

# Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 433 | Abril 2019

ISSN: 1138-9540

**El impuesto sobre sociedades en 2018**

Eduardo Sanz Gadea

**Entrada de la Inspección  
en los despachos de abogados**

Andrés García Martínez

**Comprobación limitada improcedente,  
¿nulidad radical o anulabilidad?**

**Efectos**

Begoña Sesma Sánchez

**Grupo de entidades a efectos  
del IVA y combinación de negocios**

Enrique de Miguel Canuto

**El deterioro del inmovilizado  
material en el sector público**

Francisco López Peña

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 433 | Abril 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 Vigueras. Área contable del CEF

## Consejo asesor

Eladio Acevedo Heranz. Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales  
Sotero Amador Fernández. Profesor de Contabilidad del CEF  
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

# 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

- |  |        |
|--|--------|
| El impuesto sobre sociedades en 2018<br><i>Corporate income tax in 2018</i><br>Eduardo Sanz Gadea  | 5-40   |
| La entrada de la Inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos<br><i>The entry of the tax inspection in the offices of lawyers in the light of the jurisprudence of the European Court of Human Rights</i><br>Andrés García Martínez | 41-70  |
| Grupo de entidades a efectos del IVA y combinación de negocios<br><i>VAT group and business combination</i><br>Enrique de Miguel Canuto  | 71-100 |

#### Análisis doctrinal y jurisprudencial

- |   |         |
|---|---------|
| Comprobación limitada improcedente, ¿liquidaciones nulas de pleno derecho o anulables? Efectos en la prescripción, la preclusividad, los intereses de demora y la potestad sancionadora (Análisis de la RTEAC de 16 de enero de 2019, RG 3865/2016)<br>Begoña Sesma Sánchez | 101-121 |
| IVA. Operaciones financieras entre sucursal y casa central establecidas en Estados diferentes. Cálculo de prorratas y sujeción de operaciones internas (Análisis de la STJUE de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17)<br>Eduardo Verdún Fraile                              | 122-130 |
| Las personas dependientes no tienen derecho a los beneficios fiscales de las personas con discapacidad (Análisis de la STSJ de Castilla y León [Valladolid] de 31 de octubre de 2018, rec. núm. 852/2017)<br>Isidoro Martín Dégano  | 131-140 |

## Casos prácticos

- @ Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ejercicio 2018 (caso práctico) 141-142  
Gabinete jurídico del CEF.-

## Contabilidad

### Estudios

- La contabilización del deterioro del inmovilizado material en el sector público 143-174  
*The accounting of the property, plant and equipment impairment in the public sector*  
Francisco López Peña

### Análisis doctrinal

- Análisis práctico de la consulta de contabilidad 1 del BOICAC 113, de marzo de 2018 175-182  
María Pilar García Giménez

## Casos prácticos

- @ Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en la Escala Superior de Finanzas, subgrupo A1, Cuerpo Superior de la Administración de la Xunta de Galicia 183-184  
Ulpiano L. Villanueva Rodríguez

@ | 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>>.



# El impuesto sobre sociedades en 2018

**Eduardo Sanz Gadea**

*Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)*

## Extracto

Tras la reforma operada en el impuesto sobre sociedades por la Ley 27/2014 y las severas modificaciones restrictivas introducidas por el Real Decreto-Ley 2/2016 y el Real Decreto-Ley 3/2016, todo hacía pensar que 2018 sería un año de tranquilidad, tanto en el campo de la producción normativa como en el de las expectativas de reforma. No ha sido exactamente así. En efecto, la Ley 6/2018, el Real Decreto-Ley 17/2018, el Real Decreto-Ley 26/2018 y el Real Decreto-Ley 27/2018 han introducido ciertas modificaciones en la todavía novicia Ley 27/2014. Con todo, 2019 se anunciaba aún más intenso, pero la devolución del proyecto de ley de presupuestos para 2019 ha puesto sordina.

La presente colaboración se centra en las normas que han entrado en vigor durante 2018. Ese año será recordado, al menos en el ámbito del impuesto sobre sociedades, por la proliferación, siempre inquietante, del decreto-ley.

**Palabras clave:** impuesto sobre sociedades; novedades 2018; resultado contable; auto; diferimiento; constitucionalidad; tipo efectivo.

**Cómo citar:** Sanz Gadea, E. (2019). El impuesto sobre sociedades en 2018. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 5-40.



# Corporate income tax in 2018

Eduardo Sanz Gadea

## Abstract

After the amendments introduced to corporate income tax by way of Law 27/2014 as well as the severe changes arising from Royal Decrees 2/2016 and 3/2016, there was every reason to believe that 2018 would be a quiet year in respect to new enactments. But things have not turned out that way.

In fact, Law 6/2018, Royal-Decree 17/2018, Royal-Decree 26/2018 and Royal-Decree 27/2018 have introduced certain amendments to the still recent Law 27/2014.

Yet, 2019 was to be even more intense, but the return of the bill of Budget Law 2019 has put a damper on it.

The present paper is focused on the enactments which came into effect during 2018. This year will be remembered, at least for corporate income tax purposes, for the always worrying proliferation of royal decrees.

**Keywords:** corporate income tax; novelties 2018; accounting result; court ruling; deferral; constitutionality; effective tax rate.

**Citation:** Sanz Gadea, E. (2019). El impuesto sobre sociedades en 2018. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 433, 5-40.

## Sumario

1. Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018
  - 1.1. El *patent box*
  - 1.2. El pago fraccionado
  - 1.3. El activo por impuesto diferido
  - 1.4. Mecenazgo
2. Los modelos de declaración. Orden ministerial de 26 de abril de 2018
3. Modificación del Reglamento del impuesto sobre sociedades, en relación con la obligación de retener (RD 1074/2017)
  - 3.1. Retención en el ámbito de las entidades aseguradoras
  - 3.2. Retención en el ámbito de las instituciones de inversión colectiva
  - 3.3. Retención en el ámbito de las operaciones de liquidación de valores con intervención de una entidad de contrapartida central
4. Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre
5. Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral
  - 5.1. Efectos fiscales de la NIIF 9, incorporada a la normativa contable de las entidades de crédito
  - 5.2. Reclasificaciones de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva
  - 5.3. Régimen fiscal aplicable a la final de la «UEFA Champions League 2019» y la «UEFA Euro 2020»
  - 5.4. Actuaciones prioritarias de mecenazgo
6. Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad
7. Real Decreto-Ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía

### Referencias bibliográficas

La ética de la moral económica de la Iglesia se encuentra compendiada en la idea, posiblemente tomada del arrianismo, que se tiene del mercader: *homo mercator vix aut nunquam potest Deo placere*; puede negociar sin incurrir en pecado, pero ni aún así será grato a Dios. Esta norma tuvo vigencia hasta el siglo XV y solo a partir de entonces se intentó paulatinamente atenuarla en Florencia... La aversión profunda de la época católica, y más tarde luterana, con respecto a todo estímulo capitalista, reposa, esencialmente sobre el odio a lo impersonal dentro de la economía capitalista... son difíciles de moralizar las relaciones entre acreedor pignoraticio y la finca que responde por la hipoteca...

M. Weber

*La ética protestante y el espíritu del capitalismo*,  
2003, p. 449, reimpresión 2004,  
traducción de Luis Legaz Lacambra,  
fondo de cultura económica

## 1. Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018

### 1.1. El *patent box*

La Ley 16/2007 creó el incentivo fiscal conocido como *patent box*, actualmente recogido en el artículo 23 de la Ley 27/2014. La Ley 14/2013 amplió su contenido. Posteriormente, la Ley 48/2015 pretendió adaptarlo a las exigencias de la doctrina del nexo, contenida en el informe final de la acción 5 del proyecto BEPS, mediante la introducción de la fórmula determinante de la existencia de nexo.

Las modificaciones precedentes no afectaron a la delimitación de los activos intangibles determinantes de las rentas afectas al incentivo fiscal, a pesar de que la originalmente establecida rebasaba el ámbito de lo previsto en la referida acción 5, al menos en la forma generosa en cómo la había venido entendiendo la doctrina de la Dirección General de Tributos, en particular admitiendo la aplicación del incentivo fiscal respecto de las rentas derivadas del denominado *know-how*.

Esta tarea ha sido acometida por la Ley 6/2018, dando nueva redacción al citado artículo 23 de la Ley 27/2014 para, según su exposición de motivos, «adaptar su regulación a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) respecto a los regímenes conocidos como “patent box”, en particular para observar lo establecido en el informe relativo a la acción 5 del conocido como Plan BEPS de la OCDE, informe que recoge el llamado “nexus approach” (criterio del nexo) como criterio para configurar un régimen preferencial de intangibles que no resulte perjudicial conforme a este estándar internacional».

Antes de la modificación prevista por la Ley 6/2018, el artículo 23.1 de la Ley 27/2014 estableció la delimitación mediante una mención positiva comprensiva de «patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, y una mención negativa comprensiva de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos».

La redacción del artículo 23 salida de la Ley 6/2018 sigue la misma técnica, esto es, una mención positiva (apartado 1) en la que se incluyen las «patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y *software* avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo», y una mención negativa (apartado 5) que se proyecta sobre las «marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos en el apartado 1, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1», esto es, los comprendidos en la mención positiva.

La delimitación positiva descansa sobre tres elementos:

- La adecuación de los activos intangibles a los conceptos de patente y afines.
- La procedencia de los activos intangibles de actividades de investigación y desarrollo o innovación tecnológica o exclusivamente de las primeras tratándose de programas informáticos.
- La protección legal de los activos intangibles.

Pues bien, a los efectos del elemento de protección legal «se estará a lo dispuesto en la normativa española, de la Unión Europea e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que resulte aplicable en territorio español».

En el ámbito de la legislación española, los activos intangibles cuyas rentas dan derecho al disfrute del incentivo fiscal son, esencialmente, aquellos reconocidos y protegidos por la Ley 24/2015, de 25 de julio, de Patentes; la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial, y la Ley 11/1988, de 3 de mayo, de Protección Jurídica de las topografías y de los productos semiconductores. Y los mencionados con carácter negativo son, básicamente, los contemplados en la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas, y en el Real Decreto legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

La nueva delimitación de los activos intangibles susceptibles de determinar rentas acogibles al incentivo fiscal del artículo 23 de la Ley 27/2014 es congruente con la prevista en el informe final del Plan de acción 5 del proyecto BEPS. En efecto, el mismo selecciona las patentes y otros activos intangibles que son funcionalmente equivalentes a las patentes y que se hallen legalmente protegidos y sujetos a un procedimiento similar de aprobación y registro, de manera tal que no solo las patentes, sino también otros activos intangibles que son específicos, útiles y nuevos (para entidades o grupos con cifra de negocios que no rebase 50 millones de euros), así como los sistemas y programas informáticos registrados<sup>1</sup>. Y rechaza las marcas comerciales y activos intangibles similares<sup>2</sup>.

El incentivo fiscal del *patent box* ha tenido tantos regímenes transitorios como modificaciones ha sufrido. Así, los previstos en la Ley 14/2013, que añadió una disposición cuadragésima al texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), posteriormente recogido por la disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014, y en la Ley 48/2015, que dio nueva redacción a dicha disposición transitoria.

El artículo 72 de la Ley 6/2018 ha dado nueva redacción a la disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014, al efecto de sustituir las menciones que en la misma se efectuaban a la Ley 48/2015, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, por la mención a la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018. Esa sustitución de menciones no implica modificaciones sustantivas en la estructura del régimen transitorio. En consecuencia, el mismo continúa estando proyectado en relación con las modificaciones previstas en la Ley 14/2013 y en la Ley 48/2015, de ahí que se aplique respecto de las rentas derivadas de los contratos celebrados antes de 1 de julio de 2016. Por tanto, las rentas derivadas de los contratos celebrados entre dicha fecha y la entrada en vigor de la Ley 6/2018 deberán atenerse a lo previsto en la misma, en relación con los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2018.

<sup>1</sup> Párrafos 34, 35, 36 y 37 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

<sup>2</sup> Párrafo 38 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

En consecuencia, dejarán de disfrutar del incentivo fiscal los contratos celebrados a partir del 1 de julio de 2016 que versen sobre activos intangibles no comprendidos en la delimitación prevista en el artículo 23 de la Ley 27/2014, según redacción de la Ley 6/2018. Por el contrario, los contratos celebrados con anterioridad al 1 de julio de 2016 también podrán continuar en el disfrute del incentivo fiscal siempre que los activos intangibles concernidos se ajusten a la delimitación contenida en la redacción precedente del artículo 23 de la Ley 27/2014 que, como se ha indicado, es la originalmente prevista en la Ley 16/2007, creadora del incentivo fiscal.

No obstante, a partir del 1 de julio de 2021, solamente podrán disfrutar del incentivo fiscal las rentas de los contratos que deriven de activos intangibles comprendidos en la delimitación prevista por el artículo 23 de la Ley 27/2014, según redacción de la Ley 6/2018.

De esta manera, respecto de los contratos celebrados antes del 1 de julio de 2016, es relevante la doctrina administrativa recaída al respecto, tanto en relación con el artículo 23 del TRLIS como en relación con el artículo 23 de la Ley 27/2014, habida cuenta de que, como se ha indicado, la delimitación de los activos intangibles no había variado desde la introducción del incentivo fiscal por la Ley 16/2007.

Esa doctrina administrativa rechazó, entre otras, las rentas derivadas de la asistencia técnica (V0585/2013, de 25 de febrero –NFC046682–), del suministro de *software* (V2159/2012, de 8 de noviembre –NFC045794–; V2188/2010, de 1 de octubre –NFC039419–; V2365/2009, de 23 de octubre –NFC036074–), de los signos distintivos de la fabricación (V2100/2009, de 22 de septiembre –NFC035656–) y de los conocimientos tecnológicos para el montaje e instalación de nuevas plantas industriales (V0787/2009, de 14 de abril –NFC032568–). Y aceptó, entre otras, las rentas derivadas de los algoritmos creados por una sociedad en su actividad de I+D+i (V0933/2012, de 27 de abril –NFC044394–), de los muestrarios textiles (V0829/2011, de 31 de marzo –NFC041023–), del denominado *know-how* (V2245/2010, de 19 de octubre –NFC039445–), de nuevo tratamiento para una cierta enfermedad (V1112/2010, de 25 de mayo –NFC038235–), de nuevos modelos de calzado con sus correspondientes diseños y demás especificaciones técnicas (V0579/2009, de 24 de marzo –NFC032298–), de ciertos contratos de servicios de consultoría (V0030/2015, de 9 de enero –NFC053548–) y de determinados contratos concernientes a la fabricación de hamburguesas (V0510/2015, de 4 de febrero –NFC053767–), entre otros.

Por otra parte, esa doctrina administrativa explicitó que el rango de los activos intangibles privilegiados no se limitaba a los que hubieran accedido a una protección registral, sino que también abarca aquellos otros que, aun sin disfrutar de la misma, pudieran ser subsumidos en las categorías legalmente establecidas. En este sentido, la Dirección General de Tributos precisó que el incentivo fiscal relativo a «la cesión de uso de determinados activos intangibles, tales como dibujos, modelos, planos, fórmulas, procedimientos secretos o informaciones relativas a experiencias industriales, se aplica tanto si los mismos han sido o no inscritos en un registro público, como si son o no susceptibles de inscripción» (V1881/2012, de 28 de septiembre –NFC045446–).

Se puede apreciar que la nueva delimitación de los activos intangibles cuyas rentas pueden acogerse al incentivo fiscal del artículo 23 de la Ley 27/2014 es menos generosa que la precedente, tal y como fue interpretada por la doctrina administrativa. En particular, las rentas derivadas del denominado *know-how* no disfrutarán del mismo, sin perjuicio de lo previsto en el régimen transitorio. La aptitud del *know-how* y la inaptitud de la asistencia técnica trajeron al campo de la reducción por intangibles del antiguo artículo 23 de la Ley 27/2014 la dificultad, bien conocida en el contexto del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, de la distinción entre ambos conceptos (Ruiz García, J. R. y Calderón Carreiro, J. M., 2004, pp. 647 y ss.). En este sentido, la nueva redacción aportará mayor certeza.

Con la modificación acometida por la Ley 6/2018, el artículo 23 de la Ley 27/2014 se adecua a los criterios del Código de Conducta de la Unión Europea.

## 1.2. El pago fraccionado

El artículo 71 de la Ley 6/2018 ha dado nueva redacción a la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, la cual establece ciertas especialidades respecto del pago fraccionado. Esa disposición fue introducida por el Real Decreto-Ley 2/2016. Por otra parte, la disposición adicional quinta de la Ley 27/2014, modificada por la Ley orgánica 1/2016, señala determinadas particularidades en el pago fraccionado con causa en el régimen fiscal de Canarias. Finalmente, el artículo 4 de la Ley 6/2018 ha dado una ulterior nueva redacción a la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, al exclusivo efecto de introducir determinadas precisiones respecto de las empresas navieras.

El artículo 40 de la Ley 27/2014 estableció dos modalidades de pago a cuenta, a saber:

- La que toma como base de cálculo la cuota íntegra vencida (apartado 2).
- La que toma como base de cálculo la parte de base imponible correspondiente al periodo de pago fraccionado (apartado 3).

El Real Decreto-Ley 2/2016 introdujo una nueva modalidad de pago, que toma como base de cálculo el resultado contable positivo, corregido en ciertas partidas, correspondiente al periodo de pago fraccionado. Esta modalidad opera a modo de pago fraccionado mínimo respecto de las entidades que hayan alcanzado en los 12 meses anteriores a la iniciación del periodo impositivo la cifra neta de negocios de 10 millones de euros.

Las partidas que corrigen el resultado contable positivo son las siguientes:

- Las rentas derivadas de la contabilización de quitas y esperas correspondientes a los acuerdos con acreedores amparados por la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, minoran la base de cálculo del pago fraccionado. Inversamente, tales ren-

tas aumentarán la base de cálculo del pago fraccionado, una vez que se integren en la base imponible, de acuerdo con el régimen previsto en el artículo 11.13 de la Ley 27/2014.

- Las rentas derivadas de las operaciones de aumento de capital o fondos propios mediante compensación de créditos que no deban integrarse en la base imponible por aplicación de lo previsto en el artículo 17.2 de la Ley 27/2014 minoran la base de cálculo del pago fraccionado.
- El resultado contable correspondiente a las rentas exentas de las entidades del capítulo XIV del título VII de la Ley 27/2014 no forma parte de la base de cálculo.
- El resultado contable correspondiente a las rentas bonificadas por prestación de servicios públicos del artículo 34 de la Ley 27/2014 no forma parte de la base de cálculo.
- Tratándose de empresas navieras a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 76, apartados 1 y 2, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.
- Tratándose de las empresas navieras que tributan por el régimen especial en función del tonelaje establecido en el capítulo XVI de la Ley 27/2014, los pagos fraccionados se calcularán sobre el importe de la base imponible obtenida con arreglo a lo establecido en el artículo 114.1 de dicha ley.

El pago fraccionado mínimo no se aplica a las siguientes entidades:

- Las entidades acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las instituciones de inversión colectiva, de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, que deban tributar al tipo de gravamen del 1 %.
- El fondo de regulación del mercado hipotecario, de la Ley 2/1981, de 25 de marzo.
- Los fondos de pensiones, de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones.
- Las entidades acogidas a la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que regulan las Sociedades Cotizadas Anónimas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.
- Las entidades de capital-riesgo, de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre.

Las entidades de capital-riesgo han sido excluidas del pago mínimo fraccionado por la Ley 6/2018, la cual, como se ha indicado, ha dado nueva redacción a la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014. En la exposición de motivos de la Ley 6/2018 se dice que «se procede a exceptuar a las entidades de capital-riesgo de la obligación de efectuar el

pago fraccionado mínimo aplicable a las grandes empresas, en lo que se refiere a sus rentas exentas, lo que permitirá corregir la actual asimetría respecto al tratamiento dado a otras entidades con baja tributación». En el documento elaborado por la Agencia Tributaria, relativo a las novedades introducidas por la Ley 6/2018, igualmente se alude a que la exclusión de las entidades de capital-riesgo del pago fraccionado mínimo se proyecta «en lo que se refiere» a sus rentas exentas. Sin embargo, el texto legal no hace mención a las rentas exentas.

Constreñir la exclusión del pago fraccionado mínimo a las rentas exentas es lógico, pues el pago fraccionado no es sino una suerte de anticipo de la deuda tributaria que corresponde a la renta sujeta y no exenta de todo el periodo impositivo. Pero, por la misma razón, todas las rentas exentas debieran excluirse de la base de cálculo del pago fraccionado. Pues bien, el pago fraccionado mínimo quiebra el criterio precedente por cuanto al tomar como base de cálculo el resultado contable, incluye partidas de renta exentas, siendo de todas ellas, con mucho, la más importante, la relativa a los dividendos que disfrutaban de exención de acuerdo con el artículo 21 de la Ley 27/2014.

De esta manera, el pago fraccionado mínimo desnaturaliza la función del pago fraccionado. Cuestión distinta es que la desnaturalización del pago fraccionado operada por el Real Decreto-Ley 2/2016 pueda reputarse inconstitucional.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de abril de 2018 (rec. núm. 907/2016 –NFJ070600–) y el Auto del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2018 (rec. núm. 4346/2018 –NFJ071660–) se han pronunciado sobre la materia a raíz de una impugnación contra la disposición administrativa que adaptó los modelos de declaración del pago fraccionado a las previsiones del Real Decreto-Ley 2/2016, esto es, la Orden EHA/1552/2016. Esa impugnación no combatió la adecuación de la disposición administrativa al decreto-ley, sino, indirectamente, al propio decreto-ley, mediante un conjunto de alegaciones de inconstitucionalidad realizadas con la pretensión de que el Tribunal Supremo elevara una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

En el auto se despliega una batería de argumentos que rechazan la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, lo que justifica la inadmisión a trámite del recurso de casación. Así:

- En relación con la alegación de preterición de la igualdad, basada en que el pago fraccionado mínimo afecta exclusivamente a las entidades con «importe neto de la cifra de negocios» igual o superior a 10 millones de euros, el auto del tribunal la rechaza, por cuanto el referido umbral ya está contenido en otros «pasajes de la LIS».
- En relación con la alegación de vulneración del principio de capacidad económica, basada en que el pago fraccionado mínimo recae sobre una magnitud distinta de la base imponible, el auto recuerda que la doctrina del Tribunal Constitucional ha reconocido «una gran libertad de configuración del deber de contribuir, siempre y

cuando no se haga tributar por capacidades económicas ficticias o inexistentes», de manera tal que «aun cuando, ciertamente, la cuenta de pérdidas y ganancias no se equipara a la base imponible... los beneficios sociales se pueden considerar como un indicio suficiente de la capacidad económica».

- En relación con la vulneración del principio de no confiscación, basada en el importe excesivo del pago fraccionado mínimo respecto de la capacidad económica gravable, el auto indica que de la doctrina del Tribunal Constitucional se infiere que la confiscación se produce cuando el impuesto absorbe la total capacidad económica sobre la que recae, «de manera que ni se puede afirmar, sin más, ni se demuestra que los tributos que gravan la renta de estos sujetos superan el 100 por 100 de la misma, por lo que tampoco se aprecia con nitidez la denunciada vulneración de la prohibición de confiscación contenida en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna».
- En relación con la alegación de infracción del principio de seguridad jurídica, sustentada en el reproche de retroactividad, el auto indica que «habida cuenta de que la modificación operada por el decreto-ley cuestionado se produjo antes de la finalización del periodo impositivo –y del correspondiente periodo de fraccionamiento del pago del impuesto sobre sociedades–, y considerando la gravedad de la situación económica que estaba atravesando el país en el momento en que se aprobó la medida discutida, no resulta evidente para esta sección primera que se haya vulnerado el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE en su modalidad de prohibición de retroactividad».
- En relación con la alegación de perjuicio para la confianza legítima, en cuanto vertiente del principio de seguridad jurídica, supuestamente vulnerada por una modificación legislativa intempestiva del pago fraccionado, el auto, afirmando la doctrina del Tribunal Constitucional que «el principio de confianza legítima referido al legislador tiene un ámbito muy reducido, y ello porque cabe entender al destinatario de las normas legales que las mismas pueden cambiar en un futuro en función de la voluntad política y las circunstancias concurrentes en cada momento, sin que por lo general pueda esperarse una estabilidad normativa pro futuro, y menos aún en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario. En consecuencia, el cambio normativo producido por el Decreto-Ley 2/2016 en relación con el pago fraccionado no puede ser considerado, sin más, contrario al principio de confianza legítima como variante del principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE».
- Finalmente, por lo que se refiere a la alegación de no idoneidad del decreto-ley para regular el pago fraccionado, el auto entiende, de una parte, que concurre el «caso de extraordinaria y urgente necesidad» del artículo 86 de la Constitución, por la necesidad imperiosa de cumplir con las recomendaciones de la Unión Europea en materia de estabilidad presupuestaria y, de otra, que el pago fraccionado no afecta al deber general de contribuir.

El Auto de la Audiencia Nacional de 19 de diciembre de 2018 (rec. núm. 900/2016 –NFJ072640–) ha optado por el camino opuesto, planteando cuestión de inconstitucionalidad. Dos son los motivos que, según el citado auto, podrían fundamentar la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016:

- Regular la materia vedada al decreto-ley, ya que este no puede afectar, de acuerdo con lo previsto en el artículo 86.1 de la Constitución, «a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I», estando comprendido entre los citados deberes el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de manera tal que «si se alteran los elementos esenciales de esa obligación tributaria de pagos a cuenta, al menos temporalmente, se está alterando el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos», argumento al que no obsta la regularización que se producirá con la devolución inherente al exceso del pago fraccionado sobre la cuota del impuesto, por cuanto «no puede decirse que este no haya sido lastrado por dicha presión fiscal y no haya estado contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos», de manera tal que «no se entiende por qué deba ser protegido aquel solo al final de la relación jurídica tributaria y desprotegido durante el periodo impositivo».
- Infringir el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución, por cuanto «se impone de manera arbitraria un incremento en los pagos a cuenta sin consideración a la cuota tributaria que finalmente corresponda pagar a las sociedades y, por tanto, sin atender a su capacidad económica real».

El referido auto se aparta, radicalmente, de los argumentos contenidos en la Sentencia de la propia Audiencia Nacional de 9 de abril de 2018 (rec. núm. 907/2016 –NFJ070600–), procedente de la misma sala y sección. En efecto, esa sentencia pasa revista a los argumentos de inconstitucionalidad vertidos por la entidad recurrente, para ser rechazados en la forma que seguidamente se resume:

- Respecto de la alegación de infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, fundamentada en el exceso del pago fraccionado sobre la deuda tributaria, la sentencia replica «que esta legislación de urgencia no priva a las empresas que reúnan ciertas características y que deben de hacer un pago fraccionado mínimo de efectuar la correspondiente liquidación del Impuesto de Sociedades ni tampoco establece una prestación patrimonial de carácter público que aquellas deban satisfacer por el hecho de que abonen pagos fraccionados. Más bien, la norma de urgencia que introduce la DA 14.<sup>a</sup> en la Ley Impuesto de Sociedades se limita a modificar la forma de realizar los pagos fraccionados, o establece un mecanismo concreto para efectuar los mismos en el marco de esas medidas de urgencia a adoptar para la reducción del déficit público». Y más adelante, apelando a la doctrina del Tribunal Constitucional relativa a la capacidad

económica y a la no confiscación, la sentencia argumenta que «debemos señalar que el TC respecto del principio de capacidad económica señala "siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública. En resumen, la capacidad económica en el sentido que aquí nos interesa es una situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas". Y sobre la no confiscatoriedad (Sentencias 150/1990, de 4 de octubre, 14/1998, de 22 de enero; y 233/1999, de 10 de diciembre) tras afirmar la prohibición de la no confiscatoriedad afirma que "la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución." Estamos ante una obligación de pago fraccionado del Impuesto de Sociedades respecto de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo sea igual o superior a los 10 millones de euros. Y el pago fraccionado es una obligación tributaria recogida en el art. 23 LGT que tiene un carácter autónomo respecto de la obligación principal, de manera que en la liquidación final del Impuesto de Sociedades como establece el art. 41 Ley 27/2014. De ahí que no exista vulneración alguna ni de la capacidad económica del contribuyente que impugna ni vulneración del principio de confiscatoriedad».

- Respecto de la alegación de que el pago fraccionado mínimo pudiera implicar la creación de una prestación patrimonial de carácter público, en el sentido del artículo 32.3 de la Constitución, la sentencia, tras admitir que, efectivamente, el pago fraccionado mínimo puede, incluso, determinar la necesidad de realizar pagos fraccionados aun cuando la base imponible del grupo fiscal sea negativa, advierte que «esta circunstancia no convierte esos pagos fraccionados en "prestación patrimonial de carácter público", se limita a modificar el sistema de pagos fraccionados que son deuda tributaria».

La citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de abril de 2018 también aborda otras cuestiones, tales como la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad, en el sentido del artículo 86.1 de la Constitución, la igualdad de trato, la retroactividad y la confianza legítima, que resuelve en sentido opuesto a las pretensiones de la entidad recurrente.

Los dos argumentos más relevantes adversos a la constitucionalidad de la regulación que del pago fraccionado se contiene en el Real Decreto-Ley 2/2016, a saber, que el decreto-ley no puede afectar al deber de contribuir, y que este ha de configurarse de acuerdo con el principio de capacidad económica, están íntimamente ligados. En el fondo, por tanto, de lo que se trata es de dilucidar si el pago fraccionado mínimo, tal y como lo regula el Real Decreto-Ley 2/2016, infringe el principio de capacidad económica.

La doctrina del Tribunal Constitucional sobre la capacidad económica puede resumirse en los siguientes puntos<sup>3</sup>:

- Del artículo 31.1 de la Constitución dimana el deber de contribución y el derecho de hacerlo a tenor de la capacidad económica.
- La capacidad económica se manifiesta en la renta o riqueza, real o potencial, pero existente, esto es, no meramente ficticia.
- Consecuentemente el hecho imponible de cualquier tributo, aunque tenga finalidad extrafiscal, debe contemplar un presupuesto que indique la existencia real o potencial de renta o riqueza. Por tanto, el principio de capacidad económica no se refiere al sistema tributario en su conjunto, que también, sino a cada tributo en particular.
- El adjetivo posesivo «su», del artículo 31.1 de la Constitución española, refiere la capacidad económica a cada sujeto pasivo, individualmente considerado.
- La carga tributaria de cada contribuyente ha de variar en función de la intensidad de la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El impuesto sobre sociedades es un tributo de tal naturaleza.
- Si el tributo agota la renta o riqueza imponible, es confiscatorio.

La cuestión de la constitucionalidad del pago fraccionado mínimo es dudosa, como así lo demuestra la postura encontrada de los tribunales de justicia. Por una parte, es cierto que el resultado contable es un índice demostrativo de capacidad económica, pero también lo es que la base imponible es la medida de la capacidad económica y, por otra, es cierto que el pago fraccionado en exceso será devuelto, pero también lo es que, hasta ese momento, habrá existido una tributación desmesurada.

De lo que no hay duda es de que, respecto de determinados contribuyentes, en particular los perceptores de cuantiosos dividendos, el pago fraccionado mínimo rompe la correlación o correspondencia que debe existir entre el pago a cuenta y la deuda tributaria

<sup>3</sup> SSTC 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176), y 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091).

definitiva. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2002 (rec. núm. 4179/1997 –NFJ013756–) afirmó que «debe existir la máxima correspondencia y correlación entre la base imponible de dicho impuesto, a medida que se produce, y la base para el cálculo de los pagos fraccionados, tanto en sentido sustancial, como temporal, lo cual implica que la base para calcular el importe de los pagos fraccionados debe ser los rendimientos netos empresariales y profesionales a medida que se generan».

La perpetuación del pago fraccionado mínimo determina una suerte de imposición mínima transitoria, pero recurrente, sobre el resultado contable que, ciertamente, altera la posición, frente al impuesto sobre sociedades de los grandes perceptores de dividendos y plusvalías de cartera.

### 1.3. El activo por impuesto diferido

El artículo 70 de la Ley 6/2018 ha añadido un párrafo al artículo 131 de la Ley 27/2014, en cuya virtud «en el caso del derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria al que se refiere el artículo 130 de esta ley, la Administración tributaria podrá comprobar cualquiera de las circunstancias determinantes de dicha conversión, en particular las pérdidas contables».

El artículo 130 fue incorporado a la Ley 27/2014, con efectos para los periodos impositivos que se hubieren iniciado a partir de 1 de enero de 2016, y vigencia indefinida, por el apartado dos del artículo 65 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

En su virtud, los créditos por impuesto diferido, contablemente reconocidos, por causa del diferimiento fiscal de los gastos inherentes a ciertos créditos de dudoso cobro o de los gastos correspondientes a compromisos a largo plazo con los trabajadores podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, la cual deberá satisfacerlo o admitir su compensación con deudas tributarias.

Es requisito de la conversión que el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente, o bien que medie la liquidación de la entidad o la insolvencia judicialmente declarada.

Pues bien, el nuevo párrafo del artículo 131 sale al paso de una interpretación en el sentido de que la Administración tributaria no podría modificar el resultado de las cuentas anuales debidamente auditadas y aprobadas. Seguramente es superfluo, por cuanto la facultad de comprobación del artículo 115 de la Ley General Tributaria cubre una actuación en tal sentido.

La Administración tributaria deberá atender, a los efectos de determinar la existencia de las pérdidas contables y de su importe, a las normas contables que regulan las cuentas

anuales, no teniendo esa determinación otros efectos que los relacionados con la conversión de los activos por impuesto diferido en crédito exigible.

El importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión está determinado por el resultado de aplicar, sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas. Tanto el capital como las reservas son elementos contables, y a los mismos deberá atenderse la Administración tributaria, pero, al igual que sucede en relación con las pérdidas contables, y a los solos efectos de calcular el importe del crédito exigible, podrán ser objeto de comprobación por la Administración tributaria, la cual deberá atenderse a las normas contables pertinentes.

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018, el procedimiento para la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria está regulado en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), según redacción establecida por el Real Decreto 1074/2017.

## 1.4. Mecenazgo

En uso de la autorización prevista en el artículo 22 de la Ley 49/2002, la disposición adicional septuagésimo primera de la Ley 6/2018 establece la relación de actividades prioritarias de mecenazgo a los efectos de elevar los porcentajes y límites para la aplicación en el impuesto sobre sociedades de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002.

Las disposiciones adicionales septuagésimo segunda a centésima de la Ley 6/2018 designan los acontecimientos de excepcional interés público, a los efectos de la aplicación, en su grado máximo, de los incentivos fiscales previstos en el artículo 27 de la Ley 49/2002.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 27.3.Primería de la Ley 49/2002, se podrá deducir de la «cuota íntegra el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento».

La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (rec. núm. 1351/2016 –NFJ067520–), resolviendo el recurso de casación respecto de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2016 (rec. núm. 64/2014 –NFJ062746–), estableció la forma en cómo se debía calcular el importe de los gastos que son la base de cálculo del incentivo fiscal. A tenor de la misma, la Resolución de 25 de enero de 2018, de la Dirección General de Tributos, aprobó un manual para la aplicación del referido incentivo fiscal. Sin embargo, el Auto del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2018 (rec. núm. 6716/2017 –NFJ072692–) ha admitido a trámite un recurso de casación, considerando que la mencionada Sentencia del Tribunal

Supremo de 13 de julio de 2017 no es suficiente para crear jurisprudencia en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil, de manera tal que debe examinarse la cuestión consistente en «determinar cómo se ha de calcular la deducción en el impuesto sobre sociedades del 15 por 100 de los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en relación con la adquisición de los envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos, debiendo distinguirse, dentro del soporte o vehículo de la publicidad, entre la parte que cumple una función estrictamente publicitaria y la parte que cumple otras funciones vinculadas con necesidades ordinarias de la actividad empresarial; o, por el contrario, si la aplicación de la deducción se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción».

## **2. Los modelos de declaración. Orden ministerial de 26 de abril de 2018**

La Orden HFP/441/2018, de 26 de abril, aprobó los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017, dictó las instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso, estableció las condiciones generales y el procedimiento para la presentación electrónica y, en fin, modificó el modelo 222, concerniente al pago fraccionado, aprobado por la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo.

Esta orden entró en vigor el 1 de julio de 2018, excepto por lo que se refiere a la modificación del modelo de pago fraccionado aprobado por la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, que lo ha hecho respecto de los pagos fraccionados a realizar en 2019.

Versa, por tanto, sobre las declaraciones por los conceptos tributarios mencionados a realizar respecto de los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017, de manera tal que la novedad que contiene respecto de la orden precedente, concerniente a la misma materia, deriva, esencialmente, de las modificaciones introducidas en la Ley 27/2014 por el Real Decreto-Ley 3/2016, que comenzaron a aplicarse con respecto a los periodos impositivos aludidos.

Esta orden fue posteriormente modificada por la Orden HAC/941/2018, de 5 de septiembre, al objeto de añadir una disposición adicional relativa a la opción de señalar la aplicación del 0,7 % de la cuota íntegra a actividades de interés general, la cual solo es disponible para los contribuyentes cuyo periodo impositivo hubiese finalizado con anterioridad a la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, e incorporar reglas de coordinación con las disposiciones forales sobre la materia.

La Orden HAC/941/2018 también modificó la Orden HFP/227/2017 al objeto de adaptarla a lo establecido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018, respecto del pago fraccionado a realizar por las entidades de capital-riesgo, así como la Orden HFP/1978/2016, relativa al modelo de declaración de información país por país, para adaptarlo a lo previsto en el artículo 13.1 del RIS, según la redacción establecida por el Real Decreto 1074/2017.

El contenido del modelo de declaración aprobado por la Orden HFP/441/2018 procura una visión sintética del impuesto sobre sociedades. Esa visión permite apreciar la complejidad que ha alcanzado la regulación del mismo. Precisamente, una de las tareas que el legislador habría de plantearse sería, en méritos a la seguridad jurídica, acometer su simplificación. Tarea, ciertamente, no fácil, por cuanto no solo habría de afrontar los aspectos puramente técnicos, sino también superar los intereses creados. En efecto, tanto en la Ley 27/2014, como en las leyes rectoras del impuesto sobre sociedades que la precedieron, se han ido encostrando regímenes fiscales favorecedores de ciertos grupos de interés que, contra toda lógica, perduran. Véase, entre otros, el caso del régimen especial del arrendamiento financiero.

Sin embargo, es justo reconocer que el detalle y la precisión técnica de la estructura de la declaración-liquidación contenida en la Orden HFP/441/2018 facilita notablemente el cumplimiento de la obligación tributaria. Esa estructura traduce el contenido de la Ley 27/2014 a términos operativos. Dicha estructura está compuesta de un conjunto de conceptos que, finalmente, conducen al «líquido a ingresar o devolver». Esos conceptos no están establecidos en la Ley 27/2014, ni en su reglamento, sino que son creación de la propia Orden HFP/441/2018, a partir, como no podría ser de otra manera, del articulado de aquella, con la vista puesta, eso sí, en la Ley General Tributaria, aun cuando sin lograr un acoplamiento pleno a la misma, en la medida en que la Ley 27/2014 tampoco lo hace.

Con todo, es posible efectuar un ejercicio de correspondencia. A tal efecto, cabe distinguir entre conceptos destinados a determinar la cantidad a ingresar y conceptos destinados a determinar la cantidad a la que se aplicará el tipo de gravamen.

Son conceptos destinados a determinar la cantidad a ingresar:

- Resultado contable. Es la magnitud aprobada por el órgano competente de la entidad, de acuerdo con la legislación mercantil. Al resultado contable se suman o restan las partidas que correspondan por aplicación de lo previsto en la ley del impuesto, obteniéndose así una magnitud que se denomina «base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y de la compensación de bases imponibles negativas».
- Base imponible. Es el resultado de aminorar la magnitud precedente, en su caso, en el importe de la reserva de capitalización y de la compensación de bases imponibles negativas. Las entidades de reducida dimensión pueden aplicar la reser-

va de nivelación, en cuyo caso, aparece una nueva magnitud o «base imponible después de la reserva de nivelación».

- Base liquidable. Este concepto no está recogido, a pesar de estar previsto, con carácter general, en el artículo 54 de la Ley General Tributaria, en cuanto resultado de aplicar en la base imponible las reducciones previstas en la ley del impuesto. En este sentido, la base liquidable hubiera podido ser la base imponible reducida en las reservas de capitalización y nivelación. Sin embargo, la Ley 27/2014 ha prescindido de esta categoría.
- Tipo de gravamen. El previsto en el artículo 29 de la Ley 27/2014.
- Cuota íntegra. El resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. Sobre la misma deberán practicarse, en su caso, ciertas correcciones, en cuyo caso, antes de obtener la cuota íntegra aparece una *cuota íntegra previa*.
- Cuota íntegra ajustada positiva. Es el resultado de modificar la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones y de las deducciones para evitar la doble imposición. En términos generales, se corresponde con la cuota íntegra modificada del artículo 56.4 de la Ley General Tributaria.
- Cuota líquida positiva. Es el resultado de modificar la cuota íntegra ajustada positiva en el importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. Este concepto tampoco está previsto en la Ley 27/2014. En términos generales, se corresponde con la cuota líquida del artículo 56.5 de la Ley General Tributaria.
- Cuota del ejercicio a ingresar o devolver. Es el resultado de modificar la cuota líquida positiva en el importe de las retenciones. No se corresponde con el concepto de cuota diferencial del artículo 56.6 de la Ley General Tributaria, por cuanto, a diferencia de esta, no toma en consideración a los pagos fraccionados.
- Cuota diferencial. Es el resultado de modificar la cuota del ejercicio a ingresar o devolver en el importe de los pagos fraccionados. Se corresponde con la cuota diferencial del artículo 56.6 de la Ley General Tributaria.
- Líquido a ingresar o devolver. Es el resultado de modificar, en su caso, la cuota diferencial en un conjunto heterogéneo de partidas. Es la deuda tributaria del artículo 58 de la Ley General Tributaria. Podrá ser modificada por causa del abono o compensación de créditos por impuesto diferido.

Son conceptos destinados a determinar la cantidad a la que se aplicará el tipo de gravamen todos aquellos que determinan el tránsito desde el resultado contable a la base imponible.

La reforma del impuesto sobre sociedades, materializada en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, tuvo, como una de sus señas distintivas, la determinación de la base imponible en función o a partir del resultado contable. ¿Puede decirse otro tanto de la Ley 27/2014?

Desde luego, el resultado contable continúa siendo la magnitud de partida para determinar la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 de la Ley 27/2014. Sin embargo, es lo cierto que las correcciones al resultado contable se han incrementado notablemente, máxime tras las previsiones contenidas en el Real Decreto-Ley 3/2016. La Orden HFP/441/2018 proporciona una visión total de las correcciones al resultado contable. Una descripción de las mismas ofrece una aproximación de la relación entre la base imponible y el resultado contable.

A estos efectos, las correcciones pueden clasificarse en los siguientes grupos:

- Imputación temporal de ingresos y gastos (6 casos).
- Regímenes tributarios especiales (25 casos).
- Libertad o aceleración de amortizaciones (8 casos). Fuera de estos supuestos, y excepción hecha del límite fiscal a la amortización contable del fondo de comercio, los coeficientes de amortización legalmente establecidos recogerán, en términos generales, el importe de las amortizaciones contables, de manera tal que la corrección prevista en caso de divergencia será escasamente aplicada.
- Deterioros (8 casos). Esta divergencia, de notable importancia, rompe con una tradición del impuesto sobre sociedades.
- Gastos fiscalmente no deducibles, exceptuados los de carácter financiero (4 casos). Se trata de partidas, por lo general, de escasa cuantía.
- Gastos financieros (2 casos). La norma barrera a la deducción de gastos financieros, construida en función del 30 % del resultado de explotación, seguramente representa la desviación más notoria del resultado contable, y la más censurable, desde la perspectiva de la equidad puesto que penaliza a las entidades cuyo resultado de explotación es reducido o incluso negativo o su endeudamiento elevado sin justificación alguna. Para insuflar equidad en esta norma limitativa sería necesario establecer una cláusula de escape basada en el endeudamiento del grupo mercantil y, en todo caso, exceptuar a las entidades que no forman parte de un grupo mercantil o entidades aisladas.
- Provisiones (2 casos).
- Exención de dividendos y plusvalías de participaciones significativas y no cómputo de las pérdidas derivadas de la transmisión de las mismas (2 casos). La referida exención que es, con diferencia, la corrección cuantitativamente más importante, hubiera podido instrumentarse a modo de deducción de la cuota. Su fundamento técnico es la eliminación de la doble imposición.
- Exención de rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes (1 caso). También hubiera podido instrumentarse a modo de deducción en la cuota.
- Reducción por *patent box* (1 caso). También hubiera podido instrumentarse como deducción de la cuota.

- Operaciones vinculadas (1 caso). Se trata de una corrección para supuestos excepcionales, puesto que ya la propia contabilidad debe reflejar el valor de mercado en las operaciones entre partes vinculadas, de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad. Así lo corroboran los datos de las estadísticas de la Agencia Tributaria que, para el ejercicio 2015, arrojan 13 millones de disminución y 55 millones de aumento, cifras verdaderamente entecas.

Si se prescinde de las correcciones que están relacionadas con los regímenes especiales y de aquellas otras que, técnicamente, hubieran podido instrumentarse mediante deducciones de la cuota, las correcciones pueden agruparse, básicamente, bajo tres categorías:

- Provisiones.
- Deterioros.
- Gastos financieros.

La primera ya estaba prevista en la Ley 43/1995, en términos similares, pero las otras dos proceden, respectivamente, de la Ley 16/2013 y del Real Decreto-Ley 12/2012, habiéndose recogido y ampliado por la Ley 27/2014, y todavía más por el Real Decreto-Ley 3/2016. En este sentido, puede afirmarse que la Ley 27/2014 ha profundizado en el alejamiento de la base imponible respecto del resultado contable.

La importancia conceptual y cuantitativa de las correcciones impide sostener que la base imponible del impuesto sobre sociedades coincida, sustancialmente, con el resultado contable. El resultado contable juega el papel de magnitud de partida para calcular la base imponible, pero no el de una referencia para medir la capacidad económica de los contribuyentes. Cuestión distinta es que detrás de cada corrección deba haber una razón suficientemente enraizada con el principio de capacidad económica y, desde luego, no determinar efectos confiscatorios.

Las correcciones determinan que la base imponible tienda a ser mayor que el resultado contable, si se prescinde de aquellas que hubieran podido instrumentarse técnicamente a través de deducciones de la cuota. Mas si no se prescinde puede suceder lo contrario, muy especialmente debido a la exención de dividendos y plusvalías de cartera. Esto ha alimentado la percepción de que el tipo efectivo del impuesto sobre sociedades es extraordinariamente bajo, principalmente en relación con las entidades receptoras de las rentas referidas que, básicamente, son aquellas de gran dimensión que tienen amplia implantación exterior y repatrian beneficios. Así las cosas, enfrentar lo recaudado mediante retenciones, más pagos fraccionados, y más la cuota diferencial, con el resultado contable para determinar el tipo efectivo, no es correcto.

El tipo efectivo, ciertamente, debe calcularse enfrentando el resultado contable con las cantidades ingresadas en concepto de impuesto sobre beneficios, pero tomando en con-

sideración el resultado contable consolidado mundial y las cantidades ingresadas por los impuestos sobre los beneficios en todas y cada una de las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo de consolidación contable.

Así se obtendría la presión fiscal que el grupo soporta en relación con sus beneficios. Por otra parte, una cabal comprensión de la misma debiera proyectarse sobre varios ejercicios, para neutralizar los efectos de las discrepancias de imputación temporal de ingresos y gastos.

El tipo efectivo respecto de los beneficios por operaciones realizadas en España también debe calcularse enfrentando el resultado contable con las cantidades recaudadas en España, antes mencionadas, si bien el resultado contable debería ser referido a las operaciones realizadas en España, de manera tal que habría que aminorarlo en el importe de los dividendos y plusvalías de cartera de participaciones significativas así como en las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes.

Las dificultades inherentes al cálculo del tipo efectivo de gravamen, así como la presumiblemente elevada dispersión del mismo, sugieren que no es un buen indicador para orientar decisiones a los efectos de mejorar, cuantitativa y cualitativamente, la recaudación por el impuesto sobre sociedades. Más provechoso, sin duda, sería observar el importe de los distintos incentivos fiscales que anidan en el impuesto sobre sociedades, cuya cuantía presupuestada para 2018 ascendió a 3.453.440.000 euros frente a un ingreso también presupuestado de 24.258.000.000 de euros.

### **3. Modificación del Reglamento del impuesto sobre sociedades, en relación con la obligación de retener (RD 1074/2017)**

El Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, ha incidido sobre la obligación de retener a cuenta del impuesto sobre sociedades, con efectos para 2018 y siguientes, modificando ciertas excepciones a la obligación de retener, contenidas en las letras u), y) y z) del artículo 61 del RIS, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y redefiniendo el sujeto obligado a retener en relación con ciertas operaciones de seguro, a cuyo efecto ha dado nueva redacción al artículo 62.8 de la citada disposición.

#### **3.1. Retención en el ámbito de las entidades aseguradoras**

La nueva redacción de la letra u) del artículo 61 del RIS extiende la excepción a la obligación a retener, ya prevista respecto de las cantidades que las entidades aseguradoras satisfagan a los fondos de pensiones, a las satisfechas por los fondos de pensiones abiertos como consecuencia del reintegro o movilización de participaciones de los fondos de pensiones inversores o de los planes de pensiones inversores.

La nueva redacción del apartado 8 del artículo 62 del RIS define como sujeto obligado a practicar retención, respecto de las rentas derivadas de las operaciones realizadas en España por entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, a la propia entidad aseguradora.

La referida obligación de retener, anteriormente, recaía sobre el representante designado, pero la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2014, asunto C-678/11 (NFJ056633), declaró que «el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 56 TFUE al aprobar las disposiciones que figuran en el artículo 46, letra c), del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en el artículo 86, apartado 1, del Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, según las cuales los fondos de pensiones domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España y que ofrezcan planes de pensiones de empleo en este Estado miembro, así como las entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, están obligados a nombrar un representante fiscal con residencia en este Estado miembro».

### 3.2. Retención en el ámbito de las instituciones de inversión colectiva

La nueva redacción de la letra y) del artículo 61 del RIS exceptúa de la obligación de retener respecto de las rentas derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en los fondos y sociedades regulados por el artículo 79 del Reglamento de la Ley de instituciones de inversión colectiva, de manera tal que extiende a las sociedad de inversión de capital variable índice cotizadas que cumplan con los requisitos previstos en el apartado 8 del referido artículo, la excepción a la obligación de retener anteriormente ya prevista para los fondos de inversión cuyas participaciones estuvieren admitidas a negociación en bolsa de valores.

Se une esta excepción a la obligación de retener a la establecida en la letra t) del citado artículo, igualmente concerniente a las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de determinadas instituciones de inversión colectiva.

### 3.3. Retención en el ámbito de las operaciones de liquidación de valores con intervención de una entidad de contrapartida central

La nueva letra z) del artículo 61 del RIS exceptúa de la obligación de retener respecto de un conjunto de rentas que se producen en el contexto del procedimiento de liquidación de valores negociables. Así, quedan exceptuadas de retención:

- Las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciban las entidades de contrapartida central por las operaciones de préstamo de valores realizadas en aplicación de lo previsto en el apartado 2 del artículo 82 del Real Decreto 878/2015, de 2 de octubre.
- Las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que abonen las entidades de contrapartida central como consecuencia de las referidas operaciones de préstamo de valores.

Los préstamos de valores en cuestión son los concertados por la entidad de contrapartida central en calidad de tomadora a los efectos de su entrega a la parte compradora por cuenta del vendedor incumplidor.

