos».
- Contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4, «Contratos de seguros».
- Instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales que están dentro del alcance de la NIIF 9, «Instrumentos financieros»; NIIF 10, «Estados financieros consolidados»; NIIF 11, «Acuerdos conjuntos»; NIC 27, «Estados financieros separados», y NIC 28, «Inversiones en asociadas y negocios conjuntos».

## 5. Etapas en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias

El principio básico de la norma es que el reconocimiento del ingreso de las actividades ordinarias que representan la transferencia de bienes y servicios comprometidos con clientes a cambio de importe refleje la contraprestación a recibir (párrafo IN7).

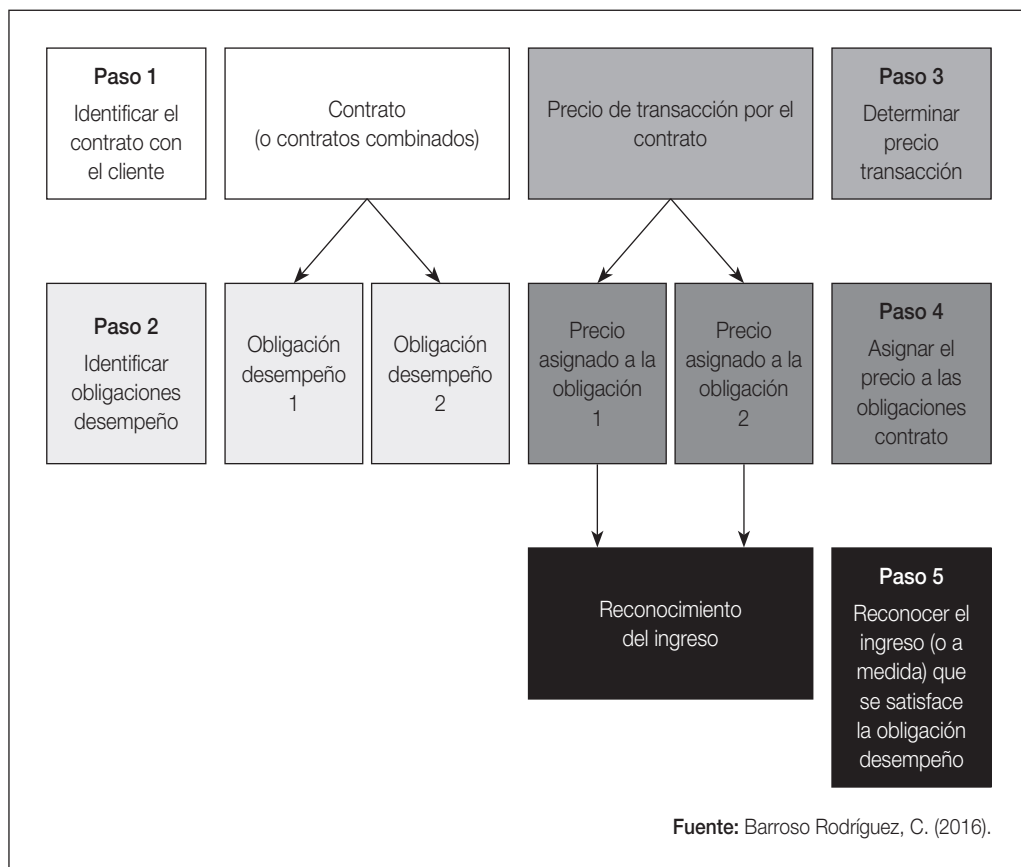
---

<sup>5</sup> En España se realizará en este año la modificación de la NRV 14.<sup>a</sup> para recoger los aspectos fundamentales de la NIIF 15 y realizar su desarrollo a través de una resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El párrafo mencionado indica que una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con el principio básico mediante la aplicación de las siguientes etapas:

- Etapa 1. Identificar el contrato.
- Etapa 2. Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato.
- Etapa 3. Determinar el precio de la transacción.
- Etapa 4. Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato.
- Etapa 5. Reconocer el ingreso de las actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño.

Este proceso se aplica, de forma general, contrato por contrato, y también existe la posibilidad de aplicarlo a poblaciones de contratos homogéneas.



## 5.1. Etapa 1. Identificación del contrato

Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio y están amparados por normas legales.

Para que exista un contrato con un cliente, es decir, que existan derechos y obligaciones se tienen que cumplir los siguientes criterios (párrafo 9):

- Las partes han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir con las obligaciones.
- La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes y servicios a transferir.
- La entidad puede identificar las obligaciones de pago en relación con los servicios a transferir.
- El contrato tiene fundamento comercial, es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de caja de la entidad cambien como resultado del mismo.
- Es probable el cobro de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.

La principal modificación en este punto respecto a la NIC 11 y el PGC se produce en el efecto del riesgo del crédito. La normativa anterior señalaba como una de las condiciones para el reconocimiento de los ingresos:

Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

Sin embargo, la NIIF 15 indica que existe contrato si «es probable el cobro de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente».

Un caso concreto que puede representar esta situación sería el de una entidad que firma un contrato por 1.000 um para prestar un servicio de ingeniería en una región que actualmente tiene dificultades económicas y, aunque solamente espera cobrar la mitad del contrato, la entidad lo lleva adelante, ya que espera una recuperación económica futura que le permitirá firmar nuevos contratos en el futuro. En esta situación sí cumple el apartado del párrafo 9 e), puesto que es probable (más del 50 %) que se pueda cobrar, tratándose como una reducción de precio y, por tanto, se reconoce el contrato, siempre y cuando se cumpla el resto de las condiciones descritas en el párrafo 9 de la NIIF 15.

En el caso de que se hayan entregado bienes o servicios una vez que se ha finalizado el contrato, la situación es similar, y se registrará un pasivo en tanto no se produzca la renovación del contrato. Un caso que puede explicar esta situación sería un contrato de prestación de servicios que ha finalizado, pero se sigue prestando el servicio y, pasado un cierto tiempo, se firma un nuevo contrato. En este caso, los importes cobrados durante ese tiempo se registran como un pasivo y se darán como ingresos cuando se haya cumplido la condición de la existencia del contrato y las demás condiciones.