Las dos excepciones a la obligación de retener se entienden sin perjuicio de la sujeción de las mencionadas rentas a la retención que corresponda, de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente impuesto personal del beneficiario de dichas rentas, la cual, cuando proceda, deberá practicar la entidad participante que intermedie en su pago a aquel, a cuyo efecto no se entenderá que efectúa una simple mediación de pago.

#### **4. Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre**

El Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, ha añadido una nueva letra al artículo 15 de la Ley 27/2014, a cuyo tenor no será fiscalmente deducible «la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre».

La norma del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados aludida establece que «cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista», de manera tal que la deuda tributaria fiscalmente no deducible es la que corresponde al hecho imponible constituido por la expedición de una escritura notarial en la que se documente la constitución de un préstamo con garantía hipotecaria.

En consecuencia, tratándose de escrituras notariales relativas a préstamos desprovistos de garantía o con otro tipo de garantía, la deuda tributaria del impuesto sobre actos jurídicos documentados será fiscalmente deducible en el impuesto sobre sociedades, como lo

son cualesquiera otros tributos que, distintos del propio impuesto sobre sociedades, generen gastos contables para los contribuyentes del mismo, esto es, «decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios», de acuerdo con lo previsto en el artículo 36.2 b) del Código de Comercio.

La capacidad económica en el impuesto sobre sociedades se mide a través de la base imponible, la cual es el resultado contable, determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, corregido mediante las normas concernientes a los ingresos y gastos previstas en la Ley 27/2014. Por consiguiente, de una parte, el resultado contable ha de ser apto para denotar capacidad económica, lo que no está en discusión, y de otra, detrás de cada norma correctora de los ingresos y gastos ha de haber una razón vinculada al mejor servicio del principio de capacidad económica o, cuando menos, no ha de menoscabarlo o, en fin, una justificación cimentada en buscar el equilibrio con las exigencias de otro principio constitucional.

En este sentido, es útil esbozar una clasificación de los gastos fiscalmente no deducibles, aunque sea constreñida a los previstos en el artículo 15 de la Ley 27/2014, en atención a la razón justificadora:

- Apuntalar la configuración del resultado contable: no deducción de las remuneraciones de los fondos propios y asimilados (art. 15 a).
- Rechazar que el impuesto sobre sociedades sea gasto de sí mismo (art. 15 b).
- Rechazar el impacto de las conductas infractoras del ordenamiento jurídico: no deducción de multas y sanciones (art. 15 c); no deducción de gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15 f).
- Rechazar el impacto de conductas ajenas a la actividad económica: no deducción de las pérdidas del juego (art. 15 d); no deducción de las liberalidades (art. 15 e).
- Prevenir el fraude o la evasión fiscal: gastos relacionados con paraísos fiscales (art. 15 g); gastos financieros en la reubicación interna de carteras de valores (art. 15 h); frustrar los mecanismos híbridos (art. 15 j).
- Completar técnicamente el método de exención de dividendos y plusvalías de cartera (art. 15 k y l).
- Desincentivar las indemnizaciones por despido desproporcionadas del personal directivo (art. 15 i).

Todos los conceptos de gasto fiscalmente no deducible se sustentan en una justificación que entronca, con mayor o menor nitidez, con el principio de capacidad económica o, cuando menos, no lo menoscaba, con la excepción, tal vez, del concerniente a las indemnizaciones desproporcionadas por despido que, más exactamente, tendría su asiento en las preocupaciones de política redistributiva.

¿Puede decirse otro tanto de la deuda tributaria del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre?

Ese gasto contable está correlacionado con los ingresos derivados del préstamo y, tratándose de entidades de crédito, se inscribe plenamente en el ámbito de su actividad económica. No puede, por tanto, en modo alguno, en el contexto de un tributo que busca la capacidad económica en la renta, tenderse un puente entre la capacidad económica y el nuevo gasto fiscalmente no deducible. Tampoco se atisban razones relativas al servicio de otro principio constitucional. Ni sería válido argumentar que, en caso de admitirse el gasto, los ingresos fiscales estatales quedarían menguados por razón de un tributo que forma parte de los ingresos fiscales de las comunidades autónomas, pues en ese caso se encuentran muchos otros conceptos tributarios que no han merecido la consideración de fiscalmente no deducibles.

En 1995, el artículo 68 del Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados cargaba la deuda tributaria al prestatario. Tras más de dos décadas, un Gobierno del mismo color político acomete una modificación normativa para cargarla al prestamista, al tiempo que le niega la deducción para calcular la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Ayuno del soporte del principio de capacidad económica, carente del aliento de otro principio constitucional y huérfano del amparo de la técnica tributaria, el nuevo gasto no deducible aletea desenfadadamente al calor del mensaje, lanzado desde ciertas instancias políticas, consistente en que las entidades de crédito habrían superado la crisis gracias a la ayuda del dinero público, de manera tal que, ahora, sería de justicia exigirles un esfuerzo fiscal, razonamiento estimable, ciertamente, pero cuya fuerza ha de ser ponderada considerando que el desequilibrio patrimonial así saneado tuvo su origen, básicamente, en las entidades gobernadas por el poder político, esto es, las cajas de ahorros (Banco de España, 2017).

## **5. Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral**

### **5.1. Efectos fiscales de la NIIF 9, incorporada a la normativa contable de las entidades de crédito**

La Ley 16/2007 estableció, mediante la incorporación al Código de Comercio del artículo 38 bis, la valoración por el valor razonable de determinados elementos patrimoniales, y determinó, según los casos, la imputación de la diferencia de valor a la cuenta de pérdidas y

ganancias o a una *partida de ajuste por valor razonable* integrante del patrimonio neto, la cual se traspasaría a la cuenta de pérdidas y ganancias con ocasión de *la baja, deterioro, enajenación o cancelación* de los elementos patrimoniales concernidos.

La Ley 22/2015 dio nueva redacción al artículo 38 bis del Código de Comercio, al objeto de permitir la extensión de la valoración por el valor razonable, mediante normas reglamentarias, a todos aquellos elementos patrimoniales respecto de los cuales las normas contables europeas preveían tal valoración, en el bien entendido que dichas normas reglamentarias debían «indicar si la variación de valor originada en el elemento patrimonial como consecuencia de la aplicación de este criterio deb(i)a imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, o deb(i)a incluirse directamente en el patrimonio neto».

Puesto que la base imponible del impuesto sobre sociedades se determinaba, y se determina, a partir del resultado contable, la valoración por el valor razonable que incidía en la misma era aquella que se imputaba a la cuenta de pérdidas y ganancias, pero no aquella otra que se imputaba a una partida de patrimonio neto.

Así lo clarificó la Ley 16/2007, la cual dio nueva redacción al artículo 15.1 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, a cuyo tenor, «las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias», texto que fue recogido por el artículo 17.1 de la Ley 27/2014 y que, precisamente, ahora se modifica por el artículo 2.Uno del Real Decreto-Ley 27/2018, al objeto de poner en pie de igualdad, respecto de la incidencia sobre la base imponible, a las variaciones de valor imputables a la cuenta de pérdidas y ganancias y a las imputables a reservas, de manera tal que «las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de lo señalado en la letra l) del artículo 15 de esta ley, o mientras no deban imputarse a una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria».

La exposición de motivos del Real Decreto-Ley 27/2018 explica el sentido de la modificación normativa, indicando que «trae causa en uno de los cambios de la Circular 4/2017 que, de acuerdo con su exposición de motivos, emana directamente de la modificación de la NIIF 9, cual es que las inversiones en instrumentos de patrimonio neto deben valorarse a valor razonable con cambios en resultados, a no ser que la entidad opte irrevocablemente y desde el inicio por reconocer estos cambios de valor en otro resultado global. Con objeto de adaptar los efectos de dicha modificación a las reglas generales de valoración del impuesto y garantizar su integración en la base imponible en el momento que causen baja, se procede a modificar su norma reguladora, bien que con una regulación de carácter general, sin referencia expresa a la Circular».

En la norma 22 de la Circular 4/2017 se establecen los criterios de reconocimiento, clasificación y valoración de los instrumentos financieros, ya sean activos o pasivos, de ma-

nera tal que, a partir de su reconocimiento inicial, algunos de ellos deben valorarse al coste amortizado, otros al valor razonable con cambio en resultados y otros al valor razonable con cambio en *otros resultados*, cuyo saldo será traspasado, con ocasión de la baja, a resultados del ejercicio o a *reservas*, si se trata de instrumento de patrimonio.

En efecto, la norma 22.48 de la Circular 4/2017 establece que «cuando un instrumento de deuda a valor razonable con cambios en otro resultado global se dé de baja del balance, la pérdida o ganancia acumulada en el patrimonio neto se reclasificará pasando al resultado del periodo. En cambio, cuando un instrumento de patrimonio neto a valor razonable con cambios en otro resultado global se dé de baja del balance, el importe de la pérdida o ganancia registrada en otro resultado global acumulado no se reclasificará a la cuenta de pérdidas y ganancias, sino a una partida de reservas».

En el apartado 5.7.10 de la norma internacional de información financiera (NIIF) 9, según texto incorporado por el Reglamento (UE) 2016/2067, se dice que «cuando el activo financiero se dé de baja en cuentas, la pérdida o ganancia acumulada anteriormente reconocida en otro resultado global se reclasificará pasando del patrimonio neto al resultado del ejercicio como un ajuste por reclasificación», sin que se haga mención a las reservas, pero es de notar que la NIIF 9 no se aplica a la totalidad de instrumentos de patrimonio.

Sea como fuere, es lo cierto que el reflejo de una renta directamente en cuenta de *reservas*, por imposición de la norma contable del Banco de España, hubiera motivado, en ausencia de la modificación normativa, la no integración en la base imponible de una renta efectivamente ganada. En este sentido, la modificación normativa acometida por el Real Decreto-Ley 27/2018 está justificada.

El Real Decreto-Ley 27/2018 ha dado respuesta a la Circular 4/2017. La validez técnica de la misma parece robusta. Sin perjuicio de ello, es lo cierto que el problema de las partidas representativas de renta que transitan hacia el patrimonio neto sin hacer escala en la cuenta de pérdidas y ganancias rebasa el ámbito de la Circular 4/2017. El Real Decreto-Ley 27/2018 ha resuelto el caso de un tránsito con destino final en *reservas*, pero no aquel en el que, eventualmente, el destino sea una cuenta de patrimonio neto distinta, estando ya perfectamente ganada la renta por cuanto el activo o pasivo concernidos han causado baja.

La constante evolución de las NIIF, y su impacto en la base imponible del impuesto sobre sociedades, hubiera ameritado una modificación normativa más ambiciosa que, a modo de cláusula de cierre, hubiera establecido la integración en la base imponible de cualquier variación de valor imputable a elementos que hubieren debido causar baja. También es cierto, sin embargo, que el instrumento normativo, esto es, el decreto-ley, no se presta a tales afinamientos ni, tal vez, los permita.

En fin, tras la modificación normativa, el impacto de la valoración por el valor razonable respecto de la base imponible queda como sigue:

- Variación de valor positiva imputable a cuenta de pérdidas y ganancias: se integra en la base imponible.
- Variación de valor positiva imputable a patrimonio neto, en el que deben entenderse comprendidos los *otros resultados*, de la Circular 4/2017: solo se integra en la base imponible cuando, contablemente, deba ser imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias o a una cuenta de reservas, cualquiera que sea la actividad del contribuyente o su régimen contable.
- Variación de valor negativa imputable a cuenta de pérdidas y ganancias: no se integra en la base imponible, cuando corresponda a los valores a que se refiere el artículo 15 l) de la Ley 27/2014.

Otro aspecto a considerar es el de concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad. Considerando que la modificación normativa trae causa, según afirma la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 27/2018, de la Circular 4/2017, es notorio que la necesidad de la reforma normativa ya era patente en noviembre de 2017.

Tal vez por ello hubiera debido explorarse la posibilidad de encauzar la modificación normativa mediante la habilitación que a la Ley de presupuestos confiere la disposición final novena de la Ley 27/2014, a cuyo tenor la misma podrá «introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Tratado de la Unión Europea y del derecho que de este se derive».

En efecto, la Circular 4/2017 se dicta en cumplimiento del ordenamiento contable europeo, ya que, se recordará, las NIIF cobran el valor de normas jurídicas a través de reglamentos de la Comisión, de acuerdo con lo previsto en el Reglamento 1606/2002, de manera tal que la modificación normativa establecida en el Real Decreto-Ley 27/2018 es consecuencia indirecta del cumplimiento de una obligación derivada de la normativa comunitaria, esto es, en el presente caso, del Reglamento (UE) 2016/2067.

Los avatares a los que está sometida la ley presupuestaria, en el contexto del momento político actual, seguramente habrán desaconsejado el encauzamiento ortodoxo.

Por lo demás, la modificación normativa no establece un tributo ni varía de forma significativa el deber de contribuir, de manera que ningún reproche de constitucionalidad cabría oponer a la misma<sup>4</sup>. Antes bien, su servicio a la buena configuración de la base imponible del impuesto sobre sociedades parece evidente.

Las normas contables contenidas en la Circular 4/2017 se aplicarán, por vez primera, respecto de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio de 2018.

---

<sup>4</sup> Véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional 182/1997 y 189/2001.

El artículo 11.3.2.º de la Ley 27/2014 establece que «los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen».

La primera aplicación de la Circular 4/2017, que debe producirse respecto de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio de 2018, constituye un supuesto de cambio en los criterios contables, normativamente impuesto. Pues bien, el artículo 2.Dos del Real Decreto-Ley 27/2018 ha añadido una nueva disposición transitoria a la Ley 27/2014, en cuya virtud los movimientos contables correspondientes, en cuanto determinen ingresos y gastos a efectos fiscales «se integrarán por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018».

Por otra parte, tal forma de integración en la base imponible no dará lugar a un supuesto determinante de un derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, en el sentido del artículo 130 de la Ley 27/2014.

## 5.2. Reclasificaciones de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva

La transposición de la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE (MiFID II), efectuada por el Real Decreto-Ley 14/2018, ha implicado una recomposición limitativa en relación con la retrocesión de comisiones por parte de las entidades gestoras a las comercializadoras, derivándose de ello la oportunidad de reubicar a los inversores en posiciones determinantes de comisiones más reducidas, denominadas clases baratas o clases limpias (Alonso Montes, y Ruiz Correas, 2019).

Esa reubicación o reclasificación podría realizarse mediante actos jurídicos que determinasen la obtención de renta a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre sociedades o del impuesto sobre la renta de no residentes.

Ciertamente, el diferimiento por reinversión previsto en el artículo 94.1 de la Ley 35/2006 podría neutralizar esa tributación, siempre, claro está, que se cumplieran los requisitos establecidos al efecto, esto es, básicamente, forma jurídica de fondo de inversión y número partícipes superior a 500. Por otra parte, en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes no se prevé el diferimiento por reinversión aunque, eventualmente, en el segundo tributo podría ser de aplicación la exención prevista en el artículo 14.1 i) del Real Decreto legislativo 5/2004 (TRLIRNR).

Para aliviar tan incómoda situación, la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-Ley 27/2018 establece un régimen fiscal especial respecto de los hechos imposables inherentes a las operaciones de reclasificación, a cuyo tenor las mismas «no darán lugar a la obtención de renta para el partícipe o accionista a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y las nuevas participaciones o acciones asignadas a los partícipes o accionistas reclasificados conservarán el valor y la fecha de adquisición que tuvieran las participaciones o acciones a las que sustituyen».

Se trata, bien se ve, de un régimen de diferimiento por reinversión, al que podrán acogerse los socios o partícipes, ya sean personas físicas o jurídicas, o no residentes en territorio español, de las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Ley 35/2003 o amparadas por la Directiva 2009/65/CE.

Las operaciones de reclasificación que pueden acogerse a este régimen deben reunir los siguientes requisitos:

- Realizarse entre instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, y en su normativa de desarrollo, o entre sus compartimentos, clases o series de sus participaciones o acciones.
- Efectuarse en el límite temporal comprendido entre el 3 enero de 2018 y los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este real decreto-ley. El 3 de enero de 2018 comenzó la aplicación del nuevo marco normativo sobre mercados e instrumentos financieros, basado en la Directiva MiFID II y el Reglamento MiFIR.
- Tener por único objeto dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el Real Decreto-Ley 14/2018, de 28 de septiembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2015, de 23 de octubre, de tal forma que el partícipe o accionista deje de soportar costes asociados a incentivos.

Se apreciará, por tanto, que el régimen fiscal podrá aplicarse en relación con operaciones realizadas antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 27/2018.

No parece posible predicar de este nuevo régimen fiscal el caso de extraordinaria y urgente necesidad del artículo 86 del Constitución, pues las operaciones de reclasificación hubieran podido continuar realizándose en ausencia del mismo, si bien con el pago del impuesto inherente a la renta obtenida. Ahora bien, dado que no impone cargas, sino que concede privilegios, no es previsible que se suscite conflicto alguno en este dominio.

Nótese, por otra parte, el amplísimo respaldo político de esta medida. En efecto, en la tramitación del proyecto de ley de lo que luego fue la Ley 11/2018, de información no finan-

ciera y diversidad, las enmiendas 12 y 13 del grupo parlamentario popular del Senado ya la contenían en términos prácticamente iguales a los previstos en el Real Decreto-Ley 27/2018.

En fin, el tradicional privilegio de la inversión colectiva, determinante de una suerte de nicho de imposición sobre la renta dispuesta, en el contexto de una imposición sobre la renta obtenida, que se proyecta, en el sentido del artículo 6 de la Ley 35/2006, sobre todas las rentas, se ve enriquecido por el régimen fiscal previsto en la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-Ley 27/2018.

### 5.3. Régimen fiscal aplicable a la final de la «UEFA Champions League 2019» y la «UEFA Euro 2020»

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 27/2018 exime del impuesto sobre sociedades a las rentas obtenidas por las entidades constituidas por la entidad organizadora de la final de la «UEFA Champions League 2019» y la «UEFA Euro 2020» o por los equipos participantes, con tal de que dichas rentas reúnan dos requisitos:

- Que se obtengan durante la celebración del acontecimiento.
- Que estén directamente relacionadas con la participación en el acontecimiento.

La exención también se aplica respecto de las rentas imputables a los establecimientos permanentes constituidos por las entidades aludidas.

La exención requiere, por tanto, la concurrencia de dos requisitos, uno de carácter subjetivo, cristalizado en la entidad o entidades constituyentes, otro de carácter objetivo, concretado en el vínculo de la renta con el acontecimiento deportivo.

La exposición de motivos explica que la exención por el impuesto sobre sociedades trae causa de «los compromisos contraídos por el Gobierno del Reino de España con la UEFA para albergar en nuestro país la sede de próximos eventos organizados por dicha Asociación y justifica su establecimiento mediante decreto-ley por la proximidad de las fechas en que tales eventos se celebrarán y la necesidad de que con una antelación suficiente se disponga del marco tributario que resultará de aplicación, en aras del principio de seguridad jurídica, de suerte que concurre la extraordinaria y urgente necesidad que, como presupuesto habilitante de la figura del real decreto-ley, establece la Constitución Española».

De esta manera, ciertas rentas generadas por un espectáculo deportivo, de cuya celebración en España daba cuenta la prensa deportiva con fecha 20 de septiembre de 2017, quedarán exentas de tributación, sin que, desde la perspectiva de los principios que configuran la arquitectura del impuesto sobre sociedades, el cual ya toma en consideración la protección de las entidades no lucrativas de carácter deportivo a través del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, se adviertan razones que apoyen tal exención.

## 5.4. Actuaciones prioritarias de mecenazgo

La disposición adicional segunda del Real Decreto-Ley 27/2018 identifica como actividades prioritarias de mecenazgo, durante 2019, a las enumeradas en la disposición adicional septuagésima primera de la Ley 6/2018.

## **6. Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad**

La Ley 11/2018 ha acometido las reformas normativas necesarias para transponer las modificaciones introducidas en la Directiva 2013/34/UE, relativa a los estados financieros anuales y consolidados, por la Directiva 2014/95/UE, concerniente a la información no financiera y de diversidad.

El artículo primero.Dos de la Ley 11/2018 añade, entre otros, un nuevo apartado 6 al artículo 49 del Código de Comercio, que regula el contenido del *estado de información no financiera consolidado*. Pues bien, entre la información requerida se halla la descripción de *los beneficios obtenidos país por país; los impuestos pagados y las subvenciones públicas recibidas*.

La Ley 11/2018 es el resultado de la tramitación como proyecto de ley del Real Decreto-Ley 18/2017. En esta disposición, procedente del Gobierno que precedió al actual, no constaba la información de naturaleza fiscal.

Esta exigencia informativa de naturaleza fiscal, no exigida por la Directiva 2014/95/UE, ha suscitado cierta controversia.

Así, se aduce que podría revelar a las empresas competidoras información trascendente sobre los mercados en los que se desarrollan las actividades económicas, sin que, por otra parte, añada algo nuevo a la información fiscal de la que ya dispone la Administración tributaria, en los términos previstos en el artículo 14 del RIS, relativo a la información país por país.

En sentido contrario, se da la bienvenida a una información que permitirá a ciertas organizaciones no gubernamentales proseguir y profundizar en su tarea de información a la opinión pública respecto de las prácticas fiscales de las grandes empresas.

El equilibrio entre las dos posturas probablemente se halle supeditado, de una parte, a que la obligación de revelación de la información fiscal esté ampliamente establecida en los

países de nuestro entorno, y de otra, a que la misma no se utilice a modo de palanca que pretenda interferir en la aplicación de los tributos mediante una suerte de ética tributaria popular.

Con todo, tal información podría omitirse en caso de que la empresa no haya optado por aplicar una política sobre el particular, pero deberá ofrecer *una explicación clara y motivada al respecto*.

## 7. Real Decreto-Ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía

El artículo 69 de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, dio nueva redacción al artículo 36.2 de la Ley 27/2014, al objeto de incrementar el importe de la deducción establecida en el mismo a favor de los productores registrados en el registro de empresas cinematográficas, por razón de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

Los elementos determinantes del importe de la deducción aumentaron, respecto de los existentes en la redacción original del artículo 36.2 de la Ley 27/2014, en la forma siguiente:

- El porcentaje de deducción pasa del 15 al 20 % sobre los gastos realizados en territorio español, los cuales deben alcanzar, al menos, la cantidad de 1 millón de euros.
- La cuantía de los gastos de personal creativo pasa de 50.000 euros a 100.000 euros por persona.
- El límite máximo de deducción, por producción realizada, pasa de 2,5 millones de euros a 3 millones de euros.

Para disfrutar del incentivo fiscal, los productores que se acogieren a este incentivo fiscal debían asumir las siguientes obligaciones:

1.º Incorporar en los títulos de crédito y en la publicidad de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal e indicar de forma expresa los lugares específicos de rodaje en España y la colaboración del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, de la Spain Film Commission y de las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.

2.º Remitir al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) para su archivo, clasificación y gestión los siguientes materiales: – Una copia de la producción audiovisual en formato digital de alta calidad en versión original y en las

versiones comercializadas en España. – Sinopsis y una ficha técnica y artística actualizada. – Material gráfico de promoción de la producción (carteles, fotografías, etc.). – Una cantidad suficiente de fotogramas de la obra incentivada con la autorización implícita para ser utilizados en la promoción del territorio en donde se haya rodado.

3.º Las empresas beneficiarias se comprometen a ceder los derechos de reproducción parcial de las obras audiovisuales y materiales gráficos entregados para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que podrán realizarse por las Entidades Estatales, Regionales, Provinciales o Locales con competencias en Cultura, Turismo y/o Economía, así como por la Spain Film Commission y por las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.

4.º Informar al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) a efectos estadísticos: de la fecha de inicio y finalización de la producción, del importe del gasto total de la producción realizada en España, sea o no objeto finalmente del incentivo.

En la redacción original del incentivo fiscal establecida por la Ley 27/2014 no se preveía ninguna obligación para el contribuyente.

El artículo 3 del Real Decreto-Ley 26/2017 ha dado nueva redacción al artículo 36.2 de la Ley 27/2014, al objeto exclusivo de suprimir las obligaciones establecidas en la redacción salida de la Ley 6/2018, anteriormente transcritas, de manera tal que el aumento del incentivo fiscal permanece, pero las obligaciones de contrapartida desaparecen.

La exposición de motivos del Real Decreto-Ley 26/2018 justifica tal supresión afirmando que «las obligaciones impuestas a los productores que se acogieran a este incentivo fiscal pueden tener consecuencias indeseadas sobre proyectos de rodaje en curso en España que afectarían a nuestra política cultural del cine y las artes audiovisuales y que suponen un riesgo cierto para la efectiva realización de producciones extranjeras en España, pudiendo provocar un efecto expulsión de los rodajes en España y de la consiguiente contratación de servicios, de los cuales el coste asumido por productores españoles en relación con la producción española es objeto de la deducción regulada en la ley del impuesto».

La exposición de motivos no explica si son todas o solo alguna o algunas de las obligaciones enumeradas las que podrían provocar tan nocivos efectos, pero no parece que aquellas de carácter puramente informativo puedan ser señaladas. Seguramente era la cesión de los derechos de reproducción parcial de las obras audiovisuales a las entidades públicas en orden a la promoción cultural o turística de España lo que incomodaba a la industria cinematográfica.

He aquí, pues, que el disfrute de un incentivo fiscal podría frustrar una actividad económica con raigambre cultural y, se entiende, que la renuncia a su disfrute también lo haría.



Entonces, parece que huelga todo debate acerca de la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad del artículo 86 de la Constitución, a cuyo enriquecimiento, sin embargo, contribuye generosamente la propia exposición de motivos del Real Decreto-Ley 26/2018, verdadero alegato de constitucionalidad, tan florido como inusual.

## Referencias bibliográficas

Banco de España. (2017). *Nota informativa sobre ayudas financieras en el proceso de reestructuración del sistema bancario español (2009-2016)*.

Ruiz García, J. R. y Calderón Carrero, J. M. (Dirs.) (2004). *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (pp. 647 y ss.). A Coruña: Fun-

dación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económico de Galicia.

Alonso Montes, P. y Ruiz Correias, P. (2019). *Reclasificación a clases limpias de forma masiva y sin peaje fiscal*. Fundspeople. Recuperado de <<https://es.fundspeople.com/news/reclasificacion-a-clases-limpas-de-forma-masiva-y-sin-peaje-fiscal>>.



# La entrada de la Inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

**Andrés García Martínez**

*Profesor titular (acreditado a catedrático) de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Autónoma de Madrid*

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

## Extracto

En los últimos años se han intensificado las actuaciones de la Administración tributaria en relación con los despachos profesionales de abogados, tanto en el ámbito de la obtención de información previo requerimiento a los juzgados y tribunales o a los colegios profesionales, como, sobre todo, en el ámbito de la inspección tributaria. En este trabajo se trata de analizar las garantías que, sobre todo desde la óptica del secreto profesional del abogado, deben cumplir las entradas y registros en los despachos de abogados. Para ello, se parte del examen de la jurisprudencia interna sobre la configuración del domicilio constitucionalmente protegido y su extensión a las personas jurídicas, habida cuenta de que el ejercicio de la abogacía se va a organizar en muchas ocasiones a través de sociedades de profesionales o de personas jurídicas. Se continúa con el examen de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos recaída, sobre todo, en relación con la inspección fiscal de los despachos de abogados y se concluye el trabajo a la luz de las garantías desarrolladas por la citada jurisprudencia europea con una reflexión relativa a nuestro derecho interno.

**Palabras clave:** inspección tributaria; entrada en el domicilio; despachos profesionales; jurisprudencia europea.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 19-03-2019

**Cómo citar:** García Martínez, A. (2019). La entrada de la inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 41-70.



# The entry of the tax inspection in the offices of lawyers in the light of the jurisprudence of the European Court of Human Rights

Andrés García Martínez

## Abstract

In recent years the actions of the tax Administration have intensified in relation to professional lawyers' offices, both in the area of obtaining information prior to the request of the courts and tribunals or the professional associations, and, above all, in the scope of tax inspection. In this paper we try to analyze the guarantees that, especially from the point of view of the professional secrecy of the lawyer, must comply with the entries and records in the law firms. For this, it is part of the examination of the internal jurisprudence on the configuration of the constitutionally protected domicile (home) and its extension to legal persons, given that the practice of the legal profession is going to be organized in many occasions through professional or professional societies, legal persons. It continues with the examination of the case law of the European Court of Human Rights relapse, especially in relation to the tax inspection of law firms and concludes the work in light of the guarantees developed by the aforementioned European jurisprudence with a reflection on our domestic law.

**Keywords:** tax inspection; entry into the home; professional offices; European jurisprudence.

**Citation:** García Martínez, A. (2019). La entrada de la inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 41-70.



## Sumario

1. Introducción
  2. La atribución a la Inspección tributaria de la facultad de entrada en el domicilio y demás locales del obligado tributario
  3. El domicilio constitucionalmente protegido en el caso de los despachos de abogados
  4. La jurisprudencia del TEDH
  5. Conclusión
- Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

La entrada y registro de los órganos de la Inspección tributaria en los despachos profesionales de los abogados y de otros asesores jurídicos, como pueden ser los asesores fiscales, en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria plantea numerosos problemas de interés, principalmente, desde la óptica de la protección tanto de los derechos del sujeto inspeccionado como de los derechos de sus clientes. En estas situaciones se sitúa en un primer plano la salvaguarda del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, consagrado en el artículo 18.2 de nuestra Constitución<sup>1</sup>, y la cuestión de su extensión a los despachos profesionales, así como la garantía del secreto profesional del abogado en el curso del registro e incautación de la documentación requerida por la Inspección tributaria<sup>2</sup>.

El tema ha adquirido en los últimos años una renovada actualidad en el marco de la intensificación de las actuaciones desarrolladas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con la inspección de las actividades profesionales<sup>3</sup>. Y ello porque, dentro

---

<sup>1</sup> Señala el artículo 18.2 de la Constitución española (CE) que «El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito».

<sup>2</sup> Resulta de gran interés el análisis efectuado por Álvarez Martínez (2007, pp. 164 y ss.), respecto a la consideración de domicilio constitucionalmente protegido de los recintos destinados al ejercicio de actividades profesionales y económicas, destacando el autor, especialmente, la existencia de una cierta polémica jurisprudencial y doctrinal respecto a la consideración como domicilio constitucionalmente protegido de los locales dedicados en exclusiva a despacho profesional por parte de las personas físicas, si bien, al respecto, se decanta el autor por la tesis mayoritaria que considera que la inviolabilidad del domicilio no solo alcanzaría, en el caso de las personas físicas, a los lugares destinados a vivienda o habitación, «sino que también se extendería a determinados espacios en los que aquellas desarrollan su actividad profesional o empresarial».

<sup>3</sup> Así, por ejemplo, ya la Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014 (BOE de 31 de marzo de 2014), destacó a las actividades profesionales como uno de los sectores de actuación de la AEAT en relación con la comprobación e investigación del fraude tributario, señalando que las mismas serían objeto de «especial seguimiento utilizando para ello las fuentes de información tradicionales de la Agencia Tributaria, así como la información que pueda obtenerse procedente de registros administrativos o privados y de requerimientos de información a clientes finales». Y, en este ámbito, una de las cuestiones a prestar atención sería el análisis y selección de contribuyentes «a partir de signos externos de riqueza en los casos en los que dichos signos no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes», así como el control de «la utilización improcedente de personas jurídicas que canalicen rentas de personas físicas con el único objeto de reducir la tributación de la persona física por la diferencia

de dichas actividades profesionales, han merecido una especial atención por parte de la AEAT los propios despachos de abogados, bien en cuanto sujetos pasivos de los tributos, bien en cuanto depositarios de información con evidente trascendencia tributaria para la comprobación e investigación de la situación tributaria de los clientes del despacho profesional<sup>4</sup>. El eco de esta intensificación del control tributario sobre los despachos de abogados, especialmente por lo que respecta a la entrada y registro de la Inspección en los mismos, no se ha hecho esperar y, así, por ejemplo, el Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona dirigía una carta a la AEAT trasladándole su preocupación por la forma en la que los órganos de la Inspección tributaria estaban realizando los registros en los despachos profesionales, sin las debidas garantías a su parecer<sup>5</sup>. También el propio Consejo General de la Abogacía Española ha reflejado su preocupación por ello en un reciente informe elaborado por su Comisión Jurídica<sup>6</sup>.

---

de tipos o que incorporen gastos personales no relacionados con la actividad». Esta línea de actuación incorporada al Plan Anual de Control Tributario y Aduanero se ha mantenido también en años sucesivos.

- <sup>4</sup> De ello se ha hecho eco la prensa económica, como muestra el artículo de Serraller, M. (2015), en el que se señala que «Hacienda redobla las inspecciones a bufetes y colegios de abogados dentro de la intensificación de su cerco a las sociedades instrumentales de profesionales», añadiendo que el escrutinio de la AEAT se centra en «grandes despachos, a los que inspecciona por la facturación de servicios profesionales a través de sociedades interpuestas constituidas por socios del bufete, y en firmas pequeñas o unipersonales, de las que pretende obtener información en los colegios». A tal efecto, se afirma en el artículo que «con el fin de apoyar estas actuaciones, la AEAT aprobó en 2014 un plan especial, de carácter voluntario, que estableció incentivos a la productividad de todos sus funcionarios y que pretendía recaudar 1.568 millones de euros más. De hecho, los ingresos de la lucha contra el fraude de 2014 han crecido un 12,5% más, hasta situarse en los 12.300 millones». Parece ser, además, según se relata en el artículo, citando como fuente a los propios despachos afectados, que, en el marco de la lucha contra el blanqueo de capitales, «una de las causas de las inspecciones es la amnistía fiscal, en concreto, los asesoramientos a clientes que regularizaron dinero en efectivo».
- <sup>5</sup> *Cfr.*, Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona (2014) que señala que «el Colegio de Abogados de Barcelona (ICAB), juntamente con el Colegio de Economistas de Cataluña, el Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, el Ilustre Colegio de Titulados Empresariales, PIMEC, la Asociación española de asesores fiscales en Cataluña y el Colegio de la Abogacía de Lérida, ha trasladado en una carta dirigida a la Agencia Tributaria (AEAT) su malestar por las inspecciones abusivas y vulneradoras que se están haciendo en empresas y despachos profesionales. Por este motivo, en esta misma comunicación, el ICAB y el resto de Colegios y Asociaciones instan a este organismo al cese de estas inspecciones porque atentan contra los derechos fundamentales constitucionalmente garantizados como la inviolabilidad del domicilio, la protección de datos personales, la intimidad y el secreto de las comunicaciones; considerando dichas actuaciones nulas de pleno derecho». A ello se añade la denuncia por parte de los colectivos firmantes de la carta de que las intervenciones de la AEAT se han realizado «sin autorización judicial y en base a una autorización meramente administrativa del delegado sin motivación. Además, no se tiene en cuenta si el local constituye el domicilio constitucionalmente protegido del interesado». Finalmente, se concluye que «también se ha detectado que, una vez producida la entrada, no se discrimina la información que es objeto de la citada intervención y no se realiza la preceptiva información al contribuyente de sus derechos».
- <sup>6</sup> Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía Española (2015, p. 24), donde se recoge la queja de que «existen determinados registros en los que –según observaciones allegadas por parte de algunos Colegios– son los medios de comunicación los primeros que acceden a las intermediaciones del local» Y,

A ello se ha unido, recientemente, el establecimiento de una serie de obligaciones de información establecidas, entre otros intermediarios financieros, sobre los abogados y asesores fiscales, por la llamada Directiva DAC-6 o Directiva de intermediarios<sup>7</sup>. Esta directiva establece la obligación de informar a la Administración tributaria sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, así como el posterior intercambio automático de esta información entre las Administraciones tributarias de la Unión Europea a través de un directorio o base de datos central a la que tendrán acceso las distintas Administraciones tributarias de los Estados miembros. Qué duda cabe de que este deber de información sobre estos mecanismos de planificación fiscal entra de lleno en las relaciones entre los expertos tributarios (abogados, asesores fiscales) y los clientes, lo que pone en primer plano la posible relevancia que al respecto pueda tener el secreto profesional<sup>8</sup>.

La actuación de la AEAT en relación con los despachos profesionales se ha organizado fundamentalmente en dos líneas, diferentes entre sí, pero estrechamente conectadas. La primera de ellas consiste en la realización de actuaciones de obtención de información con trascendencia tributaria, previo requerimiento dirigido a los propios colegios de abogados y a los juzgados y tribunales<sup>9</sup>.

Lógicamente, habida cuenta de la trascendencia tributaria que debe tener inequívocamente esta información para que los requerimientos de información estén motivados y, por

---

sobre todo, en relación con las inspecciones tributarias se señala (pp. 24 y 25) que «en el caso de que se pretenda una actuación fiscal (relativa a la documentación fiscal personal del abogado, por ejemplo) debe extremarse el celo con el que los inspectores que actúen atiendan los deberes derivados de la más superior protección del secreto profesional. En este tipo de actuaciones fiscales resulta mucho más susceptible de atención el citado deber de secreto, toda vez que una acción indiscriminada contra la documentación del abogado (por ejemplo, haciendo copia de todos los archivos del ordenador) puede concretarse en una violación flagrante de los deberes constitucionales más arriba expuestos».

<sup>7</sup> Se trata de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (publicada en el DOUE de 5 de junio de 2018).

<sup>8</sup> Resulta ciertamente preocupante la información de la que se hace eco Serraller, M. (2019), que señala que «Hacienda retirará al abogado interno de empresa el secreto profesional. Así lo plantea en un borrador para la reforma de la Ley General Tributaria con el fin de trasponer la Directiva que incrementa los controles sobre los asesores fiscales».

<sup>9</sup> Olivares Olivares (2018, p. 1 y ss.) realiza un estupendo análisis, desde la perspectiva del derecho fundamental a la protección de datos personales, del acuerdo alcanzado entre el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) y la AEAT, de 20 de julio de 2017, en virtud del cual se acordó la remisión bajo requerimiento de la AEAT de determinada información con trascendencia tributaria sobre los procedimientos judiciales en los que hubieran participado procuradores y abogados entre 2014 y 2016, en el que el autor llega, entre otras, a la conclusión de la especial motivación que debe concurrir en estos requerimientos de información a los juzgados y tribunales en torno a la justificación de la «trascendencia tributaria» de la información solicitada.

tanto, se ajusten a lo dispuesto en el artículo 93.1 de la Ley General Tributaria (LGT), es presumible que la información requerida será apta para, en su caso, determinar la incoación de los correspondientes procedimientos de comprobación e investigación tributaria, en el curso de los cuales puede ser necesario proceder a la entrada y registro del respectivo despacho profesional<sup>10</sup>. Es preciso notar que estos requerimientos de información se han querido proyectar no solo sobre la información referida al concreto profesional jurídico, sino que ha pretendido extenderse a los clientes del mismo, lo que constituye, sin duda, el punto más delicado desde el punto de vista de la salvaguarda no solo de los derechos y garantías del contribuyente sino también del propio secreto profesional que rige en las relaciones entre abogado y cliente<sup>11</sup>.

Es por ello que, como ha explicado Olivares (2018, p. 11 y ss.), en este punto el CGPJ ha valorado negativamente la solicitud por parte de la AEAT del dato relativo a las personas intervinientes en el proceso, esto es, los datos relativos a la identidad de los clientes del profesional, en línea con lo que ya había sostenido la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) en su Informe 0026/2014, relativo a la comunicación de datos a la AEAT por parte del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción de Miranda de Ebro<sup>12</sup>.

Finalmente, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2018 (rec. núm. 620/2017) ha estimado el recurso interpuesto por el Consejo General de la Abogacía contra el Acuerdo de 20 de julio de 2017, de la Comisión Permanente del CGPJ (que se pronunció sobre el famoso requerimiento de la AEAT de solicitud de información relativa a la participación de abogados y procuradores en todos los procedimientos judiciales durante los

---

<sup>10</sup> El Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia de 3 de noviembre de 2011 (rec. núm. 2117/2009) ha ampliado los márgenes del concepto de «trascendencia tributaria» que hasta entonces venía estableciendo en su jurisprudencia, admitiendo ahora la práctica de requerimientos de información masivos o con un cierto carácter general, pues, como señala la mencionada sentencia «el deber de colaboración con la Administración tributaria se impone sin más limitación que la trascendencia tributaria de la información solicitada, así como su obtención por la persona física o jurídica, pública o privada, requerida, bien como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario que pesan sobre ella, bien en mérito a sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros». Si bien, como también ha destacado la sentencia, reviste trascendencia tributaria todo hecho o acto que pueda tener una utilidad directa o indirecta, lo cual incluye tanto los datos directamente referidos a las actividades o actos a los que la normativa tributaria anuda el gravamen, como a otros datos que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después la realización de hechos imposables o para posibilitar su comprobación e investigación.

<sup>11</sup> Desde opiniones próximas a la Administración tributaria, como la expresada por el inspector de Hacienda del Estado Peláez Martos (2017), se pone el énfasis en la necesidad de obtener información relativa a los clientes de los despachos, pues «resulta evidente que para la Administración Tributaria conocer la identidad de los clientes de cualquier profesional cumple dicho requisito [el requisito de la trascendencia tributaria], careciendo de toda lógica un requerimiento en el que no se solicitara dicha información».

<sup>12</sup> *Cfr.*, Olivares Olivares (2018, p. 11 y ss.). Y ello porque la AEPD entendió que los datos de los intervinientes en el proceso no guardaban relación alguna con las actuaciones que justificaban el requerimiento y porque la información de procesos penales puede ser especialmente sensible.

años 2014, 2015 y 2016), considerando que dicho acuerdo no es conforme a derecho. Y ello porque en los requerimientos de información tributaria genéricos o masivos, como el dirigido al CGPJ, es necesaria una motivación suficiente que justifique especialmente la trascendencia tributaria de la información solicitada y, a juicio del Tribunal Supremo, tal motivación suficiente no concurre en el requerimiento de información tan genérico dirigido al CGPJ<sup>13</sup>. Abundando en esta misma idea se ha pronunciado también el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en la Resolución de 14 de febrero de 2019 (RG 6507/2017), en la que anula el requerimiento de información dirigido por la AEAT al CGPJ para que este imparta las instrucciones oportunas a fin de que autorice a los responsables territoriales de las bases de datos jurisdiccionales a ceder a la Inspección tributaria de la AEAT información con trascendencia tributaria relativa a la participación de abogados y procuradores en procedimientos judiciales<sup>14</sup>. El carácter genérico de estos requerimientos de información sobre abogados y procuradores es lo que ha determinado, en definitiva, su falta de motivación de conformidad con las directrices de los planes de control tributario de los años respecto a los cuales se ha solicitado la información. Sin embargo, ello no es obstáculo a que la Administración tributaria pueda efectuar requerimientos de información con un alcance más limitado (más concretos) sobre los profesionales de la abogacía que han actuado en juicios o, incluso, sin perder el carácter genérico de tales requerimientos, cuando las directrices de los respectivos planes de control tributario que se vayan aprobando, en relación con este sector, tengan la suficiente amplitud como para justificar tales requerimientos genéricos. Por ello, es esta una cuestión a la que habrá que seguir prestando atención en el futuro, pues no parece que la Administración tributaria vaya a abandonar el control tributario sobre este sector profesional.

La segunda línea de actuación de la AEAT a la que aludíamos se refiere a la incoación de procedimientos de inspección tributaria a los propios despachos de abogados, en el curso de los cuales puede producirse la entrada de los inspectores en los mismos, así como el registro del despacho y la incautación o, en su caso, copia de la correspondiente documentación, sea esta en papel o se trate de archivos informáticos. Es esta segunda actuación a la que queremos prestar atención en este trabajo y para su análisis queremos tener presente fundamentalmente la jurisprudencia emanada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), pues no en vano este tribunal ha dictado en los últimos años importantes sentencias, precisamente, en relación con casos en los que se investigaban asuntos de

<sup>13</sup> En el caso concreto, considera esta sentencia del Tribunal Supremo que es «de subrayar muy especialmente que, en lo que hace a la motivación de estas reclamaciones colectivas de información, consistirá en explicar o justificar por qué el colectivo de que se trata ha de considerarse incluido en el correspondiente Plan [de inspección tributaria]». Lo cual no se aprecia en este caso, lo que motiva la estimación del recurso.

<sup>14</sup> El TEAC anula el requerimiento de información por el carácter genérico del mismo, siguiendo la argumentación de la STS de 13 de noviembre de 2018, al no concurrir en todos y cada uno de los abogados y procuradores sobre los que se solicita la información las notas contempladas en las directrices de los planes de inspección tributaria para esos años, esto es, «la detección de signos externos de riqueza que no resulten acordes con el historial de declaraciones de renta y patrimonio preexistentes».

naturaleza tributaria y los inspectores de la Administración tributaria realizaban entradas y registros en despachos de abogados<sup>15</sup>.

A tal efecto, el análisis de la doctrina del TEDH nos permitirá volver la mirada a nuestras propias normas internas y a nuestra jurisprudencia, en un intento de valorar su adecuación a las garantías de los derechos en juego propugnadas por el Tribunal de Estrasburgo y, en su caso, proponer alguna mejora en tal regulación o en la interpretación que los tribunales internos realizan de la misma.

Para ello, debemos tener en cuenta la complejidad que puede revestir la propia organización del ejercicio profesional de la abogacía, ya que el mismo se puede desarrollar por una persona física en la propia vivienda particular –dedicando un espacio dentro de la misma a despacho profesional– o puede ser desarrollado por una persona física en un local destinado expresamente a ello y distinto a lo que constituye la vivienda habitual, lo cual puede suponer –ya lo analizaremos– alguna diferencia desde la perspectiva de la consideración de este espacio como domicilio constitucionalmente protegido a los efectos de los requisitos que debe reunir la entrada y registro en el mismo por parte de la Inspección. Asimismo, cabe organizar el ejercicio de la profesión de abogado a través de la integración del profesional en una persona jurídica, en una sociedad, con lo cual se plantea la cuestión del reconocimiento del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas, y, en su caso, la determinación de qué espacios pertenecientes a las mismas van a gozar de esta especial protección<sup>16</sup>.

Además de ello, lo que apunta al propio concepto de domicilio constitucionalmente protegido en relación con los despachos de abogados, debemos abordar los requisitos y garantías que deben cumplir las entradas y registros domiciliarios con respecto a los despachos de abogados y, en este sentido, hay que tener en cuenta la existencia de documentación de variados clientes en los mismos y, según ello, la virtualidad y defensa del secreto

---

<sup>15</sup> No podemos desconocer, al respecto, como señala Sánchez García, J. M. (2017), que «el control de convencionalidad, en base a los artículos 10.2 y 96 de la CE, nos permite acudir a la jurisprudencia del TEDH en aplicación del CEDH, como ya tuvo ocasión de pronunciarse el TC en su sentencia número 36/1984, de 14 de marzo, estableciendo en su fundamento de derecho tercero, apartado segundo que: “La remisión que el art. 10.2 de la CE hace a la Declaración Universal de los Derechos Humanos y a los Tratados y Acuerdos internacionales sobre las mismas materias suscritos por España para la interpretación de las normas constitucionales sobre derechos fundamentales y libertades públicas, autoriza y aún aconseja, referirse, para la búsqueda de estos criterios, a la doctrina sentada por el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos al aplicar la norma contenida en el art. 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, según la cual “Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable por un Tribunal independiente e imparcial...”».

<sup>16</sup> Como señala Álvarez Martínez (2007, p. 76), «el auténtico problema que en el instante presente se suscita en torno a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas no es tanto el de su reconocimiento a estas últimas –debate que parece ya resuelto de manera definitiva (al menos en lo que concierne a las entidades jurídico-privadas)– cuanto el de determinar su alcance y grado de intensidad respecto de las mismas a través de la delimitación de los ámbitos o lugares concretos a los que se extiende».

profesional. A tal efecto, en la era digital en la que nos encontramos, los archivos informáticos y las nuevas tecnologías de la información y la comunicación juegan un papel decisivo en el desarrollo de la profesión de abogado –como en tantas otras, por otra parte– lo cual va a tener una decisiva incidencia en la práctica de las entradas y registros domiciliarios<sup>17</sup>.

## 2. La atribución a la Inspección tributaria de la facultad de entrada en el domicilio y demás locales del obligado tributario

El artículo 142.2 de la LGT atribuye a los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos la facultad de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido y en otros locales que no tienen esta condición o este nivel de protección, todo ello, claro está, en relación con el desarrollo de las funciones de aplicación de los tributos que tienen asignadas<sup>18</sup>. Se distingue, por tanto, la entrada en fincas y otros locales que no tienen la condición de domicilio constitucionalmente protegido, que precisará de una autorización administrativa, de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios, que precisará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 113 de la LGT, o el consentimiento del obligado tributario en cuestión o la correspondiente autori-

<sup>17</sup> En este sentido, la Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía Española (2015, p. 20) alerta con preocupación de la posibilidad introducida por la Ley de Enjuiciamiento Criminal en su artículo 588 septies a (añadido por la LO 13/2015, de 5 de octubre) con arreglo a la cual «se pueden producir registros remotos sobre equipos informáticos. En tales casos, el juez competente podrá autorizar la utilización de datos de identificación y códigos, así como la instalación de un *software*, que permitan, de forma remota y telemática, el examen a distancia y sin conocimiento de su titular o usuario del contenido de un ordenador, dispositivo electrónico, sistema informático, instrumento de almacenamiento masivo de datos informáticos o base de datos, siempre que persiga la investigación de ciertos delitos (cometidos en el seno de organizaciones criminales; terrorismo; cometidos contra menores o personas con capacidad modificada judicialmente; contra la Constitución, de traición y relativos a la seguridad nacional; cometidos a través de instrumentos informáticos o de cualquier otra tecnología de la información o la telecomunicación o servicio de comunicación)».

<sup>18</sup> En concreto, señala el artículo 142.2 de la LGT que «Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley».

zación judicial<sup>19</sup>. En efecto, de acuerdo con lo señalado en el artículo 172 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIA), si la persona bajo cuya custodia se encontrase los lugares mencionados en el artículo 142.2, primer párrafo, se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se requerirá autorización escrita de la autoridad administrativa, que, en el ámbito de la AEAT, deberá ser expedida por el delegado o director del departamento del que dependa el órgano actuante (art. 172.2 RGGIA). En el ámbito de la Dirección General del Catastro, la autorización deberá ser expedida por el director general. No obstante, si la entrada o registro afectase al domicilio constitucionalmente protegido del artículo 18.2 de la CE, no bastará con la autorización administrativa, sino que será necesario el consentimiento del interesado o la correspondiente autorización judicial (art. 172.3 RGGIA). Por consiguiente, y de acuerdo con el artículo 113 de la LGT, los únicos títulos habilitantes para la entrada o reconocimiento en un domicilio son el consentimiento del obligado o la oportuna autorización judicial<sup>20</sup>.

Por tanto, las actuaciones de la Inspección tributaria podrán llevarse a cabo en oficinas, locales de negocio, fincas, establecimientos de los obligados tributarios e, incluso, en el domicilio protegido por el artículo 18.2 de la CE, lo que ha sido expresamente reconocido por el Tribunal Constitucional<sup>21</sup>.

Un ejemplo de ello viene dado por el artículo 151.3 de la LGT, el cual establece, en su inciso inicial, el deber de la Inspección de examinar en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario los libros y demás documentación referida en el artículo 142.1 de la LGT, en presencia del obligado tributario o de la persona que designe, salvo que el propio obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> Señala exactamente el artículo 113 de la LGT que «Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial».

<sup>20</sup> Por lo tanto, tal y como señala Álvarez Martínez (2007, pp. 34 y 35), el poder de entrada o acceso se articula sobre la base de dos modalidades, a saber, la domiciliaria y la locativa, presentando cada una de ellas sus propias características y peculiaridades en cuanto a su régimen jurídico. Sobre las entradas en el domicilio de los contribuyentes, además, resulta de gran interés el reciente trabajo de Bosch Cholbi (2019).

<sup>21</sup> Así, señaló en el ATC 129/1990 que «el ordenamiento atribuye a la Administración tributaria un haz de potestades, entre ellas las de inspección y comprobación de los hechos imposables, que podrá realizarse, en los casos y modos previstos por la ley, dentro del domicilio particular del sujeto pasivo o de terceras personas donde pueda existir alguna prueba de los mismos».

<sup>22</sup> Señala, en concreto, el artículo 151.3, en su primer inciso, que «los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley, deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos».

Si bien es cierto que todas las actuaciones inspectoras pueden desarrollarse en los lugares anteriormente mencionados, el artículo 174 del RGGIA establece algunas matizaciones. En este sentido, para el análisis de la documentación a la que hace referencia el apartado primero del artículo 142 de la LGT, deberán practicarse las actuaciones en el lugar donde legalmente deban hallarse los documentos referidos, salvo que exista previa conformidad del obligado tributario, se hubiesen obtenido copias en cualquier soporte de los libros y documentos, se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas o las actuaciones de inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica. En todos estos casos, las actuaciones se podrán desarrollar en las oficinas de la Administración tributaria.

Además de ello, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 146 de la LGT, que permite la adopción de medidas cautelares en el procedimiento de inspección tributaria, dirigidas, básicamente, al aseguramiento de las pruebas obtenidas en el curso del procedimiento. Estas medidas cautelares de aseguramiento de las pruebas, lógicamente, tienen una importancia fundamental en el marco de las entradas y registros de la Inspección en el domicilio constitucionalmente protegido y en los demás locales, fincas, establecimientos, etc., del obligado tributario distintos al domicilio constitucionalmente protegido. Precisamente y en relación con la incautación de documentación en los despachos de abogados, estas medidas cautelares pueden tener también una importancia fundamental a la hora de salvaguardar adecuadamente los datos o documentos cubiertos por el secreto profesional, como veremos posteriormente, por ejemplo, mediante el depósito de determinados documentos en un sobre cerrado y sellado que pueda guardar tales documentos hasta que se decida si los mismos están o no cubiertos por el secreto profesional. Especial interés, en este sentido, puede tener la adopción de medidas cautelares de aseguramiento en relación con la documentación que está en formato digital en los equipos informáticos del despacho o en un servidor ajeno al mismo, por la facilidad con la que se podrían borrar o destruir estas pruebas<sup>23</sup>.

La justificación de la atribución de estas importantes facultades a la Inspección tributaria, susceptibles de producir una injerencia en derechos fundamentales de los obligados tributarios tan relevantes como la inviolabilidad del domicilio, se encuentran en el propio

---

<sup>23</sup> Señala, al respecto, el artículo 146 de la LGT que: «1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron».

deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos consagrado en el artículo 31.1 de la CE<sup>24</sup>. Sin embargo, no podemos perder de vista el necesario equilibrio que debe existir entre el ejercicio de las facultades y potestades de la Administración tributaria y las garantías y derechos de los obligados tributarios, ya que tales potestades y facultades deben ajustarse a lo preceptuado por el ordenamiento jurídico en su conjunto y desarrollarse a través de los procedimientos legalmente establecidos, sin que, desde luego, puedan suponer un menoscabo injustificado de los derechos del contribuyente, especialmente si se trata de derechos fundamentales, como el que estamos tratando de la inviolabilidad del domicilio<sup>25</sup>.

### 3. El domicilio constitucionalmente protegido en el caso de los despachos de abogados

Quando la Inspección tributaria necesite entrar, en uso de las facultades que le atribuye el artículo 142 de la LGT, en el domicilio u otros locales del obligado tributario, a fin de efectuar el correspondiente registro y, en su caso, comprobar o incautar elementos de prueba respecto a la realización de los hechos imposables que conforman los distintos tributos, una cuestión primordial es determinar si se trata de un domicilio constitucionalmente protegido o, por el contrario, de otro tipo de locales, pues, como acabamos de ver, los títulos habilitantes en uno y otro caso para proceder a la entrada y registro son diferentes para el caso de que el obligado tributario no preste su consentimiento a tal entrada. Esto es especialmente relevante en el caso de los despachos profesionales, por la confusión que puede

---

<sup>24</sup> Como ha reconocido la STC 76/1990, cuando señala que «este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar, en concreto, que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo “se produciría una distribución injusta en la carga fiscal”, pues “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”; de ahí la necesidad y la justificación de “una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” (STC 110/1984, fundamento jurídico 3.º). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema tributario justo” como el que la Constitución propugna en el art. 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias».

<sup>25</sup> En esta línea, Ferreiro Lapatza (1992, pp. 37-48) pone especial énfasis en destacar que la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes no es una relación de poder, sino una relación que debe desenvolverse en un plano de igualdad y que, ante todo, se encuentra sometida a la ley y al Derecho.

generar el que nos encontremos ante un espacio en el que solo se desarrolla una actividad profesional o económica, bien por parte de una persona física, bien por parte de una persona jurídica. Cuando el despacho está dentro de la vivienda habitual del profesional, esto es, cuando constituye una dependencia de su propia casa, no habrá problema en considerar que nos encontramos ante un domicilio constitucionalmente protegido<sup>26</sup>. El supuesto quizá más problemático se planteará cuando el profesional ejerza su actividad en un local, distinto al de su domicilio privado, o lo haga a través de una persona jurídica o de un ente sin personalidad de los previstos en el artículo 35.4 de la LGT.

Pues bien, en nuestro derecho interno, el Tribunal Constitucional ha extendido el ámbito subjetivo del derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas. La STC 137/1985 fue la primera en clarificar esta concepción<sup>27</sup>. No obstante, estas no gozarán del referido derecho en los mismos términos que las personas físicas, lo que resulta lógico, dada la estrecha vinculación que existe entre el artículo 18.2 de la CE y el derecho a la intimidad personal y familiar, que resulta únicamente predicable de las personas físicas. Esta afirmación ha sido recogida por el Tribunal Constitucional que, si bien reconoce el derecho a las personas jurídicas, matiza que estas gozarán del derecho en una menor intensidad o protección<sup>28</sup>. En

<sup>26</sup> Como señala Orena Domínguez (2014, p. 294), en caso de que el profesional ejerza su actividad en su domicilio, en una habitación, todo el piso ha de considerarse domicilio constitucionalmente protegido, por lo que a falta de la autorización de su titular sería imprescindible una autorización judicial para poder entrar.

<sup>27</sup> Como señala la STC 137/1985, «ausente de nuestro ordenamiento constitucional un precepto similar al que integra el art. 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables, lo que ha permitido que la jurisprudencia aplicativa de tal norma entienda que el derecho a la inviolabilidad del domicilio conviene también a las entidades mercantiles, parece claro que nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el art. 24 de la misma CE, sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas».

<sup>28</sup> Cabe destacar, en este sentido, lo señalado por la STC 66/1999, «en lo que respecta a la titularidad del derecho que el art. 18.2 CE reconoce, necesariamente hemos de partir de la STC 137/1985, ampliamente citada tanto en la demanda de amparo como en las alegaciones del Ministerio Fiscal. Decisión en la que hemos declarado que la Constitución, “al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente de las personas jurídicas” [...] Si bien esta afirmación de principio se ha hecho no sin matizaciones relevantes, entre ellas la consideración de la “naturaleza y especialidad de fines” de dichas personas [...] Tal afirmación no implica, pues, que el mencionado derecho fundamental tenga un contenido enteramente idéntico con el que se predica de las personas físicas. Basta reparar, en efecto, que, respecto a estas, el domicilio constitucionalmente protegido, en cuanto morada o habitación de la persona, entraña una estrecha vinculación con su ámbito de intimidad, como hemos declarado desde la STC 22/1984, fundamento jurídico 5.º (asimismo, SSTC 160/1991 y 50/1995, entre otras); pues lo que se protege no es solo un espacio físico sino también lo que en él hay de emanación de una persona física y de su esfera privada (STC 22/1984 y ATC 171/1989), lo que indudablemente no concurre en el caso de las personas jurídicas. Aunque no es

este sentido, resulta clarificadora la STC 66/1999, cuando establece que «en atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de los entes aquí considerados, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, solo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros»<sup>29</sup>.

Como, siguiendo esta estela marcada por el Tribunal Constitucional, ha considerado el Tribunal Supremo, entre otras, en la STS de 23 de abril de 2010 (rec. núm. 4572/2004), «la protección constitucional del artículo 18.2 de la Constitución se extiende, respecto de las personas jurídicas, a los espacios físicos que resultan indispensables para que por las mismas se pueda desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros»<sup>30</sup>.

Por tanto, no serían objeto de protección, para esta Sentencia del Tribunal Supremo, «los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la

---

menos cierto, sin embargo, que estas también son titulares de ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena. Por tanto, cabe entender que el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido es el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar. Si bien existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas, precisamente por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, solo predicable de las personas físicas».

<sup>29</sup> En consonancia con esta doctrina se sitúa recientemente la STC 54/2015.

<sup>30</sup> El Tribunal Supremo dictó varias sentencias, todas sobre el mismo caso, con fecha 23 de abril de 2010, en los respectivos recursos números 6615/2003, 704/2004, 4888/2006, así como una STS de 24 de abril de 2010 (rec. núm. 3791/2006) y una STS de 30 de septiembre de 2010 (rec. núm. 364/2007), que contaron todas ellas con un voto particular del magistrado D. Rafael Fernández Montalvo en el que disientía del parecer de la mayoría, pues no consideraba que los locales en los que simplemente se guardaba la documentación de la sociedad pudiesen constituir domicilio constitucionalmente protegido, constituyendo este solo aquellas dependencias en las que se adoptaban las decisiones de la sociedad, esto es, donde se gestionaba esta, pues, en su criterio «[...] en la medida en que los entes colectivos son instrumentos técnico-jurídicos diseñados para la consecución de fines por las personas físicas, el interés constitucionalmente protegido, está íntimamente relacionado con el objeto social, aunque este sea de índole patrimonial o económica. Esto es, la inviolabilidad del domicilio, que exige para la entrada, en caso de negativa, mandamiento judicial está relacionada con la libertad de asociación y protección de la autonomía de la sociedad, que incluye la constitución y funcionamiento de las personas jurídicas, su facultad de adoptar decisiones sin injerencias irregulares e, incluso, el secreto comercial e industrial, cuyo núcleo se residencia en el domicilio donde ha de centralizarse la gestión».

sociedad ni sirve a la custodia de su documentación. Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares».

Al respecto, es preciso delimitar si, además, por domicilio de una persona jurídica cabe entender el del domicilio social. En este sentido, la STS de 24 de abril de 2010 (rec. núm. 3791/2006), afirma que «el concepto de sede social, por sí solo, no resulta apropiado para determinar los aspectos que protege la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, en la medida en que, de una parte, no contempla la posible ubicación del desarrollo de los procesos productivos de la empresa, y, de otra, puede incluir, de manera inadecuada, dentro de la singular protección domiciliaria a las oficinas que se limitan a contener el archivo documental de la contabilidad de la empresa, elemento de singular trascendencia tributaria y, por tanto, objeto esencial de la Inspección tributaria»<sup>31</sup>.

Por lo tanto, aplicando estos criterios de nuestra jurisprudencia al tema que nos ocupa de las inspecciones de los despachos profesionales podemos afirmar que los mismos constituirán domicilio constitucionalmente protegido si en ellos se dirige la actividad profesional del propio abogado (cosa, por otra parte, perfectamente lógica) o si en los mismos se guarda o custodia la documentación de los asuntos del despacho y, en este caso, en relación con clientes que puedan ser objeto de inspección o investigación, el despacho profesional del abogado puede constituir también domicilio constitucionalmente protegible respecto a los mismos si en el mismo se guarda la documentación de la gestión de la actividad económica de ese cliente (Orena Domínguez, 2014, p. 294 y ss.).

## 4. La jurisprudencia del TEDH

No cabe duda de que la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional y de nuestro Tribunal Supremo sobre la aplicación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas (y antes del art. 35.4 LGT, en su caso) ha recibido la influencia, muy positiva, en mi opinión, de la construcción que el TEDH ha realizado sobre la cuestión<sup>32</sup>.

<sup>31</sup> Finalmente, se ha cerrado la división en el Tribunal Supremo sobre esta cuestión, pues en la STS de 24 de enero de 2012 (rec. núm. 2269/2010), que ya no cuenta con voto particular, se considera que «en el caso de las personas jurídicas tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la Constitución, los espacios que requieren reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo; esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado».

<sup>32</sup> Señala Pulido Quecedo (2008) que «la comparación de las máximas o criterios jurisprudenciales de un tribunal y otro, permite concluir que la protección del TEDH alcanza al domicilio de las personas jurídi-

A tal efecto, hemos de partir de lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio Europeo de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH)<sup>33</sup>. Señala el precepto que:

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.
2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.

El TEDH considera el derecho a la vida privada, consagrado en el artículo 8 del CEDH, como un derecho general, que engloba a los demás: derecho al domicilio, vida familiar y la correspondencia (De Raedt, 2015, p. 53 y ss.). Ya no es un «círculo íntimo» en que cada uno se desarrolla apartado del mundo exterior, sino que tiene una vertiente social de relación con los demás y es ese «derecho a llevar una vida privada social» lo que formaría parte del derecho a la vida privada, ya que la existencia de esas relaciones sociales conlleva el desarrollo de la identidad de la persona (Navas Sánchez, 2011, pp. 157 y ss.).

Por lo que respecta al domicilio de personas jurídicas y locales profesionales, como explica De Raed (2015, p. 53 y ss.), el TEDH sostiene que las «restricciones a la vida profesional entran en el ámbito de aplicación del artículo 8 cuando repercuten en la forma en que la persona forja su identidad social a través del desarrollo de las relaciones con sus semejantes»<sup>34</sup>. Es por ello que también reconocerá la titularidad del derecho del artículo 8 del CEDH para las personas jurídicas, reconociendo su protección tanto del domicilio privado de una persona como de los despachos profesionales (incluidos los de abogados), así

---

cas, en especial en aquellos supuestos de sociedades de un solo socio, pero también de la sede social, sus agencias o locales profesionales de las demás, es decir, su domicilio social y sucursales. La diferencia entre ambas doctrinas jurisprudenciales, es que la del TEDH es más empírica en la medida en que ha reconocido de una manera real y efectiva, la protección del domicilio de personas jurídico-privadas frente a injerencias de la autoridad, mientras que la doctrina del TC español, se sitúa en el plano de los conceptos, virgen de haberse aplicado en sentido estimatorio a caso alguno».

<sup>33</sup> El Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales fue adoptado por el Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950 (entrando en vigor en 1953). Tiene por objeto proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales de las personas sometidas a la jurisdicción de los Estados miembros (los 47 países que forman el Consejo de Europa, de los que 28 son miembros de la Unión Europea) permitiendo así un control judicial del respeto de dichos derechos individuales.

<sup>34</sup> STEDH *Bigaeva c. Grecia* de 28 de mayo de 2009.

como, en general, el despacho profesional de una empresa dirigido por una persona privada, y las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocios<sup>35</sup>.

La primera vez que se reconoció explícitamente que los locales profesionales estaban dentro del campo de aplicación del artículo 8 del CEDH fue en la Sentencia de 30 de marzo de 1989, asunto *Chappell c. Reino Unido*. El mencionado caso no versaba sobre la entrada en domicilio por parte de la Inspección de tributos, pero aludía a una injerencia general en el derecho de respeto a la vida privada y marcó un antes y un después en la interpretación de aquellos lugares calificados a los que se extiende la noción de domicilio. Más tarde, el TEDH dictó la importante Sentencia de 16 de diciembre de 1992, asunto *Niemietz c. Alemania* (demanda núm. 13710/1988), en la que el tribunal se pronunció en este sentido, sentando jurisprudencia al respecto<sup>36</sup>.

Para el TEDH sería demasiado restrictivo limitar la noción de «vida privada» a un «círculo íntimo donde cada uno puede llevar su vida personal como quiera, y separarla totalmente del mundo exterior a este círculo. El respeto a la vida privada debe incluir también, en cierta medida, el derecho de los individuos para establecer y desarrollar relaciones con sus semejantes». Sentado este concepto de vida privada, el tribunal señala que «no existe ninguna razón de principio para considerar esta forma de entender el concepto de vida privada como excluyendo las actividades comerciales o profesionales: después de todo, es en su trabajo donde la mayoría de las personas tiene muchas, incluso la mayoría de oportunidades para fortalecer sus vínculos con el mundo exterior: un hecho señalado por la Comisión, lo confirma: en la actividad profesional de alguien, no siempre se puede desentrañar lo que entra dentro del ámbito profesional de lo que no. En especial, las tareas de un miembro de una profesión liberal pueden constituir un elemento de su vida en grado tan alto, que no podía decir en qué condición se encuentra en un momento dado»<sup>37</sup>.

Sobre la base de este razonamiento que realiza el tribunal en la Sentencia *Niemietz*, serán únicamente considerados como domicilios aquellos locales profesionales donde efectivamente se *realizan contactos sociales*, por lo que no cabría considerar como tales a

<sup>35</sup> STEDH de 27 de septiembre de 2005, caso *Petri Sallinen y otros. c. Finlandia*; respecto de la aplicación del derecho a la vida privada y al domicilio al caso de las sedes de las personas jurídicas, sus sucursales y locales profesionales.

<sup>36</sup> El caso trataba de si se había vulnerado o no el derecho a la inviolabilidad del domicilio de un abogado, el Sr. Niemietz, por la práctica de un registro en su despacho profesional y el examen de numerosa documentación allí encontrada.

<sup>37</sup> A mayor abundamiento, señala la Sentencia *Niemietz* que «en cuanto a la palabra “home”, que figura en el texto en inglés del artículo 8, se admite en algunos Estados contratantes, incluido Alemania, que se extienda a los locales comerciales. Una interpretación de este tipo cuadra con la versión francesa: el término “domicile” tiene una connotación mucho más amplia que “home” y puede incluir, por ejemplo, el despacho de un miembro de una profesión liberal».

los almacenes, depósitos, etc. No obstante, el tribunal matizará esta cuestión en posteriores sentencias alegando que a veces debe realizarse una interpretación más dinámica de la noción *home* para no vulnerar el artículo 8 del convenio<sup>38</sup>.

Siguiendo el método de análisis empleado por el TEDH, una vez determinada la existencia de un domicilio cuya protección cae bajo el amparo del artículo 8 del CEDH, habrá que determinar si se ha producido una injerencia en el mismo, si tal injerencia está prevista por la ley, si la misma persigue objetivos legítimos y si tal injerencia es necesaria en una sociedad democrática, concepto de necesidad que alude, también, a la proporcionalidad de la medida.

En el caso de la sentencia *Niemietz* ya hemos visto que existe la injerencia, por cuanto el tribunal ha determinado que el despacho profesional del abogado constituye un ámbito en el que este desarrolla también su vida privada, y, por tanto, no debe quedar excluido del ámbito de protección del artículo 8 del CEDH.

Respecto a si tal medida estaba prevista por la ley, el tribunal observa que sí. En este sentido, el TEDH ha especificado en su jurisprudencia que ello implica, en primer lugar, que la medida en cuestión tenga una base en su legislación interna y, en segundo lugar, que esa base legal tiene que ser de tal calidad que permita la accesibilidad a las personas afectadas y una formulación lo suficientemente precisa para que puedan prever en un grado razonable y en las circunstancias del caso las consecuencias que pueden resultar de un acto concreto y, así, regular su conducta<sup>39</sup>. Además de ello, el tribunal ha destacado que esa medida legal debe ser compatible con el principio del Estado de Derecho, lo cual, en el contexto de los registros domiciliarios, exige que la normativa interna ofrezca garantías adecuadas y suficientes contra el abuso y la arbitrariedad<sup>40</sup>.

<sup>38</sup> STEDH de 6 de septiembre de 2005, caso *Leveau & Fillion c. Francia*; STEDH de 15 de noviembre de 2007, caso *Khamidov c. Rusia*. Esta última en relación con una empresa panadera que ve vulnerado su derecho al respeto de la vida privada puesto que el molino, la propia panadería y el almacén no fueron considerados como domicilio a efectos de local profesional; al no incluirse en el contexto de lugar donde se realizan contactos sociales. El tribunal llega a sostener que estos sitios sí deben entrar dentro del campo de protección de este derecho.

<sup>39</sup> En este sentido, entre otras, en la STEDH de 1 de diciembre de 2015, caso *Brito Ferrinho Villa-Nova contra Portugal* (demanda núm. 69436/2010), dictada en un caso en el que la inspección tributaria investiga las cuentas bancarias de una abogado residente en Faro (Portugal) y esta alega lesión del secreto profesional en relación con el artículo 8 del CEDH por el acceso de la Inspección a los pagos de sus clientes, afirma el tribunal que «la legislación nacional debe utilizar términos lo suficientemente claros para indicar a todos en qué circunstancias y bajo qué condiciones habilita a los poderes públicos a recurrir a medidas que afecten a sus derechos protegidos por el convenio».

<sup>40</sup> En este sentido, la STEDH de 27 de septiembre de 2018, caso *Brazzi contra Italia* (demanda núm. 57278/2011), en relación con la entrada en el marco de una investigación por fraude fiscal en el domicilio de una persona física.

Normalmente, en el caso de las inspecciones tributarias, este requisito de previsibilidad de la medida no va a plantear problemas en nuestro derecho interno, ya que, como hemos visto, el artículo 142 de la LGT prevé claramente estas facultades de la Inspección y reviste su ejercicio, en función de que se pretenda entrar en el domicilio constitucionalmente protegido o en otros locales del obligado tributario, de unas garantías específicas<sup>41</sup>.

La injerencia, además de estar prevista en la ley, debe perseguir objetivos legítimos. Esos objetivos son los contemplados en el artículo 8.2 del CEDH, por lo que, en relación con la materia tributaria, cobrará virtualidad que la medida sea necesaria en una sociedad democrática para «el bienestar económico del país» o para «la defensa del orden y la prevención del delito»<sup>42</sup>. En este sentido, la STEDH de 20 de noviembre de 2018, caso *Erduran and EM Export contra Turquía*, ha señalado que la evasión fiscal, especialmente cuando la suma defraudada es significativa (77.000 € en el caso cuestionado en esta sentencia) supone un menoscabo de los recursos económicos del Estado y de su capacidad de actuar los intereses colectivos.

La injerencia debe ser «necesaria» en una «sociedad democrática», lo cual se concreta básicamente en que la injerencia sea proporcional a los objetivos perseguidos con la misma<sup>43</sup>.

Pues bien, en el caso *Niemietz* el tribunal va a considerar que no se cumple con este último requisito, esto es, que la injerencia en el despacho profesional del abogado en cuestión no era proporcional y no se desarrolló con las debidas garantías. Como señala el tribunal, «la orden fue redactada en términos muy generales: ordenaba la búsqueda e incautación de “documentos”, sin límite alguno, que revelaran la identidad del autor de la carta ofensiva; este punto tiene una particular importancia cuando, como en Alemania, el registro en el despacho de un abogado no va acompañado de garantías procesales especiales, como es la presencia de un observador independiente. Es más, dada la naturaleza de los objetos examinados, el registro

<sup>41</sup> El requisito de legalidad se cumple mediante la existencia de una ley que reconozca a la autoridad pública esta injerencia. La ley no tiene por qué ser, en sentido estricto, una ley aprobada por el Parlamento, sino que puede tomar diversas formas, debiendo esta ser interpretada en su sentido material y no formal, y atendiendo a la configuración del derecho de cada país. De esta manera, puede ser una norma que se infiera de otras fuentes del derecho siempre y cuando el país reconozca esa competencia al órgano que dicta la norma, para limitar el derecho «a la vida privada» en ciertos casos.

<sup>42</sup> Así, por ejemplo, en la STEDH de 1 de diciembre de 2015, caso *Brito Ferrinho Villa-Nova contra Portugal* (demanda núm. 69436/2010), señala el tribunal que «la injerencia en la vida privada de la demandante estaba encaminada a la búsqueda de indicios y de pruebas en el contexto de una investigación abierta contra la demandante por fraude fiscal. Por tanto, perseguía un objetivo legítimo, la “prevención del delito” en el sentido del artículo 8.2 del convenio».

<sup>43</sup> Como señala la STEDH de 1 de diciembre de 2015, caso *Brito Ferrinho Villa-Nova contra Portugal* (demanda núm. 69436/2010), «según la jurisprudencia constante del tribunal, la noción de “necesidad” implica una injerencia basada en una necesidad social imperiosa y, especialmente, proporcionada al objetivo legítimo perseguido. Para determinar si la injerencia era “necesaria en una sociedad democrática”, el tribunal tiene en cuenta el hecho que se debe dejar un cierto margen de apreciación a los Estados contratantes».

vulneró el secreto profesional en un grado que resulta desproporcionado en las circunstancias. Debe recordarse a este respecto que en el caso de un abogado, tal intrusión puede repercutir en la adecuada administración de justicia y, por tanto, en los derechos garantizados por el artículo 6. Además, la publicidad que rodeó el caso pudo poner en peligro la reputación del demandante, tanto ante los ojos de sus clientes actuales como del público en general».

Posteriormente, el TEDH insistirá sobre estas ideas en otra importante sentencia para el asunto que tratamos. Nos referimos a la Sentencia de 24 de julio de 2008, caso *André y otros contra Francia* (demanda núm. 18603/03), en la que el tribunal comienza recordando que el término «domicilio» que figura en el artículo 8 del CEDH puede englobar, por ejemplo, el despacho de un miembro de una profesión liberal, destacadamente, de un abogado. En consecuencia, considera que la visita de los órganos de inspección tributaria efectuada en el despacho profesional del demandante (abogado) y el registro y las incautaciones de documentos allí efectuadas constituyen una injerencia en los derechos contemplados en el artículo 8.1 del CEDH. Si bien esta injerencia está prevista en la ley (art. L. 16.B del código de procedimientos fiscales), se plantea por parte de los demandantes si la misma era proporcionada y necesaria atendiendo a las circunstancias del caso. El tribunal considera que la injerencia persigue un objetivo legítimo de los contemplados en el artículo 8.2 del CEDH cual es la defensa del orden público y la prevención de las infracciones penales, si bien esas excepciones contempladas en el artículo 8.2 del CEDH deben ser interpretadas en sentido estricto y su necesidad en un caso concreto debe ser establecida de manera convincente. Señalado esto, el tribunal estima que las inspecciones y los registros en el despacho o la casa de un abogado pueden atentar incontestablemente al secreto profesional, «que es la base de la relación de confianza que existe entre el abogado y su cliente. De ahí que la protección del secreto profesional es claramente el corolario del derecho que tiene el cliente de un abogado a no contribuir a su propia incriminación».

Por lo tanto, señala el TEDH, que «si el derecho interno puede prever la posibilidad de inspecciones o de visitas domiciliarias en el despacho de un abogado, las mismas deben imperativamente estar revestidas de garantías particulares». Asimismo, el tribunal afirma con rotundidad que «los abogados ocupan una situación central en la administración de la justicia y su cualidad de intermediarios entre los justiciables y los tribunales permite calificarlos como auxiliares de justicia».

En el caso concreto el tribunal observa que la visita domiciliaria se ha acompañado de una garantía especial de procedimiento, porque fue ejecutada en presencia del decano del colegio de abogados al que pertenecían los demandantes. Para el tribunal, la presencia del decano y las observaciones concernientes a la salvaguarda del secreto profesional que el mismo estima que debe hacer a propósito de los documentos a incautar fueron mencionadas en el proceso verbal de las operaciones<sup>44</sup>. Finalmente, el tribunal considera

<sup>44</sup> El tribunal considera que, tratándose destacadamente de la incautación de notas manuscritas del primer demandante, no se ha rebatido que se trata de documentos personales del abogado sujetos al secreto profesional, como, por otra parte, había sostenido el decano.

que, en el caso concreto, en el marco de un control fiscal de una sociedad que es cliente de los demandantes, la Administración realiza la visita domiciliaria a estos últimos por la única razón de que tiene dificultades, de una parte, para efectuar el referido control fiscal a la sociedad y, de otra, para encontrar los documentos contables, jurídicos y sociales que confirmen las sospechas de fraude que pesaban sobre la sociedad cliente. Es por ello que el tribunal considera que la visita domiciliaria y el registro e incautación de documentos que ha comportado en el domicilio de los demandantes, en las circunstancias del caso, es desproporcionada en relación con el objetivo perseguido, por lo que decreta la existencia de violación del artículo 8 del CEDH.

Una cuestión importante que se ha planteado al TEDH en relación con el concepto de domicilio protegido por el artículo 8 del CEDH es el del acceso a los ficheros informáticos de un despacho profesional o de una empresa. En tal sentido, es importante la STEDH de 14 de marzo de 2013, caso *Bernh Larsen Holding y otros contra Noruega* (demanda núm. 24117/08). En este caso, las autoridades tributarias, en el ejercicio de la facultad reconocida en su derecho interno para revisar los archivos de las empresas, exigieron a la entidad BLH el acceso al servidor que contenía archivos electrónicos relacionados con las cuentas de la sociedad, así como información privada (incluidos correos electrónicos del personal), y realizar una copia del mismo para analizarlo en las oficinas de la Administración. Como problema añadido, este servidor era compartido por otras dos empresas (Kver e IOR), y los archivos relativos a cada una de ellas no estaban separados claramente en diferentes partes, por lo que se discute la facultad de las autoridades para acceder a dichos archivos. En primer lugar, el TEDH reitera la jurisprudencia en relación con la extensión del concepto de domicilio, que incluye también las oficinas de las personas jurídicas y sus sucursales y otros locales comerciales. Por tanto, considera que al requerir a los demandantes que permitan el acceso a la totalidad de los archivos y al exigir una copia de los mismos, la actuación administrativa supone una injerencia en el derecho al respeto del domicilio y correspondencia reconocido en el artículo 8 del CEDH. Dicho esto, el tribunal pasa a analizar si dicha injerencia está justificada de acuerdo con la ley, si constituye una medida necesaria y persigue un fin legítimo.

En relación con el primer punto, considera que la Ley de Administración Tributaria noruega sirve como base legal para la actuación administrativa en tanto que faculta a las autoridades para ordenar al obligado tributario a presentar todos aquellos documentos que sean relevantes para la inspección y a permitirles el acceso para realizar una inspección *in situ*. El tribunal expone que los documentos almacenados electrónicamente en un ordenador también se consideran documentos de relevancia a efectos de su inspección. El problema se encuentra en que, al hacer una copia de estos, se estaría accediendo a una gran cantidad de datos que no contienen información de relevancia para la inspección del sujeto que es objeto de la inspección (como correos electrónicos de empleados, información comercial confidencial de la empresa e incluso información de las otras empresas antes mencionadas). Por tanto, establece que «las autoridades no podrán requerir el acceso a archivos pertenecientes por completo a otro sujeto tributario. Cuando el archivo pertenezca al sujeto en cuestión, no se podrá requerir el acceso a aquellos documentos contenidos en él que pertenezcan a otros

sujetos tributarios para obtener información acerca de ellos, a no ser que dichos documentos contengan información relevante para la inspección del sujeto en cuestión. Además, cuando varias empresas compartan archivos y las partes correspondientes a cada una de ellas estén claramente separadas, el acceso deberá estar limitado al ámbito del sujeto tributario objeto de la inspección. En caso de que los archivos no estén claramente separados, es de esperar que las autoridades no tengan que depender de las indicaciones del sujeto acerca de dónde encontrar el material relevante, sino que deberán examinar todo el archivo para evaluar el problema ellos mismos». Esta doctrina del TEDH resulta especialmente interesante en relación con la inspección de los despachos profesionales de abogados por la práctica seguida por muchos profesionales del sector de organizar su actividad de forma autónoma, pero compartiendo un espacio físico común (despacho con varios abogados que actúan de forma autónoma o independiente entre sí) o a través de la constitución de una sociedad de profesionales donde cada uno de ellos puede gozar de un cierto ámbito de autonomía.

El fin legítimo de la actuación queda claro en tanto que se realiza persiguiendo el bienestar económico del país. En relación con la necesidad de la medida establece que «la revisión de los archivos contenidos en los ordenadores es un medio necesario para asegurar la eficiencia en la verificación de la información que el sujeto presenta a las autoridades tributarias». Además, considera que para evaluar si la medida es proporcional de acuerdo con el fin perseguido, es importante observar si la inspección se acompaña de garantías efectivas contra el abuso. En este caso el tribunal aprecia que se dieron esas garantías en tanto que la copia que se hizo de los archivos se depositó en un sobre cerrado a la espera de la resolución del recurso, el sujeto inspeccionado tenía el derecho de estar presente a la hora de revisar los documentos, así como a recibir una copia del informe y la devolución de aquellos documentos que se considerasen irrelevantes. Bajo estos fundamentos, el tribunal rechazó la existencia de una violación del artículo 8 del CEDH.

También resulta interesante, en esta línea, la STEDH de 27 de septiembre de 2005, caso *Petri Sallinen y otros contra Finlandia*<sup>45</sup> (demanda núm. 50882/99). Se cuestiona si la entrada en un despacho de abogados para el registro e incautación de material sujeto al privilegio abogado-cliente (secreto profesional) vulnera el derecho al respeto de la vida privada, domicilio y correspondencia reconocido en el artículo 8 del CEDH. El tribunal acepta que ha habido una injerencia en el derecho al respeto del domicilio (siguiendo su doctrina sobre la

---

<sup>45</sup> Las partes demandantes en este caso son un miembro del Colegio de Abogados de Finlandia y 17 clientes de este. La Administración tributaria, en el marco de una investigación sobre un supuesto fraude fiscal cometido por parte de dos clientes del abogado, entró en el despacho de este y registró los documentos, ordenadores y archivos, así como su piso y vehículo, al considerársele posible cómplice del delito cometido por sus clientes. Además, se realizaron copias de los discos duros de los ordenadores, exactamente cuatro, destruyendo posteriormente solo tres y reteniendo una de ellas. Dichos ordenadores contenían tanto mensajes profesionales como personales. Las partes alegan que las medidas han infringido los artículos 8 del CEDH relativo al respeto del domicilio, 6, sobre la tutela judicial efectiva, y 13, sobre el derecho a un remedio efectivo ante los tribunales nacionales.

extensión del concepto de domicilio) y correspondencia del primer demandante, propietario del despacho registrado, así como en el derecho al respeto de la correspondencia del resto de los demandantes, clientes del primero.

Dicho esto, pasa a analizar, como en el caso antes mencionado de *Bernh Larsen Holding*, si esta injerencia está justificada de acuerdo con la ley. Para considerarse justificada, el tribunal establece dos criterios: que exista una base legal en el derecho nacional y que sea accesible a la persona en cuestión, que debe ser capaz de prever las consecuencias.

El primero de los criterios no plantea problemas en tanto que, tal y como alega el Gobierno finlandés, la «Ley de medidas coercitivas» sirve de base legal para registrar el despacho de un abogado sospechoso de la comisión de un delito y, tal y como aclara el tribunal, «el poder de esta corte para examinar el cumplimiento de la legislación nacional es limitado, ya que son en primer lugar las autoridades nacionales, especialmente los tribunales, los que deben interpretar y aplicar la ley».

El problema se plantea en relación con la previsibilidad de las medidas. El tribunal establece que «la legislación nacional debe ser lo suficientemente clara en su mandato para ofrecer a los ciudadanos una indicación adecuada sobre las circunstancias y condiciones en que las autoridades públicas están facultadas para recurrir a tales medidas».

Además, sobre el secreto profesional del que gozan los abogados, la Recomendación (REC 2000/21) del Comité de Ministros del Consejo de Europa establece que los Estados deben tomar todas las medidas necesarias para asegurar el respeto de la confidencialidad de la relación cliente-abogado. Teniendo en cuenta que en el presente caso se copiaron e incautaron, entre otras cosas, los discos duros de los ordenadores del despacho profesional, que contenían información compartida entre el abogado demandante y otros clientes sin vinculación alguna con el delito investigado, el tribunal considera que «incluso si pudiera decirse que existe una base jurídica general para las medidas previstas en la legislación nacional, la ausencia de regulación aplicable que especifique con un grado de precisión apropiado las circunstancias en que el material privilegiado podría ser objeto de registro e incautación privaba a los demandantes del grado mínimo de protección a la que tenían derecho bajo el Estado de Derecho en una sociedad democrática». De esta forma defiende el tribunal la existencia de una violación del artículo 8 del CEDH por parte del Gobierno finlandés.

En un caso posterior, el caso *Golovan contra Ucrania*<sup>46</sup>, se discute también la violación del artículo 8 del CEDH al llevar a cabo un registro en un despacho de abogados e incautar

---

<sup>46</sup> STEDH de 5 de julio de 2012, caso *Golovan contra Ucrania* (demanda núm. 41716/06). El abogado demandante se opone al registro e incautación de documentos contractuales, de contabilidad y otros documentos almacenados en su despacho en relación con su cliente [K] objeto de la investigación. El demandante alegó que el piso era considerado propiedad privada y, por tanto, era necesaria una orden judicial para

material protegido por el privilegio cliente-abogado. La diferencia es que en el presente caso la orden de registro se emitió con el objetivo de examinar los documentos que había en un piso del abogado, utilizado por este como oficina, relacionados con uno de sus clientes que estaba acusado de un delito de evasión fiscal y falsificación de documentos.

El demandante alega que el registro carecía de base legal al no constar de una autorización judicial para ello; que las autoridades ignoraron su derecho al secreto profesional y que además se registraron documentos que no estaban cubiertos por la orden de registro. Además, considera que los testigos del registro no podían considerarse como una apropiada garantía capaz de prevenir cualquier violación posible. El tribunal considera en este caso que las medidas efectivamente suponían una injerencia en los derechos reconocidos por el artículo 8 del convenio por dos motivos: en primer lugar, repercutían en su reputación como abogado y habían tenido que afectar al amplio rango de relaciones personales que había desarrollado a lo largo de su actividad profesional. Por tanto, afectaban a la vida privada del demandante. En segundo lugar, el registro se llevó a cabo en las oficinas del demandante, que son consideradas domicilio a efectos de la protección del convenio.

Reconocido esto, el tribunal pasa a analizar si dichas medidas eran conformes a la ley, siguiendo los dos criterios ya mencionados. Encuentra que, tal y como declararon los tribunales nacionales, las medidas no tenían fundamento en una base legal en tanto que esta requería una autorización judicial para la entrada en cualquier domicilio, cosa que se olvidó en el presente caso<sup>47</sup>. En cuanto al respeto del secreto profesional, el tribunal aclara que el convenio no prohíbe la imposición de ciertas obligaciones a los abogados que pueden afectar a la relación que tienen con sus clientes. Sin embargo, la legislación nacional no reunía el estándar mínimo de previsibilidad en este punto. Pero uno de los aspectos más importante sobre los que se pronuncia el tribunal en este caso es acerca de la insuficiencia de garantías necesarias para prevenir de cualquier arbitrariedad posible por parte de las autoridades. En palabras del tribunal: «cualquier menoscabo del secreto profesional puede tener repercusiones en la correcta administración de justicia y, por tanto, en los derechos garantizados por el artículo 6 del convenio. Por ello, el registro de las dependencias de los abogados debe estar sujeto a un examen especialmente estricto. Unas garantías adecua-

---

registrarlo; y, además, los documentos requeridos por los investigadores le habían sido confiados en calidad de abogado y, por tanto, no podían ser incautados sin el consentimiento de su cliente. Los investigadores ignoraron las objeciones del demandante y comenzaron el registro. Se alega una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 8 CEDH) y el derecho a un remedio efectivo ante las autoridades nacionales (art. 13 CEDH).

<sup>47</sup> Hay que añadir, además, que la STEDH de 27 de septiembre de 2018, caso *Brazzi contra Italia* (demanda núm. 57278/2011), ha puesto el acento en la necesidad de un «control eficaz» de las órdenes que habilitan la entrada en el domicilio, «considerando que el hecho de que una solicitud de orden haya sido objeto de un control judicial, no necesariamente se considerará que constituye en sí misma una garantía suficiente contra el abuso».

das, como la presencia y efectiva participación de un observador independiente, deben estar siempre disponibles en el transcurso del registro de un despacho de abogados para garantizar que el material sujeto a privilegio profesional reconocido legalmente no se retira»<sup>48</sup>.

Respecto a los observadores independientes, establece una serie de requisitos que deben reunir para considerarse garantías efectivas:

- Debe tener una calificación jurídica para participar efectivamente en el procedimiento.
- Debe estar vinculado por el privilegio cliente-abogado para garantizar la protección de todo material confidencial y los derechos de terceras personas.
- Debe ser dotado de las facultades requeridas para prevenir durante el procedimiento cualquier interferencia con el secreto profesional del abogado.

De no reunir estas características no se podrá considerar que el procedimiento cumple con las garantías necesarias y, por tanto, se apreciará una vulneración del artículo 8 del convenio, como sucede en este caso.

Más recientemente, en el caso *Lindstrand Partners contra Suecia*, el tribunal se pronuncia de nuevo sobre el tema<sup>49</sup>. Las autoridades suecas registraron el despacho de uno de los

<sup>48</sup> En el mismo sentido, la STEDH de 21 de enero de 2010, caso *Xavier da Silveira contra Francia* (demanda núm. 43757/05).

<sup>49</sup> STEDH de 20 de diciembre de 2016, caso *Lindstrand Partners contra Suecia* (demanda núm. 18700/09). En este caso las autoridades tributarias solicitan a los tribunales de Estocolmo permiso para registrar documentos y demás materiales en relación con la empresa sueca SNS, ya que tenían la sospecha de que había estado evadiendo impuestos a través de la constitución de una empresa en Suiza. Consideraban muy probable que los directivos de la empresa sueca, entre ellos Mr. Toivo Jurik, fueran a su vez los gestores de la empresa suiza. Para comprobarlo, como la empresa SNS había sido liquidada y no tenía su propio local, el registro debía hacerse en dos viviendas conectadas con Mr. Jurik, que había sido responsable de la contabilidad de la empresa y se entendía que podía poseer la documentación requerida. Primero en el local de la empresa matriz, Draupner, que se ubicaba en un piso alquilado por Mr. Jurik y usado por este como segunda residencia, y posteriormente en su despacho del bufete de abogados del que era socio, Lindstrand Partners. Durante el registro del piso se encontró material de interés que pertenecía a la empresa Draupner y, ya que esta empresa había mantenido relaciones comerciales con SNS, se decidió inspeccionar también a esta empresa y registrar cualquier material relacionado con ella tanto en el piso como en el despacho de abogados. En dicho apartamento se encontraron varias carpetas con material contable, un disco duro externo, un dispositivo de memoria USB y el disco duro de un ordenador, que fueron incautados y copiados. En el despacho de abogados se registraron armarios, estanterías y ordenadores, pero no se encontró material relevante para la investigación. El representante del bufete de abogados solicitó que el USB y el disco duro estuviesen exentos de la investigación por contener material relacionado con sus clientes, pero los tribunales nacionales se lo denegaron y consideraron que la intromisión estaba justificada por el alto riesgo de que los documentos fuesen retenidos, destruidos o

socios del bufete Lindstrand (demandante), así como un piso que, si bien era de su propiedad, lo alquilaba como local comercial a otra empresa, Draupner. El tribunal reconoce que, aunque no se encontró material relevante en el despacho profesional, su registro suponía una injerencia en el respeto del domicilio y correspondencia del demandante (ya que al registrar armarios, estanterías y ordenadores se encontraron inevitablemente documentos que podían tratarse como tal).

En relación con el registro del apartamento se cuestionó si la incautación del disco duro y la memoria USB que se encontró allí suponían una injerencia en el derecho reconocido en el artículo 8 del CEDH, ya que no se localizaban en las instalaciones del bufete de abogados demandante en el momento de la incautación, sino en el piso que constituía el local comercial de otra empresa, Draupner. Los tribunales nacionales consideraron que, como dicha empresa era uno de los sujetos sometidos a la inspección fiscal, cualquier material vinculado con su negocio y encontrado en sus instalaciones debía interpretarse como suyo y era apto para su examen, y así lo reitera el Tribunal de Estrasburgo, por lo que el registro en estas dependencias no constituía una injerencia en los derechos del demandante.

No obstante, en este caso, aunque el tribunal reconoció que el registro del bufete de abogados demandante sí suponía una injerencia en el derecho reconocido en el artículo 8 del convenio, dicha injerencia estaba justificada y, por tanto, no suponía una violación de dicho artículo. En primer lugar, la medida era conforme con la ley, ya que esta permitía que se registrasen otros locales profesionales aparte del que era objeto de la inspección si había razones para asumir que documentos relevantes podían ser encontrados ahí y si existía el riesgo de que esos documentos pudiesen, de otra manera, ser alterados o destruidos. Además, el tribunal consideró que la decisión de registrar el despacho del bufete estaba motivada y los procedimientos de ejecución estaban debidamente documentados, por lo que se cumplía con el requisito de previsibilidad. Por otro lado, el registro perseguía un fin legítimo, el bienestar económico del país. Por último, en cuanto a la necesidad de la medida, entendiéndose como la proporcionalidad entre el fin perseguido y los medios empleados, el tribunal analizó de nuevo si se dieron las garantías necesarias contra cualquier arbitrariedad que, recordó de nuevo, deben ser especialmente estrictas cuando el procedimiento involucra a un abogado. En el presente caso consideró que «la solicitud de la Agencia Tributaria al Tribunal Administrativo de Suecia era muy detallada, indicando que había resultado imposible determinar el número de empresas relacionadas e interrelacionadas a través de la información obtenida de las personas involucradas en dichas empresas, por lo que era necesario acceder a los documentos que podían aclarar la situación». Además, el registro en el bufete se había llevado a cabo en presencia de un representante legal elegido por el demandante, quien controló las inspecciones y pudo oponerse a la incautación de cualquier material que se podía considerar sujeto al secreto profesional. Por tanto, el tribunal no encontró en este caso que

---

alterados. El bufete Lindstrand Partners denuncia entonces a Suecia ante el Tribunal de Estrasburgo por vulneración de los artículos 8, 6 y 13 del CEDH.

el registro se hubiese llevado a cabo de manera excesiva ni que causase un perjuicio innecesario al demandante.

## 5. Conclusión

A la luz de esta jurisprudencia del TEDH, debemos volver la vista a nuestro derecho interno y reflexionar sobre la cuestión de si las garantías con las que se revisten las entradas y registros domiciliarios en el concreto caso de los despachos de abogados son suficientes y están en consonancia con las exigencias marcadas por el Tribunal de Estrasburgo.

Parece que, en relación en concreto con las actuaciones de la Administración tributaria, sean en el marco de los requerimientos de información que cada vez adoptan un carácter más masivo o genérico (desde el punto de vista del número de contribuyentes afectados y del volumen de datos requeridos), como, especialmente por lo que ahora nos interesa, en el caso de las inspecciones tributarias, el secreto profesional del abogado tiende a perder importancia o peso específico, siendo así que constituye una verdadera garantía en defensa de los derechos y libertades de los ciudadanos<sup>50</sup>. Recordemos que el secreto profesional está contemplado en el artículo 542 de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, cuyo apartado 3 señala que «los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos». El mismo constituye una de las garantías cardinales del derecho de defensa del acusado, ya sea en el marco de un proceso judicial o de un procedimiento administrativo sancionador<sup>51</sup>. Por ello, entendemos que los órganos de inspección tributaria deben poner en justo valor la importancia del secreto profesional del abogado y extremar las garantías y cautelas para su salvaguarda en el curso de sus actuaciones inspectoras en relación con despachos de abogados.

La otra gran cuestión que se plantea a la luz de la jurisprudencia del TEDH es la del papel que puede jugar el decano del respectivo colegio profesional, o persona en quien delegue

---

<sup>50</sup> La apreciación de la Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía (2015, p. 20), aunque no se hace en referencia en concreto a las inspecciones tributarias, es demoledora, cuando señala que «las circunstancias en que se desarrollan este tipo de diligencias no hacen posible en muchas ocasiones que los representantes colegiales presentes lleven a cabo la función de protección del secreto profesional para la cual habían sido emplazados. En tales casos conviene que, con posterioridad (y como se tiene conocimiento ha sido realizado con ocasión de algún supuesto por algún Colegio) la Junta de Gobierno debe adoptar algún tipo de resolución posterior expresando su preocupación por estos hechos así como su firme compromiso con su responsabilidad de salvaguarda del secreto profesional, recordando que el secreto profesional es un derecho y un deber de los abogados y constituye un valor esencial inherente al ejercicio profesional de la abogacía, en cuanto supone en último término una garantía en defensa de los derechos y libertades de los ciudadanos».

<sup>51</sup> En este sentido, Signes de Mesa (2011, p. 1).

o, en fin, observadores independientes, en el curso de las inspecciones a despachos de abogados. El artículo 32 del Estatuto General de la Abogacía de 2001 puede dar pie a ello<sup>52</sup>. Sin embargo, como bien se explica en el Informe del Consejo General de la Abogacía<sup>53</sup>, el ATC 167/2000 ha considerado que estas garantías ya las cumple la presencia del secretario judicial en el ámbito de las entradas y registros ordenados en el marco de un proceso judicial<sup>54</sup>. Aun así, hay que tener en cuenta la necesidad de un «control eficaz» de la orden de entrada y registro en el domicilio<sup>55</sup>. Parece, sin embargo, que en el procedimiento tributario de inspección la presencia del decano o de la persona que le represente puede añadir garantías, tan necesarias, según lo que hemos analizado, en relación con la salvaguarda del secreto profesional del abogado.

## Referencias bibliográficas

- Álvarez Martínez, J. (2007). *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. Madrid: La Ley.
- Bosch Cholbi, J. L. (2019). Las entradas en el domicilio de los contribuyentes: aspectos problemáticos; con especial atención a los requisitos constitucionales y al control jurisdiccional del auto judicial con ocasión de la impugnación de la liquidación –ATS 18.10.2017. Ponencia escrita enmarcada en la actividad *Cuestiones tributarias de actualidad*, Servicio de Formación continua. Consejo General del Poder Judicial, Madrid de 30 de enero a 1 de febrero de 2019.
- Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía Española. (2015). *Informe número 10/2015 sobre entrada y registro en despachos de abogados*, de 14 de diciembre de 2015.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1992). *Procedimientos y métodos de comprobación tributaria*

<sup>52</sup> Señala el referido precepto que «en el caso de que el decano de un colegio, o quien estatutariamente le sustituya, fuere requerido en virtud de norma legal o avisado por la autoridad judicial, o en su caso gubernativa, competente para la práctica de un registro en el despacho profesional de un abogado, deberá personarse en dicho despacho y asistir a las diligencias que en el mismo se practiquen velando por la salvaguarda del secreto profesional».

<sup>53</sup> Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía (2015, pp. 23 y 24).

<sup>54</sup> Señala el ATC 167/2000 que «la presencia del decano del Colegio de Abogados, como pretenden los recurrentes, no constituye una exigencia constitucional, dado que este tribunal ha declarado que “una vez obtenido el mandamiento judicial, la forma en que la entrada y registro se practiquen, las incidencias que en su curso puedan producirse..., se mueven siempre en otra dimensión, el plano de la legalidad” (SSTC 133/1995, de 25 de septiembre, FJ 4; 94/1999, de 31 de mayo, FJ 3; 171/1999, de 27 de septiembre, FJ 11), ni es exigida por la Ley de Enjuiciamiento Criminal».

<sup>55</sup> Como señala la STEDH de 27 de septiembre de 2018, caso *Brazzi contra Italia* (demanda núm. 57278/2011), que el control sea eficaz se traduce en que «las personas implicadas puedan obtener un control judicial efectivo, de hecho y de derecho, de la medida en causa y de su desarrollo».