La norma también presta especial atención a la combinación de contratos y a las modificaciones del contrato.

### 5.1.1. Combinación de contratos

Se produce una combinación de dos o más contratos realizados aproximadamente al mismo tiempo y con el mismo cliente y se contabilizan como un único contrato, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios.

- Los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único.
- El importe a pagar por un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato.
- Los bienes o servicios comprometidos en los contratos son una obligación de desempeño.

El desempeño es un compromiso con un cliente para transferirle:

- Un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto.
- Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

### 5.1.2. Modificación de contratos

La modificación de un contrato supone un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) que han aprobado las partes. La modificación se contabiliza como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:

- El alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios comprometidos que son distintos.
- El precio del contrato se incrementa por un importe de la contraprestación que refleja los precios de venta independientes aplicados por la entidad a los bienes

o servicios prometidos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un contrato específico.

A continuación, lo exponemos con un ejemplo:

### Ejemplo 1

Se firma un contrato para vender 90 unidades en un plazo de tres años al precio de 20 um/ unidad, y al comienzo del tercer año se amplía dicho contrato por dos años más vendiendo otras 60 unidades al precio de 18 um.

### Solución

Suponiendo que hay una venta uniforme de unidades anualmente, los ingresos que se reconocerán con la modificación del contrato, en cada uno de los ejercicios, son los siguientes:

Año	Unidades vendidas	Precio unitario	Ingresos reconocidos
1	30	20	600
2	30	20	600
3	30	18,67 (1)	560
4	30	18,67 (1)	560
5	30	18,67 (1)	560
<b>Total</b>			<b>2.880</b>

(1) El precio unitario de 18,67 se obtiene a partir de la modificación del contrato de la siguiente forma:

- Unidades no vendidas: 90.
- Precio total de las unidades no vendidas:  $(30 \times 20 + 60 \times 18) = 1.680$ .
- Nuevo precio unitario:  $1.680/90 = 18,67$ .

Si no se diesen las circunstancias para que la operación anterior se calificase como una modificación del contrato, los ingresos que se reconocerán en cada uno de los ejercicios queda de la siguiente forma:





Año	Unidades vendidas	Precio unitario	Ingresos reconocidos
1	30	20	600
2	30	20	600
3	30	20	600
4	30	18	540
5	30	18	540
Total			2.880

## 5.2. Etapa 2. Identificación de las obligaciones de desempeño

Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

- Un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) diferenciado.
- Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

- El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto).
- El compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

Así en el caso de una constructora que recibe el encargo de realizar un edificio en todos sus elementos, el cliente podría recibir los componentes de forma aislada (preparación de solar, cimentación, construcción propiamente dicha, etc.) o en combinación de todos. Si el encargo es recibir todos los activos, es decir, que no se hace de forma separada, no se cumple el segundo requisito y los bienes a entregar no son distintos por lo que solamente hay una transacción.

### 5.3. Etapa 3. Precio de la transacción

El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros, como los impuestos sobre las ventas y prestaciones de servicios. La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables o ambos.

A la hora de determinar el precio la entidad, deben considerarse los siguientes aspectos:

- Contraprestación variable (descuentos, devoluciones, primas de desempeño, penalizaciones u otros similares).
- Limitaciones de las estimaciones de las contraprestaciones variables.
- Componentes financieros significativos observados en el contrato.
- Contraprestaciones en especie.
- Contraprestaciones a realizar al cliente.

#### 5.3.1. Contraprestación variable

El importe de la contraprestación puede variar por descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, penalizaciones u otros.

Existe una contraprestación variable cuando está expresamente recogida en el contrato o bien cuando el cliente tiene una expectativa válida que surja de las prácticas tradicionales de negocios u otros hechos que indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.

El importe de la contraprestación variable se calculará:

- Según el valor esperado (suma de los importes ponderados según probabilidades).
- El importe más probable (es valor más probable cuando existan dos posibilidades de desenlace).

Además, solo se incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe de ingresos de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre de la contraprestación variable.

### Ejemplo 2

Una entidad firma un contrato para construir una instalación por importe de 1.000 um, y en el contrato se establece una penalización de 100 um si la entrega se produce en un plazo superior al establecido en la firma de contrato.

### Solución

A partir de la situación anterior, la entidad concluye que hay un importe fijo de 900 um y un importe variable de 100 um, por lo que el importe a reconocer como ingreso será de 900 um o 1.000 um dependiendo de la estimación de probabilidades que realice la entidad con relación al cumplimiento del plazo establecido en el contrato.

Otro caso típico de contraprestación variable es el incremento del precio por adelantado en la entrega del bien, que exponemos en el ejemplo 3.

### Ejemplo 3

Una entidad firma un contrato para la entrega de un barco de carga por 5.000 um. El plazo de entrega pactado es de 12 meses. Además, se acuerda que si la entrega es en un plazo inferior a 11 meses el precio de la operación se incrementa en 200 um.

### Solución

Al igual que en el caso anterior, la entidad concluye que estamos ante una contraprestación variable, por lo que dependiendo de las probabilidades del plazo de entrega, el importe del precio de la transacción será de 5.000 o 5.200 um.

Los aspectos analizados en los párrafos anteriores no estaban contemplados en la NIC 18 ni en el PGC 2007.

## 5.3.2. Componente financiero de la transacción

Al determinar el precio de la transacción, una entidad ajustará el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordado por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación de la transferencia de bienes o servicios al cliente.

El objetivo de ajustar el importe que se ha comprometido en la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo es que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias por un importe que refleje el precio que un cliente habría pagado por los bienes o servicios comprometidos si hubiera pagado en efectivo por dichos bienes o servicios.

Como solución práctica, una entidad no necesita ajustar el importe que se ha comprometido como contraprestación para dar cuenta de los efectos de un componente de financiación significativo si la entidad espera, al comienzo del contrato, que el periodo entre el momento en que la entidad transfiere un bien o servicio comprometido con el cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio sea de un año o menos.