- a la luz de los principios constitucionales. *Dereito*, 1(1).
- Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona (2014). *Nota de prensa: El ICAB insta a la Agencia Tributaria al cese de las inspecciones abusivas y vulneradoras que se están haciendo en empresas y despachos profesionales*, de 17 de julio de 2014. Recuperado de <<https://www.icab.es>>.
- Olivares Olivares, B. D. (2018). La captación de información personal de abogados y procuradores: ¿dónde quedan las garantías jurídicas? *Quincena Fiscal*, 4 [BIB 2018/5964].
- Orena Domínguez, A. (2014). La entrada en el domicilio de las personas físicas, jurídicas y en los despachos profesionales. En I. Merino Jara (Dir.), E. Manzano Silva (Coord.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: José María Bosch editor.
- Navas Sánchez, M. M. (2011). ¿Inviolabilidad o intimidad domiciliaria? A propósito de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. *Revista de Derecho Político*, 81.
- Peláez Martos, J. M. (2017). Hacienda y los abogados. *Cinco Días*, de 18 de septiembre de 2017.
- Pulido Quecedo, M. (2008). La inviolabilidad del domicilio de las personas físicas y jurídicas ante el TEDH (caso *Isildak c. Turkía*). *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 16, parte Tribuna [BIB 2008/2871].
- Raedt, S. de. (2015). La portée du droit au respect de la vie privée et le droit de l'administration fiscale: l'importance de l'arrêt Bernh Larsen nuancée. *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 3.
- Sánchez García, J. M. (2017). El secreto profesional y la legalidad de los registros del despacho profesional del abogado. Recuperado de <<http://www.abogacia.es/2017/05/25/el-secreto-profesional-y-la-legalidad-de-los-registros-del-despacho-profesional-del-abogado/>>.
- Serraller, M. (2015). Hacienda lanza inspecciones masivas a bufetes y colegios. *Expansión*, 10 de febrero de 2015. Recuperado de <<http://www.expansion.com>>.
- Serraller, M. (2019). Hacienda retirará al abogado interno de empresa el secreto profesional. *Expansión*, 9 de enero de 2019. Recuperado de <<http://www.expansion.com>>.
- Signes de Mesa, J. I. (2011). La independencia de los abogados de empresa y la protección del secreto profesional en la Unión Europea. *Revista de Derecho Mercantil*, 279 [BIB 2011/1482].



# Grupo de entidades a efectos del IVA y combinación de negocios

**Enrique de Miguel Canuto**

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

## Extracto

En relación con los grupos de entidades, cada Estado de la Unión puede considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas cuando estén establecidas en el territorio de ese mismo Estado, y se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Pudiendo estar comprendidas personas que no son sujetos pasivos y entidades carentes de personalidad jurídica. Ahora bien, esta normativa sobre grupos IVA a nivel nacional ha de abrirse paso en el distinto contexto de la contabilización de una «combinación de negocios» a nivel internacional. La «combinación de negocios» puede dar lugar a una multiplicidad de soluciones diferentes acerca de los centros subjetivos de imputación en cuentas expresivas de actuaciones y expectativas de la «entidad combinada».

**Palabras clave:** combinación de negocios; grupo de entidades a efectos del IVA.

Fecha de entrada: 23-11-2018 / Fecha de aceptación: 11-01-2019

**Cómo citar:** Miguel Canuto, E. de. (2019). Grupo de entidades a efectos del IVA y combinación de negocios. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 71-100.



# VAT group and business combination

Enrique de Miguel Canuto

## Abstract

In relation to the groups of entities, each State of the Union can consider as a single taxpayer several persons when they are established in the territory of that same State, and are firmly linked to each other in the financial, economic and organizational orders. Being able to include persons who are not taxpayers and entities lacking legal personality. However, this regulation on groups IVA at the national level, it has to break through in the different context of accounting for a «business combination» at the international level. The «business combination» can lead to a multiplicity of different solutions about the subjective centers of imputation in expressive accounts of actions and expectations of the «combined entity».

**Keywords:** business combination; VAT group.

**Citation:** Miguel Canuto, E. de. (2019). Grupo de entidades a efectos del IVA y combinación de negocios. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 71-100.



## Sumario

1. Introducción
  2. Caso Comisión-Irlanda
  3. Caso Comisión-Suecia
  4. Caso Larentia+Minerva
  5. Caso Skandia Sverige
  6. Combinación de negocios
  7. Identificación del negocio
  8. Identificación de la combinación
  9. Identificación de la adquirente
  10. Adquisiciones inversas
  11. «Plusvalía» de la adquisición
  12. Contraprestación transferida
- Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

En relación con los grupos de entidades (Barciela Pérez, 2017; Pfeiffer, 2015; Abdoelkariem y Prinsen, 2015; Bernaerts, 2013), del texto del artículo 11 de la Directiva IVA resulta que cada Estado de la Unión puede considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas cuando estén establecidas en el territorio de ese mismo Estado, y que aun siendo jurídicamente independientes se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

El Tribunal de la Unión entiende que la Sexta Directiva se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA, a las entidades dotadas de personalidad jurídica y que están vinculadas al órgano central del grupo mediante una relación de subordinación, salvo si esas exigencias son medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas abusivas o a luchar contra la evasión fiscal.

El Tribunal de la Unión señala que la norma comunitaria en la actualidad no efectúa distinción entre las personas sujetos pasivos y las personas que no sean sujetos pasivos, no habiendo base para postular la interpretación de que no pueden ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos.

En el caso Comisión-Suecia, el Tribunal de la Unión concluye que la Comisión no ha demostrado que sea contrario al derecho de la Unión reservar a las empresas de los sectores financiero y de seguros la aplicación del régimen previsto en el artículo 11 de la Directiva IVA sobre el grupo de entidades en el IVA.

Considera que las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal establecido en un Estado tercero a su sucursal establecida en un Estado miembro que está integrada en un grupo IVA deben ser consideradas operaciones gravadas que se entienden prestadas no a la sucursal o establecimiento secundario sino al grupo de que la sucursal es miembro.

Ahora bien, esta normativa sobre grupos IVA a nivel nacional ha de abrirse paso en el distinto contexto de la contabilización de una «combinación de negocios» a nivel internacional. La «combinación de negocios» puede dar lugar a una multiplicidad de soluciones contables diferentes acerca de los centros subjetivos de imputación en las cuentas expresivas de las actuaciones y las expectativas de la «entidad combinada» o resultante.

## 2. Caso Comisión-Irlanda

El caso *Comisión-Irlanda*<sup>1</sup>, recurso por incumplimiento, resuelto por Sentencia del Tribunal de la Unión de 9 de abril de 2013, aborda el debate sobre si las personas que no son sujetos pasivos pueden ser incluidas en un grupo unitario a los efectos del IVA (Van Norden, 2013).

El artículo 15 de la Ley consolidada de Irlanda del IVA de 2010, *Value-Added Tax Consolidation Act* 2010, que recogió las disposiciones del anterior artículo 8, apartado 8, de la Ley del IVA de 1972, establece:

(1) Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, cuando se acredite ante la Administración tributaria que dos o más personas establecidas en el territorio nacional, de las cuales al menos una es un sujeto pasivo, están firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización y se considere necesario o conveniente que así se haga en aras de una eficiente y eficaz gestión del impuesto (incluida la recaudación), la Administración tributaria podrá, a los efectos de esta ley, bien a solicitud de dichas personas o por otro motivo:

(a) considerar a dichas personas como un solo sujeto pasivo mediante comunicación por escrito [...], estimando que dichas personas son miembros [de un grupo IVA] mientras les sea aplicable este apartado, si bien el artículo 65 será aplicable con respecto a cada uno de los miembros del grupo IVA, y (i) designando a una de esas personas, a quien la Administración tributaria se lo notificará como correspondiente, responsable de cumplir las disposiciones de esta ley por todo el grupo IVA, y (ii) determinándose según corresponda todos los derechos y obligaciones derivados de esta ley en relación con las operaciones del grupo IVA, así como (b) hacer solidariamente responsable a cada persona del grupo IVA del cumplimiento de esta ley y de los reglamentos (incluidas las disposiciones que exigen el pago del impuesto) aplicables a cada una de estas personas, sometiéndola a las sanciones previstas en esta ley a las que estarían sujetas dichas personas si cada una de ellas fuese responsable del pago a la Administración tributaria del importe total de la deuda tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en este artículo, respecto de cada una de ellas.

La Comisión plantea la incompatibilidad con los artículos 9 y 11 de la Directiva IVA del artículo 8, apartado 8, de la Ley del IVA de 1972, según su modificación, en virtud del cual podían formar parte de un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos, como prevé en la actualidad el artículo 15 de la Ley consolidada del IVA.

Con carácter preliminar, debe señalarse que, para determinar el alcance de una disposición de derecho de la Unión, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto

---

<sup>1</sup> Sentencia del TJUE de 9 de abril de 2013, caso *Comisión-Irlanda*, asunto C-85/11 (NFJ050408).

y sus finalidades (Sentencia de 29 de octubre de 2009, caso NCC Construction Danmark, asunto C-174/08, apartado 23 –NFJ035689–)<sup>2</sup>.

En el presente caso, del texto del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva IVA resulta que esta permite a cada Estado considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas cuando estén establecidas en el territorio de ese mismo Estado, y aun siendo jurídicamente independientes se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Según su redacción, ese artículo no somete su aplicación a otras condiciones, y en particular a la de que las referidas personas hayan podido tener ellas mismas, individualmente, la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. Al emplear la palabra «personas» y no los términos «personas sujetos pasivos», no establece distinción entre personas sujetos pasivos y personas que no sean sujetos pasivos.

La historia muestra que el artículo 11 de la Directiva IVA procede del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Ahora bien, mientras que el punto 2 del anexo A de la Directiva 67/228 del Consejo, Segunda Directiva, que introdujo en el derecho de la Unión el concepto de grupo IVA, permitía a los Estados «no considerar como sujetos [pasivos] autónomos, sino como un solo sujeto pasivo», a las personas vinculadas entre sí a través de relaciones económicas, financieras y de organización interna, la expresión «como sujetos [pasivos] autónomos» fue omitida en la redacción del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

Por otro lado, mientras que la formulación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se recogió en términos similares en la mayoría de las versiones lingüísticas del artículo 11 de la Directiva IVA, en la versión en lengua inglesa de ese artículo fue añadido el término «any» (todas), de manera que el pasaje de esa disposición está redactado así: «[...] *each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State [...]*» (cada Estado miembro quedará facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país).

De esas modificaciones sucesivas en la redacción no se deduce que, al adoptar la Sexta Directiva y después la Directiva IVA, el legislador de la Unión tuviera la intención de excluir que personas que no son sujetos pasivos puedan estar integradas en un grupo IVA, ni que la palabra «personas» se empleara en lugar de los términos «personas sujetos pasivos» para evitar una repetición. El hecho de que otras disposiciones de la Directiva IVA, que no forman parte del título III de esta dedicado al concepto de «sujeto pasivo», utilicen el término «personas» para designar a las personas sujetos pasivos, no puede conducir a una apreciación distinta, porque ese término se emplea en un contexto diferente del artículo 11 de la Directiva IVA.

En contra de lo alegado por la Comisión, de los términos «como un solo sujeto pasivo» no cabe deducir que el artículo 11 de la Directiva IVA se propone exclusivamente permi-

---

<sup>2</sup> Apartado n.º 35.

tir que se trate a varios sujetos pasivos como una entidad única, ya que esos términos no guardan relación con una condición de aplicación de ese artículo sino con su resultado, que consiste en considerar a varias personas como un solo sujeto pasivo. La condición del ente resultante no prejuzga la condición de los entes integrados.

Tampoco tiene soporte en la formulación de ese artículo el argumento de la Comisión según el cual este constituye una excepción a la regla general que dispone que cada sujeto pasivo sea tratado como una entidad diferente, por lo que debe ser interpretado restrictivamente, ni el argumento de que el concepto de agrupación implica que las personas integradas pertenezcan todas ellas a la misma categoría, pues el término «agrupación» no figura en el artículo.

En consecuencia, del texto del artículo 11 de la Directiva IVA no se deduce que no puedan ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos.

Por otra parte, la Comisión alega no obstante que, más allá de la redacción del artículo 11 de la Directiva IVA, la interpretación de ese artículo que propugna es preceptiva a la luz de su contexto, de sus objetivos y de la jurisprudencia del Tribunal de la Unión. Por tanto, es preciso examinar si los argumentos expuestos por la Comisión en apoyo de ese criterio demuestran que ese artículo 11 debe ser interpretado en el sentido de que no pueden ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos.

En primer término, hay que observar que la jurisprudencia del Tribunal de la Unión sobre esta cuestión a la que hace referencia la Comisión no puede ser invocada eficazmente en este caso, ya que dicha cuestión no es objeto de las sentencias antes citadas, caso *Poly-sar Investments Netherlands* y caso *Ampliscientifica y Amplifin*.

En segundo término, acerca del contexto del artículo 11 de la Directiva IVA, se ha de señalar que el artículo 9, apartado 1, de esta contiene una definición general del concepto de «sujeto pasivo». El apartado 2 de ese artículo y los artículos 10, 12 y 13 de la misma directiva añaden precisiones sobre ese concepto, bien incluyendo o permitiendo que los Estados incluyan a personas que no responden a esa definición general, como las personas que realizan ciertas operaciones de modo ocasional, bien excluyendo a otras personas, como los trabajadores por cuenta ajena o las entidades públicas. Por tanto, no cabe deducir del sistema del título III de la Directiva IVA que una persona que no responda a esa definición general esté excluida necesariamente de la categoría de personas a las que se refiere el artículo 11 de esta.

En cuanto a la articulación dentro del título III de la Directiva IVA entre los artículos 9, apartado 1, y 11 de esta, es necesario constatar que la lectura conjunta de esos artículos no permite concluir, como hace la Comisión, que las personas a las que se refiere ese artículo 11 deben responder individualmente a la definición general del sujeto pasivo enunciada en el artículo 9, apartado 1, de esa directiva. En efecto, como mantienen Irlanda y los coadyuvantes, la puesta en relación de ambas disposiciones no excluye que sean esas personas, consideradas conjuntamente, que estén firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, quienes deben responder colectivamente a la referida definición.

Por consiguiente, no pueden prosperar los argumentos de la Comisión según los cuales, atendiendo al contexto del artículo 11 de la Directiva IVA, este debe interpretarse en el sentido de que no pueden ser incluidas en un grupo a efectos del IVA personas que no son sujetos pasivos.

En tercer lugar, respecto a los objetivos perseguidos por el artículo 11 de la Directiva IVA, de la motivación de la propuesta que condujo a la adopción de la Sexta Directiva se deduce que, al adoptar el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de esta, al que sustituyó el referido artículo 11, el legislador de la Unión quiso permitir que los Estados no vincularan sistemáticamente la cualidad de sujeto pasivo al concepto de independencia puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico.

Ahora bien, no se advierte que sea contraria a esos objetivos la posibilidad de que los Estados consideren como un sujeto pasivo único a un grupo de personas que incluya a una o varias personas que puedan carecer individualmente de la condición de sujeto pasivo. Por el contrario, como mantienen Irlanda y los coadyuvantes, no se puede excluir que la presencia dentro de un grupo IVA de tales personas contribuya a una simplificación administrativa tanto para ese grupo como para la Administración tributaria y permita evitar algunos abusos, pudiendo ser esa presencia incluso indispensable para esos fines, si solo ella acredita el vínculo firme en los órdenes financiero, económico y de organización que debe existir entre las personas que integran dicho grupo para que se les considere como un sujeto pasivo único.

Además, suponiendo que esa misma posibilidad pueda dar lugar a abusos, el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva IVA permite que los Estados miembros adopten todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación del párrafo primero del mismo artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales.

En consecuencia, según el Tribunal de la Unión, la Comisión no ha demostrado que los objetivos del artículo 11 de la Directiva IVA postulan la interpretación de que no pueden ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos. Por todas las argumentaciones expuestas se ha de desestimar el recurso presentado por la Comisión.

### 3. Caso Comisión-Suecia

El caso *Comisión-Suecia*<sup>3</sup>, recurso por incumplimiento, resuelto por Sentencia del Tribunal de la Unión de 25 de abril de 2013, aborda la limitación a las empresas de los sectores financiero y de seguros la aplicación del régimen del grupo de entidades en el IVA<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Sentencia del TJUE de 25 de abril de 2013, caso *Comisión-Suecia*, asunto C-480/10 (NFJ050714).

<sup>4</sup> Puede verse Dias Soares (2014).

En el derecho sueco, el artículo 1 del capítulo 6a de la *Mervärdesskattelagen* (1994:200), Ley (1994:200) del IVA, prevé: «A los efectos de la aplicación de las disposiciones de esta ley, en las circunstancias que se describen en este capítulo, dos o más entidades económicas podrán considerarse como una sola entidad económica (grupo a efectos del IVA), y la actividad que ejerza el grupo podrá considerarse como una única actividad».

El artículo 2 del capítulo 6a de la citada ley precisa: «Solo formarán parte de un grupo a efectos del IVA: 1. entidades económicas sometidas a la supervisión de la Inspección fiscal que ejerzan una actividad que esté exenta porque el volumen de negocios de dicha actividad esté exento con arreglo a los artículos 9 o 10 del capítulo 3, y 2. entidades económicas cuyo objeto principal sea la entrega de bienes o la prestación de servicios a las entidades económicas a que se refiere el número 1 anterior, o 3. entidades económicas que sean comisionistas y comitentes y estén unidas por una relación de comisión como la contemplada en el capítulo 36 de la Ley del impuesto sobre la renta (1999:1229)».

El artículo 9 del capítulo 3 de la Ley sueca del IVA exime del impuesto la prestación de servicios bancarios y financieros y las operaciones de negociación de títulos-valores o transacciones similares. Y el artículo 10 del capítulo 3 de la misma ley también exime del impuesto la prestación de servicios de seguro y reaseguro. Del conjunto de estas disposiciones se desprende que la formación de un grupo a efectos del IVA se reserva principalmente a las empresas de los sectores financiero y de seguros.

Según la apreciación de la Comisión, las disposiciones de la Ley sueca del IVA, que reservan la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los proveedores de servicios financieros y de seguros, son incompatibles con el artículo 11 de la Directiva IVA.

Dado que la existencia del incumplimiento reprochado por la Comisión a Suecia depende de la interpretación que deba darse al artículo 11 de la Directiva IVA, sobre la cual las partes han expresado posiciones divergentes, debe recordarse, con carácter preliminar, que para determinar el alcance de una disposición de derecho de la Unión hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades<sup>5</sup>. Además, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de derecho de la Unión que no contenga una remisión al derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme (Sentencia de 29 de octubre de 2009, caso NCC Construction Danmark, C-174/08, apartados 23 y 24 –NFJ035689–).

Para una aplicación uniforme de la Directiva IVA, reviste especial importancia que el concepto de «sujetos pasivos» definido en el título III de aquella reciba una interpretación

---

<sup>5</sup> Apartado n.º 35.

autónoma y uniforme. En este contexto, tal interpretación se impone en lo que respecta al artículo 11 de la Directiva IVA, a pesar del carácter facultativo, para los Estados miembros, del régimen que prevé, a fin de evitar, cuando se aplica, divergencias en la aplicación de dicho régimen de un Estado miembro a otro.

A este respecto, del texto del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva IVA resulta que esta permite a cada Estado considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas cuando estén establecidas en el territorio de ese mismo Estado, y aun siendo jurídicamente independientes se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Según su tenor literal, la aplicación de este artículo no está sometida a otros requisitos (Sentencia de 9 de abril de 2013, *Comisión/Irlanda*, asunto C-85/11, apartado 36 –NFJ050408–). Tampoco prevé la posibilidad de que los Estados miembros impongan otros requisitos a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA, como ejercer una determinada actividad o guardar relación con un sector de actividad específico.

No se desprende ni del texto del artículo 11 de la Directiva IVA ni del contexto de este, a saber, el título III de la citada directiva, que dicho artículo tenga carácter de disposición específica o que establezca una excepción que deba ser interpretada de manera restrictiva como sugieren Suecia y Finlandia.

En cuanto a los objetivos que persigue el artículo 11 de la Directiva IVA, de la motivación de la propuesta de la Comisión que condujo a la adopción de la Directiva 77/388 se deduce que, al adoptar el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de esta, al que sustituyó el referido artículo 11, el legislador de la Unión quiso permitir que los Estados no vincularan sistemáticamente la condición de sujeto pasivo al concepto de independencia puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico (sentencia *Comisión/Irlanda* antes citada, apartado 47).

El artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva IVA también permite que los Estados miembros adopten todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación del párrafo primero del mismo artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales. Únicamente pueden adoptarse tales medidas respetando el derecho de la Unión. Así pues, observando tal requisito, los Estados pueden restringir la aplicación del régimen previsto en el mencionado artículo 11 para combatir el fraude o la evasión fiscales.

En el presente caso, Suecia alega que, a fin de combatir el fraude y la evasión fiscales, decidió, de conformidad con el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva IVA, reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a las empresas que, directa o indirectamente, se encuentran sometidas a la supervisión de la Inspección fiscal y que, por tanto, están incluidas en un régimen de control público. Ahora bien, la Comisión no ha demostrado de forma convincente que, desde el punto de vista de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, esta medida no estuviera justificada.

Por tanto, se concluye que la Comisión no ha demostrado que reservar a las empresas de los sectores financiero y de seguros la aplicación del régimen previsto en el artículo 11 de la Directiva IVA sea contrario al derecho de la Unión. En consecuencia y dado que el recurso de la Comisión es inadmisibile en la medida en que se basa en una infracción del principio de igualdad de trato, se ha de desestimar dicho recurso.

## 4. Caso Larentia+Minerva

El caso *Larentia+Minerva*<sup>6</sup>, resuelto por el Tribunal de la Unión en Sentencia de 16 de julio de 2015, aborda una normativa que reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA, a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central del grupo mediante una relación de subordinación (Bomer, 2016).

Larentia+Minerva posee, como comanditaria, el 98% de las participaciones de dos filiales constituidas bajo la forma de sociedades personalistas de responsabilidad limitada en comandita (GmbH & Co. KG). Además, como «sociedad *holding* de dirección», le presta servicios administrativos y comerciales a título oneroso.

Para esas prestaciones sujetas a IVA, Larentia+Minerva dedujo íntegramente el impuesto soportado para la adquisición, a un tercero, de capitales que sirvieron para financiar sus participaciones en sus filiales y sus prestaciones de servicios.

El Finanzamt Nordenham admitió esa deducción solo parcialmente, al considerar que la mera tenencia de participaciones en las filiales no daba derecho a deducción. La liquidación complementaria de 2007 relativa al IVA adeudado por el ejercicio 2005 fue impugnada por Larentia+Minerva ante el *Niedersächsisches Finanzgericht*, tribunal en materia tributaria y de aduanas del Land de Baja Sajonia, quien desestimó su recurso mediante sentencia de 2011. La actora interpuso ante el *Bundesfinanzhof*, tribunal federal en materia tributaria, un recurso en «revisión» contra la sentencia desestimatoria.

El tribunal remitente pregunta, por un lado, acerca de los métodos de cálculo de la deducción del IVA soportado cuando dicha deducción solo puede ser parcial y, por otro, acerca del alcance del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva relativo al «grupo a efectos del IVA», invocado por la actora. A este último respecto, el tribunal pregunta si el derecho nacional es compatible con la disposición cuando excluye las sociedades personalistas del beneficio de dicho dispositivo y exige un vínculo de subordinación de las filiales respecto del órgano central.

En estas circunstancias, el *Bundesfinanzhof* resolvió plantear al Tribunal de la Unión la cuestión de si la disposición relativa a la consideración de varias personas como un único

---

<sup>6</sup> Sentencia del TJUE de 16 de julio de 2015, caso *Larentia-Minerva*, asunto C-108/14 (NFJ059034).

sujeto pasivo, que aparece en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, se opone a una normativa nacional según la cual, en primer lugar, solo una persona jurídica, y no por tanto una sociedad personalista, puede integrarse en la empresa de otro sujeto pasivo, el órgano central, y suponiendo que, en segundo lugar, dicha persona jurídica esté «integrada en la empresa del órgano central», en el sentido de una relación jerárquica, en los órdenes financiero, económico y de organización.

El tribunal remitente pregunta si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el derecho de un Estado reserve la posibilidad de constituir un grupo de personas que puedan considerarse como un único sujeto pasivo al IVA, «grupo a efectos del IVA», como la prevista en esa disposición, únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas con el órgano principal de dicho grupo mediante una relación de subordinación<sup>7</sup>.

El tribunal remitente pregunta acerca del alcance de dicha disposición en la medida en que ante él se ha invocado el derecho a acogerse a la misma. Como señaló el abogado general en sus conclusiones, la respuesta a esa cuestión puede presentar, a diferencia de lo que sucede con las dudas emitidas a este respecto por Irlanda en sus observaciones escritas, un interés para la solución de los litigios principales. En efecto, la condición de grupo a efectos del IVA conferida a la sociedad de cartera y a sus filiales puede conducir a conceder a esa agrupación, debido a sus operaciones a título oneroso efectuadas entre las filiales y las empresas terceras, el beneficio de la deducción íntegra del IVA soportado por las operaciones en capital efectuadas por la sociedad de cartera.

Por lo que respecta a la respuesta que ha de darse en cuanto al fondo a la cuestión, procede recordar que el Tribunal de la Unión, en lo que atañe a la interpretación del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 del Consejo, cuyo tenor reproduce el del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, ha determinado que esas disposiciones, que permiten a cada Estado considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas establecidas en el interior del país que son jurídicamente independientes pero se hallan firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, no somete su aplicación a otras condiciones (en ese sentido, la sentencia *Comisión/Irlanda*, C-85/11, apartado 36 –NFJ050408–).

De ese modo, procede señalar, en primer lugar, que, a diferencia de otras disposiciones de la Sexta Directiva, en particular sus artículos 28 bis y 28 ter, que se refieren explícitamente a las «personas jurídicas», el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, que se refiere a las «personas», no excluye por sí mismo, de su ámbito de aplicación a las entidades que, como las sociedades en comandita de que se trata en el litigio principal, no gozan de personalidad jurídica.

---

<sup>7</sup> Apartado n.º 34.

El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva tampoco prevé la posibilidad de que los Estados impongan otros requisitos a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA (en ese sentido, la sentencia caso *Comisión/Suecia*, C-480/10, apartado 35 –NFJ050714–), y, en particular, la posibilidad de que los Estados exijan que únicamente las entidades dotadas de personalidad jurídica puedan ser miembros de un grupo a efectos del IVA.

En consecuencia, procede comprobar si el margen de apreciación del que disponen los Estados miembros, que tienen la facultad de admitir en su territorio la constitución de dichos grupos a efectos del IVA, los autoriza a excluir del ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva las entidades que no disponen de personalidad jurídica.

De los motivos de la propuesta de la Comisión que condujo a la adopción de la Sexta Directiva se desprende que, al adoptar el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de dicha directiva, el legislador de la Unión quiso permitir que los Estados no vincularan sistemáticamente la condición de sujeto pasivo al concepto de independencia puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico (en ese sentido, la sentencia caso *Comisión/Suecia*, C-480/10, apartado 37).

El Tribunal de la Unión ya ha determinado que, para la aplicación del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, los Estados miembros, en el marco de su margen de apreciación, podían supeditar la aplicación del régimen del grupo a efectos del IVA a determinadas restricciones siempre que sirvan a los objetivos de dicha directiva dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra el fraude o la evasión fiscales (en ese sentido, la sentencia caso *Comisión/Suecia*, C-480/10, apartados 38 y 39).

Aunque la Sexta Directiva no contenía, hasta la entrada en vigor del párrafo tercero de su artículo 4, apartado 4, a raíz de la Directiva 2006/69, disposiciones explícitas comparables con las del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, dicha circunstancia no privaba a los Estados de la posibilidad de adoptar, antes de la citada entrada en vigor, medidas útiles equivalentes, ya que la lucha, por parte de los Estados, contra la evasión o el fraude fiscales y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva, incluso sin habilitación expresa del legislador de la Unión (en ese sentido la sentencia caso *Halifax*, asunto C-255/02, apartados 70 y 71 –NFJ021677–).

Incumbe al tribunal remitente comprobar que la exclusión de las entidades no dotadas de personalidad jurídica del régimen de grupo a efectos del IVA, como resulta del derecho nacional aplicable, constituye una medida necesaria y adecuada a dichos objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o las competencias abusivas o a luchar contra la evasión fiscal.

En segundo lugar, del propio tenor del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, se desprende que cada Estado puede considerar que constituye un único sujeto pasivo las personas establecidas en su territorio, independientes desde un punto de vista jurídico, pero estrechamente relacionadas entre ellas en los órdenes financiero, económico y

de organización. El carácter únicamente estrecho de las relaciones que unen a esas personas no puede, por tanto, a falta de otra exigencia, llevar a considerar que el legislador de la Unión haya querido reservar el régimen de grupo a efectos del IVA únicamente a las entidades que se hallan en una relación de subordinación con el órgano central de la agrupación de empresas de que se trata.

Si la existencia de dicha relación de subordinación permite presumir el carácter estrecho de las relaciones entre las personas de que se trata, no puede, sin embargo, en principio, considerarse como un requisito necesario para la constitución de un grupo a efectos del IVA, como señaló el abogado general en sus conclusiones. Se llegaría a una solución distinta únicamente en los supuestos excepcionales en los que dicho requisito fuera, en un contexto nacional determinado, una medida a la vez necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas abusivas o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales.

En suma, el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA, únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si esas dos exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente.

## 5. Caso Skandia Sverige

El caso *Skandia Sverige*<sup>8</sup> es una cuestión prejudicial elevada por el *Forvaltningsrätten* de Estocolmo, resuelta por el Tribunal de la Unión en Sentencia 17 de septiembre de 2014, acerca de los servicios prestados por un establecimiento principal establecido en un Estado tercero a su sucursal integrada en un grupo IVA en Suecia<sup>9</sup>.

El tribunal remitente pregunta si los artículos 2, apartado 1, 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios realizadas por un *establecimiento principal*, establecido en un Estado tercero, a su *sucursal*, establecida en un Estado miembro, constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo a efectos del IVA<sup>10</sup>.

A este respecto debe partirse de que el artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA dispone que están sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior de un país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

<sup>8</sup> Sentencia del TJUE de 17 de septiembre de 2014, caso *Skandia Sverige*, asunto C-7/13 (Suecia) (NFJ055147).

<sup>9</sup> Pueden verse Van Norden (2016); Sundberg (2014).

<sup>10</sup> Apartado n.º 21.

El artículo 9 de la Directiva IVA contiene una definición de los «sujetos pasivos». Tienen esta condición las personas que realizan «con carácter independiente» una actividad económica. A los efectos de aplicar uniformemente la Directiva IVA, es especialmente necesario que el concepto de «sujeto pasivo» definido en el título III de esta sea interpretado de manera autónoma y uniforme.

Según la jurisprudencia del Tribunal de la Unión, una prestación solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas (sentencia caso *FCE Bank*, C-210/04, apartado 34 –NFJ021920–).

Para determinar si existe una relación jurídica de esta índole entre una sociedad no residente y una de sus sucursales establecida en un Estado, a fin de someter al IVA los servicios prestados, es preciso verificar si esta sucursal desarrolla una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si tal sucursal puede considerarse autónoma, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad (sentencia caso *FCE Bank*, apartado 35).

Pues bien, Skandia Sverige, como sucursal de Skandia America Corp. (EE. UU.), no opera de modo independiente ni soporta ella misma los riesgos económicos ligados al ejercicio de su actividad. Además, como sucursal, según la legislación nacional, no dispone de capital propio y sus activos forman parte del patrimonio de Skandia America Corp. (EE. UU.). Por lo tanto, Skandia Sverige depende de SAC y, por sí misma, no tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA.

En lo relativo a la existencia de un acuerdo de reparto de costes, materializado en el litigio principal a través de la emisión de facturas internas, dicha circunstancia carece de pertinencia cuando tal acuerdo no ha sido negociado entre partes independientes (sentencia caso *FCE Bank*, apartado 40).

Sin embargo, no se discute que Skandia Sverige es miembro de un grupo a efectos del IVA constituido según el artículo 11 de la Directiva IVA y, por consiguiente, forma con los demás miembros un solo sujeto pasivo. En lo que al IVA respecta, este grupo a efectos del IVA ha recibido un número de identificación por parte de la Administración competente.

La asimilación a un sujeto pasivo único excluye que los miembros del grupo a efectos del IVA continúen haciendo por separado declaraciones del IVA y sigan siendo identificados, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos, dado que tan solo el sujeto pasivo único está facultado para efectuar las citadas declaraciones (sentencia caso *Amplis-científica y Amplifin*, C-162/07, apartado 19). De ello resulta que las prestaciones de servicios realizadas por un tercero en favor de un miembro de un grupo a efectos del IVA deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, en favor no de ese miembro, sino del grupo a efectos del IVA al que este pertenece.

Por lo tanto, en lo que respecta al IVA, los servicios prestados por una empresa como Skandia America Corp. (EE. UU.) a su sucursal miembro de un grupo a efectos del IVA como Skandia Sverige no pueden considerarse prestados a esta, sino que deben entenderse prestados al grupo a efectos del IVA.

En la medida en que, desde el punto de vista del IVA, debe considerarse que los servicios prestados a título oneroso por una empresa como SAC a su sucursal han sido prestados al grupo a efectos del IVA, y que no puede considerarse que aquellas constituyan un sujeto pasivo único, procede concluir que la prestación de tales servicios es una operación gravada con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

En suma, los artículos 2, apartado 1, 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal establecido en un Estado tercero a su sucursal establecida en un Estado miembro constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo a efectos del IVA.

Ahora bien, esta normativa sobre grupos IVA a nivel nacional («personas establecidas en el territorio del mismo Estado») ha de abrirse paso en el distinto contexto de la contabilización de una «combinación de negocios» a nivel internacional. Una «combinación de negocios», como vamos a ver, puede dar lugar a una multiplicidad de soluciones diferentes acerca de los centros subjetivos de imputación en las cuentas, que son expresivas de actuaciones y expectativas de la «entidad combinada».

## 6. Combinación de negocios

Contabilizar una combinación de negocios (García Martínez, 2017) supone contabilizar uniendo empresas internacionales como una entidad única, en una «entidad combinada». En el caso de un grupo de empresas la combinación contable muestra la información financiera del conjunto de empresas internacionales como si fueran una única y misma entidad.

La entidad determinará si una transacción u otro suceso es una combinación de negocios atendiendo a la definición de la norma internacional de información financiera (NIIF) n.º 3, que exige que los activos adquiridos junto con los pasivos asumidos configuren unitariamente un negocio<sup>11</sup>. Cuando los activos adquiridos no sean un negocio, la entidad contabilizará la transacción como adquisición de un simple activo. Se proporcionan guías sobre la identificación de una combinación de negocios y la definición de un negocio.

El método de la adquisición es el que debe ser seguido para contabilizar cada combinación de negocios. El método pone en juego, en relación con el acuerdo de adquisición, la

---

<sup>11</sup> Párrafo n.º 3 de la NIIF n.º 3.

identificación de la entidad adquirente, la determinación de la fecha de adquisición, el reconocimiento y medición de los activos adquiridos, de los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora, y también el reconocimiento y medición de la «plusvalía» derivada de la adquisición.

En cada combinación de negocios, una de las entidades que se combinan deberá identificarse como la adquirente. Para identificar a la adquirente, que es la entidad que obtiene el control de otra entidad, deben utilizarse las guías de contabilización de la NIIF n.º 10. Si ha ocurrido una combinación de negocios, pero las guías de la NIIF n.º 10 no indican cuál de las entidades que se combinan es la adquirente, para llevar a cabo esa clarificación deben considerarse los factores y circunstancias incluidos en la NIIF n.º 3.

La adquirente debe identificar la fecha de adquisición, que es definida como la fecha en la cual la adquirente obtiene el control de la adquirida. Esta fecha es esencial para la contabilización de la combinación. Generalmente coincide con la fecha en la que la adquirente transfiere legalmente la contraprestación, adquiere los activos y asume los pasivos de la adquirida: la «fecha de cierre». Excepcionalmente, la adquirente puede obtener el control en una fecha anterior o posterior a la fecha de cierre. La fecha de adquisición precederá a la de cierre si un acuerdo escrito prevé que la adquirente obtenga el control de la adquirida en una fecha anterior a la fecha de cierre.

Abordamos a continuación el reconocimiento y la medición de los activos adquiridos, las obligaciones asumidas y cualquier participación no controladora en la entidad adquirida.

**Principio de reconocimiento:** en la fecha de adquisición, la adquirente reconocerá los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida, separadamente de la «plusvalía»<sup>12</sup> obtenida. El registro de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos está sujeto a determinadas condiciones.

Un activo es considerado identificable si: a) es separable, es decir, si es susceptible de ser dividido o separado de la entidad y vendido, transferido, entregado en explotación, arrendado o intercambiado, sea individualmente, sea junto con un contrato relacionado, otro activo identificable o un pasivo, y todo ello con independencia de que la entidad se proponga o no ejercer estas opciones, o b) es un activo que surge de derechos contractuales o nace de otros derechos de tipo legal, y todo ello con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o lo sean de otros derechos y obligaciones.

Para cumplir las condiciones para el reconocimiento en la aplicación del método de la adquisición, los activos adquiridos y los pasivos asumidos deben ser parte de lo que la adquirente y la adquirida, o sus anteriores propietarios, intercambiaron en la transacción de la combinación y no ser el resultado de transacciones separadas. La adquirente aplicará

---

<sup>12</sup> Párrafo n.º 10.

las guías previstas para determinar qué activos adquiridos o pasivos asumidos son parte del intercambio por la adquirida y, cuando se esté en el caso, cuáles son el resultado de transacciones separadas contabilizadas de acuerdo con su naturaleza y las NIIF oportunas.

Puede suceder que en la aplicación por la adquirente del principio de reconocimiento y sus condiciones se dé lugar a la contabilización de algunos activos y pasivos que la adquirente no haya reconocido previamente como tales en sus cuentas. Por ejemplo, la adquirente reconocerá los activos intangibles identificables adquiridos, tales como un nombre comercial, una patente o una relación con un cliente, que la adquirida no había reconocido como activos en sus estados contables, porque los desarrolló internamente, cargando los costes relacionados como gastos.

Respecto al **principio de medición**: la adquirente medirá los activos adquiridos y los pasivos asumidos por sus *valores razonables* en la fecha de su adquisición<sup>13</sup>. El valor razonable es definido como el precio que se recibiría por vender –en este campo, la adquirida es quien vende– un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición conforme a la NIIF n.º 13.

Respecto a las participaciones no controladoras en la adquirida, para cada combinación, la adquirente medirá los componentes de las participaciones no controladoras que son participaciones en la propiedad actuales y que otorgan a sus tenedores el derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad en el caso de liquidación, cuantificando sea por su valor razonable, sea por el valor de la participación proporcional de los instrumentos de propiedad actuales en los importes reconocidos de los activos netos de la adquirida. Los demás componentes de estas participaciones se medirán al valor razonable en sus fechas de adquisición, salvo que se requiera otra base de medición por las NIIF.

## 7. Identificación del negocio

Negocio es una noción fundamental en la contabilidad internacional. Negocio, en la contabilidad internacional, no designa una operación o transacción realizada por un sujeto sino al sujeto unitario autónomo que realiza un conjunto de operaciones. Desde el punto de vista de la adquirida, es necesario que la entidad adquirida cumpla la definición de un negocio, para que concurra una combinación de negocios.

Un negocio es definido como «un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costes u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes».

---

<sup>13</sup> Párrafo n.º 18.

Un negocio integra insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de crear productos. Aunque los negocios generalmente tienen productos, no se requiere que estos sean un conjunto que esté integrado para cumplir con las condiciones para ser considerados como un negocio<sup>14</sup>.

Los tres elementos centrales de un negocio se definen de la forma siguiente:

- 1.º Insumo: todo recurso económico que elabora, o tiene la capacidad de elaborar, productos si se les aplica uno o más procesos. Como ejemplos, activos no corrientes, incluyendo activos intangibles y derechos a utilizar activos no corrientes como, propiedad intelectual, la capacidad de acceder a materiales o derechos necesarios y empleados.
- 2.º Proceso: todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que, aplicado a un insumo o insumos, elabora o tiene la capacidad de elaborar productos. Son ejemplos los procesos de gestión estratégicos, procesos de operación y procesos de gestión de recursos. Estos procesos habitualmente están documentados. Una plantilla de trabajadores organizada que tenga la necesaria formación y experiencia, siguiendo reglas y convenciones puede proporcionar los procesos necesarios susceptibles de aplicarse a los insumos para elaborar productos. Quedan fuera la contabilidad, la facturación, las nóminas y otros sistemas administrativos que no son considerados procesos utilizados para elaborar productos.
- 3.º Producto: es el resultado de insumos y procesos aplicados a estos que proporcionan o tienen la capacidad de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costes u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.

Para poder ser dirigido y gestionado, un conjunto integrado de actividades y activos requiere dos elementos esenciales: insumos y procesos aplicados a estos, que juntos se utilizan o utilizarán en la elaboración de productos. Sin embargo, a los efectos definidos, un negocio no necesita incluir todos los insumos y procesos que el vendedor utiliza habitualmente en las operaciones de ese negocio si los participantes en el mercado tienen la capacidad de adquirir el negocio y continuar elaborando productos mediante la integración del negocio con sus propios insumos y procesos.

La naturaleza de los elementos de un negocio varía según sectores industriales y según la estructura de las operaciones o actividades de la entidad, incluyendo la etapa de desarrollo de la entidad. Los negocios establecidos tienen a menudo numerosos tipos distintos de insumos, procesos y productos, mientras que los negocios nuevos tienen a menudo pocos

---

<sup>14</sup> Párrafo n.º B7.

insumos y procesos y en ocasiones solo un producto. Casi todos los negocios también tienen pasivos, si bien claro es que un negocio no necesita tener pasivos.

Es posible que un conjunto integrado de actividades y activos en la etapa de desarrollo no tenga productos. Si así fuera, la adquirente debería considerar otros elementos para determinar si el conjunto es un negocio. Entre esos factores cabe mencionar los siguientes: a) si el conjunto ha comenzado las actividades principales planeadas; b) si tiene empleados, propiedad intelectual y otros insumos y procesos que pudieran aplicarse a dichos insumos; c) si busca un plan para elaborar productos; y d) si será capaz de acceder a clientes que comprarán los productos. Si bien, no todos estos factores necesitan estar presentes en la etapa de desarrollo como un conjunto integrado concreto de actividades y activos para cumplir las condiciones para ser considerado un negocio.

La determinación de si un conjunto concreto de activos y actividades es un negocio debe basarse en si el conjunto integrado resultante es susceptible de ser dirigido y gestionado como un negocio por un participante en el mercado. En tal sentido, para evaluar si un conjunto concreto es un negocio, no es decisivo si el vendedor opera el conjunto como un negocio o si la adquirente pretende operar el conjunto como un negocio.

En ausencia de evidencia en contrario, cabe suponer que un conjunto concreto de activos y actividades en los que está contabilizada una «plusvalía» procedente de la adquisición es un negocio. El humo es índice del fuego. Sin embargo, un negocio no necesita tener «plusvalía» o fondo de comercio adquirido.

Desde la perspectiva subjetiva, por una parte, encontramos una organización donde directivos y gestores deciden una estrategia unitaria de entrega de bienes o prestación de servicios, por otra parte, encontramos a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes, que intervienen en el negocio con el propósito de obtener un beneficio. Punto axial es que el negocio expresa la presencia de un *centro subjetivo unitario de imputación*, con referencia a una entidad, que puede estar en etapa de desarrollo. Una entidad puede integrar varios negocios autónomos. En ocasiones un negocio puede identificarse con una entidad.

## 8. Identificación de la combinación

La combinación de negocios pone en juego dos o más entidades que se combinan<sup>15</sup>. La entidad adquirente del negocio y la entidad o negocio adquirido. «Entidad combinada» es la macroentidad que resulta de la combinación de los negocios o las entidades iniciales.

---

<sup>15</sup> Un «negocio conjunto» (*joint venture*) puede ser una de las entidades que se combinan con otra entidad distinta, porque es un «negocio».

Una combinación de negocios puede ser estructurada de diferentes formas por motivos legales, fiscales o de otro tipo, lo que incluye:

- 1.º Uno o más negocios se convierten en entidades *subsidiarias* de una adquirente.
- 2.º Los activos netos de uno o más negocios se *fusionan* legalmente con la adquirente.
- 3.º Un grupo de anteriores propietarios de una de las entidades que se combinan obtiene el control de la entidad combinada.
- 4.º Una entidad que se combina transfiere sus activos netos, o sus propietarios *transfieren* sus *participaciones* en el patrimonio, a otra entidad que se combina o a sus propietarios.
- 5.º Todas las entidades que se combinan transfieren sus activos netos, o los propietarios de esas entidades transfieren sus participaciones en el patrimonio, a una *nueva entidad* constituida, en ocasiones nombrada como una combinación por absorción o por puesta en conjunto.

La NIIF n.º 3 define una combinación de negocios como una transacción u otro suceso en el que una adquirente obtiene el control de uno o más negocios. Operaciones o formas<sup>16</sup> mediante las que una adquirente puede obtener el control de una adquirida son las siguientes:

- 1.º Emitiendo *participaciones en el patrimonio*.
- 2.º Incurriendo en pasivos, esto es, obligaciones presentes a cuyo vencimiento deberá la entidad desprenderse de recursos.
- 3.º Transfiriendo efectivo, transfiriendo equivalentes al efectivo o transfiriendo otros activos, incluyendo activos netos que constituyen un negocio.

También cabe que se proporcione más de un tipo de contraprestación. E, incluso, combinación sin contraprestación, incluyendo la combinación realizada solo mediante un contrato.

**Delimitación negativa**<sup>17</sup>. Esta NIIF n.º 3, sobre combinaciones de negocio, no se aplicará:

- 1.º A la adquisición de un grupo de activos que no constituya un negocio. En tales casos, la adquirente identificará y reconocerá los activos individuales que se adquirieron y los pasivos asumidos. El coste del grupo deberá distribuirse entre los activos y los pasivos, sobre la base de sus valores razonables relativos en la

---

<sup>16</sup> Párrafo n.º B5.

<sup>17</sup> Párrafo n.º 12.

fecha de la compra. Esta transacción no da lugar a contabilizar una plusvalía por adquisición.

- 2.º A una unión en que las entidades que se unen sean entidades o negocios bajo control común, que es una unión de negocios en la que todas las entidades o negocios que se unen están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la unión de negocios, y ese control no es transitorio<sup>18</sup>.
- 3.º Tampoco se aplicará a la contabilización de la formación de un acuerdo conjunto, que puede dar lugar a una operación conjunta o a un negocio conjunto, en los estados financieros del propio acuerdo conjunto. Porque ningún partícipe tiene un control de dominación (De Miguel Canuto, 2018).

Los requerimientos de la NIIF n.º 3, «Combinación de negocios», tampoco se aplicarán cuando la adquirente sea calificada como una «entidad de inversión», tal como se define en la NIIF n.º 10, sobre estados consolidados, y lo adquirido sea una inversión en una entidad subsidiaria que deba ser medida por el valor razonable con cambios en resultados, que tiene sus propios estándares.

## 9. Identificación de la adquirente

En el método de la adquisición es imprescindible identificar a la adquirente. La adquirente es la entidad *que obtiene el control* de la adquirida. Para identificar la adquirente, deben utilizarse las guías de la NIIF n.º 10, sobre estados financieros consolidados. Si ha ocurrido una combinación de negocios pero la aplicación de las guías de la NIIF n.º 10 no indica claramente cuál de las entidades que se combinan es la adquirente, para llevar a cabo esa determinación deberán considerarse los factores enunciados a continuación<sup>19</sup>.

En una combinación de negocios efectuada principalmente mediante la transferencia de efectivo o transferencia de otros activos o incurriendo en pasivos, generalmente la adquirente será la entidad que transfiere el efectivo u otros activos o incurre en los pasivos. Destinatarios de la transferencia pueden ser la entidad y pueden ser sus propietarios.

En una combinación efectuada por intercambio de participaciones en el patrimonio, generalmente la adquirente será *la entidad que emite* sus instrumentos de patrimonio. Sin embargo, en algunas combinaciones, denominadas «adquisiciones inversas», la entidad emi-

---

<sup>18</sup> En este pasaje, las normas internacionales emplean la misma palabra para expresar lo que es y lo que no es.

<sup>19</sup> Párrafo n.º B13.

sora será la adquirida. Después se recogen guías sobre la contabilización de adquisiciones inversas<sup>20</sup>. Para identificar la adquirente en una combinación efectuada por intercambio de participaciones en el patrimonio, deben considerarse también las siguientes circunstancias:

- a) Los derechos de voto relativos en la entidad combinada tras la combinación. Generalmente la adquirente es la entidad que se combina, cuyos propietarios como grupo retienen o reciben la mayor porción de derechos de voto en la entidad combinada. Para determinar qué grupo de propietarios mantiene o recibe la mayor porción de derechos de voto, se considerará la existencia de acuerdos de voto especiales o inusuales y opciones financieras, certificados de opción para suscribir títulos (*warrants*) o instrumentos convertibles.
- b) La existencia de una minoría abultada de participaciones con voto en la entidad combinada, si otro propietario o grupo organizado de propietarios no tiene una participación de voto significativa. Generalmente la adquirente es la entidad que se combina cuyo propietario único o grupo organizado de propietarios mantiene la mayor participación minoritaria de voto en la entidad combinada.
- c) La composición del órgano de gobierno de la entidad combinada. Generalmente la adquirente es la entidad que se combina cuyos propietarios tienen la capacidad de elegir o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad combinada.
- d) La composición de la «alta dirección» de la entidad combinada. Generalmente la adquirente es la entidad que se combina, cuya anterior dirección domina la dirección de la entidad combinada.
- e) Las condiciones del intercambio en las participaciones en el patrimonio. La adquirente es generalmente la entidad que se combina que paga una prima sobre el valor razonable de las participaciones en el patrimonio anterior a la combinación de la otra u otras entidades que se combinan.

La adquirente es generalmente la entidad que se combina cuyo tamaño relativo es significativamente mayor que el de la otra u otras entidades que se combinan. El tamaño puede ser medido, por ejemplo, en forma de volumen de activos, ingresos de actividades ordinarias o beneficios.

Caso de una combinación de negocios que implica a más de dos entidades, la determinación de la adquirente incluirá la consideración, entre otras cosas, de cuál de las entidades que se combinan inició la combinación, junto al tamaño relativo de las entidades que se combinan.

---

<sup>20</sup> *Ut infra*, epígrafe X. Adquisiciones inversas.

Caso de constitución de una nueva entidad para efectuar una combinación de negocios (combinación por puesta en conjunto), no necesariamente será considerada la adquirente la nueva entidad. Si se constituye una nueva entidad para emitir participaciones en el patrimonio como forma de una combinación de negocios, deberá identificarse como adquirente a una de las entidades que se combinan que existiera antes de la combinación. Será considerada como adquirente la nueva entidad si transfiere efectivo o transfiere otros activos o incurre en pasivos como contraprestación.

## 10. Adquisiciones inversas

Una adquisición inversa (Cañibano, 2012) tiene lugar cuando la entidad que emite títulos, la adquirente legal, se identifica a efectos contables como la adquirida, en su *intercambio de participaciones*, sobre la base de las guías generales de identificación del adquirente<sup>21</sup>. La entidad cuyas participaciones en el patrimonio se adquieren, la adquirida legal, debe ser contabilizada como la adquirente a efectos contables<sup>22</sup> para que la transacción se considere una adquisición inversa en la contabilidad internacional.

**Supuestos.** En ocasiones, las adquisiciones inversas se producen cuando una entidad que no cotiza quiere cotizar, pero no quiere registrar sus acciones de capital. Para conseguirlo, la entidad que no cotiza acuerda con una entidad que cotiza la adquisición de sus participaciones en el patrimonio, a cambio de participaciones en el patrimonio de la entidad que cotiza. En este caso, la entidad que cotiza es la adquirente legal, porque es la que emite participaciones en su patrimonio, y la entidad que no cotiza es la adquirida legal, porque son adquiridas sus participaciones en el patrimonio.