El PGC 2007 sí que contempla el registro del componente financiero en la NRV 9.<sup>a</sup>, «Instrumentos financieros», cuando se refiere a los activos financieros de carácter comercial incluidos en la categoría de «Préstamos y partidas a cobrar», que se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que le sean atribuibles. Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Sin embargo, también existe la posibilidad de eliminar el componente financiero en aquellos casos cuando no sea significativo, cuestión que se produce cuando la transacción incurra en las tres circunstancias siguientes para los créditos comerciales:

- Vencimiento no superior a un año.
- No tengan un tipo de interés contractual.
- Cuando el efecto de actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Además, los anticipos y créditos al personal, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

La NIC 39, «Instrumentos financieros», no hacía ninguna referencia a excepciones en el componente financiero limitándose a señalar el párrafo 46 a):

Después del reconocimiento inicial, la entidad valorará los activos financieros, incluyendo aquellos derivados que sean activos, por sus valores razonables, sin deducir los costes de transacción en que pueda incurrir en la venta o disposición por otra vía del activo, con la excepción de los siguientes activos financieros:

(a) Préstamos y partidas a cobrar, tal como se definen en el párrafo 9, que se valorarán al coste amortizado utilizando el método del tipo de interés efectivo.

Sin embargo, la NIIF 9, «Instrumentos financieros», sí que recoge el efecto financiero como regla general (párrafo 5.1.1) pero admite la excepción para los créditos comerciales en el párrafo 5.1.3:

A pesar del requerimiento del párrafo 5.1.1, en el momento del reconocimiento inicial una entidad medirá las cuentas por cobrar comerciales que no tengan un componente financiero significativo (determinado de acuerdo con la NIIF 15) a su precio de transacción (como se define en la NIIF 15).

#### Ejemplo 4

Una entidad ha realizado una entrega de bienes con un precio de transacción de 20.000 um aplazando el cobro 60 días.

#### Solución

En este caso se podrá reconocer el ingreso íntegramente en el momento inicial. Ahora bien, si la entidad entrega bienes con fecha 1 de enero del año 1 por importe de 20.000 um aplazando el importe en tres pagos anuales de 7.482,20 um, deberá reconocer en el momento inicial un ingreso de 20.000 y actualizar el activo financiero de acuerdo con la NIIF 9, «Instrumentos financieros». El reconocimiento financiero anual sería el siguiente, aplicando un tipo de interés del 6 % anual.

Años	Intereses	Cobro	Recuperación	Coste amortizado
0				20.000
1	1.200	7.482	6.282	13.718
2	823	7.482	6.659	7.059
3	424	7.482	7.059	0
			20.000	

### 5.3.3. Contraprestación en especie

Para determinar el precio de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al efectivo, una entidad medirá la contraprestación distinta al efectivo (o compromiso de contraprestación distinta al efectivo) al

valor razonable. Si una entidad no puede estimar de forma fiable el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios aportados.

#### 5.4. Etapa 4. Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato

El objetivo de esta etapa es distribuir el precio de la transacción entre las diferentes obligaciones de desempeño a cada uno de los bienes y servicios que se han comprometido en el contrato.

Para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio relativo de venta independiente, una entidad determinará, al comienzo del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes, siendo el precio de venta independiente aquel al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad lo estimará por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación.

Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independientes de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:

- Enfoque de evaluación del mercado ajustado. Una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Este enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costes y márgenes de la entidad.
- Enfoque del coste esperado más un margen.
- Enfoque residual. Una entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

El enfoque residual solo se puede utilizar si se cumple uno de los criterios siguientes:

- La entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes dentro de un rango amplio de importes.

- La entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y este no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto).

A continuación se desarrolla el enunciado base del ejemplo número 5 cuya solución se plantea posteriormente.

**Ejemplo 5**

Una entidad en octubre del año 1 firma un contrato por el que se vende una máquina por importe de 20.000 um que se percibirán en el momento de la entrega. En el momento de la firma se reciben 4.000 um como garantía de su cumplimiento y que descontarán del precio final. Al inicio de mes de enero del año 2 se entrega el activo cobrándose las cantidades pactadas y con un descuento del 10 %.

El contrato incluye el mantenimiento del activo de forma gratuita durante dos años y la extensión de la garantía durante otros dos, ya que la garantía legal cubre dos años.

5.4.1. Enfoque de mercado

Para asignar el precio según este enfoque se parte de los precios de mercado de los servicios contratados. A continuación, se desarrolla este tipo de enfoque con un ejemplo.

**Ejemplo 6**

A partir de los datos del ejemplo se sabe que el coste anual del mantenimiento es de 750 um y la extensión de la garantía 1.000 um. La asignación es la siguiente:

**Solución**

Precio inicial	20.000
Menos descuento	-2.000
Precio final	18.000





La asignación del precio es de la siguiente forma:

Activo/Servicio	Precio mercado	Porcentaje	Precio acordado
Activo	20.000	91,95 %	16.551
Mantenimiento	750	3,45 %	621
Garantía	1.000	4,60 %	828
	21.750	100 %	18.000

#### 5.4.2. Enfoque del coste esperado más un margen

La metodología es similar a la del apartado anterior, con la diferencia de que los porcentajes se obtienen a partir de la suma de costes y de los márgenes.

#### Ejemplo 7

Suponiendo que los costes del activo y los servicios tienen los siguiente costes y márgenes esperados:

Activo/Servicio	Coste	Margen	Suma	Porcentajes
Activo	15.000	5.000	20.000	92,59 %
Mantenimiento	500	200	700	3,24 %
Garantía	500	400	900	4,17 %
	16.000	5.600	21.600	100 %

#### Solución

La asignación de los precios a las obligaciones de desempeño es la siguiente:





Activo/Servicio	Precio acordado	Porcentaje
Activo	16.666	92,59%
Mantenimiento	583	3,24%
Garantía	751	4,17%
	18.000	100%

## 5.5. Etapa 5. Reconocimiento del ingreso

Es la última etapa y supone la culminación del proceso. Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Además, la NIIF 15 considera más indicadores en la transferencia de control que permiten el reconocimiento de obligaciones que se cumplen en un punto dado del tiempo: la existencia de un derecho presente de cobro, el cliente tiene derecho legal al activo, la entidad ha transferido la posesión física del activo, el cliente ha recibido los riesgos y beneficios procedentes de la propiedad y el cliente ha aceptado el activo.