La aplicación de las guías contables sobre identificación del adquirente en estos casos da lugar a identificar a la entidad que cotiza como la adquirida a efectos contables y a la entidad que no cotiza como la adquirente a efectos contables. La adquirida contable debe cumplir la definición de un negocio para que la transacción se contabilice como una adquisición inversa, y que se apliquen todos los principios de reconocimiento y medición de la NIIF n.º 3, sobre combinación de negocios, incluyendo el requerimiento de reconocer una «plusvalía».

**Medición.** Respecto a la medición de la contraprestación transferida, en una adquisición inversa, se considera que la adquirente a efectos contables no otorga «contraprestaciones» en sentido propio a la adquirida, sino que, en su lugar, la adquirida a efectos contables emite sus acciones de capital para los propietarios de la adquirente a efectos contables.

---

<sup>21</sup> Párrafo n.º B19.

<sup>22</sup> La contabilidad internacional, en este punto, absolutiza su conceptualización a despecho del derecho mercantil sustantivo, sumergiéndolo en el pozo de la confusión.

Por consiguiente, el valor razonable de la contraprestación transferida por la adquirente por su participación en la adquirida se basa en el número de participaciones en el patrimonio que la subsidiaria legal habría tenido que emitir para dar a los propietarios de la controladora legal el mismo porcentaje de instrumentos de patrimonio en la *entidad combinada* que resulte de la adquisición inversa. El valor razonable del número de participaciones en el patrimonio de la combinada calculado de esa forma puede ponerse en el lugar del valor razonable de la contraprestación transferida a cambio de la adquirida.

**Estados consolidados.** Respecto a la elaboración y presentación de los estados consolidados, los estados consolidados elaborados después de una adquisición inversa se emitirán bajo el nombre de la controladora legal, la adquirida a efectos contables, *pero se describirán en las notas como una continuación de las cuentas de la subsidiaria legal*, la adquirente a efectos contables, con un ajuste que se realizará retroactivamente en el capital legal de la adquirente contable que refleje el capital legal de la adquirida contable. Ese ajuste se requiere para reflejar el capital de la controladora legal, la adquirida a efectos contables. También se ajustará la información comparativa presentada en esos estados consolidados para reflejar el capital legal de la controladora legal, la adquirida a efectos contables.

Dado que los estados consolidados representan la continuación de los estados financieros de la subsidiaria legal excepto por su estructura de capital, por una parte, los estados consolidados reflejarán: a) los activos y pasivos de la subsidiaria legal, reconocidos y medidos a su *valor en libros* anterior a la combinación, por ser ella la adquirente a efectos contables; b) los activos y pasivos de la controladora legal, la adquirida a efectos contables, se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIIF n.º 3, esto es, por su valor razonable, y c) las ganancias acumuladas y otros saldos de patrimonio de la subsidiaria legal, la adquirente contable, antes de la combinación de negocios.

Por otra parte, los estados consolidados recogerán el importe reconocido como participaciones en el patrimonio emitidas, cuantificado sumando las participaciones en el patrimonio emitidas de la subsidiaria legal en circulación inmediatamente antes de la combinación de negocios a valor razonable de la controladora legal.

Sin embargo, en cuanto a la estructura de patrimonio, el tipo y número de participaciones en el patrimonio emitidas refleja la estructura de patrimonio de la controladora legal, la adquirida contable, incluyendo las participaciones en el patrimonio que la controladora legal emitió a efectos de la combinación. En consecuencia, la estructura del patrimonio de la subsidiaria legal, la adquirente contable, deberá ser reexpresada utilizando el *ratio de intercambio* establecido en el *acuerdo de adquisición* para reflejar el número de acciones de la controladora legal emitido en la adquisición inversa.

**Participación no controladora.** Por último, los estados consolidados han de recoger la parte proporcional de la participación no controladora del importe en libros anterior a la combinación de las ganancias acumuladas de la subsidiaria legal, la adquirente a efectos contables y otras participaciones en el patrimonio.

Efectivamente, en una adquisición inversa, algunos de los propietarios de la adquirida legal (la adquirente a efectos contables) pueden no intercambiar sus participaciones en el patrimonio por los de la controladora legal (la adquirida contable)<sup>23</sup>. Las participaciones de estos propietarios se tratarán como participaciones no controladoras en los estados consolidados posteriores a la adquisición inversa.

Esto porque los propietarios de la adquirida legal que no intercambien sus participaciones en el patrimonio por los de la adquirente legal solamente tienen participación en los resultados y activos netos de la adquirida legal, pero no participan en los resultados y activos netos de la entidad combinada. Por el contrario, aun cuando la adquirente legal sea la adquirida a efectos contables, los propietarios de la adquirente legal tienen una participación en los resultados y activos netos de la entidad combinada.

Los activos y pasivos de la adquirida legal se medirán y reconocerán en los estados consolidados por sus importes registrados en libros anteriores a la combinación. Por ello, en una adquisición inversa, la participación no controladora refleja la participación proporcional de los accionistas no controladores en los importes en libros anteriores a la combinación de los activos netos de la adquirida legal, incluso cuando las participaciones no controladoras en otras adquisiciones se midan a sus valores razonables en la fecha de la adquisición.

## 11. «Plusvalía» de la adquisición

La adquirente en una combinación de negocios debe computar la «plusvalía» (Hamberg y Beisland, 2014; Manzaneque, Merino Madrid y Banegas Ochovo, 2013) o fondo de comercio en la fecha de adquisición o bien haber realizado una «compra muy ventajosa». Desde el punto de vista pedagógico debe enfatizarse que el fondo de comercio o plusvalía es obtenido por la *adquirente* del negocio, con ocasión de la adquisición.

La «plusvalía» derivada de la adquisición o fondo de comercio es tratada como «un *activo* que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada»<sup>24</sup>.

La adquirente reconocerá una plusvalía en la fecha de la adquisición medida<sup>25</sup> como el mayor importe o exceso de a) la suma de la *contraprestación* por ella transferida en la com-

<sup>23</sup> Párrafo n.º B23.

<sup>24</sup> En ocasiones, en otros contextos, «plusvalías» designa los retornos obtenidos de una inversión por el inversor.

<sup>25</sup> Párrafo n.º 32.

binación de negocios, en la fecha de la adquisición, junto al importe de cualquier participación no controladora en la adquirida, respecto a b) el neto de los importes de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos, que, generalmente, se medirán al valor razonable medidos en la fecha de la adquisición.

En el caso de una combinación en que adquirente y adquirida, o sus propietarios anteriores, intercambian solo instrumentos de patrimonio, podría medirse con mayor fiabilidad el valor razonable de los instrumentos de la adquirida que el valor de las participaciones de la adquirente transferidas. Si es así, la adquirente determinará la plusvalía utilizando el valor razonable en la fecha de adquisición de los instrumentos de patrimonio de la adquirida en lugar del valor razonable de las participaciones en el patrimonio transferidas.

En el caso particular en que en la combinación no se transfiere una contraprestación, para determinar el importe de la plusvalía, la adquirente utilizará el valor razonable de su participación en la adquirida en la fecha de adquisición, en lugar del inexistente valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación transferida.

**Compra muy ventajosa.** Se entiende que la adquirente realiza una compra en condiciones muy ventajosas, si efectúa una combinación en la que el importe de la suma de la contraprestación transferida y participación no controladora es *inferior* al importe neto de los activos identificables y pasivos incurridos<sup>26</sup>. Si ese exceso se mantiene después de reevaluar los activos y pasivos, la adquirente reconocerá la ganancia resultante en *resultados* a la fecha de adquisición.

Antes de reconocer una ganancia por una compra muy ventajosa, la adquirente reevaluará si ha identificado bien todos los activos adquiridos y todos los pasivos asumidos y reconocerá cualquier activo adicional que sea identificado en esta revisión. La adquirente revisará entonces los procedimientos utilizados para medir los importes reconocidos a la fecha de adquisición para todas las partidas siguientes: los activos adquiridos y los pasivos asumidos, la participación no controladora en la adquirida y la contraprestación transferida. El objetivo de la revisión es asegurar que las mediciones reflejan adecuadamente la consideración de toda la información disponible en la fecha de la adquisición.

## 12. Contraprestación transferida

El último elemento esencial de una combinación de negocios es la contraprestación transferida por la adquirente. La contraprestación deberá medirse a su *valor razonable*, que deberá calcularse como la suma de los valores razonables, en la fecha de adquisición, de

---

<sup>26</sup> Párrafo n.º 34.

los activos transferidos por la adquirente, de los pasivos incurridos por ella con los anteriores propietarios de la adquirida y de las participaciones en el patrimonio emitidas por la adquirente<sup>27</sup>. Formas de contraprestación son el efectivo, otros activos, una subsidiaria o un negocio de la adquirente, «contraprestaciones contingentes», *instrumentos de patrimonio* ordinarios o preferentes, opciones financieras, certificados de opción para suscribir títulos (*warrants*).

En el caso de que la contraprestación incluya activos o pasivos de la adquirente que tengan un importe en libros que difiera de sus valores razonables en la fecha de adquisición, por ejemplo activos no monetarios o negocios de la adquirente, entonces, la adquirente *medirá nuevamente* los activos transferidos o pasivos a sus valores razonables en la fecha de la adquisición y reconocerá las ganancias o pérdidas resultantes en la cuenta de *resultados*.

Hay casos en que los activos o pasivos transferidos permanecen en la entidad combinada tras la combinación de negocios, por ejemplo, porque los activos o pasivos se transfirieron a la adquirida y no a sus anteriores propietarios, y la adquirente, por ello, retiene el control sobre ellos. En esa situación, la adquirente medirá esos activos y pasivos por sus *importes en libros* inmediatamente antes de la fecha de adquisición y no reconocerá una ganancia o pérdida en resultados sobre activos o pasivos que controla tanto antes como después de la combinación.

Para medir la «plusvalía» o una ganancia por una compra muy ventajosa en una combinación de negocios llevada a cabo sin transferencia de una contraprestación, la adquirente debe sustituir el valor razonable en la fecha de la adquisición de la contraprestación transferida por el valor razonable en la fecha de la adquisición de su participación en la adquirida<sup>28</sup>.

En ocasiones, la adquirente obtiene el control de la adquirida sin transferencia de contraprestación (Cañibano, 2012). La adquirente no transfiere ninguna contraprestación a cambio del control de la adquirida y no mantiene participaciones en el patrimonio de la adquirida, ni en la fecha de adquisición ni con anterioridad. Ejemplos son la unión de dos negocios en un acuerdo de cotización en conjunto o la formación de una sociedad anónima con doble cotización en Bolsa<sup>29</sup>. Para contabilizar estas combinaciones también se aplica el método de la adquisición. Circunstancias concurrentes pueden ser las siguientes: a) que la adquirida recompra un número suficiente de sus propias acciones de modo que una inversora previa obtiene el control; b) la caducidad de derechos de veto minoritarios que antes impedían a la adquirente controlar una adquirida en que tenía la mayoría de los derechos de voto; c) adquirente y adquirida acuerdan combinar sus negocios solamente mediante un *contrato*.

---

<sup>27</sup> Párrafo n.º 37.

<sup>28</sup> Párrafo n.º B46.

<sup>29</sup> Párrafo n.º 43.

**Delimitación negativa.** La adquirente y la adquirida pueden tener una relación preexistente u otro acuerdo antes de las negociaciones para el comienzo de la combinación de negocios, o pueden llevar a cabo un acuerdo durante las negociaciones que esté separado de la combinación<sup>30</sup>. La adquirente identificará todos los importes que no formen parte de lo que la adquirente y la adquirida –o sus anteriores propietarios– intercambian en la combinación, importes que no son parte del intercambio por la adquirida. La adquirente solo reconocerá como parte de la aplicación del método de la adquisición la contraprestación transferida por la adquirida y los activos adquiridos y pasivos asumidos en el intercambio por la adquirida. Las transacciones separadas deberán contabilizarse de acuerdo con las NIIF oportunas.

Es probable que una transacción realizada por la adquirente o principalmente en beneficio de la entidad combinada, y no fundamentalmente en beneficio de la adquirida –o sus anteriores propietarios– antes de la combinación, sea una transacción separada. Ejemplos son: a) una transacción que, de hecho, cancela relaciones preexistentes entre la adquirente y la adquirida; b) una transacción que remunera a los empleados o a los anteriores propietarios de la adquirida por servicios futuros; y c) una transacción que reembolsa a la adquirida por el pago de los costes de la adquirente relacionados con la adquisición.

Costes relacionados con la adquisición, en los que incurre la adquirente para llevar a cabo una combinación de negocios<sup>31</sup> incluyen los honorarios de búsqueda; asesoramiento, jurídicos, contables, de valoración y otros honorarios profesionales; costes generales de administración; y costes de registro y emisión de títulos de deuda y de patrimonio. La adquirente contabilizará los costes relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en que haya incurrido en los costes y los servicios se hayan recibido, como regla general.

---

<sup>30</sup> Párrafo n.º 51.

<sup>31</sup> Párrafo n.º 53.

## Referencias bibliográficas

- Abdoelkariem, R. y Prinsen, F. (2015). The interaction between head office, branch and VAT grouping: new challenges ahead for the European Union. *International VAT monitor*, 4.
- Barciela Pérez, J. A. (2017). *El grupo de entidades IVA*. Valencia.
- Bas Soria, J. (2015). *El IVA en las operaciones internacionales*. Madrid: CEF.
- Bernaerts, Y. (2013). Groupes de société et TVA - réflexions et observations sur quelques-unes des opportunités/afflictions fiscales liées à l'esprit du temps. *Revue Générale de Fiscalité*, 6.
- Bomer, A. H. (2016). From Skandia to Larentia: national jurisdiction to deviate from the VAT Directive. *Intertax*, 8 y 9.
- Cañibano, L. (2012). Combinación de negocios mediante adquisiciones inversas. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 99.
- Dias Soares, C. A. (2014). The territorial scope of VAT grouping schemes in the financial sector. *Intertax*, 8 y 9.
- Falcón Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013). *Derecho fiscal internacional*. Madrid-Barcelona-Sao Paulo-Buenos Aires.
- García Martínez, F. (2017). Las combinaciones de negocios en las Normas internacionales de contabilidad. *Técnica contable y financiera*, 1.
- Hamberg, M. y Beisland, L. (2014). Changes in the value relevance of goodwill accounting following the adoption of IFRS 3. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23.
- Jarne Jarne, J. I. (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Madrid.
- Lainez Gadea, J. A. (Coord.) (2001). *Manual de Contabilidad internacional*. Madrid.
- Mallo, C. y Pulido, A. (2005). *Las Normas internacionales de Información financiera (NIIF)*. Madrid.
- Manzanaque, M., Merino Madrid, E. y Bane-gas Ochovo, R. (2013). Tratamiento contable de las transacciones separadas en las combinaciones de negocios: Proceso armonizador de la normativa contable internacional (IFRS) y americana (FAS). *Contaduría y administración*, 1.
- Miguel Canuto, E. de. (2018). Negocios conjuntos y operaciones conjuntas como modos internacionales de personificación. *Quincena fiscal*, 3.
- Nobes, C. y Parker, R. (2010). *Comparative international accounting*. F. T. (11.ª ed.). London: Prentice Hall.
- Pfeiffer, S. (2015). *VAT grouping from a European perspective*. Amsterdam.
- Somoza López, A. (2013). El nuevo concepto de valor razonable en la normativa internacional: novedades e implicaciones prácticas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 364.
- Sundberg, P. (2014). Skandia America. *Tax Planning International*, 12.
- Van Norden, G.-J. (2013). Commission v Ireland, Commission v The Netherlands, Commission v UK: persons eligible for inclusion in a VAT group. *British tax review*, 3.
- Van Norden, G.-J. (2016). State of play in respect of the Skandia America Corporation case. *EC Tax Review*, 4.
- Zuidgeest, R. (2010). Cross-border VAT grouping. *International VAT monitor*, 1.

# Comprobación limitada improcedente, ¿liquidaciones nulas de pleno derecho o anulables? Efectos en la prescripción, la preclusividad, los intereses de demora y la potestad sancionadora

Análisis de la [RTEAC de 16 de enero de 2019, RG 3865/2016](#)

**Begoña Sesma Sánchez**

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

## Extracto

La práctica de un procedimiento de comprobación limitada para regularizar la deducción societaria del artículo 30.5 del TRLIS ¿es nula de pleno derecho o simplemente anulable? La resolución del TEAC objeto de este comentario califica de anulable esta inadecuada elección de procedimiento porque, en su opinión, se trató de una equivocación «sobrevvenida» no apreciable *ab initio*. Y siendo anulables las liquidaciones practicadas por la Dependencia de Gestión, ningún obstáculo había a la práctica de un posterior procedimiento de inspección (que en realidad fueron dos) porque la prescripción se había interrumpido y porque además no cabía invocar la preclusividad del artículo 140 de la LGT. Tal argumentación merece un análisis crítico.

## 1. Supuesto de hecho

La Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Guadalajara, a resultas de un procedimiento de comprobación limitada, notificó a una determinada empresa seis liquidaciones provisionales (en distintas fechas entre el 1 de diciembre de 2011 y el 31 de enero de 2014) relativas a su impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2007 a 2012 con el objeto de reducir las deducciones aplicadas y pendientes de aplicación por doble imposición interna de plusvalías de fuente interna en el contexto de una operación acogida al régimen especial de fusiones del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS). Tales liquidaciones, que no se acompañaron de expedientes sancionadores, fueron recurridas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla-La Mancha que, previa acumulación de los seis expedientes, dictó Resolución el día 30 de marzo de 2015, estimatoria de las reclamaciones interpuestas, ordenando la anulación de las liquidaciones, porque «en el ámbito de un procedimiento de comprobación limitada, no pueden examinarse los libros de contabilidad, es decir, el libro diario y el libro de inventarios y cuentas anuales».

Seguramente porque la AEAT era consciente de la inidoneidad del procedimiento de comprobación limitada seguido, lo cierto es que el 12 de junio de 2014, estando pendiente de resolución la reclamación contra aquellas liquidaciones, se iniciaron actuaciones inspectoras con carácter general referidas únicamente a los ejercicios 2009 y 2010 que terminaron con firma en conformidad de un acta el 26 de marzo de 2015 –3 días antes de que se dictara la resolución del TEAR–, con una liquidación que, según determinó posteriormente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), «tiene carácter de provisional por no haberse comprobado las entidades vinculadas» si bien dicha liquidación habría tenido en cuenta las liquidaciones que había practicado la Dependencia de Gestión.

Poco después, el 17 de septiembre de 2015, se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter parcial de la situación tributaria de la misma empresa en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2007 a 2012, esto es, el mismo objeto de comprobación que había sido objeto de regularización por el Departamento de Gestión en una comprobación limitada y parcialmente regularizado en conformidad en una previa inspección de

alcance general con relación a los ejercicios 2009 y 2010. Esta inspección concluye *rápidamente*, el 17 de marzo de 2016, firmándose en disconformidad varias actas y notificándose las respectivas liquidaciones acompañadas de las correspondientes liquidaciones de intereses de demora y de las sanciones apreciadas por infracciones de los artículos 191 y 195 de la Ley general tributaria (LGT). Frente a las referidas liquidaciones y a los acuerdos sancionadores<sup>1</sup>, se interpusieron las reclamaciones económico-administrativas que resuelve acumuladamente esta Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 (RG 3865/2016 –NFJ072387–), que comentamos.

## 2. Doctrina del TEAC

El TEAC estima en parte las reclamaciones presentadas, aunque únicamente respecto de los intereses de demora y de las sanciones, que anula en ambos casos. Confirma, sin embargo, las liquidaciones practicadas por la Inspección que, a su vez, corregían las previas giradas por la Dependencia de Gestión y que habían sido anuladas por el TEAR por inidoneidad de la comprobación limitada seguida, argumentando, sintéticamente, lo siguiente:

- 1.º Que las nuevas liquidaciones practicadas por la Inspección no son el resultado de una retroacción de actuaciones ordenada por el TEAR, aunque considera que incurren en un *defecto formal*, y que la improcedencia del procedimiento de comprobación limitada desarrollado inicialmente por la Dependencia de Gestión constituye un *vicio de mera anulabilidad y no de nulidad absoluta* ya que, amén la clásica interpretación restrictiva y parsimoniosa de las causas de nulidad radical establecidas en el artículo 217 de la LGT, en el caso particular analizado, la inidoneidad de la comprobación limitada constituye a juicio del TEAC una (mera) «divergencia de interpretación... dentro de unos parámetros de razonabilidad». Esto es, en opinión del TEAC, salvo que se constate desde el inicio del procedimiento «un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas legales que regulan el procedimiento de comprobación limitada, la utilización indebida, sobrevenida, del procedimiento de comprobación limitada solo será merecedora de la sanción de anulabilidad». Y para fundamentar esta calificación el TEAC cita diversa jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) relativa tanto a la posibilidad de liquidar de nuevo tras la previa anulación de

---

<sup>1</sup> En particular se impugnaron las liquidaciones de los ejercicios 2007 a 2010, de las que resultaba una cantidad a ingresar total de 782.427,35 euros; los respectivos acuerdos sancionadores por la infracción del artículo 191 de la LGT del que resultaba una sanción total a ingresar de 302.651,11 euros; la liquidación de los ejercicios 2011 y 2012, del que no resultaba una deuda a ingresar si bien se minoraba en 100.018,83 euros las deducciones pendientes de aplicación y la sanción correspondiente a estos dos ejercicios por la infracción del artículo 195 y que ascendía a 50.009,42 euros.

una liquidación por razones materiales o de fondo (en particular, las SSTs de 19 de noviembre de 2012, rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–, de 23 de febrero de 2015, rec. núm. 754/2014 –NFJ059863–, y de 15 de junio de 2015, rec. núm. 1551/2014 –NFJ058665–), así como la jurisprudencia relativa a la interpretación de la causa de nulidad radical por error o ausencia del procedimiento seguido (entre ellas, la STS de 9 de junio de 2011, rec. núm. 5481/2008 –NFJ043330–). Evidentemente, tal soporte jurisprudencial está elegido «a beneficio de inventario» porque sorprende, como seguidamente se expondrá en el comentario a esta resolución, que el TEAC no haya invocado su propia doctrina confirmada también por el TS con relación a la calificación de nulidad radical de diversos supuestos de utilización improcedente del procedimiento de verificación de datos y del de comprobación limitada que, a fin de cuentas, también constituyen errores de procedimiento como en el caso analizado.

- 2.º Una vez calificado por el TEAC como vicio de anulabilidad el defecto imputable a las liquidaciones dictadas por la Dependencia de Gestión, el tribunal recupera la clásica postura jurisprudencial, pero muy controvertida y discutible a nuestro juicio, según la cual solo los actos nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción mientras que los anulables, en cambio, sí son válidos para interrumpir la prescripción. Por ello, concluye el TEAC, «no queda más que confirmar que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a regularizar el impuesto sobre sociedades por los ejercicios de referencia ha sido interrumpido tanto por las liquidaciones provisionales de la Dependencia de Gestión de Guadalajara como, evidentemente, por la interposición de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las mismas por el obligado tributario».
- 3.º Con relación a la preclusividad alegada por el reclamante dado que algunos de los ejercicios comprobados lo fueron primero en vía de gestión, luego en vía de inspección –primero con alcance general respecto de los ejercicios 2009 y 2010 y luego con alcance parcial respecto de los ejercicios 2007 a 2012– el TEAC resuelve señalando que «ni las actuaciones de comprobación limitada desarrolladas por los órganos de gestión tributaria, ni las actuaciones de inspección iniciadas mediante comunicación notificada el 12 de junio de 2014 y finalizadas antes de la anulación por el TEAR de las liquidaciones de los órganos de gestión tributaria, tienen efecto preclusivo que impida la iniciación posterior de un procedimiento de inspección». Los nuevos hechos o circunstancias distintas de las realizadas y especificadas en la comprobación limitada que habrían legitimado la posterior inspección vendrían referidos al examen de la contabilidad de la sociedad que no pudo examinarse en la comprobación limitada y a la provisionalidad implícita derivada de la regularización de operaciones vinculadas y de la anulación en vía económico-administrativa de las primeras liquidaciones.
- 4.º Por último, el TEAC estima las alegaciones del obligado tributario referentes a la improcedencia de liquidar intereses de demora y de imponerle sanciones (¡menos mal!). Aquellos no resultan procedentes porque a juicio del TEAC, que comparti-

mos, cuando se ha producido una estimación total de una reclamación económico-administrativa que trae consigo la anulación íntegra de una liquidación tributaria, no procede exigir intereses de demora en la medida en que el supuesto retraso en el pago de la deuda tributaria es debido a la errónea elección del procedimiento seguido por la Administración.

Las sanciones impuestas a resultas de la Inspección, tanto las referidas al artículo 191 como al 195 de la LGT, se anulan por insuficiente motivación de la culpabilidad toda vez que la tesis de la Administración según la cual «la diligencia exigible al obligado tributario implicaba su deber de presentar una declaración complementaria una vez dictada y notificada la resolución del TEAR que anuló las liquidaciones practicadas por los órganos de gestión (*sic*)», carece de fundamento porque la presentación de complementarias es una mera opción para el obligado tributario cuya inobservancia no puede considerarse una omisión culpable y sancionable.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. Sobre la calificación del vicio o error derivado de una utilización improcedente del procedimiento de comprobación limitada

Desde luego, como ya señalamos en otro lugar, la amalgama de procedimientos tributarios de gestión que contiene la LGT –que amplía el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGIT) y más aún se incrementa en el contexto de la regulación sectorial de algunas figuras tributarias–, muchos de los cuales no son sino simples «actuaciones» auxiliares de la potestad liquidatoria de la Administración, lejos de contribuir a la seguridad jurídica que proclama la exposición de motivos de la LGT, es una fuente constante de conflictos tributarios<sup>2</sup>. Es tal la complejidad procedimental de la LGT en este ámbito de la gestión tributaria que se han incrementado considerablemente las discusiones e interpretaciones acerca de la invalidez de las liquidaciones tributarias relativas a la elección de un procedimiento inadecuado o improcedente y a la preclusividad de las actuaciones desarrolladas. Así, la liquidación derivada de un procedimiento de inspección puede incurrir en causas de invalidez, digamos, «clásicas», como las relativas a su motivación o las vinculadas al plazo de duración de las actuaciones, incluidas las dictadas en retroacción de actuaciones. En cambio, las liquidaciones derivadas de procedimientos de gestión pueden adolecer, además de en esas tachas «clásicas» de invalidez, de tantas otras como singulares procedimientos de gestión existen. La elección correcta del procedi-

<sup>2</sup> *Vid.*, Sesma Sánchez, B. (2017a, pp. 17 y ss).

miento de gestión se convierte así en una fuente inagotable de conflictos complejos porque hay errores de procedimiento que han sido calificados de nulidad absoluta –como ha sucedido con el procedimiento de verificación de datos vinculado a una actividad económica o en el que se hayan practicado actividades de comprobación, incluida la de valores, según han señalado en armonía el TEAC y el TS<sup>3</sup>–, mientras que en otros casos –referidos a la extralimitación de las potestades comprobadoras en algunos procedimientos o al alcance de la preclusividad de la regularización efectuada– han sido calificados de mera anulabilidad<sup>4</sup>. Y la anulabilidad es la opción preferida, desde luego, por el TEAC porque le permite invocar, sin reparos, la tesis jurisprudencial –muy discutible a nuestro juicio– que sostiene que las liquidaciones que incurren en causa de «mera anulabilidad» a pesar de su invalidez, han interrumpido la prescripción y además no tienen efectos preclusivos. En definitiva, la interpretación de la causa de nulidad radical del artículo 217.1 e) de la LGT referida a los actos dictados «prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido» es harto difícil de precisar en el ámbito de la gestión tributaria dada la confusión y escasa claridad procedimental que contiene la LGT esta materia<sup>5</sup>.

*A priori*, el error en la elección del procedimiento adecuado para desarrollar las actuaciones tributarias que se practican solo será un vicio de invalidez absoluta si, como decimos, la liquidación resultante de las mismas se ha dictado «prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido» para su dictado (art. 217.1 e) LGT), lo que implica analizar las circunstancias concurrentes en cada caso para valorar si las seguidas resultaron adecuadas por razón del objeto, alcance y medios de comprobación utilizados para cuantificar la concreta obligación tributaria.

Pues bien, inicialmente, la jurisprudencia interpretó muy restrictivamente este supuesto de nulidad radical considerando que solo adolecían de este vicio los supuestos de «total y

<sup>3</sup> *Vid.*, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 17 de marzo de 2016 (RG 1819/2013 –NFJ062281–) y de 5 de julio de 2016 (RG 87/2016 –NFJ063140–) en las que el TEAC delimita en qué supuestos las liquidaciones derivadas de una verificación de datos improcedente resultan nulas de pleno derecho y en qué otros no. También el TS ha avanzado en la delimitación de estos supuestos, por todas, en la STS de 2 de julio de 2018 (rec. núm. 696/2017 –NFJ070957–). Al respecto, entre otros, *vid.*, Longás Lafuente, A. (2018, pp. 163-186). A mi juicio, a pesar de acoger favorablemente la posición del TEAC en esta cuestión, partidaria de calificar de nulidad de pleno derecho los errores relativos a la utilización improcedente del procedimiento de verificación de datos, entiendo que en realidad ha sido la opción *menos mala* para la Administración. Primero, porque la nulidad de pleno derecho debía ser declarada cuanto antes (en vía económico-administrativa) para evitar la prescripción. Y segundo, porque la nulidad de una verificación de datos improcedente le permitía negar cualquier preclusividad a lo actuado dejando abierta la posibilidad, sin restricción, de regularizar a través de comprobaciones limitadas o inspección.

<sup>4</sup> Con más detalle nos hemos ocupado de estos conflictos en Sesma Sánchez (2017a, pp. 173 y ss.).

<sup>5</sup> Un ejemplo reciente es la Resolución del TEAC de 10 de diciembre de 2018 (RG 776/2018 –NFJ072107–) que ha considerado idóneo un procedimiento de comprobación limitada cuyo único objeto sea la comprobación de valor a pesar de que existe, específicamente, otro procedimiento de gestión tributaria previsto para ello.

absoluta ausencia de procedimiento», en los que se apreciara una «falta de todo trámite y no solo de alguno» cuando, además, tal infracción procedimental menoscababa o lesionaba las garantías de defensa del interesado<sup>6</sup>. También el TEAC ha mantenido ocasionalmente este criterio restrictivo exigiendo que la ausencia fuera total y absoluta de procedimiento, no siendo suficiente la simple omisión de un mero trámite del mismo salvo que este fuera esencial<sup>7</sup>. Sin embargo, como parece impensable el dictado de un acto administrativo sin trámite procedimental alguno, la jurisprudencia más reciente y también ocasionalmente el TEAC han incluido, entre estos supuestos de nulidad radical, aquellos casos en los que se utiliza un procedimiento simplemente «inadecuado» (asimilando dicha equivocación a la ausencia total de procedimiento), esto es, cuando no está previsto legalmente para el dictado del acto. Esto es lo que ha sucedido, como señalamos anteriormente, con la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos cuando incluye comprobación de actividades económicas o simplemente actuaciones de comprobación de valores<sup>8</sup> o con las liquidaciones dictadas como ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos cuando estos se habían excedido en su pronunciamiento ordenando la retroacción de actuaciones no siendo esta procedente<sup>9</sup>. También se ha apreciado esta causa de nulidad absoluta cuando se hubieran omitido trámites esenciales o fundamentales del procedimiento siempre que dicha omisión hubiera originado indefensión al interesado, no fuera subsanable o, de haberse desarrollado correctamente el procedimiento, el acto administrativo hubiera sido distinto<sup>10</sup>. En todo caso, la inidoneidad del procedimiento o la omisión de alguno de sus trámites esenciales como causa de nulidad radical de la liquidación para muchos administrativistas exige que la infracción procedimental resulte clara, manifiesta, ostensible, real y efectiva, máxime teniendo en cuenta la tendencia antiformalista que, en aras de la eficacia y eficiencia administrativas, se postula en el actuar administrativo cuan-

<sup>6</sup> *Vid.*, entre otras muchas, las SSTS de 5 de mayo de 2008 (rec. núm. 9900/2003 –NFJ029401–), 2 de diciembre de 2009 (rec. núm. 1274/2004 –NFJ036845–), 9 de junio de 2011 (rec. núm. 5481/2008 –NFJ043330–), 10 de diciembre de 2012 (rec. núm. 563/2010 –NFJ049690–), 13 de junio de 2016 (rec. núm. 2640/2015 –NFJ064432–), 21 de noviembre de 2017 (rec. núm. 1216/2016 –NFJ069009–) y 19 de febrero de 2018 (rec. núm. 122/2016 –NFJ069671–).

<sup>7</sup> *Vid.*, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 24 de noviembre de 2016 (RG 6406/2013 –NFJ064901–) y 15 de diciembre de 2016 (RG 3539/2011 –NFJ064916–).

<sup>8</sup> Como es sabido, la utilización errónea del procedimiento de verificación de datos cuando incluye comprobaciones de valores o se practica sin que haya existido previa declaración o autoliquidación del obligado tributario o implica la comprobación de actividades económicas ha sido calificada, tanto por el TEAC como por el TS, como un supuesto de nulidad radical. Al respecto *vid.*, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 5 de julio de 2016 (RG 87/2016 –NFJ063140–), recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, de 17 de marzo de 2016 (RG 1819/2013 –NFJ062281–) y de 22 de septiembre de 2016 (RG 8296/2012 –NFJ064243–) y, por todas, la STS de 2 de julio de 2018 (rec. núm. 696/2017 –NFJ070957–). Un comentario sobre esta problemática en A. Longás Lafuente (2018, pp. 163-186).

<sup>9</sup> *Vid.*, entre otras, SSTS de 7 de abril de 2014 (rec. núm. 3714/2011 –NFJ072671–) y de 29 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1014/2013 –NFJ055862–).

<sup>10</sup> *Vid.*, entre otras muchas, la STS de 23 de febrero de 2016 (rec. núm. 1306/2014 –NFJ062260–).

do además, en muchos casos, el acto es materialmente válido y anularlo no supondría el dictado de un acto con otro contenido<sup>11</sup>.

Pues bien, ¿practicar una comprobación limitada por los órganos de gestión referida al impuesto sobre sociedades de varios ejercicios impositivos a los efectos de revisar las deducciones por doble imposición interna de plusvalías supone una extralimitación determinante de la nulidad radical de las liquidaciones practicadas? A juicio del TEAR de Castilla-La Mancha (Resolución del TEAR de 30 de marzo de 2015), tales liquidaciones eran desde luego improcedentes porque la comprobación de la referida deducción exigía cuantificar dotaciones, dividendos, reservas, resultados contables y compensación de pérdidas y tales determinaciones «solo pueden realizarse mediante el examen de la contabilidad social y, en especial, del libro diario y de los balances de sumas y saldos incluidos en el libro de inventarios y cuentas anuales», lo que *únicamente* puede hacerse en el seno de un procedimiento de inspección. En consecuencia, el TEAR anuló los respectivos acuerdos de liquidación si bien, como lamentablemente es práctica habitual en muchas resoluciones económico-administrativas –y también en pronunciamientos jurisdiccionales–, ni calificó el error procedimental cometido como supuesto de nulidad radical o de mera anulabilidad, ni lo identificó como error formal o material a los efectos de habilitar una retroacción de actuaciones. En su lugar, es el propio TEAC en la resolución que comentamos quien, con ocasión de la revisión de las liquidaciones derivadas del posterior procedimiento de inspección señala que (1) estamos ante un *defecto formal* que sin embargo no habilitaba la retroacción de actuaciones porque el procedimiento originario era improcedente, siendo admisible en todo caso el (re)inicio de un nuevo procedimiento teniendo en cuenta las limitaciones derivadas de la posible prescripción y de la interdicción de incurrir en el mismo error y (2) que la utilización improcedente del procedimiento de comprobación limitada no debía calificarse como de nulidad radical porque «el objeto del procedimiento de comprobación limitada que luego se apreció como improcedente era comprobar documentalmente, sin examen de la contabilidad ni de aspectos contables, los requisitos establecidos en la normativa vigente para la aplicación de las deducciones practicadas en concepto de deducción por doble imposición plusvalías fuente interna; por tanto, de su mismo objeto no se desprendería inexorablemente y desde su inicio, un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas legales que regulan el procedimiento de comprobación limitada el cual pudiera fundamentar que se apreciase la nulidad radical de todo lo que se hiciese en el marco del mismo». Adicionalmente el TEAC esgrime como argumento que el obligado tributario no efectuó alegaciones a las liquidaciones practicadas por los órganos de gestión que se fundamentaron, esencial y básicamente, «en la no existencia de incremento neto de los beneficios de la sociedad participada de acuerdo con las declaraciones presentadas por las entidades (participante y participada) durante todo el tiempo de tenencia de la participación».

---

<sup>11</sup> Vid., García Luengo, J. (2002, pp. 217 y ss.), y más recientemente, García Luengo, J. (2017).

Dos son las primeras observaciones que merece este razonamiento en torno a la calificación del error procedimental cometido. De un lado, su consideración como error «formal» que, no obstante, no habilitaba la retroacción de actuaciones. A mi juicio, tal apreciación resulta errónea porque, con meridiana claridad, el artículo 239.3 de la LGT al regular la tipología de resoluciones de los tribunales económico-administrativos establece que las resoluciones estimatorias –como en este caso– podrán anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales y si la resolución aprecia estos últimos, cuando hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se anulará la parte del acto afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones. Pues bien, según mi criterio, el error cometido al utilizar un procedimiento indebido constituye un defecto sustantivo o material y no un mero defecto formal puesto que es evidente que la retroacción era inadmisiblesi traía consigo volver a utilizar el mismo procedimiento de comprobación limitada inadecuado. Es evidente que no podía habilitarse la retroacción de actuaciones porque no podía ordenarse la devolución del expediente a un marco procedimental declarado improcedente. La propia elección inadecuada del procedimiento había sido error material cometido –como lo fue, en su momento, por comparación, la práctica de liquidaciones anuales del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en vez de trimestrales o mensuales–.

En segundo lugar, con relación a la calificación del error cometido como supuesto de nulidad radical o de mera anulabilidad, desde luego, según mi criterio, el argumento del TEAC de que la necesidad de examinar las cuentas anuales para revisar la referida deducción «no existía *al tiempo de iniciarse* la comprobación limitada» de modo que, en el mismo origen, la elección del procedimiento de comprobación limitada *no había sido improcedente ni irregular* constituye una *excusa de mal pagador*. Y la mejor prueba de ello es que apenas cinco meses después de dictadas las liquidaciones provisionales derivadas de la comprobación limitada, estando pendiente de resolución su revisión por el TEAR, la propia Administración inició un procedimiento de inspección de alcance general con relación a dos de los ejercicios que ya habían sido regularizados. Además, es de todo punto imposible e inasumible defender que cabe la regularización de la citada deducción societaria sin un adecuado examen contable y admitir lo contrario implicaría claramente restringir los derechos de defensa del obligado tributario en la medida en que no puede presentar pruebas contables sin infringir los límites del perímetro fijado legalmente para esta comprobación limitada. Por más que el acto de iniciación de la comprobación limitada *prometiera* una comprobación «sin examen de la contabilidad ni de aspectos contables» resulta patente y evidente que dicha comprobación estaba materialmente condenada al fracaso por insuficiencia de medios para examinar la realidad material de los asientos y datos contables respecto de los datos declarados. Si para calcular esta deducción del artículo 30.5 del TRLIS es necesaria la determinación del incremento neto de los beneficios no distribuidos o reservas minorado en el importe de las reservas derivadas de rentas que no hayan tributado por el impuesto sobre sociedades como consecuencia de la compensación de bases negativas de ejercicios anteriores, ello significa obviamente tomar como referencia resultados contables negativos y no simplemente bases imponibles fiscales, de donde se

colige la incapacidad patente y objetiva de utilizar una comprobación limitada para regularizar con un mínimo de acierto la citada deducción. De hecho, el artículo 141.1 e) de la LGT atribuye a la Inspección «la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales», como era el caso de la comprobación de la deducción societaria aquí examinada. La relevancia del soporte contable para apreciar la procedencia de tal deducción es tan evidente que resultaba notorio, *a priori y desde el inicio* de las actuaciones, el error en la elección del procedimiento seguido. Y de esta limitación debía ser plenamente consciente la Administración al iniciar el procedimiento máximo cuando nos referimos a actuaciones iniciadas antes de la reforma del artículo 136.2 c) de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, momento en el que ni siquiera se contemplaba la posibilidad que brinda actualmente este precepto de permitir el examen de la documentación contable del obligado tributario en el marco de este procedimiento «siempre que se aporte voluntariamente, sin mediar requerimiento al efecto» y siempre que la comprobación se limite «a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria».

En definitiva, en mi opinión, estamos ante una elección fraudulenta del *iter* procedimental elegido que merma las garantías y derechos del administrado incapaz de defenderse si no es aportando argumentos contables y proporcionando asientos y registros que un órgano de gestión estaba legalmente impedido de examinar<sup>12</sup>. Quizás de haberse practicado la comprobación limitada estando en vigor la modificación del referido precepto, podría defenderse la anulabilidad de la comprobación practicada si el obligado hubiera aportado voluntariamente su contabilidad, pero la realizada entre los años 2011 y 2014 en el que la prohibición del examen contable era manifiesta en este procedimiento, a mi juicio, no puede considerarse como un vicio de mera anulabilidad puesto que se trataba de una restricción legal, manifiesta, ostensible y clara, constituyendo además un supuesto claro de indefensión la imposibilidad de aportar documentación contable que pudiera ser examinada por los órganos de gestión para sostener la procedencia de la deducción. Es cierto que el procedimiento de comprobación limitada opera *de facto* como una «miniinspección», pero existen diferencias significativas con el verdadero procedimiento de inspección (inicio del procedimiento, alcance de las actuaciones, duración del procedimiento, medios de

<sup>12</sup> De hecho, en otra controversia reciente acerca de la utilización del procedimiento de comprobación limitada para regularizar una ganancia patrimonial deriva de la transmisión de valores no cotizados en el IRPF que utiliza como referencias el valor teórico y el de capitalización a partir de los datos de balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del impuesto sobre sociedades, el propio TEAC ha señalado que dicho cauce procedimental solo es idóneo si se soporta sobre datos contenidos en las declaraciones del impuesto sobre sociedades de la entidad participada, «pero si el obligado tributario aportase pruebas que de algún modo reclamasen el análisis de la documentación contable de la entidad participada, entonces el órgano de aplicación de los tributos se vería abocado a poner fin al procedimiento de comprobación limitada», *vid.*, Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018 (RG 2334/2018 –NFJ070280–).

comprobación y de defensa) que impide considerarlos como procedimientos meramente alternativos a los efectos de calificar como supuesto de anulabilidad cualquier exceso procedimental cometido en la comprobación limitada. En este caso, no se trataba pues de una utilización indebida *sobrevenida* del procedimiento de comprobación limitada, sino de una utilización materialmente improcedente *ab initio* en atención al objeto de comprobación que debió calificarse como un vicio de nulidad radical<sup>13</sup>. Y lo procedente hubiera sido, desde luego, haber puesto fin al procedimiento de comprobación limitada «transformándolo» en un procedimiento de inspección.

### 3.2. Sobre la eficacia interruptiva de la prescripción de las liquidaciones anuladas

La calificación del error procedimental cometido como un supuesto de anulabilidad y no de nulidad absoluta permite al TEAC considerar que la anulación por el TEAR de las liquidaciones practicadas por los órganos de gestión, a pesar de su invalidez, fueron aptas para interrumpir la prescripción acogiendo la jurisprudencia clásica del TS sobre esta materia conforme a la cual la Administración una vez anulada una liquidación puede volver a liquidar siempre que no se trate de una nulidad de pleno derecho porque ha existido una interrupción de la prescripción<sup>14</sup>. Si bien la resolución del TEAC que comentamos no se detiene especialmente en este aspecto, en mi opinión, como ya he comentado en otras ocasiones, se trata de una línea jurisprudencial controvertida y cuestionable que merece ser revisada<sup>15</sup>.

Sintéticamente, varias son las objeciones a mi juicio que plantea esta línea jurisprudencial –que no es pacífica en el seno del propio TS como lo acreditan diversos votos particulares<sup>16</sup>–:

- 1.º Desde una perspectiva general administrativa (y las liquidaciones tributarias constituyen el acto administrativo tributario *por excelencia*) resulta cuestiona-

<sup>13</sup> La utilización indebida *sobrevenida* del procedimiento de verificación de datos ha sido un argumento utilizado también para calificar como supuesto de mera anulabilidad algunas utilizaciones indebidas de este procedimiento, *vid.*, entre otras, Resolución del TEAC de 22 de febrero de 2018 (RG 7009/2014 –NFJ069710–).

<sup>14</sup> A estos efectos la Resolución del TEAC cita destacadamente la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–).

<sup>15</sup> *Vid.*, Falcón y Tella, R. (1997); Eserverri Martínez, E. (2016); Calderón González, J. M.<sup>a</sup> (2015), y, por nuestra parte, Sesma Sánchez, B. (2017b, pp. 125 y ss.).

<sup>16</sup> *Vid.*, en concreto, el voto particular que formula el magistrado Frías Ponce en las SSTS de 26 de marzo de 2012 (rec. núm. 5827/2009 –NFJ046790–) y de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–), reproducido también en otras posteriores.

ble esta línea jurisprudencial que permite atribuir efectos jurídicos desfavorables a actos administrativos declarados inválidos, precisamente, a instancia de los propios afectados. ¿Qué sentido tiene, desde la perspectiva de la demanda de tutela judicial efectiva y control jurisdiccional de la actividad administrativa recurrir una liquidación por vicios de anulabilidad –la regla general de invalidez de los actos administrativos– si dicha anulación deja incólume la potestad administrativa para liquidar? Los perjuicios para la seguridad jurídica derivados de esta línea jurisprudencial –de mantenerse– pueden ser considerables a la vista de la nueva regulación de las obligaciones tributarias conexas establecida en el artículo 68.9 de la LGT toda vez que la anulabilidad de la liquidación de una de ellas implicará, *de facto*, la interrupción de la prescripción de todas las vinculadas. Ahí es nada.

- 2.º Legalmente no existe ninguna previsión específica acerca de la eficacia o ineficacia interruptiva de la prescripción de un acto anulado a pesar de que si existe una «reserva de ley» para regular las causas de interrupción de la prescripción establecida en el artículo 8 f) de la LGT. Se trata, por tanto, de una línea jurisprudencial que se contradice, además, con la exigencia legal de las causas de interrupción de la prescripción. En mi opinión, la lectura y análisis de los actos que pueden interrumpir la prescripción establecida en el artículo 68 de la LGT lleva implícita la consideración de que debe tratarse de *actos válidos*. Si las notificaciones inválidas o las llamadas «diligencias argucias», por ejemplo, no son válidas ni aptas para interrumpir la prescripción, no se explica que contradictoriamente lo sean las liquidaciones anulables y anuladas, además, a instancias del obligado tributario. Como señalara el voto particular del magistrado Frías Ponce formulado a la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–), cuando se anula una liquidación tributaria, sea por razones de forma o de fondo, «reconocer la posibilidad de que la Administración pueda volver a pronunciarse sobre el mismo objeto del acto anulado, manteniendo al mismo tiempo que los actos anulables tienen eficacia interruptiva y, por tanto, que existe plazo para volver a liquidar por haberse impugnado la liquidación inicial, supone dejar indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios, máxime cuando la revisión, tanto en la vía administrativa como en la judicial, suele precisar de extensos periodos de tiempo para su tramitación, que superan el plazo de cuatro años de la prescripción, y desconocer el principio de seguridad jurídica, al que en definitiva responde el establecimiento de plazos de prescripción de la Administración a practicar o a recaudar liquidaciones tributarias». El principio de eficacia administrativa (art. 103 CE) así como la tutela judicial efectiva, la seguridad jurídica y la confianza legítima (arts. 9.3, 24.1 CE y art. 3.1 de la Ley 40/2015) avalan igualmente que solo puedan otorgarse efectos interruptivos de la prescripción a los actos administrativos *válidos* o, cuando menos, presuntamente válidos. Pero si ha sido declarada su invalidez, sea por nulidad, anulabilidad o simple inexistencia, no pueden mantenerse los efectos jurídicos pretendidos al instar su anulación y en contra del re-

clamante. En palabras del TS «la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón»<sup>17</sup>.

- 3.º En el ámbito foral vasco sí existe, en cambio, una regulación expresa de esta cuestión y lo que está previsto es, en contra de esta línea jurisprudencial, que «no se considerará interrumpida la prescripción por la presentación de reclamaciones o recursos cuando los citados recursos o reclamaciones hubieran sido estimados en su integridad con anulación del acto administrativo objeto de reclamación», lo que significa que, con independencia de cuál fuere la causa de invalidez (nulidad o anulabilidad) del mismo, el acto anulado no interrumpe la prescripción<sup>18</sup>.
- 4.º Dada la frecuencia con la que tanto los órganos económico-administrativos como los jurisdiccionales omiten un pronunciamiento claro sobre la calificación del vicio determinante de la invalidez del acto (nulidad o anulabilidad de la liquidación), como sucede, por ejemplo, en la resolución que comentamos en la que es *el TEAC quien califica de anulabilidad el error apreciado por el TEAR* al anular las liquidaciones derivadas de la comprobación limitada, esta línea jurisprudencial adolece además de una elevada dosis de inseguridad jurídica. La calificación de un vicio como de nulidad o de anulabilidad es de todo, menos pacífica, por la indeterminación de las causas y la necesidad de apreciar las circunstancias concurrentes de cada caso. Si a ello sumamos la dificultad de calificar de error formal o material a los efectos de habilitar o no la retroacción de actuaciones –como sucedió, por ejemplo, con las liquidaciones anuales del IVA–, es evidente la enorme dificultad de determinar si una liquidación anulada ha interrumpido o no la prescripción. Así, por ejemplo, una liquidación anulada por un defecto formal en la que resulta procedente la retroacción de actuaciones no afectará a la prescripción puesto que la propia retroacción lleva consigo la pervivencia del acto en la parte no anulada, esto es, puede considerarse «aparentemente inválida» desde el punto de vista formal, pero como no ha habido un pronunciamiento sobre el fondo, cabría admitir que conserva la presunción de validez material de la regularización que contiene, al igual que sucedería en los casos de estimación parcial o de anulación parcial de las liquidaciones. En tales casos, es admisible apreciar la interrupción de la prescripción tributaria. Sin embargo, una liquidación íntegramente anulada por un defecto material, sustantivo o de fondo –como debe calificarse el error en la elección del procedimiento utilizado para su dictado o la liquidación de un gravamen improcedente– ha desaparecido radicalmente del mundo jurídico y si no es válida, como sostiene el TEAC, para

<sup>17</sup> *Vid.*, STS de 20 de marzo de 1990 (rec. núm. 285/1983).

<sup>18</sup> *Vid.*, artículos 67.10 de la Norma Foral General Tributaria (NFGT) de Gipuzkoa y de la de Álava y, en el mismo sentido, el artículo 69.9 de la NFGT de Bizkaia. Sobre la interpretación de estos preceptos *vid.*, Irastoza Letamendia, L. J. (2007, pp. 87 y ss.).

calibrar la preclusividad de lo actuado o para dejar intactos actos recaudatorios subsiguientes (apremios, embargos, derivaciones de responsabilidad) o sancionadores, tampoco es válida, en mi opinión, para interrumpir la prescripción.