Por otro lado, para la obligación de desempeño identificada al comienzo del contrato, hay que determinar si se satisface a lo largo del tiempo o bien se satisface en un momento determinado.

### 5.5.1. Obligaciones que se cumplen a lo largo del tiempo

Se transfiere el control de un bien o un servicio a lo largo del tiempo y, por tanto, se reconocen los ingresos a lo largo del tiempo si se cumple alguno de los siguientes criterios:

- El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza.

- El desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo.
- El desempeño de la entidad no crea un activo con uso alternativo para la entidad y esta tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se ha completado hasta la fecha.

En el caso de que no se cumplan las circunstancias anteriores la obligación se considera cumplida en un momento determinado que será cuando se transfiera el control del activo.

La NIIF 15 proporciona básicamente dos métodos para medir el progreso y reconocer el ingreso que son los métodos de producto y métodos de recursos.

- **Métodos de producto o de *outputs*.** Se reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes comprometidos en él (tales como estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados logrados, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas). Las desventajas de los métodos de producto son que los productos utilizados para medir el progreso pueden no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos puede no estar disponible para una entidad sin un coste desproporcionado. Por ello, puede ser necesario un método de recursos.
- **Métodos de recursos o de *inputs*.** Se reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra gastadas, costes incurridos, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño. Si los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo de desempeño, puede ser apropiado para la entidad reconocer el ingreso de actividades ordinarias sobre una base lineal.

### Ejemplo 8

El 1 de octubre del año 1 una entidad es contratada para la realización de un servicio de ingeniería cuya duración prevista es de diez meses. El precio de venta es de 300.000 um que se cobrarán al final del servicio. Los costes estimados son 200.000 por lo que la ganancia prevista es de 100.000. Durante el año 1, los costes incurridos han sido: mano de obra, 50.000 um, y otros costes, 30.000. Al cierre del año 1 se estiman unos costes pendientes de 120.000 um. Los costes de ejecución del contrato en el año 2 han sido: 120.000 um.





**Solución**

Si los ingresos a reconocer se contabilizan por métodos de productos o de *outputs* se podría utilizar como base de reconocimiento de los ingresos, entre otras alternativas, el tiempo transcurrido.

Año	Tiempo transcurrido	Cálculo	Ingresos
1	3 meses	$300.000 \times 3/10$	90.000
2	7 meses	$300.000 \times 7/10$	210.000

Si el reconocimiento se hace a través de métodos de recursos o de *inputs*, se podría utilizar, entre otros, los costes incurridos, lo que daría la siguiente distribución de reconocimiento:

	Costes incurridos	Costes pendientes estimados	Proporción	Reconocimiento de ingresos
1	80.000	120.000	$[80.000/(80.000 + 120.000)] = 40\%$	$300.000 \times 40\% = 120.000$
2	120.000	0	$120.000/(80.000 + 120.000) = 60\%$	$300.000 \times 60\% = 180.000$

La proporción se calcula de la siguiente forma:

$$\frac{\text{Costes incurridos}}{\text{Costes incurridos} + \text{Costes estimados pendientes}} \times 100\%$$

En el caso de imputación del ingreso a lo largo del tiempo, la NIIF 15 proporciona diferentes alternativas: costes incurridos, tiempo transcurrido, desempeño completado hasta la fecha lo que significa que desaparece el criterio de la normativa anterior (NIC 2, «Existencias», párrafo 19 y PGC NRV 10.<sup>a</sup>, «Existencias») mediante la cual las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

La normativa anterior (NIC 18, PGC 2007 y NIC 11) se inclina por el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de realización de una transacción lo que se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de

realización. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. La NIC 11 exige también la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Los requerimientos de esa norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.

### 5.5.2. Obligaciones que se cumplen en un punto dado del tiempo

Tal y como se ha indicado anteriormente, si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo, una entidad la satisfará en un momento determinado. Para determinar el momento exacto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido, la NIIF 15 se remite a los criterios generales sobre la transferencia del control (párrafos 31 a 34). El control de un activo hace referencia a la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios, que se pueden obtener de diferentes formas, entre otras;

- El uso del activo para producir bienes o servicios.
- El uso del activo para mejorar el valor de otros activos.
- El uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos.
- La venta o intercambio del activo.

En la práctica, en la mayoría de los casos, la entrega del bien dará lugar al reconocimiento del ingreso. Así, si una entidad vende productos el 1 de marzo con entrega inmediata reconocerá el ingreso en ese momento. El mismo caso se producirá en la prestación de servicios, como puede ser la prestación de un servicio médico concreto.

## 6. Caso práctico de un contrato con el desarrollo de las cinco etapas

Una entidad ha firmado un contrato para la fabricación y entrega de 5 aviones el día 1 de enero del año 0 con un fondo de inversiones que posteriormente los alquilará a compañías aéreas. El precio inicialmente previsto para la operación es de 100.000 um/avión por lo que el total ascenderá a 500.000 um. La entrega de la primera unidad está prevista al inicio del año 1 y las restantes, en periodos de tres meses que es el tiempo que se estima para la fabricación de cada unidad. El fabricante obtiene en la firma del contrato un adelanto del 20 % de precio de la operación. El coste estimado inicialmente es 70.000 um/avión.

El importe contratado conlleva el mantenimiento de los aviones durante los dos primeros años de vida y una garantía adicional durante los dos años siguientes sobre los componentes del aparato excepto los motores, ya que la garantía legal cubre los dos primeros años. El importe de estos conceptos si se vendiesen por separado serían de 30.000 y 40.000 um, respectivamente.

Durante el año 0, a instancias de la autoridad aérea, se tienen que realizar unas modificaciones en los aviones relacionadas con la seguridad, por lo que el coste se incrementa en 5.000 um que se repercuten al cliente, ya que así estaba previsto en el contrato inicial.

Además, se acuerda una reducción de 5 % en el precio si la entrega se produce fuera de los plazos previstos inicialmente.

### Paso 1. Identificación del(los) contrato(s) con el cliente

Se trata de un contrato con un cliente por el que la entidad se compromete a entregar 5 aviones en unas fechas concretas (enero del año 1 y posteriormente con carácter trimestral una unidad) y además al mantenimiento durante dos años y garantía parcial durante los dos siguientes.

### Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño del contrato

Al comienzo del contrato se evaluarán los distintos bienes o servicios comprometidos con el cliente identificando como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente. Se plantea ahora el siguiente problema respecto al contrato:

- ¿Son bienes y servicios distintos?
- ¿Es una serie de bienes y servicios distinto que son sustancialmente iguales y tiene el mismo patrón de transferencia?

Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

- El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que estén disponibles.
- El compromiso de una entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato.

A la vista de los párrafos anteriores en el caso expuesto existen tres obligaciones de desempeño diferentes que son:

- Fabricación de los cinco aviones.
- Mantenimiento de los aparatos durante dos años.
- Garantía adicional sobre las piezas durante otros dos años

### Paso 3. Determinar el precio de la transacción

Con base en los datos facilitados el precio de la transacción será:

$$5 \text{ aviones} \times 100.000 \text{ um/avión} = 500.000 \text{ um}$$

### Paso 4. Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato

Obligación desempeño	Importe unitario	Importe total
Adquisición aviones	$430.000/5 = 86.000$	430.000
Mantenimiento aviones	$30.000/5 = 6.000$	30.000
Extensión de la garantía	$40.000/5 = 8.000$	40.000
<b>Total ingresos</b>		<b>500.000</b>

### Paso 5. Reconocer el ingreso de las actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño

El reconocimiento de los ingresos se realizará respecto de los aviones en el momento de la entrega de los mismos, es decir:

Avión	Fecha ingreso	Importe
Número 1	Enero año 1	86.000
Número 2	Abril año 1	86.000
Número 3	Julio año 1	86.000
Número 4	Octubre año 1	86.000
Número 5	Enero año 2	86.000

El ingreso a reconocer por mantenimiento de cada avión es de 6.000 y se extiende a lo largo de dos años desde la entrega del mismo, por lo que los ingresos a reconocer serán en cada uno de los años los siguientes:

Avión	Año 1	Año 2	Año 3	Total
Número 1	3.000	3.000		6.000
Número 2	2.250	3.000	750	6.000
Número 3	1.500	3.000	1.500	6.000
Número 4	750	3.000	2.250	6.000
Número 5		3.000	3.000	6.000
	7.500	15.000	7.500	30.000

El reconocimiento de los ingresos por garantía es el siguiente:

Avión	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Número 1	4.000	4.000		8.000
Número 2	3.000	4.000	1.000	8.000
Número 3	2.000	4.000	2.000	8.000
Número 4	1.000	4.000	3.000	8.000
Número 5		4.000	4.000	8.000
	10.000	20.000	10.000	40.000

Y el importe total de los ingresos de cada año:

Concepto	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Aviones	344.000	86.000				430.000
Mantenimiento	7.500	15.000	7.500			30.000
Garantía			10.000	20.000	10.000	40.000
<b>Total</b>	<b>351.500</b>	<b>101.000</b>	<b>17.500</b>	<b>20.000</b>	<b>10.000</b>	<b>500.000</b>

## 7. Costes del contrato

A veces se incurre en costes en la consecución de un contrato, son los denominados costes incrementales: aquellos en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).

Una entidad reconocerá como un activo los costes incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costes, aunque como solución práctica, se pueden reconocer como gasto del ejercicio si el periodo de amortización del activo que se hubiera reconocido es inferior a un año.

Supónganse que una entidad ha incurrido en los costes de preparación de una propuesta de contrato de 2.000 um en concepto de asesores y material y que las comisiones de venta de obtención del contrato han sido de 3.000 um. El importe que podría activar solamente es el de las comisiones, ya que hubiese sido el único coste evitable de no obtenerse el contrato.

Si los costes incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra norma, la entidad reconocerá un activo por los costes incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costes cumplan todos los criterios siguientes:

- Los costes se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costes relacionados con servicios que se prestarán por la renovación de un contrato existente o los costes de diseño de un activo que va a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado).
- Los costes generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro.
- Se espera recuperar los costes.

## 8. Guía de aplicación. Categorías específicas

La NIIF 15 incorpora una guía de aplicación en la que organiza una serie de categorías o casos particulares. A continuación, se realiza un análisis con ejemplos de algunos de los que se consideran más habituales.

### 8.1. Ventas con derecho a devolución

En algunos contratos, una entidad transfiere el control de un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por razones tales como insatisfacción

con el producto y recibe cualquier combinación de lo siguiente: un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada; un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; y cambiarlo por otro producto.

La contabilización de las devoluciones supone reconocer:

- Un ingreso de actividades ordinarias por los productos transferidos por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por ello, los ingresos de actividades ordinarias no se reconocerían para los productos que se espera que sean devueltos).
- Un pasivo por reembolso.
- Un activo (y el correspondiente ajuste al coste de ventas) por su derecho a recuperar los productos de los clientes al establecer el pasivo por reembolso.

### Ejemplo 9

Una entidad ha vendido 20.000 unidades durante el año 1 por precio unitario de 20 um y un coste unitario de 15 um. Los clientes pueden devolver la compra en un periodo de 60 días con devolución total del importe pagado. La experiencia de la entidad indica que el importe de las devoluciones estimadas al cierre del ejercicio es del 5%.

### Solución

En este caso la entidad reconocerá un ingreso por ventas de 20.000 unidades  $\times$  20 um/unidad = 400.000 um y además al cierre del ejercicio reconocerá un pasivo por reembolsos de 400.000  $\times$  5% = 20.000 um. Además, se reconocerá un activo por el valor estimado de los bienes recuperados: 20.000 unidades  $\times$  5%  $\times$  15 = 15.000 um. En resumen, los resultados serán:

Ingresos por ventas	400.000
Reconocimiento del pasivo	-20.000
Reconocimiento activo recuperación bienes	15.000
<b>Total</b>	<b>395.000</b>

La NIIF 15 también indica que los pasivos y activos reconocidos en el periodo anterior se actualizarán, es decir, que deben ser anulados.