- 5.º Esta línea jurisprudencial adolece de claras contradicciones. Así, el TS ha negado eficacia interruptiva a liquidaciones «inexistentes» calificando como tales a las derivadas de actas de Inspección que habían sido suscritas por quien no tenía suficiente representación para ello lo que, en mi opinión, constituye un razonamiento oblicuo para calificar un caso típico de anulabilidad<sup>19</sup>. También se le ha negado eficacia interruptiva a liquidaciones improcedentes relativas a tributos incompatibles –en el marco de la controvertida relación IVA-ITPyAJD–, por error de la propia Administración obviando la calificación de si ese error era una causa de nulidad absoluta o de mera anulabilidad<sup>20</sup>. Tampoco se ha otorgado eficacia interruptiva a liquidaciones anuladas por causas típicas de anulabilidad, como consecuencia de haberse dictado en procedimientos caducados<sup>21</sup> o fuera del plazo máximo de duración de los mismos aunque no tuvieran previsto la caducidad<sup>22</sup>, ya fuera el plazo originario para dictar y notificar la liquidación, o el plazo restante para hacerlo cuando se hubiera ordenado la retroacción de actuaciones<sup>23</sup>. En fin, ¿por qué los recursos o reclamaciones instados contra actos nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción<sup>24</sup> y si la tendrían en los casos de mera anulabilidad –aunque no en todos–?<sup>25</sup> A mi juicio, me parece evidente que si un acto administrativo posteriormente anulado no puede interrumpir la prescripción, como es mi criterio, menos aún podrán producirlos los recursos o reclamaciones instados para obtener dicha anulación con independencia de la causa. Y por citar una última incongruencia de esta línea jurisprudencial, resulta inexplicable admitir que una liquidación anulada es «ilegítima» a los efectos de devengar intereses de demora desde su dictado (art. 26.5 LGT) porque, en palabras del TS, «la anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico»<sup>26</sup> y, sin embargo, resulte «legítima» o apta para interrumpir la prescripción.

<sup>19</sup> *Vid.*, STS de 2 de marzo de 2016 (rec. núm. 1315/2014 –NFJ062264–).

<sup>20</sup> *Vid.*, STS de 27 de enero de 2016 (rec. núm. 3625/2014 –NFJ061714–).

<sup>21</sup> *Vid.*, entre otras, SSTS de 19 de diciembre de 2013 (rec. núm. 1885/2013 –NFJ053475–) y de 12 de julio de 2016 (rec. núm. 3404/2015 –NFJ063398–), 3405/2015 (NFJ072673) y 2447/2015 (NFJ064087).

<sup>22</sup> *Vid.*, entre otras, STS de 17 de mayo de 2016 (rec. núm. 3953/2014 –NFJ072674–).

<sup>23</sup> *Vid.*, entre otras, STSJ de Madrid de 17 de noviembre de 2016 (rec. núm. 32/2016 –NFJ066578–).

<sup>24</sup> Así lo afirmó el TS, entre otras, en la STS de 24 de mayo de 2012 (rec. núm. 6449/2009 –NFJ072675–).

<sup>25</sup> La postura no es pacífica entre los órganos jurisdiccionales porque algunos sostienen que, en los casos de liquidaciones derivados de procedimientos caducados, la interrupción de la prescripción se habría producido por la interposición de la reclamación o recurso. Al respecto *vid.*, entre otras, SSTSJ de Cataluña de 31 de enero de 2014, de 22 de enero de 2015 y de 26 de marzo de 2015.

<sup>26</sup> *Vid.*, por todas, STS de 23 de abril de 2015 (rec. núm. 1404/2014 –NFJ058346–).

En la resolución que comentamos el TEAC asume la tesis jurisprudencial conforme a la cual solo los actos nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción, invalidez radical que no apreció en este caso con relación a la utilización indebida de un procedimiento de comprobación limitada, interpretación que no compartimos. No obstante, aun en el supuesto de que pudiera calificarse de mera anulabilidad el error en la elección del procedimiento de comprobación limitada para regularizar la deducción societaria del artículo 30.5 del TRLIS, en mi opinión, tampoco cabría atribuirle, por las razones expuestas, eficacia interruptiva de la prescripción.

### 3.3. Sobre la preclusividad de una comprobación limitada cuyas liquidaciones han sido anuladas

El artículo 140.1 de la LGT contiene la llamada «preclusividad» de las liquidaciones derivadas de un procedimiento de comprobación limitada al señalar que «dictada una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución». A dicha previsión hay que añadir que, tras la reforma del artículo 136.2 c) de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, «de tapadillo» parece limitarse la preclusividad de aquel precepto al establecerse, con relación al examen «de constatación» entre la documentación contable voluntariamente aportada por el obligado tributario y los datos obrantes en poder de la Administración, que dicho examen «no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección».

A pesar de la interpretación a la baja de la preclusividad que se deduce de estos preceptos, especialmente por parte de la Administración y el TEAC, la jurisprudencia y también la doctrina, en aras de la seguridad jurídica (así como de la eficacia administrativa y hasta de la doctrina de los actos propios) han ampliado el alcance de la misma restringiendo las posibilidades de regularizar de nuevo lo ya comprobado previamente. Y ello, como digo, más allá del ámbito procedimental acotado en la ley que parece restringir la preclusividad al procedimiento de comprobación limitada y al de inspección y con independencia de que la regularización hubiera sido incluso anulada<sup>27</sup>.

Pues bien, ¿opera la preclusividad cuando las liquidaciones practicadas han sido anuladas? Esta es la cuestión que se plantea también en la resolución del TEAC que comen-

<sup>27</sup> Al respecto *vid.*, entre la jurisprudencia más relevante, la STS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012) y un comentario a la misma en Coronado Sierra, M. (2015, pp. 147 y ss.). También sobre el tema Márquez Sillero, C. (2014, p. 29) y Ávila Guzmán, S. (2018, pp. 7 y ss.).

tamos. Para resolverla es necesario diferenciar, de una parte, atendidas las circunstancias del caso, a las liquidaciones practicadas por los órganos de gestión que fueron anuladas por el TEAR y, de otra, a las practicadas por la Inspección con relación a los ejercicios 2009 y 2010 en el marco de actuaciones inspectoras de carácter general, que fueron firmadas en conformidad. Unas y otras fueron, respecto del objeto de la regularización, el contenido sustancial –con ciertas correcciones– de las que posteriormente dictó la Inspección en el marco de actuaciones de carácter parcial. Y para el TEAC ni unas ni otras tienen efecto preclusivo, ninguna de ellas constituía un obstáculo para la regularización efectuada posteriormente a través de un procedimiento de inspección de alcance parcial.

Con relación a las liquidaciones derivadas de actuaciones de gestión, carecen de efectos preclusivos porque fueron anuladas lo que implica, a juicio del TEAC, la anulación de la regularización efectuada siendo posible el inicio de nuevos procedimientos tributarios posteriores «al no haberse producido el efecto preclusivo del artículo 140.1 LGT». A mi juicio, sin embargo, cuando es la propia Administración quien conoce de antemano y *ab initio* la inadecuación del procedimiento seguido –como lo prueba el hecho de que hubiera iniciado una inspección previa con relación a dos de los ejercicios antes de que se hubiera resuelto la revisión de las liquidaciones de gestión–, supone un ejercicio desviado de la potestad liquidatoria, contrario a la seguridad jurídica –principio que también exige adecuarse a la naturaleza y alcance del procedimiento– y al principio de confianza legítima y buena fe, iniciar dichas actuaciones a sabiendas de su más que probable invalidez con el objetivo –no confesado– de interrumpir la prescripción y, con posterioridad, tras su anulación, privar a lo actuado de cualquier eficacia preclusiva. Si, como ha señalado el TS, «el principio de buena fe debe presidir las relaciones entre Administración y administrado»<sup>28</sup>, no resulta admisible utilizar fraudulentamente un procedimiento inidóneo, a sabiendas de su inidoneidad y, con posterioridad, negar toda eficacia (salvo en materia de prescripción) a la comprobación efectuada. En mi opinión, la preclusividad que se deduce de aquellos preceptos no está condicionada únicamente al dictado de un acto administrativo expreso que acote las actuaciones realizadas y los medios de comprobación efectuados, también es predicable del necesario ejercicio limitado de una potestad de gravamen o susceptible de producir efectos desfavorables al obligado tributario, como es la liquidatoria. Esto es, también es exigible en aplicación de aquellos principios una cierta «preclusividad material» referida al propio ejercicio de actuaciones comprobadoras desarrolladas y con independencia de cuál haya sido su desenlace final<sup>29</sup>. Se trata de fijar límites que impidan a la Administración no

<sup>28</sup> *Vid.*, STS de 6 de marzo de 2014 (rec. núm. 861/2011 –NFJ053967–).

<sup>29</sup> La preclusividad opera también, como manifestación de un acto propio de la Administración, cuando se trata del reconocimiento de actos favorables (exenciones o beneficios fiscales) reconocidos en vía de gestión por la Administración y cuestionados posteriormente por la Inspección. A este respecto, entre otras, puede verse la STS de 24 de enero de 2017 (rec. núm. 2963/2015 –NFJ065565–) que otorga carácter preclusivo, en tanto que vinculante, al procedimiento de devolución a no residentes con relación a una exención de dividendos.

solo regularizar mediante liquidaciones el mismo objeto comprobado, sino evitar la propia reiteración de actuaciones comprobadoras, inquisitivas sobre hechos ya examinados por la Administración, ya terminen por caducidad o ya sean posteriormente anuladas. Similares razonamientos son, de hecho, los que subyacen en la interpretación jurisprudencial del artículo 115 bis de la LGT con relación a los límites a la comprobación de ejercicios prescritos<sup>30</sup>. Y corresponde en todo caso a la Administración la carga de probar que no opere la regla general de preclusión establecida en el artículo 140.1 de la LGT.

Con relación a las liquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010 derivadas del procedimiento de inspección de alcance general, firmadas en conformidad por el obligado tributario, el TEAC, asumiendo el criterio de la Oficina Técnica, considera que tales liquidaciones tenían la consideración de provisionales por no haberse comprobado las entidades vinculadas y porque a la fecha de su confirmación (el 26 de marzo de 2015) aún no se conocía la resolución del TEAR que había anulado las liquidaciones practicadas por la Dependencia de Gestión (de 30 de marzo de 2015), de modo que «en el momento de la incoación del acta en conformidad la Inspección no tenía conocimiento de una Resolución del TEAR que todavía no se había dictado y, en base a lo dispuesto en el artículo 140 LGT, la Inspección no podía efectuar una nueva regularización sobre los hechos comprobados en el procedimiento de comprobación limitada que, hasta que no fueron anuladas por el TEAR, producía todos sus efectos». A partir de ahí, y en aplicación de los artículos 101.4, 156.3 de la LGT y 190.2 del RGGIT, el TEAC considera que «ni las actuaciones de comprobación limitada desarrolladas por los órganos de gestión tributaria, ni las actuaciones de inspección iniciadas mediante comunicación notificada el 12 de junio de 2014 y finalizadas antes de la anulación por el TEAR de las liquidaciones de los órganos de gestión tributaria, tienen efecto preclusivo que impida la iniciación posterior de un procedimiento de inspección». A juicio del TEAC, aunque en el acta firmada en conformidad con relación a dichas actuaciones inspectoras previas no se hizo mención a que la liquidación fuera provisional, «sin lugar a duda» debía ser considerada como provisional y los «nuevos hechos» que legitimarían el posterior procedimiento de inspección guardan relación con el examen de la contabilidad que no *debió* hacerse en el procedimiento de comprobación limitada, ni *pudo examinarse* en las actuaciones relacionadas con los ejercicios 2009 y 2010 al no haber adquirido firmeza las liquidaciones de gestión tributaria.

En mi opinión, sin embargo, se trata de una débil argumentación porque (a) la inspección iniciada con relación a los ejercicios 2009 y 2010 fue de alcance general lo que implica, por aplicación de la regla general del artículo 190.1 del RGGIT, que las liquidaciones derivadas de ellas tengan como regla general el carácter de definitivas y, además, fueron firmadas en conformidad, aquiescencia que vincula tanto a la Administración como al obli-

<sup>30</sup> Sobre esta cuestión *vid.*, entre otros, Falcón y Tella, R. (2014); Cordero González, E. M. (2015, pp. 79 y ss.); Lozano Serrano, C. (2014, pp. 59 y ss.), y, por nuestra parte, en Sesma Sánchez, B. (2017c, pp. 33 y ss.).

gado tributario; (b) porque en ausencia de identificación expresa en la liquidación practicada de su carácter de provisional o definitiva, no cabe su recalificación como provisional, *a posteriori* y con efectos retroactivos por un órgano de revisión económico-administrativa, con el argumento de que se estaban comprobando operaciones vinculadas máxime cuando, en este caso, consta en el expediente que la empresa ofreció la contabilidad de la empresa participada en su defensa a los efectos de acreditar la procedencia de la deducción y esta fue rechazada por la Inspección con el argumento (sorprendente) de la proporcionalidad, reserva y confidencialidad de datos esgrimiendo que para la regularización a practicar «ni es idónea ni necesaria la inclusión de las declaraciones o contabilidad de otra entidad; lo contrario supondría una vulneración del derecho fundamental a la protección de datos» (*sic*); (c) porque no cabe esgrimir el error procedimental cometido por la Administración como presupuesto habilitante de una nueva regularización, formalmente de carácter general aunque materialmente limitada, y de otra más posterior sobre los mismos hechos. Como ha señalado la Audiencia Nacional en un supuesto similar, no puede llevarse a cabo válidamente un nuevo procedimiento de comprobación por parte de la Inspección «cuando los hechos y circunstancias examinados son los mismos que los contemplados en el previo procedimiento de comprobación realizado por la Oficina de Gestión, por más que en este se hubiera alcanzado aquella conclusión (con relación a la procedencia de una deducción) sin tener en cuenta la contabilidad de la entidad [...] en modo alguno la utilización o examen de lo que es un mero instrumento –la contabilidad– se puede calificar, en sí mismo, como hecho o circunstancia nuevo a fin de eludir las consecuencias de una duplicidad de procedimientos de comprobación sobre el mismo objeto»<sup>31</sup>. Corresponde en todo caso a la Administración la carga de razonar y probar que concurren los elementos que permiten que no opere la regla general de preclusión lo que, a mi juicio, no se aprecia en este caso porque, insisto, el hecho nuevo aquí no puede ser la comprobación contable que no se pudo practicar como consecuencia de una equivocada elección de procedimiento imputable únicamente a la Administración.

En definitiva, parafraseando la jurisprudencia del TS sobre esta cuestión<sup>32</sup>, entiendo que haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (art. 9.3) que realizada una comprobación limitada claramente improcedente, a sabiendas de su inidoneidad con relación al objeto de comprobación, la Administración niegue con posterioridad cualquier efecto jurídico (salvo la prescripción) a lo actuado y regularizado en clara infracción de ley imponiendo al obligado tributario la carga de impugnar y perseguir su anulación. Si la preclusividad opera respecto de actuaciones válidas, con mayor motivo, cabría apreciarla en las que resultan inválidas, máxime cuando se trata como ya señalamos

<sup>31</sup> *Vid.*, SSAN de 9 de marzo de 2017 (rec. núm. 96/2014 –NFJ072676–) y de 11 de mayo de 2017 (rec. núm. 249/2014 –NFJ067538–).

<sup>32</sup> *Vid.*, por todas, SSTS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NJF055693–) y de 30 de octubre de 2014 (rec. núm. 2568/2013 –NFJ056512–).

de potestades de gravamen o susceptibles de producir efectos desfavorables al obligado tributario como es la potestad liquidatoria.

### 3.4. Sobre la improcedencia de liquidar intereses de demora y de imponer sanciones

Ciertamente, si después de haber errado en el procedimiento inicial (comprobación limitada), haber practicado una segunda regularización parcial y reiterada todavía una tercera vez tras la anulación de las liquidaciones originarias, el TEAC hubiera admitido la liquidación de intereses de demora que exigió la Administración, estaríamos ante una clara desviación de la potestad liquidatoria. Por ello, en este punto, aunque con el matiz de que el pronunciamiento se hace «en el presente caso», el TEAC señala que «anulada en la vía económico-administrativa las liquidaciones referidas al tributo y ejercicios de referencia inicialmente dictadas, teniendo en cuenta el criterio expuesto, ya no es posible imputar el retraso en el pago de la deuda tributaria al contribuyente, lo cual lleva a fijar como día final de cómputo de los intereses de demora la fecha de las liquidaciones originarias anuladas por el TEAR, debiendo estimar en este punto las pretensiones de la reclamante»<sup>33</sup>. Se alinea en este punto, afortunadamente, el TEAC con la interpretación sostenida por el TS<sup>34</sup>.

También rechaza acertadamente el TEAC la imposición de sanciones en este supuesto. Ahora bien, lo hace no porque resulte de aplicación la doctrina de los actos propios en el sentido de que no habiéndose impuesto sanciones en vía de gestión, no resultaba admisible hacerlo con posterioridad tras la inspección. Es evidente que esta doctrina, tópico jurídico en el ámbito tributario en cierta medida, no puede utilizarse para perpetuar situaciones antijurídicas<sup>35</sup>. La sanción no prospera porque a juicio del TEAC la Administración no ha acreditado la culpabilidad y esta, además, no puede deducirse del incumplimiento de una supuesta obligación de regularización por parte del obligado tributario tras la anulación de las liquidaciones iniciales derivadas de la comprobación limitada. A juicio del TEAC, que compartimos en este punto, no cabe motivar la existencia de culpabilidad en la falta de presentación de una declaración complementaria tras la anulación de las liquidaciones giradas por la Dependencia de Gestión. La presentación de una declaración complementaria<sup>36</sup> constituye una opción y no una obligación del obligado tributario de modo que su in-

<sup>33</sup> Sobre el devengo de intereses de demora en los supuestos de anulación de liquidaciones *vid.*, por todos, Falcón y Tella, R. (2016), y, por nuestra parte, Sesma Sánchez, B (2017a, pp. 456 y ss.).

<sup>34</sup> *Vid.*, por todas, SSTS de 3 de abril de 2014 (rec. núm. 2445/2013 –NFJ072680–), de 23 de abril de 2015 (rec. núm. 1404/2014 –NFJ058346–) y de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 924/2015 –NFJ072679–).

<sup>35</sup> *Vid.*, STS de 11 de octubre de 2017 (rec. núm. 1714/2016 –NFJ068708–) y, por nuestra parte, en Sesma Sánchez, B. (2018, pp. 267 y ss.).

<sup>36</sup> *Vid.*, entre otras, Resolución del TEAC de 31 de enero de 2012 (RG 981/2010 –NFJ045783–).

cumplimiento no puede erigirse en fundamento de la culpabilidad del obligado tributario. De la anulación de liquidaciones tributarias en modo alguno cabe deducir obligación ni deber alguno de regularizar lo que precisamente ha sido declarado improcedente aunque lo fuera por error de procedimiento.

## Referencias bibliográficas

- Ávila Guzmán, S. (2018). La preclusividad en el procedimiento de comprobación limitada. *Crónica Tributaria*, 167, 7 y ss.
- Calderón González, J. M.<sup>a</sup> (2015). ¿Cabrá atribuir exclusivamente efectos interruptivos de la prescripción a los actos administrativos válidos? Argumentos a favor de esta tesis. *Tribuna Fiscal*, 276.
- Cordero González, E. M. (2015). La comprobación de bases imponibles negativas y demás elementos procedentes de periodos prescritos en los Anteproyectos de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria y del Impuesto sobre Sociedades (pp. 79 y ss.). En C. García-Herrera Blanco (Coord.), *La reforma del sistema tributario español*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.º 10.
- Coronado Sierra, M. (2015). Los efectos preclusivos derivados de las actuaciones de comprobación limitada (interpretación del art. 140.1 LGT). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 384, 147 y ss.
- Eseverri Martínez, E. (2016). La prescripción tributaria (nueva regulación). En VV. AA., *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, Doc. 13.
- Falcón y Tella, R. (1997). Liquidaciones anuladas en vía de recurso e interrupción de la prescripción. *Quincena Fiscal*, 21.
- Falcón y Tella, R. (2014). La imprescriptibilidad del «derecho a comprobar» (que no es un «derecho» sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima. *Quincena Fiscal*, 20.
- Falcón y Tella, R. (2016). Los intereses de demora y el plazo máximo de duración del procedimiento en los supuestos de retroacción de actuaciones tras la reforma de la LGT. *Quincena Fiscal*, 5.
- García Luengo, J. (2002). *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos*. Civitas.
- García Luengo, J. (2017). *Las infracciones formales como causa de invalidez del acto administrativo*. Madrid: Iustel.
- Irastoza Letamendia, L. J. (2007). Notas sobre la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Virtualidad interruptiva de los actos disconformes con el ordenamiento y de los recursos interpuestos frente a los mismos. La nueva regulación foral sobre dicha cuestión. *Gaceta Tributaria del País Vasco*, 33, 87 y ss.
- Longás Lafuente, A. (2018). Nulidad de pleno derecho al iniciar indebidamente un procedimiento de verificación de datos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 427, 163-186.
- Lozano Serrano, C. (2014). La comprobación de partidas compensables de periodos prescritos. *Quincena Fiscal*, 11, 59 y ss.
- Márquez Sillero, C. (2014). La comprobación limitada y el procedimiento inspector.

La interpretación jurisprudencial auténtica y única del art. 140 LGT: cosa juzgada administrativa versus *reformatio in peius*. *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 5.

Sesma Sánchez, B. (2017a). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi.

Sesma Sánchez, B. (2017b). La interrupción de la prescripción tributaria por liquidaciones nulas o anulables: una jurisprudencia contradictoria. *Quincena Fiscal*, 5, 125 y ss.

Sesma Sánchez, B. (2017c). La reforma de la LGT en materia de prescripción tributaria: cuestiones conflictivas. *CREDF*, 173, 33 y ss.

Sesma Sánchez, B. (2018). La doctrina de los actos propios en el ámbito sancionador tributario (pp. 267 y ss.). En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Civitas Thomson Reuters.

# IVA. Operaciones financieras entre sucursal y casa central establecidas en Estados diferentes. Cálculo de prorratas y sujeción de operaciones internas

Análisis de la [STJUE de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17](#)

**Eduardo Verdún Fraile**

*Socio responsable de Tributación Indirecta de EY Abogados  
Inspector de Hacienda (excedente)*

## Extracto

La sentencia analiza las deducciones de la sucursal francesa de un banco con sede en el Reino Unido. Como elemento de partida, el tribunal considera que no hay independencia entre la sucursal y su casa central, por lo que ambos constituyen un solo empresario o profesional y por ello la valoración de sus deducciones deberá realizarse de manera conjunta. Dicha sucursal realizaba operaciones financieras con clientes franceses para las que había renunciado a la exención en dicho Estado, prestando asimismo soporte a su casa central inglesa. La Administración fiscal francesa redujo sustancialmente la prorrata de la sucursal, que había pretendido la deducción íntegra del IVA. El tribunal, en su sentencia, concluye que, para calcular las deducciones de los gastos afectos en exclusiva a la actividad de la casa central, debe aplicarse la prorrata de la sede del banco, aun cuando se encuentre en un Estado diferente, si bien corregida en atención a la actividad de *output* realizada por la sucursal que se afecta a las necesidades de la prestada por la casa central. Respecto de los gastos de uso mixto incurridos por la sucursal y afectos tanto a la actividad de esta última como a la de su casa central, la prorrata acumulará la actividad de ambos centros de negocio, con el matiz de que en la computable por la sede solamente será originadora del derecho a la deducción aquella gravada en el Reino Unido que también lo estaría en Francia de haberse realizado en ese Estado.

## 1. Supuesto de hecho

De acuerdo con la descripción de hechos contenida en la sentencia, Morgan Stanley disponía de su casa central en Reino Unido de la que dependía una sucursal localizada en Francia.

Centrado el supuesto controvertido en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) deducible de dicha sucursal, su actividad de tipo bancario y financiero tenía por destinatarios tanto a particulares franceses como a la propia sede británica, de la que recibía a cambio transferencias. Dicha sede británica utilizaba la operativa de la sucursal de la que era destinataria como *input* para la realización de sus operaciones igualmente financieras en el Reino Unido.

Respecto de sus clientes locales, la sucursal procedía a la repercusión del IVA, al haber solicitado en Francia la renuncia a la exención financiera, renuncia que el país galo recoge en su norma interna reguladora del tributo haciendo uso de la posibilidad de que en tal sentido dispone la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA) en su artículo 137.1 a).

Por su parte, las operaciones realizadas en favor de su sede, en tanto que de carácter interno y dado que no se apreciaba independencia de la sucursal con aquella, quedaban no sujetas al impuesto.

Por último, opuestamente a lo que sucedía en Francia, la operativa financiera de la sede en el Reino Unido se encontraba parcialmente exenta del IVA, no siendo por ello generadora íntegra del derecho a la deducción. Este último aspecto, clave para entender por qué la sucursal no terminaría deduciendo íntegramente el impuesto soportado al verse contaminada por la actividad parcialmente exenta de su casa central, queda expresado con mayor claridad en escrito de conclusiones del abogado general, en cuyo apartado 61 reconoce que, si bien es un aspecto no precisado en los hechos, puede presumirse que es así.

La situación de partida, en fin, estaba caracterizada por cuatro circunstancias: a) unicidad de sujeto pasivo entre sucursal y casa central, ambas sitas en Estados diferentes; b) operativa financiera desarrollada por la sucursal en Francia sujeta y no exenta del IVA; c) operativa financiera desarrollada por la sede en el Reino Unido parcialmente exenta, y d) gastos soportados por la sucursal afectos parcialmente a la actividad desarrollada por su sede británica.

Pues bien, la citada sucursal fue objeto de inspección de IVA en Francia, rectificando la Administración fiscal francesa las deducciones íntegras del IVA soportado que habían sido practicadas por la misma, básicamente, entre 2002 y 2009.

Dicha rectificación, realizada bajo el sistema que en España llamamos de prorrata especial y que conviene recordar que es el establecido por defecto por la Directiva IVA, impactó en dos categorías de gastos soportados por la sucursal y cuyo IVA había sido íntegramente deducido en Francia:

- Los que denominaremos como «gastos I», soportados por la sucursal, pero destinados en exclusiva a operaciones realizadas por la sede.
- Los denominados por la sentencia como «gastos mixtos o generales», soportados igualmente por la sucursal, pero destinados en este caso tanto a operaciones de *output* de dicha sucursal con sus clientes franceses, como a operaciones realizadas por la sede.

Quedaron fuera de la regularización y de la controversia, por tanto, los gastos de la sucursal afectos en exclusiva a la operativa de la misma con sus clientes locales; para estos últimos, el régimen de sujeción y no exención en Francia dejaba clara su total deducibilidad y por ello no fueron objeto de rectificación alguna.

Antes de continuar y con el fin de entender mejor la discusión sobre la deducibilidad de ambos tipos de gastos (gastos I y gastos generales o mixtos), es preciso responder a dos cuestiones previas: por qué los gastos soportados por la sucursal son entendidos al mismo tiempo como gastos soportados por la sede, y, en segundo lugar, por qué se acaban considerando al mismo tiempo operaciones desarrolladas tanto por la sede como por su sucursal, llegando en última instancia, como ya veremos, al cálculo de una prorrata que recoge acumuladamente magnitudes de ambos centros de negocio.

Las dos cuestiones se responden teniendo en cuenta, como ya hemos avanzado, un elemento de partida básico: el tribunal considera que sede y sucursal son un único sujeto pasivo (o mismo empresario o profesional) al no haber independencia en la actividad de la sucursal frente a su sede. Al final, sucursal y sede son, en el caso analizado, un solo empresario o profesional por lo que, centrados en Francia, hay gastos con IVA que, soportados por la sucursal, se destinan tanto a la operativa realizada por esta, como aquella desarrollada por la sede aun cuando la misma se localice en el Reino Unido. Al estar los gastos controvertidos relacionados con la operativa de distinto signo en cuanto a la generación del derecho a la deducción, y, además, localizarse dicha operativa en Estados diferentes, va a ser necesario poner en relación magnitudes de cálculo de prorrata generadas en jurisdicciones diferentes.

En el resultado de la regularización descrita, la Administración fiscal francesa admitió que los gastos I pudieron deducirse aplicando la prorrata calculada por la sede londinense, mientras que para los gastos generales procedió a utilizar la misma prorrata, pero corregida al alza al incluir en su numerador el volumen de operaciones de la sucursal, el cual, en tanto que sujetas, pero no exentas del IVA, debía ser considerado como generador del derecho a la deducción. Morgan Stanley entendía, sin embargo, que la deducción de gastos

por la sucursal debía realizarse en atención exclusiva a su *output* en Francia con terceros, de ahí que defendiera su íntegra deducibilidad.

Centrada la controversia por la oposición a la regularización fiscal practicada y antes de citar resolución, el Conseil d'Etat francés procedió a plantear dos cuestiones prejudiciales al tribunal referidas a las magnitudes que deben componer, tanto la prorrata de los gastos I, como la de los gastos generales, soportados en ambos casos por la sucursal francesa.

En concreto y para los gastos I, se consulta al tribunal si la prorrata aplicable debe ser la calculada por la sucursal en Francia, ser la correspondiente a la sede en el Reino Unido, o estar constituida por una suerte de combinación de ambas como hizo la Administración fiscal francesa.

En segundo lugar, y para los gastos generales, se consulta de forma más genérica sobre las normas que deben considerarse para el cálculo de su prorrata de deducción.

Analizamos a continuación las respuestas que da el tribunal a todo ello.

## 2. Doctrina del tribunal

### 2.1. El derecho a la deducción del IVA

Comienza el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) su argumentación reiterando los principios esenciales que rigen el derecho a la deducción del impuesto.

Así, en primer lugar, refiere el tribunal que tal derecho es fundamental para los sujetos pasivos, debe poder ser ejercido inmediatamente y no puede ser limitado, más allá, debe entenderse, de las restricciones que la propia norma comunitaria autorice. En cuanto a su finalidad, este nos recuerda que no es otra que la de asegurar la plena neutralidad del IVA, siempre que, de nuevo, y cumplida la concurrencia del resto de requisitos, se verifique de manera directa e inmediata la afectación de los gastos de que se trate a la realización de operaciones generadoras del derecho a la deducción; en efecto, con ello la norma del impuesto mira hacia el lado del *output* del empresario o profesional y, en función del signo del mismo, permite la deducción de los gastos en que se ha incurrido para su realización.

### 2.2. Extraterritorialidad de magnitudes para el cálculo de las deducciones

Entrando ya en materia, el tribunal comienza a orientarse a los hechos controvertidos, reconociendo la posibilidad, de acuerdo con la norma comunitaria, de que operaciones desarrolladas fuera del Estado miembro donde se soportan gastos cuyo IVA se quiere deducir

(Reino Unido) puedan ser consideradas como generadoras del derecho a la deducción en el Estado miembro en el que dichos gastos se han pagado (Francia). Nótese lo curioso de que operaciones de *output* localizadas y consumidas en un Estado concreto permitan deducir el IVA soportado en otro Estado. Para ello, en cualquier caso, y tal y como argumenta de manera precisa y muy detallada el abogado general en su escrito de conclusiones, es preciso que las operaciones generadoras del derecho a la deducción desarrolladas por la sede en Londres (y que no eran todas, como ya hemos avanzado), lo sean adicionalmente en Francia, eso sí, considerando en este último Estado la renuncia a la exención de operaciones financieras. Todo ello es consecuencia de la jurisprudencia previa del tribunal derivada de su Sentencia de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, asunto C-136/99 (NFJ009285).

En cualquier caso, tratándose de operaciones financieras, insiste la sentencia en su apartado 33 en que el cumplimiento de dicho criterio es posible en el supuesto analizado, donde la operativa realizada por la sede inglesa habría sido generadora del derecho a la deducción de haberse realizado en Francia, bajo la premisa previa de la renuncia a la exención prevista por la norma de este Estado.

### 2.3. Dependencia de la actividad desarrollada por la sucursal respecto de la de su sede

Al respecto, el tribunal recuerda su doctrina general para valorar la dependencia entre sede y sucursal, dependencia que determina que ambas sean consideradas un mismo empresario o profesional y, por tanto, llevar a la no sujeción de las operaciones internas que desarrollen. Esta dependencia está construida sobre el elemento esencial de asunción de riesgo económico. En efecto, si no se aprecia que la sucursal asume el riesgo de su propia actividad, no puede nunca llegar a constituirse en empresario diferente e independiente de su sede. Para el tribunal este tema no ofrece ninguna duda en el caso analizado y la conclusión de todo ello es que la operativa entre ambos centros de negocio no se encuentra sujeta al IVA y no debe tener impacto alguno en la prorata. Por el mismo motivo y por referencia al derecho a la deducción, la sucursal puede ejercitarlo considerando las operaciones generadoras del derecho a la deducción que realice, tanto ella directamente, como por medio de su sede, cuando para estas últimas tanto la norma británica como la francesa les otorguen tal carácter.

### 2.4. Deducciones de gastos soportados por la sucursal destinados exclusivamente a operativa de la sede

Sentada la referida dependencia, el tribunal pasa ya a analizar la deducibilidad de los gastos soportados por la sucursal que constituyen *input* para las operaciones de su sede; operaciones que como ya hemos indicado se encontraban parcialmente exentas y, por tanto, solo podrían generar derecho a la deducción de manera parcial.

La primera conclusión a la que llega la sentencia, respondiendo así a la primera cuestión prejudicial, es que dicha deducibilidad debe juzgarse tomando en consideración la totalidad de las operaciones a las que se afectan los referidos gastos. Por ello, esa prorrata tendrá en su denominador la suma de operaciones exentas y no exentas desarrolladas por la sede a las que se afecten los gastos soportados por la sucursal, y en el numerador constarán las operaciones no exentas de la sede que también lo habrían estado de haber sido realizadas en Francia bajo el régimen de renuncia a la exención financiera.

Esta prorrata no es, aclara la sentencia, la que se calcularía en el Reino Unido por la sede, y que fue la utilizada por la Administración francesa en su regularización. Y no puede serlo ya que esa prorrata no sería válida por recoger operaciones adicionales a aquellas a las que se afectan los gastos soportados por la sucursal.

Niega igualmente el tribunal el planteamiento de defensa de Morgan Stanley, que pretendía la deducibilidad plena de tales gastos sobre la base de que el *output* local de la sucursal estaba, todo él, sujeto y no exento del impuesto. Ello, sobre la base de que ese planteamiento deja fuera del cálculo aquellas operaciones que, relacionadas inmediatamente con esos gastos, eran efectuadas por la sede. Aquí el tribunal se ve obligado, adicionalmente, a completar su criterio previo deducido de la Sentencia de 12 de septiembre de 2013, asunto C-388/11, *Le Crédit Lyonnais* (NFJ051729). En la misma, se negó la procedencia de calcular las deducciones de una sede localizada en un Estado miembro tomando en consideración la operativa de todas sus sucursales sitas en otras jurisdicciones diferentes. En el supuesto analizado, el elemento diferencial lo constituye el hecho de que los gastos controvertidos se afectan de manera directa y efectiva a operaciones de la sede, filtro que debe, pues, matizar la conclusión a la que se llegó en *Le Crédit Lyonnais*.

## 2.5. Deducciones de gastos generales soportados por la sucursal destinados tanto a operativa de la sede como de la propia sucursal

En relación con la segunda cuestión prejudicial, el tribunal parte de la consideración previa de que la afectación de gastos a la actividad de *output* de un sujeto pasivo exige que aquellos sean elementos constitutivos del precio de dicho *output*. Esta consideración es válida incluso en el caso de que nos encontremos frente a gastos que se refieran a costes generales del empresario y, como tales, acaben incidiendo en el precio de las operaciones desarrolladas por este siquiera de manera más genérica.

A partir de todo ello, concluye la sentencia, la prorrata aplicable a los gastos de la sucursal afectos simultáneamente a su propia operativa y a la realizada por la sede, estará formada por una fracción en cuyo denominador estará la suma del volumen de operaciones de la sucursal y de la sede, y en el numerador la suma de las operaciones realizadas por la sucursal y por su sede que sean generadoras del derecho a la deducción, esto es, que estén

sujetas y no exentas de IVA con un último matiz: la operativa de la sede solo se recogerá en dicho numerador si la norma francesa le otorgara tal carácter adicionalmente a la británica.

### 3. Comentario crítico

Nos encontramos sin duda ante una sentencia compleja, cuyo contenido requiere de un examen muy minucioso que solamente se puede efectuar si se analizan las consideraciones del abogado general contenidas en su escrito de conclusiones, y ello aun cuando el tribunal se aparte en su sentencia de las mismas.

Dicha complejidad obedece en parte a la ausencia en la sentencia de motivación adicional en alguno de sus apartados, ausencia que como acabamos de indicar obliga a rebuscar en el escrito de conclusiones del abogado general. Existen, sin embargo, causas adicionales.

En primer lugar, la operativa financiera en sí, sin duda tratada por la norma del impuesto, tanto comunitaria como nacional, de manera francamente mejorable. En efecto, la Comisión Europea ya pretendió hace más de diez años que el Consejo aprobara una sustancial reforma de la directiva en este ámbito, acompañada incluso de una propuesta de reglamento que dejara más atados determinados aspectos. El resultado no pudo ser más desalentador, ya que después de innumerables reuniones de trabajo poco se pudo avanzar en el consenso entre Estados. Valga solamente la sorpresa que puede ocasionar el que algunos países tengan hoy regulada la renuncia a la exención que establece la directiva a determinadas operaciones financieras, cuando ni siquiera hay total certeza sobre la aplicación homogénea a nivel comunitario de las exenciones en este ámbito, ni tampoco sobre el adecuado tratamiento que debe darse al régimen de consolidación fiscal, clave en el sector.

Situados, pues, en un ámbito proceloso, las relaciones entre una sucursal y su casa central tampoco son sencillas. Desde la Sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, FCE Bank (NFJ021920), teníamos relativamente claro que ambos centros de negocio constituyen, en principio, un solo empresario o profesional, añadiendo que esa circunstancia solo se desvirtuaría si hubiera independencia entre ambas valorada en atención a la asunción del riesgo económico (Sentencias de 16 de julio de 2009, Comisión/Italia, C-244/08, y de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11 –NFJ051729–). Adicionalmente, la Sentencia de 17 de septiembre de 2014, asunto C-7/13, Skandia (NFJ055147), matizó que la pertenencia a un grupo de entidades, en tanto que este sería siempre un sujeto pasivo distinto, impedía extender el criterio de la no sujeción de operaciones internas entre sucursal y casa central.

Pues bien, reconocida la dependencia entre sucursal y casa central, la existencia de renuncia a la exención financiera en Francia, el hecho de que al mismo tiempo la sede británica solamente grave determinadas operaciones y, por último, que la sucursal soporte gastos afectos a la actividad de la sede, podemos valorar a continuación la opinión del tribunal sobre la formación de las proratas.

Para ello, el elemento esencial tomado en cuenta en la sentencia se refiere al nexo que debe existir entre gastos soportados y precio de operaciones realizadas. Ese nexo puede ser directo o, como admite el tribunal, indirecto, cuando se trata de partidas de gastos que forman los costes generales del empresario. Cuando no puede localizarse dicho nexo en operaciones concretas, la sentencia Le Crédit Lyonnais obliga a su exclusión del porcentaje de prorrata para no falsear su importe, descartando así una suerte de prorrata mundial que recogiera para la casa central y sucursales toda la operativa desarrollada en distintos Estados. Es este, por tanto, el límite que impone la jurisprudencia del tribunal a la que podríamos denominar como extraterritorialidad de las magnitudes de la prorrata.

Con ello muy pendiente, parece que las conclusiones de la sentencia tienen todo el sentido.

A este respecto, en la prorrata aplicable a los gastos I solamente debemos considerar la operativa de la sede a la que efectivamente estén afectos dichos gastos. En la medida en que esa sede desarrolle operaciones para las que esos gastos no tengan impacto alguno, como parece ser el caso, la prorrata que calcula la sentencia no coincidirá con la calculada por la sede. En todo caso, no será tarea sencilla identificar correctamente gastos y actividades, debiendo para ello establecerse un criterio de contabilidad analítica muy fino.

En lo atinente a la prorrata de gastos de uso mixto, y entendido aplicable el mismo filtro de afectación ya comentado para los gastos I, la solución que apunta el tribunal es igualmente precisa: tómesese una prorrata que acumule la operativa de la sucursal y de su sede, con el matiz de que en la computable por esta última solamente será originadora del derecho a la deducción aquella gravada en el Reino Unido que también lo estaría en Francia de haberse realizado en ese Estado.

La sentencia, por lo demás, invita a reflexionar sobre las diferencias o «cantonalismo fiscal» en el tratamiento de las entidades que operan en el extranjero a través de establecimientos permanentes a efectos del IVA con respecto a la imposición directa, donde el principio de empresa separada e independiente determina la imputación de ingresos y gastos a cada sujeto fiscalmente autónomo. La propia Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) también ha puesto de relieve recientemente como el concepto de establecimiento de IVA y el que resulta a efectos de imposición directa en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE no resultan coincidentes. En efecto, el Modelo 2017, siguiendo el Informe Final (2015) de la Acción 1 de BEPS (para. 337) y las *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017, nota a pie 24), se pronuncia expresamente sobre esta cuestión indicando que el mero registro a efectos del IVA en un país por parte de una entidad no residente no determina la existencia de un establecimiento permanente con arreglo al referido artículo 5, al tratarse de dos regulaciones independientes; no obstante, las Directrices OCDE en materia de IVA parten de un concepto de establecimiento permanente que requiere un lugar fijo de negocios dotado de una infraestructura suficiente en términos de personas, sistemas y activos que permita realizar las entregas de bienes o prestaciones de servicios que tenga asignadas.

Para terminar, una última reflexión sobre lo que habría sucedido si la sucursal hubiera estado en España. Suponiendo la aplicación del sistema especial de prorrata, bien porque fuera obligado por la norma de IVA nacional o bien porque se hubiera solicitado por el banco, y supuesto, asimismo, que parte de la actividad de dicha sucursal pese a ser financiera hubiera estado no exenta del IVA, la prorrata de los gastos I sería la misma que la aplicable en Francia de acuerdo con el criterio de la sentencia estudiada. Sin embargo, las deducciones relativas a los gastos generales serían sustancialmente menores al no poder sumar en el numerador de la prorrata más que una parte de la actividad de la sucursal, esto es, la gravada en España. Incluso, podría verse afectada dicha prorrata a la baja al pasar el filtro de gravamen a la operativa de la sede si esta se hubiera realizado en España, en el entendido de que no hay posibilidad de renuncia a la exención financiera en nuestro país y, probablemente, la norma de exención sea más amplia que en el Reino Unido. Esto último es, en cualquier caso, una simple conjetura.

# Las personas dependientes no tienen derecho a los beneficios fiscales de las personas con discapacidad

Análisis de la [STSJ de Castilla y León \(Valladolid\) de 31 de octubre de 2018, rec. núm. 852/2017](#)

**Isidoro Martín Dégano**

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED*

## Extracto

En el ámbito tributario las personas dependientes no están equiparadas a las personas con discapacidad, por lo que no tienen derecho a sus beneficios fiscales (y viceversa). Se trata de situaciones distintas con procedimientos de reconocimiento y clasificación diferentes. En cambio, las personas con ciertas incapacidades laborales y las judicialmente incapacitadas sí están equiparadas a las personas con discapacidad y, en consecuencia, disfrutan de sus beneficios fiscales.

## 1. Supuesto de hecho

Un contribuyente se aplicó en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) el mínimo por ascendientes con discapacidad del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), ya que su padre tenía reconocida una «situación de dependencia en grado II, nivel 2» por la Gerencia de Servicios Sociales de la Consejería de Familia de la Junta de Castilla y León. Esta resolución administrativa se había dictado conforme a lo previsto en el Real Decreto 174/2011, de 11 de febrero, por el que se aprueba el baremo de valoración de la situación de dependencia establecido por la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (en adelante, Ley de dependencia). El contribuyente interpretó que esta resolución administrativa otorgaba a su padre un grado de discapacidad superior al 33 %, requisito exigido para la aplicación del mínimo por discapacidad del artículo 60.

Tanto la Dependencia de Gestión Tributaria como el Tribunal Económico-Administrativo Regional rechazaron esta interpretación, pues el artículo 60 está reservado exclusivamente a las personas con discapacidad –que son aquellas que tienen reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 %– y no a las personas en situación de dependencia.

El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León confirma este criterio al entender que no se puede equiparar a las personas con discapacidad con las dependientes. En este sentido, señala que la condición de persona con discapacidad solo puede acreditarse mediante certificado emitido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (en Ceuta y Melilla) o el órgano competente de las comunidades autónomas. Dichos certificados han de ser expedidos conforme a lo establecido en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, por el que se regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, sin que, a los efectos de este impuesto, puedan reputarse válidos reconocimientos de discapacidad efectuados por otros facultativos u organismos realizados, incluso, en el ejercicio de competencias públicas.

## 2. Doctrina del tribunal

Antes de pasar a analizar la sentencia creemos conveniente aclarar cuáles pueden haber sido los motivos que llevaron al contribuyente a defender la aplicación del mínimo por discapacidad. En la sentencia tan solo se recoge que el contribuyente alegó que su padre «tenía

una calificación de dependiente otorgada por el órgano competente». Esto nos hace pensar que el contribuyente pudo equiparar dependencia y discapacidad en una interpretación usual, no técnica, de ambos conceptos. Hay que tener en cuenta que, según el artículo 26 de la Ley de dependencia, el grado de dependencia severa del padre supone que «necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria dos o tres veces al día, pero no requiere el apoyo permanente de un cuidador o tiene necesidades de apoyo extenso para su autonomía personal<sup>1</sup>», lo que pudo llevarle a pensar que su padre tenía, por ello, una discapacidad. A esta confusión también pudo contribuir que el certificado de dependencia fue emitido por el mismo órgano que califica la discapacidad: la Gerencia de Servicios Sociales de la Consejería de Familia e Igualdad de Oportunidades de la Junta de Castilla y León.

Pero dependencia y discapacidad no son sinónimos sino conceptos distintos que reflejan situaciones diferentes<sup>2</sup>. La LIRPF no define la primera por lo que nos remitimos al artículo 2 de la Ley de dependencia que establece que es el «el estado de carácter permanente en que se encuentran las personas que, por razones derivadas de la edad, la enfermedad o la discapacidad, y ligadas a la falta o a la pérdida de autonomía física, mental, intelectual o sensorial, precisan de la atención de otra u otras personas o ayudas importantes para realizar actividades básicas de la vida diaria o, en el caso de las personas con discapacidad intelectual o enfermedad mental, de otros apoyos para su autonomía personal». Por el contrario, el artículo 60 de la LIRPF sí contiene una definición y señala que, a los efectos de este impuesto, son personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33 %<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> La dependencia se clasifica en tres grados, siendo la severa el segundo. Los otros dos son: moderada (cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria, al menos una vez al día o tiene necesidades de apoyo intermitente o limitado para su autonomía personal) y gran dependencia (cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria varias veces al día y, por su pérdida total de autonomía física, mental, intelectual o sensorial, necesita el apoyo indispensable y continuo de otra persona o tiene necesidades de apoyo generalizado para su autonomía personal).

<sup>2</sup> En este sentido, Pérez Bueno, L. C. y Lorenzo García R. de (2007, p. 234) señalan: «No hay duda de que entre dependencia y discapacidad hay conexiones muy estrechas, aunque no son términos intercambiables. Podría afirmarse de modo gráfico que la dependencia es una provincia, con unas singularidades que le confieren fisonomía propia, de la discapacidad. Las personas en situación de dependencia o con necesidades intensas de apoyo para la autonomía personal –depende de qué visión escojamos– son personas con discapacidad, pero no todas las personas con discapacidad son personas en situación de dependencia. Las notas particulares de la dependencia, que la configuran dentro de la esfera más amplia de la discapacidad, pasarían por la afección de las capacidades propias de la autonomía personal. Sería una cuestión de intensidad, de grado: las personas en situación de dependencia presentarían una más acusada ausencia de capacidades para atender por sí mismas a una vida ordinaria, precisando, por tanto, de apoyos externos –personales o técnicos, o ambos– más intensos para llevar a cabo las actividades corrientes de la vida».

<sup>3</sup> Definición que no difiere de las empleadas en otros ámbitos jurídicos como el Real Decreto legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de derechos de

Por eso mismo, la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 31 de octubre de 2018 (rec. núm. 852/2017 –NFJ072212–), que estamos analizando, es impecable de acuerdo con la legislación vigente. El tribunal se limita a aplicar la normativa prevista en el IRPF. Así, en primer lugar, recuerda que el artículo 60 de la LIRPF está reservado a quienes tengan un grado de discapacidad igual o superior al 33 % (incrementándose las cuantías si es igual o superior al 65 %) y que, en su apartado tercero, la norma se remite al reglamento para determinar la forma de acreditar dicho grado. No obstante, el propio artículo 60 establece que «se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 % en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado».

Por su parte el artículo 72 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, determina que: «El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas».

De acuerdo con esta normativa, en el IRPF hay dos tipos de personas con discapacidad. En primer lugar, quienes tienen reconocido un grado igual o superior al 33 % conforme a lo previsto en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, por el que se regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía. En segundo lugar, quienes no tienen reconocido dicho porcentaje, pero están equiparados por la LIRPF a las personas con discapacidad: pensionistas con incapacidad permanente e incapacitados judicialmente (a quienes se les asigna un grado del 65 % de discapacidad).

Respecto del primer grupo, el grado discapacidad únicamente puede acreditarse de la forma prevista en la ley. Por ello, la sentencia rechaza otra forma de acreditación como pre-

---

las personas con discapacidad y de su inclusión social, en el que se define a las personas con discapacidad como «[1] aquellas que presentan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, previsiblemente permanentes que, al interactuar con diversas barreras, puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con los demás.

2. Además de lo establecido en el apartado anterior, y a todos los efectos, tendrán la consideración de personas con discapacidad aquellas a quienes se les haya reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 %».

La misma definición emplean la Ley 52/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad o la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad.

tendía el contribuyente: la resolución administrativa por la que se reconoce «una situación de dependencia en grado 1, nivel 2» según la Ley de dependencia. Para el tribunal esta situación no se puede equiparar con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %. Se trata, según sus palabras, «de una resolución dictada con una finalidad distinta (la de dar una cobertura de ayuda a personas dependientes), cuyo objeto no es declarar minusvalías ni, menos aún, fijar su porcentaje que, como se ha expuesto, solo puede acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas, competentes en materia de valoración de incapacidades, circunstancia esta que no concurre en la resolución de la Consejería aportada, cuyo ámbito competencial se corresponde con servicios sociales».

Estamos plenamente de acuerdo con la sentencia. De *lege data* una persona en situación de dependencia no es una persona con discapacidad. Y, en consecuencia, en el ámbito tributario no puede disfrutar de los beneficios fiscales previstos para las personas con discapacidad. A este respecto también hay que tener en cuenta que tratándose de beneficios fiscales no se puede aplicar la analogía según lo establecido por el artículo 14 de la Ley general tributaria<sup>4</sup>. Tampoco se podrá dar la situación inversa. Una persona con discapacidad no tiene derecho a los beneficios fiscales de la dependencia. Por ejemplo, no podrá disfrutar de la exención de la ganancia patrimonial por transmisión de la vivienda habitual de personas mayores de 65 años o con dependencia severa o gran dependencia (art. 33.4 b) LIRPF). Ello se debe a que los beneficios reconocidos para unos no son aplicables a los otros y viceversa.

En este sentido, la sentencia no añade nada nuevo salvo clarificar, para aquellos que lo desconocieran, que discapacidad y dependencia no son lo mismo. Lo que habría que plantearse es si es justo que una persona en situación de dependencia no tenga derecho a los beneficios fiscales previstos para la discapacidad. Lo veremos en el siguiente epígrafe.

### 3. Comentario crítico

En los últimos años el legislador tributario viene prestando especial atención a la situación de las personas con discapacidad que, en este ámbito, también son quienes tienen declarado un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, según lo previsto en el ya citado Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre.