El tratamiento del PGC 2007 es similar al expuesto, excepto en el reconocimiento del derecho sobre los bienes recuperados, ya que, aunque la NRV 14.<sup>a</sup>, «Ingresos por ventas», no señala nada al respecto, en la quinta parte del PGC, «Definiciones y relaciones contables», se desarrolla la cuenta «Provisión para otras operaciones comerciales», que cubre la cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos. Tampoco la NIC 11 indicaba nada al respecto por lo que el tratamiento de las devoluciones futuras se realizaba a través de la NIC, 37, «Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes».

## 8.2. Garantías

Es habitual que una entidad proporcione (de acuerdo con el contrato, la ley o las prácticas tradicionales del negocio) una garantía en conexión con la venta de un producto (ya sea un bien o un servicio). La naturaleza de una garantía puede variar de forma significativa entre sectores industriales y contratos, e incluso están recogidas por ley.

Si un cliente tiene la opción de comprar una garantía por separado (por ejemplo, porque la garantía se cobra o negocia por separado), dicha garantía es un servicio distinto, porque la entidad se compromete a proporcionar el servicio al cliente, adicionalmente al producto que tiene la funcionalidad descrita en el contrato. En esas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía comprometida como una obligación de desempeño diferente, y asignará una parte del precio de la transacción a esa obligación de desempeño.

No obstante, si un cliente no tiene la opción de comprar una garantía por separado, una entidad contabilizará la garantía de acuerdo con la NIC 37, «Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes», a menos que la garantía comprometida, o parte de esta, proporcione al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas.

### Ejemplo 10

Un fabricante vende su producto manufacturado por 1.000 um/unidad, el cual lleva asociada una garantía legal de un año, aunque si los clientes lo desean pueden extender la garantía por otro año pagando un importe adicional de 50 um/unidad. Durante el ejercicio se han vendido 40 unidades acogidos todos los clientes a la garantía adicional vendida. El fabricante estima, con base en su experiencia, que el coste de las reparaciones por garantía será de 200 um/unidad y que se aplicará al 10 % de las unidades vendidas.





### Solución

En esta situación en el año de la venta se reconocerán:

- Un ingreso de 40 unidades vendidas por 1.000 um/unidad de 40.000 um, importe que incluye la garantía legal.
- Un pasivo (anticipos de clientes) por las garantías adicionales contratadas por los clientes de  $40 \times 50 = 2.000$  um.
- Un gasto por reconocimiento de la provisión por la estimación realizada de 4 unidades  $\times$   $\times$  200 um/unidad = 800 um.

El tratamiento del PGC es similar, así la NRV 14.<sup>a</sup> refiere: «Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta». También es similar el tratamiento de costes estimados de las reparaciones por garantía que se realiza a través de una provisión que se ajusta al cierre del cada ejercicio.

La NIC 18 se refiere a la garantía de una forma genérica, así en el párrafo 19: «Los ingresos ordinarios y gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea. Este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos, junto con las garantías y otros costes a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser valorados con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos ordinarios hayan sido cumplidas».

## 8.3. Contraprestaciones del principal a contraprestaciones del agente

Cuando está involucrado un tercero (comisionista o agente) en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso:

- Es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como un principal).
- Organiza para el tercero el suministro de bienes o servicios, es decir, la entidad actúa como agente.

### 8.3.1. La entidad actúa como principal

Una entidad actual como principal y, por tanto, reconoce los ingresos de las actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos, si controla un bien o servicio antes de que la entidad lo transfiera al cliente, en tanto que el agente solo reconocerá como ingreso su comisión. Sería el caso de una entidad que adquiere lotes de billetes a aerolíneas con importantes descuentos y que los paga independientemente de si después los puede revender o no, aunque la aerolínea es responsable final de la prestación del servicio, incluyendo las compensaciones por las posibles deficiencias del servicio (demora, pérdida de equipaje).

Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, es un principal) u organizar que los proporcione un tercero (es decir, es un agente), la entidad identificará el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evaluará si lo controla antes de transferirlo al cliente.

La entidad concluye que, con cada billete que se compromete ella misma a comprar de la línea aérea, obtiene el control de un derecho a volar en un vuelo especificado (en forma de un billete) y que la entidad transfiere después a uno de sus clientes. Por consiguiente, la entidad determina que el bien o servicio especificado a proporcionar a su cliente es ese derecho (a un asiento en un vuelo especificado) que la entidad controla<sup>6</sup>.

### 8.3.2. La entidad actúa como un agente

Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro de bienes o servicios para otra entidad. Cuando una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para la otra parte la provisión de sus bienes o servicios. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

Indicadores de que una entidad es un agente (y por ello, no controla el bien o servicio antes de proporcionarlo al cliente) pueden ser los siguientes:

- La otra parte es responsable principal del cumplimiento del contrato.
- La entidad no tiene riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido ordenados por un cliente, durante el envío o en el momento de la devolución.

---

<sup>6</sup> Supuesto basado en el ejemplo ilustrativo número 47 de la NIIF 15.

- La entidad no tiene discreción para establecer precios para los bienes o servicios de la otra parte y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado.
- La contraprestación de la entidad es en forma de una comisión.
- La entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por recibir de un cliente a cambio de los bienes o servicios de la otra parte.

Un supuesto donde la entidad actúa como agente es el caso de la venta de vales que otorgan derechos a los clientes a futuras comidas en restaurantes concertados<sup>7</sup>. El vale proporciona un descuento significativo a los clientes en comparación con su precio normal. La entidad compra los vales a medida que los clientes los solicitan determinando el precio conjuntamente con los restaurantes concertados con un descuento acordado. Además, la entidad ayuda a resolver las quejas de los clientes, pero el responsable del servicio final es el restaurante.

En este caso, para determinar si la entidad es un principal o un agente:

Se identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y se evalúa si lo controla antes de transferirlo a dicho cliente. Un cliente obtiene un vale para el restaurante que ha elegido. La entidad no se encarga de que los restaurantes proporcionen comidas a los clientes en nombre de la entidad. Por ello, la entidad observa que el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente es el derecho a una comida (en forma de vale) en un restaurante o restaurantes especificados, que el cliente compra y después puede usar por sí mismo o transferir a otra persona.