Esta regulación específica se traduce en el reconocimiento de una importante serie de beneficios fiscales cuyo fundamento se encuentra, por un lado, en el principio de capaci-

---

<sup>4</sup> Las contestaciones de la Dirección General de Tributos de 26 de noviembre de 2008 y de 1 de julio de 2011 (Consultas núms. V2229/2008 –NFC032937– y V1706/2011 –NFC042022–) no aceptan la equiparación al grado de minusvalía del 65 % de una gran dependencia (grado III, niveles 1 y 2).

dad económica reconocido en el artículo 31 de la Constitución y, por otro, en la utilización del sistema tributario como medida de fomento para lograr una mayor integración social de este colectivo conforme al mandato del artículo 49 del mismo cuerpo legal.

De esta forma se ha conseguido un tratamiento sistemático y global de la discapacidad en nuestro sistema tributario<sup>5</sup>. No ocurre lo mismo con la dependencia: ¿cuál es la situación de las personas en situación de dependencia en el sistema tributario?

Antes, incluso, de que se aprobara la Ley de dependencia el legislador tributario ya había contemplado beneficios fiscales para esta situación en la LIRPF. Esta anticipación se debió a que ambas leyes se tramitaron casi de forma paralela y en el debate parlamentario del IRPF ya estaba previsto que la Ley de dependencia iba a aprobarse a continuación.

El legislador tributario era consciente de la importancia de esta nueva figura en nuestro sistema jurídico y actuaba de forma inmediata dándole un tratamiento diferenciado a través de exenciones y reducciones en la base imponible dado el marcado carácter subjetivo del impuesto<sup>6</sup>. Por tanto, en estos primeros momentos de implementación de la Ley de dependencia, la situación era esperanzadora en tanto se podía pensar que el legislador tributario tendría en cuenta la menor capacidad económica que tienen las personas en situación de dependencia o las familias con las que conviven o les ayudan. Circunstancia que sería comprensible que se extendiera sucesivamente a otros ámbitos del IRPF de los previstos inicialmente y a otros tributos. De hecho en la exposición de motivos de la LIRPF se reconocía como uno de sus objetivos fundamentales «abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia». Sin embargo, pese a ese *desideratum* inicial, la regulación no ha variado desde el 2006 hasta nuestros días, salvo una pequeña modificación en los tipos de gravamen del impuesto sobre el valor añadido (IVA)<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Este nuevo tratamiento fiscal ha quedado reflejado en un aumento de la atención doctrinal sobre el tema, así, entre otros, véanse Alonso-Olea García, B., Lucas Durán, M., Martín Dégano, I. (2006); Pérez Lara y López Martínez, J. (2006); Alonso-Olea García, B., Lucas Durán, M., Martín Dégano, I. (2009); Delgado García, A. M.<sup>a</sup>, Oliver Cuello, R. y Beltrán de Heredia Ruiz, I. (2010); López Martínez, J. y Pérez Lara, J. M. (Dirs.) (2014); Portillo Navarro, M.<sup>a</sup> J. y Millán Jiménez, A. (Coords.) (2014).

<sup>6</sup> En concreto los beneficios fiscales en el IRPF son los siguientes: 1) exención de las prestaciones económicas de la Ley de dependencia (art. 7 x); 2) exención de las prestaciones derivadas de sistemas de previsión social para determinadas personas con discapacidad que cubran la contingencia de la dependencia (art. 7 w); 3) exención por la transmisión de la vivienda habitual (art. 33.4 b), y 4) reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social (arts. 51 y 53).

Las tres primeras exenciones están dirigidas, fundamentalmente, a personas dependientes, mientras que el último beneficio fiscal se destina a quienes quisieran asegurar esa contingencia.

<sup>7</sup> El artículo 91.Dos.2.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece un tipo superreducido del 4 % para determinadas prestaciones de servicios de la Ley de dependencia (teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y noche y atención residencial a que se refieren las letras b), c), d) y e) del art. 15.1 de la ley). Esta norma fue introducida por el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, y, posteriormente, modificada por la Ley 6/2018, de 3 de julio.

Como ya hemos mencionado, nos encontramos ante conceptos distintos por lo que las personas con discapacidad no tienen por qué ser dependientes. En consecuencia, rige la prohibición de la analogía en materia de beneficios fiscales. No obstante, no cabe duda de que la discapacidad –junto con el envejecimiento– es una de las principales causas que genera la dependencia por lo que requeriría de un tratamiento similar. De hecho, como acabamos de señalar, en ocasiones la dependencia tiene reconocido el mismo beneficio fiscal que los mayores de 65 años (exención de la transmisión de la vivienda habitual) o que el previsto para la discapacidad (la reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión –arts. 51 y 53 LIRPF– o la exención de sus prestaciones –art. 7 w) LIRPF–). Pero la LIRPF no ha previsto esta situación con carácter general ni, por ende, una solución al problema que genera como podría ser la homologación entre grados de discapacidad y dependencia. En cambio, sí existe una equiparación entre grados de discapacidad y algunos pensionistas o incapacitados judiciales. En este sentido, el artículo 60.3 de la LIRPF considera que estos últimos tienen acreditados ciertos grados de discapacidad sin pasar por el procedimiento del Real Decreto 1971/1999, lo que les permite acceder a los beneficios fiscales. Estamos ante supuestos en los que subyace una economía procesal que favorece a estas últimas personas sin discapacidad, por la reducción de burocracia que puede suponer y la pronta aplicación de los efectos que le son propios en la disciplina fiscal. Pero, ¿qué sentido tiene la asimilación de conceptos o situaciones en unas ocasiones y en otras no? ¿Por qué las personas con discapacidad, determinados pensionistas y los incapaces están equiparados y los dependientes no? Sabemos que estos conceptos no son idénticos pero, en numerosas ocasiones, concurren en una misma persona las tres situaciones.

Dada la todavía reciente aprobación de la Ley de dependencia, la situación más corriente es que personas con discapacidad opten por el reconocimiento de la situación de dependencia para acceder a los servicios y prestaciones económicas de esa ley. Pero en el futuro puede darse la situación inversa: tramitar antes el procedimiento para ser calificado como dependiente que el del reconocimiento del grado de discapacidad, lo que podría ocurrir, particularmente, cuando se trate de una situación de dependencia cuyo origen no está en el envejecimiento sino que se padece desde el nacimiento o temprana edad. Pero también puede ocurrir que como consecuencia del envejecimiento se haya conseguido la calificación de dependiente, pero no se haya solicitado la de persona con discapacidad (como ocurre en el caso de la sentencia comentada).

Toda esta situación nos parece que generará múltiples problemas tanto de interpretación jurídica como en la vida diaria de estos dos tipos de personas, por lo que supone someterse de nuevo a un examen –con un sistema de medición distinto– especialmente en los casos de grados elevados de dependencia. En nuestra opinión, todo ello se habría podido evitar si se hubiera aprobado un único sistema de valoración para ambas situaciones. Sin embargo, en la actualidad pensamos que esta propuesta resulta inviable. Por ello, planteamos la aprobación de una equiparación o «pasarela» (término utilizado comúnmente) entre grados de discapacidad y dependencia. O, más exactamente, de la dependencia hacia la discapacidad en el ámbito tributario. Así, en primer lugar, que quienes tengan reconocida una

dependencia moderada sean calificados automáticamente como personas con discapacidad, es decir, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %. Y, en segundo lugar, que quienes tengan una dependencia severa o sean grandes dependientes tengan reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 65 %; grado más elevado al que se conceden beneficios fiscales.

La equiparación que proponemos pretende evitar una doble baremación por razones de economía procesal pero tiene, en nuestra opinión, un fundamento jurídico y científico.

Parece razonable pensar que si las personas dependientes se someten al baremo del Real Decreto 1971/1999 alcanzarían el 33 % o un grado superior. Pues, si bien no toda persona con discapacidad es dependiente, sí se produce la situación inversa. Para ello nos basamos en lo dispuesto en el propio Real Decreto 1971/1999 que ya anticipó en su momento la importancia de la disminución de la capacidad de la persona para realizar actividades básicas de la vida diaria como criterio para determinar la asignación de un grado de discapacidad<sup>8</sup>.

Somos conscientes de que discapacidad y dependencia no son el mismo concepto, tienen orígenes históricos diferenciados y regulaciones que dan derecho a prestaciones distintas. Por eso solo propugnamos una asimilación entre conceptos en el ámbito tributario en el que la menor capacidad económica de estos colectivos, por el coste adicional que requiere su situación, merece un mismo tratamiento. Cuando la dependencia tiene su origen en la discapacidad, deben ser tratadas del mismo modo por las normas tributarias. Si no se prolongarían situaciones de discriminación que no están justificadas. Insistimos en ello: ¿Qué sentido tiene que las obras por acondicionamiento de la vivienda habitual tuviesen una deducción cuando estaban motivadas por la discapacidad y no por la dependencia? O, en la actualidad, que el mínimo familiar por ascendientes o descendientes se incremente cuando estos tienen discapacidad, pero no si son dependientes. Fuera del ámbito del IRPF la situación es la misma, ¿por qué la matriculación de un vehículo para el transporte de personas con discapacidad tiene una exención (art. 66.1 d) Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales) y no cuando se destina a personas dependientes?

Como ya hemos señalado, esta solución de asimilar unas situaciones a otras no es nueva en el ámbito tributario, sino que ya se contempla, precisamente en el IRPF, al equipar el artículo 60.3 de la LIRPF, la incapacidad para el trabajo al grado del 33 % de discapacidad o la incapacitación judicial al grado del 65 %. Con ello se evita que quienes estén en esa situación tengan que someterse al examen previsto en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre.

---

<sup>8</sup> Se trata de una cuestión médica sumamente compleja en la que inciden muchos factores y que por razones de espacio solo podemos apuntar. Sobre el tema véase Querejeta González, M. (2004). La propuesta que realizamos en el ámbito tributario está explicada con los detalles técnicos en Martín Dégano, I. (2017).

Por otra parte, nuestra propuesta ya ha sido aceptada en parecidos términos por alguna comunidad autónoma en materia de tributos cedidos. En concreto, en Galicia por la Ley 9/2008, de 28 de julio, de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones<sup>9</sup>. En esta norma se reconocen diversas reducciones en función del grado de discapacidad y se establece la asimilación al grado del 65 % de discapacidad de las personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, así como en los casos de dependencia severa y gran dependencia. Por su parte, en Navarra recientemente también se ha establecido que –a efectos del IRPF y de sucesiones y donaciones– tendrán un grado de discapacidad igual o superior al 65 % las personas que tengan reconocida una situación de dependencia en cualquiera de sus grados<sup>10</sup>.

## Referencias bibliográficas

Alonso-Olea García, B., Lucas Durán, M. y Martín Dégano, I. (2006). *La protección de las personas con discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Cizur Menor: Aranzadi.

Alonso-Olea García, B., Lucas Durán, M. y Martín Dégano, I. (2009). *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Cizur Menor: Thomson-Aranzadi.

Delgado García, A. M.<sup>a</sup>, Oliver Cuello, R. y Beltrán de Heredia Ruiz, I. (2010). *Vejez,*

*discapacidad y dependencia: aspectos fiscales y de protección social*. Barcelona: Bosch.

López Martínez, J. y Pérez Lara, J. M. (Dirs.). (2014). *Las medidas fiscales como instrumentos de protección de las personas con necesidades especiales*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Martín Dégano, I. (2017). La falta de equiparación entre la discapacidad y dependencia en el ámbito tributario: una propuesta de reforma. *Anales de Derecho y Discapacidad*. Vol. II.

<sup>9</sup> Esta norma fue derogada por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. El artículo 3 de esta norma contiene la misma asimilación entre discapacidad y dependencia, pero esta se ha ampliado a las deducciones previstas en el IRPF.

<sup>10</sup> Con efectos desde 1 de enero de 2016 se da una nueva redacción a la disposición adicional quinta del Decreto Foral legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. Asimismo, esta equiparación se ha trasladado recientemente al impuesto sobre sucesiones y donaciones en la disposición adicional segunda del Decreto Foral legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, en la redacción dada por Ley Foral 25/2016, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

Pérez Bueno, L. C. y Lorenzo García R. de. (2007). La promoción de la autonomía personal y la protección en casos de dependencia por razón de discapacidad. *Tratado sobre Discapacidad*. Thomson-Aranzadi.

Pérez Lara y López Martínez, J. (2006). *Impuestos y discapacidad*. Aranzadi, Cuadernos de jurisprudencia, n.º 39.

Portillo Navarro, M.<sup>a</sup> J. y Millán Jiménez, A. (Coords.). (2014). *Discapacidad y Hacienda Pública*. Cizur Menor: Aranzadi.

Querejeta González, M. (2004). *Discapacidad/Dependencia. Unificación de criterios de valoración y clasificación*. Madrid: Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Secretaría de Estado de Servicios Sociales, Familias y Discapacidad IMSERSO.

## Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ejercicio 2018 (caso práctico)

Gabinete jurídico del CEF.-

### Extracto

Iniciada la Campaña de Renta 2018 presentamos un caso práctico sobre el IRPF, para ir retomando la dinámica del impuesto, en el que abordamos varios aspectos que hacen referencia a cuestiones como la aplicación de los incentivos fiscales relacionados con la vivienda habitual (deducción y exención por reinversión) en supuestos de extinción del condominio; el nuevo régimen de tributación de las operaciones de *scrip dividend* vigente a partir de 2017; la tributación de la compensación percibida por un socio profesional por su cese en la actividad; la tributación de la indemnización percibida por la extinción de la relación laboral del personal de alta dirección; las consecuencias tributarias que se derivan de la resolución de un contrato como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria previamente pactada; las distintas alternativas que se presentan en relación con la posibilidad de rescatar un plan de pensiones o de seguir realizando aportaciones, una vez alcanzada la jubilación anticipada.

**Palabras clave:** IRPF; declaración del impuesto; ejercicio 2018; caso práctico.

## Enunciado

Don Eduardo, de 62 años de edad, y su pareja de hecho doña Adelaida, de 55 años de edad, comparten residencia desde principios de 2018 en Madrid y con ellos conviven tres hijos de sus anteriores matrimonios, de 28, 24 y 20 años de edad, pero en relación con los cuales no tienen atribuida la guardia y custodia en exclusiva. Los dos primeros son hijos de don Eduardo y el tercero de doña Adelaida, dependiendo los tres económicamente de ambos padres al no percibir rentas.

A la hora de planificar fiscalmente 2018 en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) se les ha presentado a lo largo del año una serie de circunstancias sobre las cuales se les plantean las siguientes cuestiones, en relación con las que recaba una propuesta fundamentada acerca de cuál sería la solución o el tratamiento fiscalmente correcto a las mismas o, en su caso, cuáles serían las alternativas de acción posible con sus consecuencias y efectos.

### 1. Primera cuestión

Don Eduardo y doña Adelaida residen en una vivienda, adquirida en proindiviso al 50 % en el año 2001 por doña Adelaida y su excónyuge y en la que doña Adelaida viene viviendo ininterrumpidamente desde su adquisición y aplicándose deducción por inversión en vivienda habitual por la amortización del préstamo hipotecario concertado al efecto, habiéndose producido a lo largo de 2018 la extinción del condominio en el proceso de divorcio con adjudicación del 100 % a doña Adelaida, planteándose dos cuestiones:

- ¿Podrá doña Adelaida aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con el 50 % adquirido por la extinción del proindiviso?
- Ante una hipotética transmisión por doña Adelaida de su vivienda, de la que resulta ser propietaria al 100 % tras la adquisición del 50 % por la extinción del proindiviso, ¿podría aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual si dicha transmisión se produce en el plazo de un año?

### 2. Segunda cuestión

Don Eduardo es propietario de un importante paquete de acciones del Banco Santander, que ha ofertado a sus socios una operación de *scrip dividend* como fórmula de retribución al accionista que se estructura jurídicamente en una ampliación de capital con cargo a beneficios no distribuidos. Conocedor don Eduardo, por los medios de comunicación, del importante cambio en el régimen de tributación operado a partir de 2017, en

relación con las rentas que pudieran derivársele de una operación de tal naturaleza, solicita una aclaración sobre los efectos fiscales de las alternativas que se le presentan y pregunta que cuáles serían las variables a tener en cuenta para tomar la decisión que más convenga a sus intereses.

### 3. Tercera cuestión

Por otro lado, don Eduardo viene ejerciendo desde principios de 1993 su actividad económica, con dedicación exclusiva, como socio profesional de la entidad Consultora, SL. A principios de 2018, previo acuerdo de la junta general, don Eduardo cesa como socio de Consultora, SL y emite una única factura a la entidad por importe de 1.500.000 euros, consignando en el concepto de la misma «compensación por cese de actividad según lo previsto en los estatutos sociales», repercutiendo un 21 % de IVA (impuesto sobre el valor añadido) y soportando una retención del 15 %. Don Eduardo pretende aplicar la reducción por irregularidad del 30 %, sobre un importe base de 300.000 euros, prevista en el artículo 32.1 de la Ley del IRPF.

Determinar el rendimiento neto reducido obtenido por don Eduardo en relación con la citada actividad económica, que ha venido desarrollando como socio profesional de Consultora, SL, sabiendo que no ha incurrido en ningún gasto que pueda justificar en 2018 y que en 2017 facturó por tales servicios profesionales un importe total anual de 600.000 euros.

### 4. Cuarta cuestión

Doña Adelaida, por su parte, ha visto extinguida, con efectos desde finales de año, su relación laboral como personal de alta dirección, regulada por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, como consecuencia del desistimiento unilateral de su empleador, habiendo percibido, según lo pactado y tras 15 años de servicio, una indemnización de 500.000 euros en diciembre de 2018. Doña Adelaida acredita un salario mensual de 30.000 euros, sobre una base de 14 pagas anuales con doble paga en julio y diciembre, y desea una aclaración sobre las siguientes cuestiones de cara a cumplimentar su declaración por el IRPF:

- Desea conocer fundadamente si le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7 e) de la Ley del IRPF, así como una evaluación de los riesgos que asumiría si optara por su aplicación y la cuantificación del incentivo fiscal que le resultaría aplicable.
- Desea asimismo conocer si le resulta de aplicación algún otro incentivo fiscal habida cuenta del carácter excepcional y por una sola vez de la indemnización percibida.
- Determinar la retención soportada por doña Adelaida, suponiendo que su empleador le ha practicado correctamente la retención procedente, considerando que no

le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7 e) de la Ley del IRPF y teniendo en cuenta que doña Adelaida acredita haber cotizado a la Seguridad Social una cuota a cargo del empleado por importe de 15.000 euros.

## 5. Quinta cuestión

En el mes de enero de 2016 don Eduardo transmitió unos terrenos, que no estaban afectos a la realización de actividad económica alguna, tal que determinó y declaró por el IRPF de dicho ejercicio una ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro por importe de 250.000 euros.

La operación de venta de esos terrenos quedó sujeta a una condición resolutoria según la cual se resolvería el contrato en caso de que la parte compradora no abonara el precio en el término de dos años fijado para ello, circunstancia esta que acaece en 2018, habiendo quedado, por lo tanto, resuelto el contrato.

Don Eduardo quiere saber cómo debe declarar la renta negativa derivada de la resolución del contrato como consecuencia del cumplimiento de la condición resolutoria pactada, para así poder resarcirse del IRPF satisfecho cuando en 2016 transmitió los terrenos.

## 6. Sexta cuestión

Don Eduardo, tras su cese como socio de Consultora, SL, tramitó su jubilación anticipada, al concurrir los requisitos exigidos para ello dado que llevaba más de 40 años cotizados a la Seguridad Social, habiendo percibido, con efectos desde 1 de enero de 2018 una pensión de 2.500 euros mensuales sobre una base de 14 pagas anuales.

Don Eduardo ha venido realizando aportaciones a planes de pensiones desde la aprobación de la Ley reguladora de planes y fondos de pensiones en 1987 por lo que, acaecida la contingencia de jubilación que le permite su rescate, se ha dirigido a la entidad gestora donde tiene depositados sus fondos solicitando que se le informe sobre el valor de rescate de los mismos. La entidad gestora le ha facilitado los siguientes datos: el valor de rescate total de todos sus fondos de pensiones asciende a 500.000 euros, de los que 300.000 euros corresponden a aportaciones realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2007 y 200.000 euros a aportaciones realizadas a partir de dicha fecha.

Con estos datos don Eduardo plantea las tres cuestiones básicas siguientes:

- Desea información sobre la posibilidad de seguir realizando aportaciones a sus planes de pensiones tras la jubilación y su compatibilidad con el cobro de las prestaciones derivadas de tales planes de pensiones a que tiene derecho.

- Desea conocer qué alternativa temporal se le presenta en relación con el rescate de sus fondos de pensiones para poder hacer uso de la reducción por irregularidad, de la que le ha hablado la entidad gestora cuando fue a recoger la información solicitada sobre el rescate de los mismos, en relación con las prestaciones correspondientes a aportaciones anteriores a 1 de enero de 2007.
- Una vez tomada la decisión de proceder al rescate de sus fondos de pensiones, al menos parcialmente, solicita consejo sobre si resulta más conveniente proceder al mismo en el propio año 2018 o esperar a llevarlo a efecto a partir de 2019.
- Determinar el tipo de retención que le resultaría aplicable a don Eduardo a principios de 2018 en relación con la pensión de jubilación percibida, así como el importe total de la retención soportada.

## 7. Séptima cuestión

Establecer fundadamente el régimen de declaración más favorable, individual o conjunta, tanto de don Eduardo como de doña Adelaida, cuantificar el mínimo personal y familiar de cada uno de ellos y practicar liquidación por el IRPF 2018, teniendo en cuenta que:

- Las retenciones soportadas son las que legalmente corresponden en cada caso y tipo de renta.
- En relación con la operación de *scrip dividend*, don Eduardo ha decidido acudir a la ampliación de capital suscribiendo las acciones que le correspondan totalmente liberadas.
- Don Eduardo decide no rescatar en 2018 sus planes de pensiones en cuantía alguna.
- Tanto don Eduardo como doña Adelaida tienen depositados sus cuantiosos ahorros en una cesta compensada de fondos de inversión, en relación con los cuales en 2018 no han transmitido participaciones, sino que han adquirido más participaciones a través de nuevas aportaciones. Esto no obstante, a lo largo del año el valor liquidativo de sus fondos de inversión se ha incrementado en 300.000 euros en relación con don Eduardo y en 100.000 euros en el caso de doña Adelaida, dado el buen comportamiento de las bolsas en dicho año.
- Tanto don Eduardo como doña Adelaida han realizado en 2018 donaciones dinerarias tal como sigue: don Eduardo, como viene haciendo reiterativamente desde hace 5 años, ha donado a la Cruz Roja Española 25.000 euros y doña Adelaida a una actividad prioritaria de mecenazgo, reconocida por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, 25.000 euros, siendo habitual este tipo de donaciones que doña Adelaida viene reiterando desde hace 5 años.

## Solución

### 1. Primera cuestión

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), para unificación de criterio, de fecha 10 de septiembre de 2015 (RG 6331/2013 –NFJ059626–), en su parte resolutive, dispone que:

A efectos de los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual, en los supuestos de adquisición de la propiedad en proindiviso, habiendo el obligado tributario residido ininterrumpidamente en la vivienda desde su adquisición, para el cómputo del plazo de tres años para determinar si el inmueble tiene o no la consideración de vivienda habitual, ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin tener a estos efectos trascendencia la fecha en que se adquirió.

Por su parte la Dirección General de Tributos (DGT) en la Consulta vinculante V0761/2016, de 25 de febrero (NFC058458), plantea la posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda, a partir del 1 de enero de 2013, en el caso de un contribuyente que adquiere a partir de dicha fecha a su excónyuge, mediante adjudicación por extinción de condominio en el proceso de divorcio, un porcentaje de propiedad de la vivienda de la que el consultante, desde antes de 2013, ya era propietario en proindiviso y venía practicando la deducción por inversión en vivienda habitual. En contestación a esta consulta, la DGT entiende que:

No obstante lo anterior, la citada Ley 16/2012 ha añadido una disposición transitoria decimoctava en la LIRPF que regula un régimen transitorio que permite practicar dicha deducción a aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos. En concreto, dicha disposición establece lo siguiente:

Disposición transitoria decimoctava. Deducción por inversión en vivienda habitual.

1. Podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

b) [...]

c) [...]

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfe-

chas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2.º de esta ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012...

Del contenido de dicha disposición se desprende que a partir de 1 de enero de 2013 se suprime la deducción por inversión en vivienda habitual para todos los contribuyentes si bien, se introduce un régimen transitorio para, entre otros, aquellos contribuyentes que hubieran adquirido jurídicamente su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, que podrán seguir aplicando dicha deducción; igualmente, podrán seguir aplicándola aquellos que hubiesen satisfecho cantidades por la construcción de su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Ahora bien, al respecto debe tenerse en cuenta que para acceder al citado régimen transitorio será necesario, además, que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por la adquisición de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2.º de la LIRPF en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

En el caso de que resulte de aplicación el citado régimen transitorio, la deducción se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la comunidad autónoma. Igualmente, resultarán de aplicación lo establecido en los artículos 54 a 56 y disposiciones transitorias novena y décima del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

En el presente caso, el consultante adquiere en 2015, por adjudicación en el proceso de su divorcio, una parte indivisa del inmueble sobre el cual ya ostentaba la condición de propietario en proindiviso y por el que, según manifiesta, venía practicando esta deducción.

Siendo así, por las cantidades que satisfaga por cualquier concepto –reducción de la carga hipotecaria u otro motivo– relacionadas con la parte indivisa de propiedad que adquiere en 2015, en ningún caso podrá practicar la deducción por inversión en vivienda habitual dado que dicha adquisición se ha producido con posterioridad a 31 de diciembre de 2012.

Así las cosas, de una interpretación conjunta y coordinada, de la Resolución del TEAC y de la doctrina de la DGT, hemos de concluir que, a efectos de los beneficios fiscales de vivienda en caso de disolución del proindiviso, en relación con el porcentaje de propiedad adquirido por esta causa, y a los solos efectos de si se cumple el plazo de los 3 años para

ser considerada vivienda habitual, se ha de ir a la fecha inicial de adquisición, sin tener en cuenta la fecha de disolución del proindiviso.

Por tanto, en relación con la posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual y la exención por reinversión en vivienda habitual, si se cumple el requisito de residencia habitual durante 3 años por la cuota de titularidad original, se cumple este requisito por la parte adquirida por disolución del proindiviso. Ahora bien, adicionalmente:

- Con respecto a la deducción por inversión en vivienda habitual, a partir del 1 de enero de 2013 también será necesario tener derecho a la aplicación de la disposición transitoria 18.<sup>a</sup> de la Ley del IRPF.
- Con respecto a la exención por reinversión en vivienda habitual, también será necesario que se cumpla el resto de requisitos establecidos en el artículo 38.1 de la Ley del IRPF.

Por lo tanto, en nuestro caso, habremos de concluir que:

1. En cuanto a la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con el 50 % adquirido por la extinción del proindiviso, la fecha de adquisición es el año 2018, no pudiendo aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual, dado que dicha adquisición se ha producido con posterioridad a 31 de diciembre de 2012.
2. A los efectos de aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual, la vivienda se entiende vivienda habitual desde el año 2001, por lo que, a efectos de reinversión si la vivienda se transmitiera de forma inmediata en el plazo de 1 año, el requisito de haber residido en la misma durante 3 años se cumpliría respecto de los dos 50 %, adquiridos el primero en 2001 y el segundo en 2018. Toda vez que el TEAC entiende que, respecto a la transmisión del segundo 50 %, el requisito de residencia habitual durante 3 años no se exige respecto de cada porcentaje individualizado adquirido, sino respecto de esa vivienda en general (y doña Adelaida ha residido durante más de 3 años en esa vivienda siendo titular del pleno dominio de la misma, aunque fuese de forma compartida). Luego, cumpliéndose el resto de requisitos del artículo 38.1 de la Ley del IRPF, resultaría de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual.

## 2. Segunda cuestión

Como primera alternativa, don Eduardo podría optar por no acudir a la ampliación de capital y vender en el mercado los derechos de asignación gratuita que le correspondan. En tal caso, el importe íntegro percibido por la venta de los derechos de asignación en el mercado:

- Tendrá la consideración de una ganancia de patrimonio a integrar en la base imponible del ahorro.
- Estará sujeto a una retención a cuenta del 19 %.
- Tributará a un tipo efectivo entre el 19 y el 23 %, según su cuantía.

Como segunda alternativa, don Eduardo podría optar por transmitir al propio Banco Santander los derechos de asignación gratuita que le correspondan al precio predeterminado por aquel en el acuerdo de ampliación de capital. En tal caso, el importe íntegro percibido por la venta de los derechos de asignación al propio Banco Santander a un precio predeterminado, según Consulta de la DGT V0848/2010, de 28 de abril (NFC038013):

- Tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario, en concepto de retribución de fondos propios, a integrar en la base imponible del ahorro.
- Estará sujeto a una retención a cuenta del 19 %.
- Tributará a un tipo efectivo entre el 19 y el 23 %, según su cuantía.

En efecto, señala la DGT en la citada consulta:

Por último, en relación con la compensación que se satisfaga a los accionistas titulares de los derechos de asignación gratuita por los derechos no ejercitados ni transmitidos en el mercado, cabe afirmar que dicha compensación tiene por objeto garantizar a aquellos la percepción de una determinada remuneración (el precio fijo señalado en la consulta) con independencia de la valoración en el mercado de los derechos de asignación y de que los derechos adquiridos finalmente se ejerciten o no, por lo que no procede aplicar el tratamiento propio de la transmisión de los derechos de suscripción, sino el correspondiente a los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad conforme a lo dispuesto en el artículo 25.1 a) de la LIRPF.

Respecto a los titulares de los derechos de asignación gratuita adquiridos en el mercado, que no acudan a la ampliación de capital suscribiendo las acciones totalmente liberadas que les correspondan, sino que perciban la citada compensación, resultará asimismo de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1 a) de la LIRPF.

Esta calificación comporta el sometimiento a retención de las cantidades satisfechas a los titulares de los derechos de asignación de acuerdo con lo previsto en los artículos 90 a 94 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Como tercera alternativa, don Eduardo podría acudir a la ampliación de capital suscribiendo las acciones que le correspondan totalmente liberadas. En tal caso, no habrá tributación en el momento de adquisición de las nuevas acciones recibidas totalmente liberadas

y don Eduardo deberá, a efectos de futuras transmisiones, recalcular el valor de adquisición unitario de sus acciones, considerando a tal efecto tanto las antiguas como las nuevas recibidas en la ampliación, produciéndose un diferimiento en la tributación hasta el momento en el que las mismas se transmitan.

En cuanto a las variables a tener en cuenta por don Eduardo a la hora de optar por una u otra alternativa, deben mencionarse dos fundamentales:

- Las necesidades de disponer de efectivo.
- La eventualidad de que, en el propio ejercicio en el que tiene lugar la operación de *scrip dividend*, se obtuvieran pérdidas patrimoniales o rendimientos del capital mobiliario negativos, o existieran partidas pendientes de compensación de años anteriores, a integrar unas y otros en la base imponible del ahorro, tal que permitieran la compensación, en todo o en parte, de las ganancias de patrimonio que se obtendrían en la primera alternativa o de los rendimientos del capital mobiliario derivados de fondos propios que se estarían percibiendo en la segunda opción.

### 3. Tercera cuestión

El TEAC, en Resolución de 4 de abril de 2017 (RG 480/2017 –NFJ066172–) estima el recurso de alzada interpuesto por el director del departamento de Inspección contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia de 26 de julio de 2016, en el que la cuestión de fondo que se suscita es la aplicación de la reducción por irregularidad prevista en el artículo 32.1 de la Ley del IRPF a la denominada «retribución por permanencia o por razón de edad», según lo previsto en los estatutos de una sociedad profesional a un socio profesional, que trae causa del cese del contribuyente como socio y que es acordado por la junta de socios. El TEAC concluye que la mencionada renta no tiene periodo de generación superior a 2 años ni tiene la consideración de rentas «obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo».

Del análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS de 15 de julio de 2004, rec. núm. 1364/1999 –NFJ017929–; de 1 de febrero de 2008, rec. núm. 183/2003 –NFJ028107–, y de 28 de noviembre de 2011, rec. núm. 280/2008 –NFJ072516–) concluye que la reducción por irregularidad, cuya finalidad es evitar el exceso de progresividad, procede únicamente cuando la renta responde o participa de la naturaleza de una contraprestación por un esfuerzo prolongado por periodo superior a 2 años, debiendo existir una clara correlación o relación unívoca entre ese «esfuerzo prolongado de más de 2 años» y la obtención de la correspondiente renta.

De los hechos del caso y de la lectura de los estatutos se aprecia que dicha «retribución a los socios por permanencia y razón de edad» supone retribuir al socio en atención a un único hecho, instantáneo, cuál es su cese, y no a un previo «esfuerzo» o actividad prolon-

gada en el tiempo, por lo que la cuantificación de aquella retribución no atiende a la tarea o esfuerzo previo. El socio tiene derecho al cobro solo cuando la junta general lo decide, no pudiéndose hablar de un derecho latente o potencial que existiera desde que tuvo lugar su incorporación a la sociedad.

Aunque lo anterior ya determina la inexistencia de un periodo de generación, el TEAC entra a analizar de cara a eventuales impugnaciones de la resolución la aplicación del inciso «del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos». El tribunal entiende que estamos ante un contribuyente que viene obteniendo «de forma regular o habitual» rendimientos de los servicios profesionales que presta a la firma y que esta le viene retribuyendo. No obstante, la «retribución por permanencia y razón de edad» retribuye al socio por dejar de ostentar tal condición, por su cese como tal, de ahí que no puede entenderse que dicha retribución, excepcional por definición, participe del carácter de aquellos otros rendimientos que «de forma regular o habitual» obtiene el contribuyente en el «ejercicio de una actividad económica».

Por último, el TEAC descarta que se trate de una renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo. Recuerda que dicha calificación solo procede para los supuestos tasados enumerados en el artículo 25.1 del Reglamento del IRPF. En especial, se argumenta que no queda incluido en «las indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas» en la medida en que se perciben por el cese de la relación que une al profesional con la sociedad, es decir, por cesar en la relación, y no por cesar en la actividad.

La anterior resolución reitera el criterio de la Resolución de 4 de julio de 2017 (RG 6184/2015), por lo que a la vista de la doctrina reiterada del TEAC, con fundamento en la jurisprudencia del tribunal, procede desaconsejar a don Eduardo que desista de aplicar la reducción por irregularidad prevista en el artículo 32.1 de la Ley del IRPF.

Don Eduardo deberá incluir en su declaración por el IRPF de 2018, en su base imponible general como rendimientos de actividades económicas, teniendo en cuenta que le resulta de aplicación el método de estimación directa simplificada al no superar el importe neto de su cifra de negocios en 2017 los 600.000 euros (arts. 30 de la Ley del IRPF y 28.1 del Reglamento del IRPF), el siguiente importe:

Ingresos íntegros percibidos .....	1.500.000
Gastos deducibles .....	—
Gastos justificados .....	—
Rendimiento neto previo (1) .....	1.500.000
Gastos difícil justificación .....	—2.000
Rendimiento neto .....	1.498.000

Reducción por irregularidad .....	—
Rendimiento neto reducido .....	1.498.000
Retenciones a cuenta soportadas (1.500.000 × 0,15) .....	225.000

- (1) Según el artículo 30.2.<sup>a</sup> del Reglamento del IRPF resulta deducible, en concepto de gastos de difícil justificación, el 5 % del rendimiento neto previo con el límite de 2.000 euros anuales.

#### 4. Cuarta cuestión

Atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS de 21 de diciembre de 1995, rec. núm. 4174/1994 –NFJ004226–; de 15 de febrero de 2002, rec. núm. 8429/1996 –NFJ012179–; de 31 de enero de 2003, rec. núm. 1105/1998 –NFJ014047–; de 3 de febrero de 2004, rec. núm. 10429/1998 –NFJ016410–, y de 14 de diciembre de 2006, rec. núm. 6671/2001 –NFJ025105–), la Administración tributaria ha venido entendiendo que las indemnizaciones percibidas por la extinción de la relación laboral especial del personal de alta dirección, regulada por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, como consecuencia de la extinción de su contrato de trabajo, cualquiera que sea la causa que lo motive, están plenamente sujetas al IRPF, sin que les resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 7 e) de la Ley del IRPF, al no tener prevista la citada norma regulatoria de este tipo de contratos una cantidad máxima o mínima de indemnización.

Ahora bien, la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, en Sentencia el 22 de abril de 2014 (rec. núm. 1197/2013 –NSJ049903–), en la que analiza la indemnización por desistimiento unilateral del empresario regulada en el Real Decreto 1382/1985, entiende que las indemnizaciones de altos directivos pueden pactarse en el contrato pero que, a falta de pacto, debe pagarse la cuantía que establece el artículo 11 del Real Decreto 1382/1985 y concluye que, en todo caso, ese derecho al pacto no puede llevar a que se pacte que no haya indemnización.

El artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, que regula la relación laboral especial de alta dirección, prevé que un contrato laboral de alta dirección puede extinguirse por desistimiento del empresario, en cuyo caso el alto directivo tendrá derecho a una indemnización de 7 días de salario por año de servicio con el límite de 6 mensualidades, salvo que haya pactado otro importe.

En esta tesitura se plantea la duda de si, con base en esta última sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, puede aplicarse la exención prevista en el artículo 7 e) de la Ley del IRPF a los despidos de altos directivos. Pues bien, la DGT en contestación a Consulta vinculante V1965/2015, de 23 de junio (NFC054757), fija la siguiente doctrina:

- La exención recogida en el artículo 7 e) de la Ley del IRPF se aplica a indemnizaciones por despido o cese en la cuantía establecida con carácter obligatorio en

el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias (y no establecida en virtud de convenio, pacto o contrato).

- El artículo 11 del Real Decreto 1382/1985 establece unos importes indemnizatorios para los casos de desistimiento del empresario y despido improcedente en los que no se haya pactado una indemnización en el contrato.
- Es criterio reiterado de la DGT, desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995, que, en estos casos, como no existe ningún límite mínimo o máximo que sea obligatorio, las indemnizaciones a altos directivos tributan sin derecho a la exención.
- La Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 interpreta el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 (desistimiento) en el sentido de que no es posible pactar que la extinción por desistimiento unilateral del empresario no dé derecho a ninguna indemnización.

Concluyendo, entiende la DGT que la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 no desvirtúa el carácter subsidiario (a falta de pacto) de la indemnización fijada en el Real Decreto 1382/1985, que «sigue sin tener carácter obligatorio», manteniendo su criterio de que no aplica la exención.

Pues bien, recientemente la Audiencia Nacional (AN), en Sentencia de 8 de marzo de 2017 (rec. núm. 242/2015 –NFJ066680–), considera que el Tribunal Supremo, en la citada Sentencia de 22 de abril de 2014, sí que está determinando la existencia de una indemnización mínima legal, resultando de aplicación la exención prevista en el artículo 7 e) de la Ley del IRPF a razón de 7 días de salario por año de servicio con el límite de 6 mensualidades.

El TEAC, por su parte, en Resolución de 16 de enero de 2018 (RG 2704/2014 –NFJ069359–), confirma la doctrina de la DGT en el sentido de que los altos directivos no pueden beneficiarse de la exención prevista en la normativa del IRPF para las indemnizaciones por despido improcedente, sobre la base de que la normativa reguladora de las relaciones laborales del personal de alta dirección no establece ningún límite indemnizatorio, ni mínimo ni máximo, de «carácter obligatorio» para este tipo de ceses. El TEAC rechaza expresamente la conclusión alcanzada por la AN en su Sentencia citada de 8 de marzo de 2017, favorable a la exención en caso de desistimiento, al haberse planteado y admitido un recurso de casación frente a la misma que se encuentra pendiente de resolución.

Se trata, por tanto, de dos interpretaciones diametralmente opuestas, por lo que habrá que esperar a que el Tribunal Supremo se pronuncie de nuevo, de una manera clara y definitiva, sobre la fiscalidad de las indemnizaciones de los altos directivos. Entre tanto entendemos plenamente vigente la doctrina de la DGT vertida en la Consulta vinculante V1965/2015,

de 23 de junio, y en la Resolución del TEAC de 16 de enero de 2018, que se soporta en la STS de 21 de diciembre de 1995.

Así, doña Adelaida deberá declarar, siguiendo el criterio de la DGT, no aplicando la exención del artículo 7 e) de la Ley del IRPF, resultándole de aplicación la reducción por irregularidad del 30 % prevista en los artículos 18.2 de la Ley del IRPF y 12 del Reglamento del IRPF, tal como sigue:

Rendimientos íntegros del trabajo personal .....	830.000
Sueldos y salarios (30.000 × 14) .....	420.000
Indemnización sujeta y no exenta .....	500.000
Reducción por irregularidad (300.000 × 0,30) .....	-90.000
Gastos justificados fiscalmente deducibles .....	-15.000
Cotizaciones Seguridad Social .....	15.000
Por obtención rendimientos trabajo personal (art. 19.2 f) LIRPF) ...	-2.000
Rendimiento neto trabajo personal .....	813.000
Reducción obtención rendimientos trabajo personal (art. 20 LIRPF) ...	-
Rendimientos netos reducidos trabajo personal .....	813.000

Posteriormente, siguiendo el criterio de la Sentencia de la AN, puede impugnar su autoliquidación aplicando la exención del artículo 7 e) de la Ley del IRPF sobre la base del siguiente planteamiento:

Indemnización percibida .....	500.000
Indemnización exenta .....	-120.821,92
Límite el importe menor de los tres siguientes:	
$[(30.000 \times 14)/365] \times 7 \times 15 = 120.821,92$ euros	
$30.000 \times 6 = 180.000$ euros	
180.000 euros .....	
Importe sujeto y no exento .....	379.178,08

Además, a la parte de la indemnización determinada como sujeta y no exenta le resulta de aplicación la reducción por irregularidad del 30 % prevista en los artículos 18.2 de la Ley del IRPF y 12 del Reglamento del IRPF, tal como sigue:

Rendimientos íntegros del trabajo personal .....	709.178,08
Sueldos y salarios (30.000 × 14) .....	420.000
Indemnización sujeta y no exenta .....	379.178
Reducción por irregularidad (300.000 × 0,30) .....	-90.000
Gastos justificados fiscalmente deducibles .....	-15.000
Cotizaciones Seguridad Social .....	15.000
Por obtención rendimientos trabajo personal (art. 19.2 f) LIRPF) ...	-2.000
Rendimiento neto trabajo personal .....	692.178,08
Reducción obtención rendimientos trabajo personal (art. 20 LIRPF)	-
Rendimientos netos reducidos trabajo personal .....	692.178,08

En cuanto al tipo de retención aplicable inicialmente a 1 de enero de 2018, se determinará sobre la base de unas retribuciones estimadas de  $30.000 \times 14 = 420.000$  euros y atendiendo a las circunstancias personales y familiares concurrentes en doña Adelaida. Posteriormente en el mes de diciembre se deberá proceder a regularizar el tipo de retención sobre la base de añadir como ingreso computable el importe de la indemnización por cese, tal como se calcula a continuación.

A) Tipo de retención a 1 de enero

- Límite excluyente de la obligación de retener: 14.266 euros (situación 1.ª con un hijo).
- Base para calcular el tipo de retención:

Retribuciones dinerarias previstas (30.000 × 14) .....	420.000
Minoraciones .....	-17.000
Seguridad Social estimada .....	15.000
Otros gastos .....	2.000
Base para cálculo de retenciones .....	403.000

- Mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención:

Mínimo del contribuyente .....	5.550
--------------------------------	-------

Mínimo por descendientes (2.400/2) .....	1.200
Total mínimo personal y familiar .....	6.750
• Cuota de retención:	
Base tipo retención × Escala retenciones .....	172.251,50
Mínimo personal y familiar × Escala retenciones .....	-1.282,50
Total cuota de retenciones e ingresos a cuenta .....	170.969
• Tipo de retención: $(170.969/420.000) \times 100 = 40,70\%$ .	
• Importe retenciones practicadas entre enero y noviembre: $30.000 \times 12 \times 0,4070 = 146.520$ euros.	

B) Regularización del tipo de retención en la nómina de diciembre, al liquidar la indemnización por desistimiento unilateral del empleador:

• Límite excluyente de la obligación de retener: 14.266 euros (situación 1.ª con un hijo).	
• Base para calcular el tipo de retención:	
Retribuciones íntegras .....	830.000
Sueldos y salarios (30.000 × 14) .....	420.000
Indemnización no exenta .....	500.000
Reducción irregularidad (300.000 × 0,30) .....	-90.000
Minoraciones .....	-17.000
Seguridad Social estimada .....	15.000
Otros gastos .....	2.000
Base para cálculo de retenciones .....	813.000
• Mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención:	
Mínimo del contribuyente .....	5.550
Mínimo por descendientes (2.400/2) .....	1.200
Total mínimo personal y familiar .....	6.750
• Nueva cuota de retención:	

Base tipo retención × Escala retenciones .....	356.751,50
Mínimo personal y familiar × Escala retenciones .....	-1.282,50
Total cuota de retenciones .....	355.469

- Nuevo tipo de retención:  $[(355.469 - 146.520)/(30.000 \times 2 + 500.000)] \times 100 = 37,31 \%$ .
- Importe retención practicada:  $[146.520 + (560.000 \times 0,3731)] = 355.456$  euros.

## 5. Quinta cuestión

El TEAC analiza esta cuestión en sendas Resoluciones de 26 de abril de 2012 (RG 5377/2010 –NFJ046882– y de 6 de mayo de 2016 (RG 2777/2014 –NFJ063143–). En esta última analiza el distinto tratamiento que tiene la resolución de un contrato por cumplimiento de una condición resolutoria en el impuesto sobre sociedades (IS) y en el IRPF y para ver el tratamiento en el IRPF se remite a la Resolución de fecha 26 de abril de 2012. Veamos sucintamente cuál es dicho tratamiento en ambos impuestos:

- En el IRPF la resolución del contrato tiene efectos retroactivos (efectos *ex tunc*), lo que supone volver al estado jurídico preexistente, como si el negocio no se hubiera concluido, por lo que el obligado tributario debe instar la rectificación de la autoliquidación presentada en su día, excluyendo la ganancia patrimonial que se imputó cuando se realizó la venta.
- En el IS la base imponible parte del resultado contable, lo que exige una determinada contabilización de la resolución de la compraventa (al igual que en su momento debió contabilizarse esta compraventa). Es decir, la resolución se debe reflejar como una operación distinta en el ejercicio en que se produce, dando lugar a un beneficio o a una pérdida independiente del resultado obtenido con la compraventa. Por tanto, no se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en que tuvo lugar la enajenación.

En el fundamento de derecho segundo de la Resolución de fecha 6 de mayo de 2016 se señala:

SEGUNDO: En el presente caso, resulta fundamental diferenciar, al igual que lo hacen la Dirección General de Tributos y el Tribunal Supremo, la incidencia de la resolución de un contrato de compraventa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio de la habida en el Impuesto sobre Sociedades.

Así, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como reiteradamente tiene establecido el Tribunal Supremo, la resolución contractual produce sus efec-

tos retroactivamente, desde la fecha de celebración del mismo, esto es, con efectos «ex tunc». Como se dice, entre otras, en su sentencia de 11 de junio de 1991: «la resolución contractual produce sus efectos no desde el momento de la extinción de la relación obligatoria, sino retroactivamente desde su celebración, es decir, no son efectos "ex nunc" sino "ex tunc", lo que supone volver al estado jurídico preexistente como si el negocio no se hubiera concluido». En el mismo sentido, en sentencia de 5 de diciembre de 2003 señala el Tribunal Supremo que «El pacto comisorio, contemplado en el artículo 1504 del Código Civil es una garantía para el vendedor de cosa inmueble; en un supuesto de resolución de contrato por incumplimiento de la obligación esencial de pago, puede estar añadida, como en el presente caso, la condición resolutoria expresa... El incumplimiento de la obligación de pago produce el efecto de resolver el contrato de compraventa, con efecto retroactivo, con efectos "ex tunc" lo que supone volver al estado jurídico preexistente, como si el negocio no se hubiere concluido, quedando resueltos los derechos que se hubieren constituido».

En estos términos se ha manifestado el presente Tribunal en la Resolución de 26 de abril de 2012 (RG 5377/2010), citada por el TEAR y reproducida en otra posterior de 05/11/2013 (RG 262/12):

QUINTO. Si bien el establecimiento de aquellas condiciones resolutorias en garantía del pago aplazado no afectan a la perfección del contrato ni a la traslación del dominio de lo enajenado, ni, por ende, al hecho imponible derivado de aquel negocio jurídico en el ámbito del IRPF, la posterior eventual resolución del contrato por impago del comprador sí tendrá evidente incidencia en el ámbito del IRPF del ejercicio en el que se imputó la correspondiente ganancia patrimonial.

Como reiteradamente tiene establecido el Tribunal Supremo, la resolución contractual produce sus efectos retroactivamente, desde la fecha de celebración del mismo, esto es, con efectos «ex tunc».

[...] En este mismo sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones la Dirección General de Tributos, como en sus resoluciones de 23 de septiembre de 2010 (n.º V2236/2011), 10 de marzo de 2011 (n.º V0597/2011) o 13 de septiembre de 2010 (n.º V1996/2010), por citar las más recientes. Reproduciendo la más reciente de ellas, se dice que:

«Por tanto, partiendo del planteamiento del efecto retroactivo de la resolución del contrato a que da lugar el pacto comisorio (se declara resuelto el contrato de compraventa), sus efectos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conllevan retrotraer el estado de las cosas a su situación inicial, por lo que desaparece la alteración patrimonial inicial, produciéndose otra nueva por la incorporación al patrimonio del contribuyente del importe correspondiente a la indemnización, dando lugar a una ganancia patrimonial por la incorporación al patrimonio del contribuyente de ese importe ...

Por su parte, una vez resuelto el contrato, la regularización de la situación tributaria de la consultante (para excluir la ganancia patrimonial declarada en su momento

por la venta ahora resuelta) podrá efectuarse instando la rectificación de las autoliquidaciones, tal como establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

De lo expuesto hasta aquí se extrae, que en el IRPF, una vez resuelto el contrato, tiene efectos retroactivos, lo que supone volver al estado jurídico preexistente, como si el negocio no se hubiera concluido, dando lugar a la regularización de la situación tributaria del consultante (para excluir la ganancia patrimonial correspondiente a la imputación por la venta ahora resuelta) la cual podrá efectuarse instando la rectificación de las autoliquidaciones, tal como establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En conclusión, don Eduardo deberá instar la rectificación de la autoliquidación presentada por el IRPF 2016, excluyendo la ganancia patrimonial que se imputó cuando se realizó la venta y solicitando la devolución correspondiente.

## 6. Sexta cuestión

En cuanto a la primera cuestión, sobre la posibilidad de seguir realizando aportaciones a sus planes de pensiones tras la jubilación y su compatibilidad con el cobro de las prestaciones derivadas de tales planes de pensiones a que tiene derecho, esta se aborda en la Consulta de la DGT V2213/2016, de 23 de mayo (NFC059969), en los siguientes términos:

La posibilidad de realizar aportaciones a planes de pensiones después de la jubilación, así como la percepción de prestaciones, son cuestiones de carácter financiero que exceden del ámbito de competencias de este Centro Directivo, siendo el órgano competente para solventar tales cuestiones la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones de la Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa del Ministerio de Economía y Competitividad. No obstante lo anterior, y a título meramente informativo, se transcribe la normativa existente sobre la materia.

El artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre –modificado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas–, regula las contingencias susceptibles de cobertura en un plan de pensiones. De este modo, en relación con la contingencia de jubilación dispone lo siguiente:

«a) Jubilación: para la determinación de esta contingencia se estará a lo previsto en el Régimen de Seguridad Social correspondiente.

[...]

A partir del acceso a la jubilación, el partícipe podrá seguir realizando aportaciones al plan de pensiones. No obstante, una vez iniciado el cobro de la prestación de jubilación o el cobro anticipado de la prestación correspondiente a la jubilación, las aportaciones solo podrán destinarse a las contingencias de fallecimiento y dependencia. [...]»