La entidad también observa que no se ha comprometido ningún otro bien o servicio (distinto de los vales) con el cliente. La entidad concluye que no controla el vale (derecho a una comida) en ningún momento. Para alcanzar esta conclusión la entidad considera principalmente los siguientes aspectos:

- Los vales se crean solo en el momento en que se transfieren a los clientes y, por ello, no existen antes de la transferencia. Por ello, la entidad no tiene en ningún momento la capacidad de dirigir el uso de los vales, u obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de los vales, antes de transferirlos a los clientes.
- La entidad no compra ni se compromete ella misma a comprar vales antes de que se vendan a los clientes. La entidad tampoco tiene responsabilidad de aceptar devoluciones de vales. Por ello, la entidad no tiene riesgo de inventario con respecto a los vales.

---

<sup>7</sup> Supuesto basado en el ejemplo ilustrativo número 48 de la NIIF 15.

Por tanto, la entidad concluye que es un agente con respecto a los vales. La entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por el importe neto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de organizar con los restaurantes el suministro de vales a los clientes de las comidas, que es la comisión pactada a la que tiene derecho en el momento de la venta de cada vale.

El PGC no señala nada al respecto de este tipo de operaciones salvo la aplicación de la regla expresada en la NRV 14.<sup>a</sup>: «Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos», a pesar de que estas operaciones tienen regulación específica en los artículos 244-280 del Código de Comercio (Título III. Sección Primera. De los comisionistas).

Sin embargo, la NIC 18, «Ingresos de las actividades ordinarias», hace referencia a los ingresos por comisiones cuando en el párrafo 8 indica:

Los ingresos de actividades ordinarias comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la entidad y no producen aumentos en su patrimonio. Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos de actividades ordinarias. De la misma forma, en una relación de comisión, entre un principal y un comisionista, las entradas brutas de beneficios económicos del comisionista incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no suponen aumentos en el patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias. En vez de ello, el ingreso de actividades ordinarias es el importe de la comisión.

## 8.4. Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

Un contrato puede dar lugar a la adquisición por parte del cliente de bienes o servicios adicionales de forma gratuita, como puede ser el caso de los puntos adquiridos por el repostaje en determinadas marcas de carburantes, que se podrán canjear en el futuro por un repostaje gratuito u otros bienes o servicios.

Si, en un contrato, una entidad concede a un cliente la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción da lugar a una obligación de desempeño en el contrato solo si la opción proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría si realiza ese contrato (por ejemplo, un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de cliente en ese área geográfica o mercado). Si la opción proporciona un derecho significativo al cliente, este en efecto paga a la entidad por

adelantado por bienes o servicios futuros y la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando dichos bienes o servicios futuros se transfieran o cuando la opción vence.

### Ejemplo 11

Una estación de servicio ha vendido (precio de la transacción) 100.000 um de carburantes, importe que incluye un 4 % en puntos, es decir, se han entregado 4.000 puntos que equivalen a 4.000 um. Al cierre del ejercicio se estima que están pendientes de canje 3.000 puntos.

### Solución

Los ingresos a reconocer por la entidad serán de 97.000 um, reconociendo como un anticipo de clientes los 3.000 restantes.

## 8.5. Derechos no ejercitados

En el momento del cobro de un pago por anticipado de un cliente, una entidad reconocerá un pasivo por contrato por el importe del pago anticipado por su obligación de desempeño de transferir bienes o servicios en el futuro. El pasivo reconocido será dado de baja (reconociendo el ingreso de actividades ordinarias) cuando se transfieran los bienes o servicios y se satisfaga la obligación de desempeño.

Un pago por anticipado no reembolsable de un cliente a una entidad concede al cliente un derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (y obliga a la entidad a estar dispuesta a transferir un bien o servicio). Este tipo de situación es habitual en determinados sectores (viajes, ocio) que reciben pagos anticipados por servicios que se prestarán en el futuro y dentro de un plazo de tiempo delimitado, que no darán derecho a devolución alguna si el servicio no es efectuado. Sin embargo, los clientes pueden no ejercitar todos los derechos contractuales. Esos derechos no ejercitados se denominan, a menudo, ganancias por derechos de clientes no ejercidos o ruptura (*breakage*) planteándose el problema de cómo se imputan a ingresos esos derechos de ruptura que no se han ejercido, existiendo dos escenarios:

- Si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos en un pasivo del contrato, reconocerá el importe esperado de dicha ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias en proporción al patrón que siga el cliente cuando ejerce sus derechos.

- Si una entidad no espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, reconocerá el importe esperado de la mencionada ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes pase a ser remota.

### Ejemplo 12

Supóngase que una entidad dedicada a la explotación de una estación invernal realiza una oferta al inicio de la temporada (octubre) con importantes descuentos en la utilización de sus servicios con la condición de su cobro en el momento inicial y el no reembolso de las cantidades percibidas en caso de no utilización de los servicios pagados por anticipado por los clientes. Los importes recibidos por la oferta han ascendido a 20.000 um y se estima, con base en ofertas similares realizadas anteriormente, que un 5 % de los servicios no serán utilizados. La duración de la temporada es de 6 meses.

### Solución

Inicialmente, la entidad reconoce un pasivo no reembolsable (anticipo) por importe de 20.000 um que reconocerá como ingreso a medida que se preste el servicio y además también reconocerá, si se utiliza una base mensual, un ingreso por derechos no ejercitados de  $(20.000 \times 5\%/6)$  166,67, sin perjuicio de las desviaciones que puedan considerarse en un momento determinado.

## 8.6. Pagos iniciales no reembolsables (y algunos costes relacionados)

En algunos contratos, una entidad cargará a un cliente un pago inicial no reembolsable al comienzo del contrato o en un momento cercano al mismo. Algunos ejemplos incluyen pagos de entrada en contratos de afiliación a sociedades deportivas, pagos por activación de contratos de telecomunicaciones, pagos de establecimiento en algunos servicios contratados y pagos iniciales en algunos contratos de suministro. El reconocimiento del ingreso se realizará:

- Si el pago no retribuye transferencia de bienes, el ingreso se reconoce a medida que se presten los servicios o bienes objeto del contrato.
- Si se pueden asignar a una obligación de desempeño concreta, a medida que se presten los servicios o bienes relacionados con ella.

## 9. Conclusiones

La evolución tecnológica y el mundo globalizado han supuesto, al igual que en muchos órdenes de la vida, un cambio y una mayor complejidad en el mundo de los negocios y en los contratos mediante los que las entidades y empresas establecen relaciones dando lugar a nuevas situaciones que deben ser objeto de análisis y estudio por parte de los reguladores, con el fin de evolucionar o emitir nuevas normas contables que permitan registrar adecuadamente esas relaciones para la elaboración de los estados financieros.

El IASB de forma continua emite nuevas normas y revisa normas en vigor. En este trabajo ha sido objeto de estudio un caso concreto, la derogación de las NIC 18 y 11 y la entrada en vigor de la NIIF 15, normas que regulan el reconocimiento de los ingresos ordinarios.

Las razones expuestas en los párrafos anteriores hacen que la NIIF 15 sea una norma más compleja que sus predecesoras, ya que analiza con mucho más detalle el registro de los ingresos ordinarios por parte de las entidades, de hecho, es mucho más extensa.

Para ello, frente a la linealidad de la normativa anterior, se establece como eje fundamental el análisis y cumplimiento de una serie de condiciones a través de una secuencia de cinco etapas para el registro del ingreso: identificación del contrato, obligaciones que contiene el contrato, precio de transacción, asignación del precio a cada una de las obligaciones y reconocimiento del ingreso. Además de este análisis secuencial, para cada una de las etapas existe un desglose de su contenido básico que trata de encauzar situaciones concretas (modificaciones y combinación de contratos, contraprestaciones en especie, obligaciones que se cumplen a lo largo del tiempo...) que contribuyen a un mayor control en el reconocimiento del ingreso. Sin embargo, la regulación general a través de las cinco etapas no acaba ahí, ya que la NIIF 15 proporciona una guía de aplicación en la que se ocupa de una serie de casos específicos de forma muy detallada, tales como ventas con derechos a devolución, comisionistas y derechos no ejercitados, entre otros. En definitiva, estamos ante una norma bastante compacta mediante la que el regulador ha tratado de reflejar el reconocimiento de los ingresos de forma concreta y evitando en la medida de lo posible la discrecionalidad que había hasta ahora en algunos casos.

En este sentido, las normas anteriores, mucho más reducidas y con menor desarrollo y casuística, permitían una mayor discrecionalidad en la aplicación de políticas contables para el reconocimiento de los ingresos, con los consiguientes efectos sobre la cifra de negocios y los resultados. La nueva normativa trata de evitar esa situación mediante un desarrollo más detallado, más criterios y más herramientas que acotan la ambigüedad de algunos casos de la normativa anterior, aunque dependerá de los productos o servicios realizados por la entidad y de los sectores en los que opere.

Por último, indicar el impacto positivo o negativo en los resultados que la aplicación del nuevo estándar puede suponer en algunos sectores, y también en los sistemas internos que reflejan las operaciones, ya que se necesitarán cambios importantes para su implementación, de tal forma que se puedan identificar y cuantificar las obligaciones de desempeño.

## Referencias bibliográficas

- Barroso Rodríguez, C. (2016). NIIF 15. Ingresos de contratos con clientes. *Revista Contable*, 50, 14-47.
- Barroso Rodríguez, C. (2017). NIIF 15. Ingresos de contratos con clientes II. *Revista Contable*, 51, 72-107.
- Barroso Rodríguez, C. (2017). Ingresos de contratos con clientes (y III). *Revista Contable*, 52, 90-117.
- Deloitte GAAP 2018. *Volume A: Guide to IFRS Reporting*.
- Ernst & Young. *International GAAP 2018*. Vol. 2. Ed. John Wiley & Sons.
- Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey, A.M. (2017). *Contabilidad internacional. El IASB y la Unión Europea*. Colección Francis Lefebvre. AECA.
- Herreros Escamilla, J. (2017). *El Plan General de Contabilidad: Comentarios y Desarrollos Prácticos*. Aranzadi.
- Consulta 3. BOICAC núm 3. Diciembre 2013. Contrato de intercambio de comercializadoras de gas.
- Consulta 6. BOICAC núm 96. Diciembre 2013. Devoluciones de ventas.
- Consulta 5. BOICAC núm 98. Junio 2014. Programa de fidelización de clientes.
- Consulta 2. BOICAC núm. 100. Diciembre 2014. Cesión gratuita de elementos de inmovilizado material a los clientes.
- Consulta 1. BOICAC núm 101. Marzo 2015. Operación de venta de mercaderías con entrega posterior.
- Consulta 2. BOICAC núm 101. Marzo 2015. Cesión de un terreno a cambio de la «reserva de su aprovechamiento».
- Consulta 1. BOICAC núm 108. Diciembre 2016. Acuerdo comercial entre un proveedor y un cliente en el ámbito del sector de la distribución.
- Norma Internacional de Contabilidad 11, «Contratos de construcción».
- Norma Internacional de Contabilidad 18, «Ingresos de actividades ordinarias».
- Norma Internacional de Información Financiera 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes».
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

## **Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (turno libre)**

**Miguel Ángel Gálvez Linares**

**Ángel Montes Carrillo**

*Profesores del CEF*

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema de acceso libre, en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por Resolución de 29 de septiembre de 2017 [BOE de 9 de octubre]).

### **Sumario**

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Operaciones con acciones propias, distribución del resultado, dividendos a cuenta, derechos de suscripción, activos no corrientes mantenidos para la venta.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Operaciones en moneda extranjera, venta de inmovilizado, derechos de suscripción, activos no corrientes mantenidos para la venta.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Valoración de existencias.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación y registro contable del impuesto sobre sociedades.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** Cálculo del saldo de una cuenta de ahorro en la que se han efectuado imposiciones mensuales incrementadas en progresión geométrica por años naturales, cálculo de las mensualidades de un préstamo francés con carencia de un año y ecuación del coste efectivo del mismo y cálculo del coste actualizado de los pagos realizados por la construcción de una nave.

**Nota:** Este caso práctico consta de 44 páginas.