Por su parte, el artículo 11 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004 (BOE de 25 de febrero), determina las incompatibilidades entre aportaciones y prestaciones, señalando lo siguiente:

«1. Con carácter general, no se podrá simultanear la condición de partícipe y la de beneficiario por una misma contingencia en un plan de pensiones o en razón de pertenencia a varios planes de pensiones, siendo incompatible la realización de aportaciones y el cobro de prestaciones por la misma contingencia simultáneamente.

A partir del acceso a la jubilación, el partícipe podrá seguir realizando aportaciones al plan de pensiones. No obstante, una vez iniciado el cobro de la prestación de jubilación, las aportaciones solo podrán destinarse a las contingencias de fallecimiento y dependencia.

[...]»

Por tanto, una vez acaecida la contingencia de jubilación, si no se ha iniciado el cobro de las prestaciones las aportaciones que se realicen a un plan de pensiones podrán destinarse también a la contingencia de jubilación.

Desde el punto de vista fiscal, en la medida en que las aportaciones se adapten a lo expuesto anteriormente, tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del partícipe, teniendo en cuenta los límites máximos de reducción establecidos en los artículos 50 y 52 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

En resumen, de acuerdo con el contenido de la contestación a la Consulta V2213/2016 que se acaba de transcribir, podemos sacar tres conclusiones a trasladar a don Eduardo en relación con la posibilidad de seguir realizando aportaciones a sus planes de pensiones tras la jubilación y su compatibilidad con el cobro de las prestaciones derivadas de tales planes de pensiones:

- Resulta compatible el cobro de prestaciones derivadas de planes de pensiones, una vez alcanzada la jubilación, con la realización de aportaciones a los mismos planes de pensiones o a otros nuevos de los que don Eduardo también sea partícipe.
- Además, una vez acaecida la contingencia de jubilación, y siempre que don Eduardo no hubiera iniciado el cobro de las prestaciones por jubilación de planes de

pensiones, las nuevas aportaciones que se realicen a un plan de pensiones podrán destinarse tanto a cubrir las contingencias de fallecimiento y dependencia como la propia contingencia de jubilación.

- En todo caso, si bien es cierto que a partir del acceso a la jubilación don Eduardo podrá seguir realizando aportaciones a sus planes de pensiones, deberá tener en cuenta que, una vez iniciado el cobro de la prestación por jubilación de sus planes de pensiones, las nuevas aportaciones solo podrán destinarse a cubrir las contingencias de fallecimiento y dependencia.

En cuanto a la segunda cuestión sobre la alternativa temporal que se le presenta a don Eduardo en relación con el rescate de sus fondos de pensiones para poder hacer uso de la reducción por irregularidad con respecto a las prestaciones correspondientes a aportaciones anteriores a 1 de enero de 2007, según el apartado 4 de la disposición transitoria duodécima de la Ley del IRPF, don Eduardo podrá aplicar una reducción por irregularidad del 40 %, en relación con los 300.000 euros correspondientes a aportaciones anteriores al 1 de enero de 2007, siempre que los perciba en forma de capital en el propio ejercicio 2018, en el que ha acaecido la contingencia de jubilación, o en los dos ejercicios siguientes.

Así las cosas, don Eduardo dispone de un horizonte temporal de 3 años, 2018, 2019 y 2020, para tomar la decisión de rescatar los 300.000 euros procedentes de prestaciones anteriores a 1 de enero de 2007 en forma de capital y poder aplicarse una reducción por irregularidad del 40 % por importe de:  $300.000 \times 0,40 = 120.000$  euros. Si el rescate lo realizara con posterioridad a dicho horizonte temporal, esto es, a partir de 1 de enero de 2021, don Eduardo no tendría derecho a reducción por irregularidad por importe alguno, aun cuando rescatara sus derechos consolidados en forma de capital.

En cuanto a la tercera cuestión sobre si, tomada la decisión de proceder al rescate, total o parcial, de sus fondos de pensiones, le resulta más conveniente proceder al mismo en el propio año 2018 o esperar a llevarlo a efecto a partir de 2019, la respuesta es clara. Tanto si decide rescatar todos sus planes de pensiones, como si decide hacerlo parcialmente rescatando únicamente, por ejemplo, los 300.000 euros procedentes de prestaciones realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2007 y hacerlo en forma de capital para beneficiarse de la reducción por irregularidad del 40 %, a don Eduardo le interesa proceder al rescate a partir de 1 de enero de 2019, habida cuenta de la naturaleza progresiva del IRPF.

Efectivamente, según los datos del enunciado, que hacen presuponer que a partir de 2019 don Eduardo tendría como únicos ingresos a integrar en su base imponible general los provenientes de su pensión de la Seguridad Social, en dicho ejercicio los rendimientos del trabajo derivados del rescate de los planes de pensiones tributarían a un tipo marginal de entre el 36,40 % y el 43,50 %, mientras que en 2018 tributarían en su totalidad al 43,50 %.

En cuanto al tipo de retención aplicable inicialmente a 1 de enero de 2018, se determinará sobre la base de unas retribuciones estimadas de  $2.500 \times 14 = 35.000$  euros y

atendiendo a las circunstancias personales y familiares concurrentes en don Eduardo, tal como sigue:

- Límite excluyente de la obligación de retener: 14.266 euros (situación 1.ª con un hijo).

- Base para calcular el tipo de retención:

Retribuciones dinerarias previstas (2.500 × 14) .....	35.000
Minoraciones .....	-2.600
Otros gastos .....	2.000
Condición de pensionista .....	600
Base para cálculo de retenciones .....	32.400

- Mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención:

Mínimo del contribuyente .....	5.550
Mínimo descendientes (2.400/2) .....	1.200
Total mínimo personal y familiar .....	6.750

- Cuota de retención:

Base tipo retención × Escala retenciones .....	7.885,50
Mínimo personal y familiar × Escala retenciones .....	-1.282,50
Total cuota de retenciones e ingresos a cuenta .....	6.603

- Tipo de retención:  $(6.603/35.000) \times 100 = 18,86 \%$ .
- Importe retenciones practicadas:  $35.000 \times 0,1886 = 6.601$  euros.

## 7. Séptima cuestión

En cuanto al régimen de declaración, tanto don Eduardo como doña Adelaida deberán de tributar obligatoriamente en el régimen de tributación individual, al no formar parte de unidad familiar alguna en los términos en los que esta se delimita en el artículo 82.1 de la Ley del IRPF.

En cuanto al mínimo personal y familiar tendremos:

	Don Eduardo	Doña Adelaida
Mínimo personal	5.550	5.550
Mínimo descendientes (2.400/2)	1.200	1.200
Total mínimo personal y familiar	6.750	6.750

En cuanto al incremento del valor liquidativo de los fondos de inversión, no determina rentas en 2018 al no haberse producido la transmisión de participaciones, no teniendo lugar alteraciones en la composición del patrimonio de don Eduardo que determinen ganancias o pérdidas patrimoniales.

A) Liquidación correspondiente a don Eduardo

Base imponible general .....		1.531.000
Rendimientos netos reducidos trabajo personal ....	33.000	
(35.000 – 2.000)		
Rendimientos netos reducidos actividad económica	1.498.000	
Reducciones base imponible general .....		–
Base liquidable general .....		1.531.000
Cuota íntegra previa base liquidable general .....		657.678,29
Estatal .....	339.925,75	
Autonómica .....	317.752,54	
Cuota íntegra mínimo personal y familiar .....		–1.282,50
Estatal .....	641,25	
Autonómica .....	641,25	
Cuota íntegra base liquidable general .....		656.395,79
Estatal (339.925,75 – 641,25) .....	339.284,50	
Autonómica (317.752,54 – 641,25) .....	317.111,29	
Base liquidable del ahorro .....		–

Cuota íntegra base liquidable del ahorro .....		-
Cuota íntegra total (656.395,79 + 0) .....		656.395,79
Estatal (339.284,50 + 0) .....	339.284,50	
Autonómica (317.111,29 + 0) .....	317.111,29	
Deducciones de la cuota (4.405 + 4.405) .....		-8.810
Por donativos (150 × 0,75 + 24.850 × 0,35) .....	8.810	
Estatal .....	4.405	
Autonómica .....	4.405	
Cuota líquida total .....		647.585,79
Retenciones a cuenta .....		-231.601
Sobre rendimientos del trabajo personal .....	6.601	
Sobre rendimientos de actividades económicas ..	225.000	
Cuota diferencial/resultado de la declaración a ingresar .....		415.984,79

## B) Liquidación correspondiente a doña Adelaida

Base imponible general .....		813.000
Rendimientos netos reducidos trabajo personal ....	813.000	
Reducciones base imponible general .....		-
Base liquidable general .....		813.000
Cuota íntegra previa base liquidable general .....		345.348,29
Estatal .....	178.375,75	
Autonómica .....	166.972,54	
Cuota íntegra mínimo personal y familiar .....		-1.282,50
Estatal .....	641,25	
Autonómica .....	641,25	

Cuota íntegra base liquidable general .....		344.065,79
Estatal (178.375,75 - 641,25) .....	177.734,50	
Autonómica (166.972,54 - 641,25) .....	166.331,29	
Base liquidable del ahorro .....		-
Cuota íntegra base liquidable del ahorro .....		-
Cuota íntegra total (344.065,79 + 0) .....		344.065,79
Estatal (177.734,50 + 0) .....	177.734,50	
Autonómica (166.331,29 + 0) .....	166.331,29	
Deducciones de la cuota (5.030 + 5.030) .....		-10.060
Por donativos (150 × 0,80 + 24.850 × 0,40) .....	10.060	
Estatal .....	5.030	
Autonómica .....	5.030	
Cuota líquida total .....		334.005,79
Retenciones a cuenta .....		-355.456
Sobre rendimientos del trabajo personal .....	355.456	
Cuota diferencial/resultado de la declaración a devolver .....		-21.450,21



# La contabilización del deterioro del inmovilizado material en el sector público

**Francisco López Peña**

*Doctor en Ciencias Económicas. Interventor y auditor del Estado*

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

En el sector público conviven entes a los que se aplica el Plan General de Contabilidad, otros a los que se aplica el Plan General de Contabilidad Pública y entes a los que se aplica el Plan de las Entidades sin Ánimo de Lucro. La diferencia fundamental en la evaluación del deterioro del inmovilizado material estriba en las diferentes definiciones de valor en uso. A las entidades empresariales que se financian mediante tasas, aunque por mandato de varias leyes están sujetas al Plan General de Contabilidad, una norma contable les obliga a seguir los criterios de deterioro del inmovilizado material propias del sector público administrativo. En este trabajo se estudian las distintas definiciones de valor en uso y los indicios de deterioro de activos en cada tipo de entidades.

**Palabras clave:** tipos de valor en uso en el sector público; el deterioro de activos en el sector público; su contabilización en cada tipo de entidad.

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

**Cómo citar:** López Peña, F. (2019). La contabilización del deterioro del inmovilizado material en el sector público. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 143-174.



# The accounting of the property, plant and equipment impairment in the public sector

Francisco López Peña

## Abstract

In the public sector coexist entities that implement the «Plan General de Contabilidad» (General Accounting Plan) with others that implement the «Plan General de Contabilidad Pública» (General Public Accounting Plan) and others implement the «Plan de las Entidades sin Ánimo de Lucro» (Non Profit Entities Accounting Plan). The critical difference in the evaluation of the property, plant and equipment impairment lies in the different definitions of the value in use. The business entities that are financed with fees, although according with the rule of several laws are subject to the Plan General de Contabilidad, an accounting rule bound them to follow the property, plant and equipment impairment criteria specific of the administrative public sector. In this paper are studied the different definitions of value in use and the indications of impairment in each kind of entities.

**Keywords:** kinds of value in use in the public sector; asset impairment in the public sector: their accounting in each kind of entity.

**Citation:** López Peña, F. (2019). La contabilización del deterioro del inmovilizado material en el sector público. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 143-174.



## Sumario

1. Introducción
    - 1.1. De los costes históricos al valor razonable
    - 1.2. Contabilidad pública versus contabilidad de empresa
  2. El concepto económico de beneficio
  3. La contabilidad y los bienes públicos
    - 3.1. Los bienes públicos
    - 3.2. La contabilización de los bienes públicos
  4. Las entidades públicas
    - 4.1. Clasificación de las entidades públicas
    - 4.2. Clasificación desde el punto de vista contable
  5. El deterioro de activos en los entes públicos empresariales
  6. Entes empresariales que se financian mediante tasas
    - 6.1. Exclusión de las normas de valoración del Plan General de Contabilidad
    - 6.2. La financiación mediante tasas
  7. El deterioro de valor en el sector público administrativo
  8. El deterioro de activos en el sector público fundacional
  9. Evaluación del deterioro al cierre del ejercicio
    - 9.1. Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad
    - 9.2. Entidades empresariales financiadas mediante tasas
    - 9.3. Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública
    - 9.4. Entidades sujetas al Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos
  10. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

### 1.1. De los costes históricos al valor razonable

La contabilidad pública ha tenido siempre marcadas diferencias con la contabilidad empresarial. Con la aparición de las normas internacionales de contabilidad estas diferencias toman perfiles nuevos.

Las normas internacionales de contabilidad han asumido una nueva visión en la valoración de los elementos del balance; consideran que medir el valor razonable es primordial y rechaza los costes históricos por irrelevantes (Ernst and Young, p. 57).

Continúan el camino iniciado por el FASB de Estados Unidos en 1985, que definía el activo como «probable beneficio económico futuro, obtenido o controlado por una entidad particular como resultado de eventos o transacciones pasadas». Bajo la contabilidad de costes históricos un activo era un coste diferido en el tiempo; ahora pasa a ser un beneficio futuro (Ernst and Young, p. 79).

El International Accounting Standards Board (IASB) define un activo como «un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados y del que se espera que beneficios económicos futuros fluyan a la entidad» (IASB, 2018, 4.4).

Lo que el IASB parece estamos diciendo en su definición es que un activo no es un objeto físico, sino las entradas de caja que se generarán en el futuro (Ernst and Young, p. 95). Así, el IASB dice: «El beneficio económico futuro incorporado en un activo es el potencial a contribuir, directa o indirectamente, al flujo de caja y equivalentes de caja de la entidad» (IASB, 2018, 4.8). Este punto de vista está íntimamente unido al valor en uso, que es el valor actual de los flujos de caja que se derivarán del activo a través de su uso en la empresa (Ernst and Young, p. 95).

En España, bajo la influencia de las normas internacionales de contabilidad, hemos experimentado una evolución similar. Recordemos que uno de los principios contables del Plan General de Contabilidad de 1990<sup>1</sup> era el principio del precio de adquisición: «como

---

<sup>1</sup> Real Decreto 1643/1990. Primera parte. Principios contables 2.

norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción. El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo».

En el Plan General de Contabilidad de 2007<sup>2</sup> este principio desaparece. Además, en el apartado 5.º del marco conceptual de la contabilidad se supedita el registro de los activos a la probabilidad de obtención de beneficios en el futuro: «los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad».

El Plan General de Contabilidad ha adoptado una definición de activo más próxima a los postulados clásicos que la que hace el IASB: son activos «los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro<sup>3</sup>». Donde el IASB dice un recurso, el plan dice bienes, derechos y otros recursos.

Los organismos públicos han asumido, en algunos casos con dificultades, los nuevos paradigmas contables.

## 1.2. Contabilidad pública versus contabilidad de empresa

La American Accounting Association definió la contabilidad como «el proceso de identificar, medir y comunicar información económica que permita juicios y decisiones informadas por los usuarios de la información» (Lewis y Pendrill, 2003, p. 3). Debemos centrarnos en las razones por las que esa información es requerida, que son muy distintas en la empresa y en la administración pública, por lo que el resultado va a ser también distinto. El primer elemento que hace que esto sea así es el concepto de beneficio, que es fundamental en una empresa y, en cambio, no existe en la administración pública.

La contabilidad pública es diferente a la de la empresa privada, como lo es, también, a la de las entidades sin ánimo de lucro, por el diferente entorno en el que opera, que tiene las siguientes características (Ruppel, 2009, pp. 10 a 15):

1. Los elementos esenciales de un gobierno y los servicios que provee. La autoridad del gobierno deriva de los ciudadanos. Hay varios niveles de gobierno (estatal, autonómico y local) con importantes flujos financieros entre ellos. Las relaciones

---

<sup>2</sup> Real Decreto 1514/2007.

<sup>3</sup> Real Decreto 1514/2007. Primera parte. Marco conceptual de la contabilidad. 4.º Elementos de las cuentas anuales.

entre el gobierno y los contribuyentes, y los servicios que reciben, tienen características propias:

- Los contribuyentes son suministradores involuntarios de recursos. No pueden elegir si pagar o no impuestos.
  - Los impuestos se pagan, generalmente, con base en factores basados en la propiedad, renta o valor de las ventas, pero no en el valor de los servicios recibidos por el contribuyente.
  - No existe una relación de intercambio entre los impuestos pagados y los servicios recibidos.
  - Los gobiernos tienen el monopolio sobre los servicios que presta.
  - Es difícil medir la cantidad y calidad de muchos servicios prestados por los gobiernos. Los que los reciben no pueden, en general, decidir sobre la cantidad o calidad de los mismos.
2. Las características del control resultante de una estructura de gobierno. Los gobiernos presentan unos presupuestos al poder legislativo, que son la expresión de sus políticas y un mecanismo de control sobre su actividad. Solo pueden gastar lo que está en el presupuesto; lo que les diferencia de los elaborados en las empresas, que normalmente representan objetivos y no autorizaciones legales para efectuar gastos.
  3. Inversiones importantes en activos que no generan ingresos. Normalmente incluyen edificios, infraestructuras y equipos que no se adquieren por sus rendimientos futuros, como sucede en las empresas, sino con el solo objetivo de prestar servicios públicos.
  4. Los usuarios de los estados financieros son distintos de los de las empresas privadas: ciudadanos, tribunales de cuentas, poder legislativo, inversores, etc.
  5. Los fines también son distintos. La contabilidad pública tiene como objetivos<sup>4</sup>:
    - Mostrar la ejecución de los presupuestos, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios, y proporcionar información para el seguimiento de los objetivos previstos en los presupuestos generales del Estado.
    - Poner de manifiesto la composición y situación del patrimonio, así como sus variaciones, y determinar los resultados desde el punto de vista económico patrimonial.
    - Suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos.

---

<sup>4</sup> Ley general presupuestaria. Artículo 120.

- Proporcionar información para la elaboración de todo tipo de cuentas, estados y documentos que hayan de rendirse o remitirse al Tribunal de Cuentas y demás órganos de control.
- Suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas de las administraciones públicas, sociedades no financieras públicas e instituciones financieras públicas, de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.
- Proporcionar información para el ejercicio de los controles de legalidad, financiero, economía, eficiencia y eficacia.
- Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos y financieros de la actividad de los entes públicos.

Como veremos luego, dentro del sector público van a convivir la contabilidad pública, la de la empresa privada y la de las entidades sin ánimo de lucro, aplicándose cada una de ellas según el ente de que se trate.

En la contabilización del inmovilizado se marcan, de forma notoria, las diferencias entre la contabilidad de empresa y la contabilidad pública. Vamos a centrarnos en el inmovilizado material, por ser el más relevante, desde el punto de vista contable, en el sector público.

## 2. El concepto económico de beneficio

El concepto y la medición del beneficio son enormemente complejos, como bien conocemos en contabilidad. Las definiciones económicas de beneficio se basan en la definición clásica de renta de Hicks: «el valor máximo que se puede consumir durante una semana y todavía esperar estar tan bien al final de la semana como se estaba al principio» (Hicks, 1939, pp. 172). Así, podríamos definir el beneficio anual de una empresa como el valor máximo que puede distribuir durante el año y todavía esperar estar tan bien al final del año como estaba al principio (Lewis y Pendrill, 2003, p. 43). A partir de ahí las preguntas clave son: cómo se mide el estar bien al principio y final de año y cómo medimos el cambio entre una y otra fecha; esto implica, en definitiva, medir la riqueza al principio y al final de año, y esto se hace en contabilidad por referencia a la valoración a los activos individuales (Lewis y Pendrill, 2003, p. 45). La contabilidad basada en los valores históricos de los activos refleja un beneficio que está bastante alejado del que acabamos de definir, por lo que no sirve adecuadamente para sus fines.

La contabilidad cumple tres grandes objetivos (Lewis y Pendrill, 2003, pp. 57 a 60):

- Control. El primer gran objetivo de la información financiera es facilitar un vehículo por el que los directores rindan cuentas de los recursos puestos a su cargo. Esto no

es solo en interés de los accionistas, sino también de otros interesados en la marcha de la compañía: trabajadores, proveedores, entidades financieras, acreedores, etc. En las grandes compañías, esta información tiene un interés público amplio.

- Distribución de beneficios. Uno de los usos más importantes de la cifra de beneficios es determinar la cuantía del aumento de la riqueza de la empresa, que estará disponible para ser distribuida.
- Valoración. Las cuentas son un elemento importante (aunque no el único) para que los accionistas puedan hacerse un juicio sobre el valor de la empresa. Además, el valor de las acciones depende de los beneficios económicos que vayan a llegar a su propietario.

Estos objetivos no son cubiertos por una contabilidad basada en los costes históricos. Estos muestran el coste de adquisición, o los costes históricos depreciados, de los activos de una compañía, y no los valores corrientes; por lo que no permiten conocer si las decisiones de sus administradores fueron acertadas. Además, pueden llevar a una distribución de beneficios excesiva, erosionando la sustancia del negocio. Como información para hacer una valoración de la empresa tampoco sirven, porque la imagen que reflejan no es correcta.

Por ello, las normas internacionales de contabilidad disponen: «El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y solo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros»<sup>5</sup>. «Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos costes de enajenación o disposición por otra vía y su valor de uso»<sup>6</sup>.

El valor razonable menos los costes de venta significa el valor por el que puede ser vendido, deduciendo después los costes de la operación. El valor en uso se define en términos de los flujos de caja futuros descontados, es el valor actual de los flujos de caja que se espera que generen su uso futuro y su venta al final de su vida útil<sup>7</sup>.

De igual forma establece nuestro Plan General de Contabilidad: «Se producirá una pérdida por deterioro del valor del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso»<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> NIC 36. 59.

<sup>6</sup> NIC 36. 6.

<sup>7</sup> *Idem*.

<sup>8</sup> Plan General de Contabilidad. Segunda parte. Normas de registro y valoración. 2.<sup>a</sup> Inmovilizado material 2.2.

El deterioro de activos es un elemento esencial de las normas internacionales de contabilidad y refleja la evolución de la contabilidad desde los costes históricos al valor razonable.

Un activo se deteriora cuando una entidad no puede recuperar su valor en libros, bien sea mediante su uso o su venta.

La NIC 36 obliga a que, si se dan determinadas circunstancias que indican que un activo puede sufrir un deterioro de valor, debe emprenderse una revisión de su capacidad de generar un flujo de caja, bien mediante su uso o su venta. Esta revisión produce un importe que debe ser comparado con el valor contable del activo, si este es superior debe darse de baja la diferencia, como un ajuste por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias<sup>9</sup>.

El propósito de esta revisión es asegurarse de que un activo no está contabilizado por un valor superior a su valor recuperable. La idea subyacente es que un activo no puede estar contabilizado por una cantidad mayor a la que se obtendría, o bien vendiéndolo o a través de su uso futuro<sup>10</sup>.

Con las nuevas normas contables cambia el principio de prudencia, que es un principio conservador, y se le incorpora el valor razonable, al que se llega, muchas veces, utilizando un modelo de evaluación; ello obliga a crear un mecanismo de control para prevenir evaluaciones demasiado optimistas. En el mundo del valor razonable, los test de deterioro cumplen esa función; ahora se convierten en la nueva prudencia (Ernst and Young, 2017, p. 717).

### 3. La contabilidad y los bienes públicos

#### 3.1. Los bienes públicos

Tradicionalmente, la contabilidad ha facilitado información financiera de actividades económicas relacionadas con bienes privados, que son capaces de generar flujos financieros.

Los bienes privados tienen dos características importantes que los diferencian de los bienes públicos: son rivales en el consumo (la cantidad consumida por una persona ya no puede ser consumida por otra); por lo que la demanda de un bien es la suma de las demandas individuales. La segunda característica es que se puede excluir de su consumo a todos los que no paguen el precio estipulado. Gracias a estas cualidades son susceptibles de generar flujos financieros a sus poseedores (Samuelson, 1954a, pp. 387-389; Samuelson, 1955, pp. 350-356; Samuelson, 1954b, pp. 98-123).

---

<sup>9</sup> *Idem.*

<sup>10</sup> *Idem*, pp. 718.

Como contraposición a ellos, los bienes públicos no tienen rivalidad en el consumo ni se puede excluir a nadie del mismo. Un faro facilita la navegación a todos los barcos de la zona, sin que el uso que haga uno de ellos de su servicio menoscabe el de los demás; además, todos los barcos se benefician de él, sin que se pueda impedir a ninguno que reciba su ayuda. Lo mismo podríamos decir, por ejemplo, de la defensa que ofrece el estado: todos se benefician de ella, sin que el consumo de este servicio por parte de un ciudadano menoscabe el de los otros.

En los bienes públicos, la demanda total ya no es la suma de las demandas individuales, sino que cada individuo consume la totalidad del servicio ofrecido. Cada unidad puede estar disponible a otros individuos, con la misma calidad, sin coste adicional. Una fragata de la marina, una vez disponible para defender al individuo A, está igualmente disponible para defender a B (Head, 1975, pp. 78).

La principal consecuencia de lo que acabamos de exponer es que los bienes públicos no generan flujos de caja, por lo que no es posible una valoración económica de los activos, como hacíamos cuando se distribuían bienes privados. Solo es posible valorarlos por los costes de sustitución del activo, que puede ser depreciado en casos de obsolescencia técnica o baja para el servicio. Estos bienes no se financian mediante precios, sino que se hace a través de los impuestos.

### 3.2. La contabilización de los bienes públicos

La contabilidad pública establece formas de contabilización de este tipo de bienes, que presentan una problemática diferente a los bienes privados.

El valor contable de un activo no generador de efectivo no puede superar a la cantidad de servicio recuperable, definida como el mayor entre el valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso<sup>11</sup>. Pero, en este caso, el valor en uso ya no puede ser calculado por el valor actual de un flujo financiero, porque no existe.

El valor en uso de estos activos es muy distinto del que contemplan las normas internacionales de contabilidad, dado que no generan flujos de efectivo; para ellos, el valor en uso es el valor presente del potencial de servicio restante de cada activo<sup>12</sup>, que se determina como el costo de reposición depreciado del activo. Habrá que calcular el costo de reponer el potencial de servicio bruto del activo y depreciarlo, para reflejar el uso que ha sufrido el activo<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> NICSP 21. 25.

<sup>12</sup> *Idem.* 44.

<sup>13</sup> *Idem.* 45.

Un activo puede ser sustituido mediante reproducción (replicación) del activo existente o mediante reposición de su potencial de servicio bruto. La menor de ambas cantidades menos la amortización acumulada será el valor en uso.

## 4. Las entidades públicas

### 4.1. Clasificación de las entidades públicas

A lo largo de la segunda mitad del siglo XX, hemos asistido a un gran ritmo de creación de entes públicos, que son entes instrumentales de la administración fundadora, instrumentos de actuación en manos de ella para la gestión de un servicio (García de Enterría y Ramón Fernández, 2017, pp. 397). Surge de las necesidades de gestión de ciertos servicios especializados a los que conviene dar una organización propia, a la que, en muchos casos, acaba dotándose de personalidad jurídica. Vienen a compensar el aumento constante de las funciones administrativas del estado contemporáneo, evitando una congestión de los órganos de la administración general (García de Enterría y Ramón Fernández, 2017, pp. 398).

La creación de una persona jurídica supone el reconocimiento formal de su capacidad patrimonial y, por tanto, la imputación directa al mismo de sus ingresos y sus gastos, lo cual significa una excepción al principio de universalidad de los presupuestos generales del Estado. Los entes públicos tienen un patrimonio propio, un presupuesto propio, una tesorería y una contabilidad propia. Debilitan los controles que la ley establece para las administraciones públicas, de ahí la importancia que adquieren la contabilidad y la auditoría (García de Enterría y Ramón Fernández, 2017, pp. 399).

Estos entes se rigen por sus leyes de creación y sus estatutos, lo que ha dado lugar a una tipología muy diversa, a lo que trata de poner coto la Ley de régimen jurídico del sector público<sup>14</sup>. En el ámbito del sector público estatal, solo permite los siguientes tipos de entes<sup>15</sup>:

- a) Organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los cuales se clasifican en:
  - Organismos autónomos.
  - Entidades públicas empresariales.
- b) Autoridades administrativas independientes.

---

<sup>14</sup> Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público.

<sup>15</sup> *Idem*. Artículo 84.1.

- c) Sociedades mercantiles estatales.
- d) Consorcios.
- e) Fundaciones del sector público.
- f) Fondos sin personalidad jurídica.
- g) Universidades públicas no transferidas.

De forma algo sorprendente, ya que vuelve a dejar abierta la tipología de entidades públicas, la disposición final octava de esta ley modifica el artículo dos de la Ley general presupuestaria, añadiendo a esta relación otros dos tipos de entes:

- h) Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, en su función pública de colaboración con la Seguridad Social, así como con sus centros mancomunados.
- i) Cualesquiera organismos o entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado.

La Ley general presupuestaria divide al sector público estatal en los siguientes sectores<sup>16</sup>:

1. El sector público administrativo, integrado por:

- a) La Administración General del Estado, los organismos autónomos, las autoridades administrativas independientes, las universidades públicas no transferidas y las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados.
- b) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica, que cumplan alguna de las dos características siguientes:
  - 1.<sup>a</sup> Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.
  - 2.<sup>a</sup> Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

---

<sup>16</sup> Ley general presupuestaria. Artículo 3.

2. El sector público empresarial, integrado por:
  - a) Las entidades públicas empresariales.
  - b) Las sociedades mercantiles estatales.
  - c) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica no incluidos en el sector público administrativo.
3. El sector público fundacional, integrado por las fundaciones del sector público estatal.

## 4.2. Clasificación desde el punto de vista contable

A efectos de la contabilidad, que es lo que en este trabajo nos ocupa, estas entidades pueden ser clasificadas en tres tipos<sup>17</sup>:

- Entidades del sector público administrativo: deberán aplicar los principios contables públicos, así como el desarrollo de los principios y normas establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública y sus normas de desarrollo.
- Entidades que integran el sector público empresarial: deberán aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad de la Empresa Española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan.
- Fundaciones del sector público estatal: deberán aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y disposiciones que lo desarrollan.

En función de ello, la Ley general presupuestaria establece una división competencial clara<sup>18</sup>: la Intervención General de la Administración del Estado es el centro directivo de la contabilidad pública, al que compete proponer al ministro de Hacienda la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública y aprobar su normativa de desarrollo, así como los planes parciales o especiales de las entidades del sector público empresarial que se elaboren de acuerdo al Plan General de Contabilidad.

Clasificar a una entidad pública dentro del sector público administrativo o empresarial, en algunas ocasiones, no ha sido fácil.

---

<sup>17</sup> Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria. Artículo 121.

<sup>18</sup> *Idem*. Artículo 125.

Los organismos autónomos son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, tesorería y patrimonio propios y autonomía en su gestión, que desarrollan actividades propias de la administración pública, tanto actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de esta<sup>19</sup>. Están sujetos a las normas de derecho administrativo<sup>20</sup>, tienen un presupuesto limitativo<sup>21</sup> y están sujetos al Plan General de Contabilidad Pública<sup>22</sup>.

Las entidades públicas empresariales son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, patrimonio propio y autonomía en su gestión, que se financian mayoritariamente con ingresos de mercado y que junto con el ejercicio de potestades administrativas desarrollan actividades prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación<sup>23</sup>. Se rigen por el derecho privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados para las mismas en las leyes administrativas<sup>24</sup>; tienen un presupuesto de explotación y otro de capital<sup>25</sup> y están sujetas al Plan General de Contabilidad<sup>26</sup>. Los presupuestos de explotación y de capital estarán constituidos por una previsión de la cuenta de resultados y del estado de flujos de efectivo del correspondiente ejercicio<sup>27</sup>.

Las entidades públicas empresariales se financiarán mayoritariamente con ingresos de mercado. La ley entiende que se financian mayoritariamente con ingresos de mercado cuando tengan la consideración de productor de mercado de conformidad con el Sistema Europeo de Cuentas<sup>28</sup>. Establece con ello un criterio claro de diferenciación con las entidades del sector público administrativo: el estar incluidas en la contabilidad nacional dentro del sector de sociedades no financieras.

El Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales define el sector de sociedades no financieras (S. 11) como aquel compuesto por las unidades institucionales dotadas

---

<sup>19</sup> Ley 40/2015. Artículo 98.1.

<sup>20</sup> *Idem*. Artículo 99.

<sup>21</sup> Ley general presupuestaria. Artículo 46.

<sup>22</sup> *Idem*. Artículo 121.

<sup>23</sup> Ley 40/2015. Artículo 103.1.

<sup>24</sup> *Idem*. Artículo 104.

<sup>25</sup> Ley general presupuestaria. Artículo 64.1.

<sup>26</sup> *Idem*. Artículo 121.

<sup>27</sup> *Idem*. Artículo 64.2.

<sup>28</sup> Ley 40/2015. Artículo 107.3.

de personalidad jurídica que son productores de mercado y cuya actividad principal es la producción de bienes y servicios no financieros<sup>29</sup>. Continúa diciendo:

Se trata de las unidades institucionales siguientes:

[...]

Los productores públicos dotados de personalidad jurídica que son productores de mercado dedicados principalmente a la producción de bienes y servicios no financieros<sup>30</sup>.

[...].

Define al subsector «sociedades no financieras públicas» como el compuesto por todas las sociedades y cuasisociedades no financieras y por las instituciones sin fines de lucro, dotadas de personalidad jurídica que son productores de mercado y están sometidas a control de unidades de las administraciones públicas<sup>31</sup>.

De igual forma, el *Manual de Estadísticas de Finanzas del Gobierno* del Fondo Monetario Internacional define a las corporaciones como «entidades que son capaces de generar un beneficio u otras ganancias financieras a sus propietarios, están reconocidas por la ley como entidades legales separadas de sus propietarios, y se fundan con propósito de involucrarse en la producción de mercado» (IMF, 2014. 2.31).

La clave para clasificar a una unidad como una corporación en las estadísticas macroeconómicas no es su estatus legal sino la sustancia económica y la naturaleza de la entidad (IMF, 2014. 2.31).

Las corporaciones públicas, en contraste a las unidades de gobierno generales, son unidades institucionales que son fuente potencial de ganancias o pérdidas financieras para las unidades de gobierno que las poseen o las controlan. En algunos casos emiten acciones, en otros no, pero está claro que una unidad específica del gobierno controla sus actividades y es financieramente responsable de ello (IMF, 2014. 2.48).

Lo relevante para definir a un ente como entidad pública empresarial no es la naturaleza jurídica de sus ingresos, sino que «desarrolle actividades prestacionales, de gestión de servicios, o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación»<sup>32</sup>. En

---

<sup>29</sup> Reglamento (UE) n.º 549/2013, del Parlamento y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea. Anexo A. Capítulo 2. 2.45.

<sup>30</sup> *Idem.* 2.46.

<sup>31</sup> *Idem.* 2.51.

<sup>32</sup> Ley 40/2015. Artículo 103.1.

la actualidad, el problema de clasificación de un organismo no debería existir, ya que todos deben inscribirse el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local, en donde se recoge su clasificación a efectos de la contabilidad nacional<sup>33</sup>.

Las normas internacionales de contabilidad del sector público se manifiestan en la misma línea, excluyendo de su ámbito de aplicación a las entidades públicas empresariales (*government business enterprise*)<sup>34</sup>; disponiendo que deben someterse a las normas internacionales de contabilidad.

La traducción del término original inglés, *government business enterprise*, por empresa pública, en la traducción al español, pudiera ocasionar alguna confusión, que se disipa al definir a esta como una entidad que reúne las características siguientes<sup>35</sup>:

- a) Es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre.
- b) Se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad.
- c) En el curso normal de su actividad vende bienes y presta servicios a otras entidades, obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos.
- d) No depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha (distinta de compras de productos en condiciones de independencia).
- e) Es controlada por una entidad del sector público.

## 5. El deterioro de activos en los entes públicos empresariales

Tal y como dispone la Ley general presupuestaria, las entidades que integran el sector público empresarial «deberán aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que la desarrollan»<sup>36</sup>.

Adoptando el criterio establecido en las normas internacionales de contabilidad<sup>37</sup>, el Plan General de Contabilidad dispone que se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recu-

<sup>33</sup> *Idem*. Artículo 107.3.

<sup>34</sup> Prólogo a las Normas Internacionales del Sector Público.10. IPSASB.

<sup>35</sup> NICSP. 1. 7.

<sup>36</sup> Ley general presupuestaria. Artículo 121.3.

<sup>37</sup> NIC 36.

perable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso<sup>38</sup>.

El deterioro es la pérdida estimada en el valor de un activo que representa la dificultad de recuperar, a través de su uso, su venta u otra forma de disposición, la totalidad de su valor contable<sup>39</sup>.

Una entidad dispone de dos formas de recuperar la inversión en un activo, cada una de las cuales motivará una metodología diferenciada para la obtención del importe recuperable (Del Busto Méndez, 2014, p. 145):

- Mediante la venta del mismo en el mercado, para lo cual el valor recuperable se debe considerar como el valor razonable de venta, menos los costes necesarios para llevarla a cabo. A esta estimación se denomina «valor realizable neto de venta».
- Mediante la incorporación del mismo a la actividad, de modo que la inversión se recuperaría por el valor actual de los flujos de efectivo que se esperan del activo, dentro de la actividad de la entidad. Se denomina a dicha estimación «valor en uso del activo».

La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos<sup>40</sup>:

- Estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de su utilización continuada como de su enajenación o disposición por otra vía al finalizar el uso del activo.
- Aplicar la tasa de descuento adecuado a estos flujos de efectivo futuros.

El importe recuperable se calculará para un activo individual, a menos que no se pueda estimar. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo<sup>41</sup>. Se entenderá que el importe recuperable de un activo individual no se puede estimar cuando<sup>42</sup>:

---

<sup>38</sup> Plan General de Contabilidad. Normas de registro y valoración. 2.ª Inmovilizado material. 2.2 Deterioro de valor.

<sup>39</sup> Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos. Segunda. 1.

<sup>40</sup> Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos. Tercera. 2.3.1.3.

<sup>41</sup> *Idem*. Tercera. 2. Importe recuperable. 2.1. Disposiciones generales.4.

<sup>42</sup> *Idem*. Tercera. 2.1. 5.



- El activo no genere flujos de efectivo a favor de la empresa derivados de su funcionamiento continuado que sean, en buena medida, independientes de los producidos por otros activos.
- Su valor en uso no esté próximo a su valor razonable menos los costes de venta necesarios.

La unidad generadora de efectivo es el grupo identificable más pequeño de activos que genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos<sup>43</sup>.

Cuando no pudieran identificarse unidades generadoras de efectivo a un nivel inferior, desde la perspectiva de las cuentas anuales individuales, la empresa en su conjunto se calificará como una unidad generadora de efectivo<sup>44</sup>.

La pérdida por deterioro de un activo, individualmente considerado, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias, reduciendo el valor en libros del activo hasta su importe recuperable<sup>45</sup>. Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán en los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante<sup>46</sup>.

Esto que aparentemente está muy claro, no lo está tanto, como veremos en el epígrafe siguiente, ya que una norma contable ha excluido de su aplicación a determinados entes.

## 6. Entes empresariales que se financian mediante tasas

### 6.1. Exclusión de las normas de valoración del Plan General de Contabilidad

El Ministerio de Hacienda ha aprobado una norma contable, de obligatorio cumplimiento por las entidades públicas empresariales que se financian mediante tasas o precios políticos, que obliga a considerar a sus activos como no generadores de efectivo, excluyéndolas de la aplicación de las normas de deterioro del Plan General de Contabilidad. Está destinada de

<sup>43</sup> *Idem.* Tercera. 1.1.

<sup>44</sup> *Idem.* Tercera. 4.1. Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un determinado activo. 4.

<sup>45</sup> *Idem.* Tercera. 3.1.

<sup>46</sup> *Idem.* Tercera. 3.3.

forma especial a las entidades que construyen o generen infraestructuras<sup>47</sup>. Todo ello a pesar de que la Ley general presupuestaria<sup>48</sup> o alguna ley sectorial como la Ley de puertos del Estado<sup>49</sup> dispongan que deben someterse al Plan General de Contabilidad. Estas entidades quedan, por tanto, fuera del ámbito de aplicación de las normas de registro y valoración sobre el deterioro del valor de los activos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)<sup>50</sup>.

La diferencia fundamental que introduce esta norma es el considerar al valor en uso como el valor actual del activo estudiando su potencial de servicio en el momento del análisis. Determinándose su importe por referencia al coste de reposición depreciado del activo<sup>51</sup>. Ya no se calcula, por tanto, hallando el valor actual de los flujos de efectivo. Esta definición y la forma de calcularlo coinciden con la que hacen tanto el Plan General de Contabilidad Pública<sup>52</sup> como las normas internacionales de contabilidad pública de valor en uso, para las unidades no generadoras de efectivo<sup>53</sup>, como veremos luego.

Se deberá contabilizar una pérdida por deterioro en un activo no generador de flujos de efectivo si su valor contable supera a su importe recuperable, siendo este el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso<sup>54</sup>. Dado que el valor en uso es equivalente al coste de reposición depreciado, se hace muy difícil que se contabilice el deterioro de un activo en estos entes; solo se produciría en aquellos casos en que quedasen total o parcialmente fuera de servicio.

Aunque para definir el deterioro dice basarse en las normas internacionales de contabilidad pública, esta norma que analizamos establece que cuando la identificación del potencial de servicio de un activo individualmente considerado no fuera evidente, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad de explotación o servicio a la que pertenece<sup>55</sup>, lo que lo asemeja a lo que señala el Plan de Contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro,

---

<sup>47</sup> Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias. Artículo 2.

<sup>48</sup> Ley general presupuestaria. Artículo 121.3.

<sup>49</sup> Real Decreto legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de puertos del Estado y de la marina mercante. Artículo 39.1.

<sup>50</sup> Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos. Primera. 4.

<sup>51</sup> Orden EHA/733/2010. Anexo. Norma primera h.

<sup>52</sup> PGCP. Primera parte. 6.<sup>a</sup> 6.

<sup>53</sup> NICSP 21. 44.

<sup>54</sup> Orden EHA/733/2010. Anexo. Norma cuarta 2.

<sup>55</sup> *Idem*. Norma Cuarta 1.

como veremos luego. En ello se aparta de las normas internacionales de contabilidad pública que consideran que, dado que los requerimientos de la norma se aplican a los activos individuales, la adopción del concepto de unidad generadora de efectivo por analogía al de la NIC 36 sería innecesaria, porque es posible identificar el potencial de servicio de los activos individuales. Más aún, considera que su adopción introduciría excesiva complejidad en el reconocimiento del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo<sup>56</sup>.

Lo que dispone esta norma es una contradicción en sus propios términos, ya que, si estas entidades no generasen flujos de efectivo, no serían consideradas como empresas en la contabilidad nacional, ni serían entidades públicas empresariales, ni figurarían como tales en el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local, y les sería de aplicación el Plan General de Contabilidad Pública.

La introducción a la norma dice estar en sintonía con lo establecido en la norma internacional del sector público n.º 21, pero esta excluye de su ámbito de aplicación a las entidades públicas empresariales (*government business enterprises*)<sup>57</sup>. Además, la norma internacional admite, sin ningún problema, que estas pueden tener la obligación de suministrar bienes y servicios a la comunidad sin cargo o con un cargo significativamente reducido<sup>58</sup>.

Aplicando esta norma contable, podemos decir que la contabilidad de estas entidades públicas no refleja su imagen fiel. Además, la contabilidad deja de cumplir una parte importante de su función; ya que siendo organismos cuya actividad principal es invertir en obra pública, no se podrá controlar la actuación de los gestores, que pueden estar teniendo sobrecostes o inversiones fallidas económicamente sin que se pueda ejercer ningún control. Otra función de la contabilidad, que es el conocer la solvencia financiera del ente, tampoco se cumple, ya que puede llegar a haber pérdidas ocultas que la descapitalicen. No sirve, en fin, para hacernos un juicio de la valoración económica de los mismos.

## 6.2. La financiación mediante tasas

La orden ministerial hace de aplicación obligatoria sus normas referentes a los activos no generadores de efectivo a aquellas entidades que cobren tasas<sup>59</sup>. Ello contrasta con lo dispuesto en la legislación contable. En contabilidad se registran ingresos, que como bien dice la NIC 18, pueden tener múltiples denominaciones<sup>60</sup>. Estos son definidos por el

<sup>56</sup> NICSP 21. FC15.

<sup>57</sup> NICSP 21. 3.

<sup>58</sup> NICSP 21. 15.

<sup>59</sup> Orden EHA/733/2010. Artículo 2.

<sup>60</sup> NIC 18. Ingresos ordinarios. Objetivo.

Plan General de Contabilidad como incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios<sup>61</sup>; ello quiere decir que es indiferente que provengan de tasas, precios públicos o precios privados.

Además, el Plan General de Contabilidad dispone que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica<sup>62</sup>, y desde el punto de vista económico no hay diferencia entre precio y tasa.

Por otra parte, la financiación mediante tasas no está pensada para que los organismos pierdan dinero, sino todo lo contrario. La Ley de tasas y precios públicos dice que las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya el hecho imponible<sup>63</sup>.

La Ley de puertos es todavía más precisa, determina que el importe de las tasas se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente al bien de dominio público ocupado (tasa de ocupación) o la utilidad derivada del aprovechamiento del dominio público o de la utilización de las infraestructuras portuarias (tasas de actividad y de utilización). En el caso de la tasa de utilización, la ley dice, además, que para fijar su importe se tendrán en cuenta «los costes directos e indirectos asociados a la dotación y mantenimiento de las infraestructuras portuarias, incluyendo los de estructura que se le imputen, los financieros, los de amortización del inmovilizado y los necesarios para garantizar el adecuado desarrollo de la infraestructura y de los servicios inherentes a la misma»<sup>64</sup>.

Un mismo servicio público puede ser abonado mediante una tarifa (pago del recibo del agua a una empresa concesionaria del servicio) o una tasa (el mismo pago si el que suministra el servicio es el ayuntamiento), en función de cuál sea el sujeto perceptor del mismo (Villar Rojas, 2000, p. 67).

Tasa y precio son, desde el punto de vista económico, la misma cosa. La diferencia es jurídica: cuando el servicio que se preste es obligatorio para el ciudadano, o se preste por los organismos del sector público en régimen de monopolio, debe regularse como una tasa, por mandato del Tribunal Constitucional<sup>65</sup>; porque esta tiene unas garantías jurídicas, en su determinación, exacción y cobro, que el precio no tiene. Las prestaciones patrimonia-

---

<sup>61</sup> Real Decreto 1514/2007. Marco conceptual de la contabilidad. 4.º Elementos de las cuentas anuales. 4. Ingresos.

<sup>62</sup> Marco conceptual de la contabilidad. 1.º Cuentas anuales. Imagen fiel.

<sup>63</sup> Ley 8/1989, de tasas y precios públicos. Artículo 7.

<sup>64</sup> Real Decreto legislativo 2/2011, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de puertos del Estado y de la marina mercante. Artículo 164.

<sup>65</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre.

les coactivamente impuestas están sometidas al principio de reserva de ley, y ello sucede si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación no ha sido realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado o en el origen de la constitución de la obligación no ha concurrido su libre voluntad<sup>66</sup>. Estos criterios, como no podía ser de otro modo, fueron recogidos en la ley de modificación de la Ley de tasas y precios públicos<sup>67</sup>, que da una nueva redacción al artículo 6 a la Ley de tasas, que marca el contenido de estas en el hecho de que los servicios o actividades sean de recepción obligatoria para el obligado tributario o no se presten por el sector privado<sup>68</sup>. Todo ello es independiente de la clasificación económica que queramos hacer.

Al margen de que algún servicio concreto pueda cobrarse por debajo del coste, lo cierto es que estas entidades generan beneficios, como se puede ver en sus cuentas anuales, que sirven para autofinanciarse; quiere esto decir que en su conjunto las tasas se devengan por importes superiores a los costes. Pero esto también puede suceder en una empresa monopolista, que se puede ver obligada, por diversos motivos, a vender un producto concreto por debajo de su coste y ello no desvirtúa su carácter generador de flujos de caja.

## 7. El deterioro de valor en el sector público administrativo

La Ley general presupuestaria introduce en la contabilidad pública con rango de ley la definición de activo iniciada por el IASB en las normas internacionales de contabilidad. Entre los principios contables públicos recoge: «El reconocimiento de activos, pasivos, patrimonio neto, gastos e ingresos debe realizarse, desde el punto de vista económico-patrimonial, en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, sin perjuicio de los criterios que se deban seguir para su imputación presupuestaria»<sup>69</sup>.

El Plan General de Contabilidad Pública dispone que «el deterioro de un activo perteneciente al inmovilizado material, se determinará, con carácter general, por la cantidad que exceda el valor contable de un activo a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa»<sup>70</sup>. El importe recuperable de un activo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso<sup>71</sup>.

<sup>66</sup> *Ibid.* Fundamento jurídico 3.

<sup>67</sup> Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

<sup>68</sup> Ley 8/1989, de tasas y precios públicos. Artículo 6.

<sup>69</sup> Ley general presupuestaria. Artículo 122. 1 b).

<sup>70</sup> Plan General de Contabilidad Pública. Segunda Parte. 2.ª Inmovilizado material. 8. Deterioro.

<sup>71</sup> *Idem.* Primera Parte. 6.º Criterios de valoración. 8. Importe recuperable.

La novedad respecto al Plan General de Contabilidad está en la definición de valor en uso. Distingue entre activos que incorporan rendimientos económicos futuros para la entidad y activos portadores de potencial de servicio<sup>72</sup>.

El valor en uso de aquellos activos que incorporan rendimientos económicos futuros para la entidad es el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el uso normal de la actividad de la entidad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgos<sup>73</sup>.

El valor en uso de los activos portadores de potencial de servicio para la entidad es el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio. Se determina por el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste que refleja el uso ya efectuado del activo<sup>74</sup>.

Resultan mucho más claras las normas internacionales de contabilidad pública<sup>75</sup> que dividen los bienes de las entidades públicas administrativos en dos tipos: activos no generadores de efectivo y activos generadores de efectivo.

Son activos generadores de efectivo los mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial. Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios<sup>76</sup>.

Define a los activos no generadores de efectivo, por exclusión, como aquellos que no están incluidos en la categoría anterior<sup>77</sup>. Su valor en uso es el valor presente del potencial de servicio restante del activo<sup>78</sup>. En este caso el deterioro de valor refleja una disminución en la utilidad de un activo para la entidad que lo controla. Un activo se considera que ha deteriorado su valor si ya no es capaz de proveer a la entidad con potencial de servicio, por lo que tiene poca o ninguna utilidad para contribuir al logro de los objetivos de la entidad<sup>79</sup>.

El valor en uso de los activos no generadores de efectivo se determina mediante el coste de reposición depreciado del activo<sup>80</sup>. El coste de reposición de un activo es el coste de re-

---

<sup>72</sup> *Idem.* 6. Valor en uso.

<sup>73</sup> *Idem.*

<sup>74</sup> *Idem.*

<sup>75</sup> NICSP 21 y NICSP 26.

<sup>76</sup> NICSP 21. 16. NICSP 26. 14.

<sup>77</sup> NICSP 21. 14.

<sup>78</sup> *Idem.*

<sup>79</sup> *Idem.* Deterioro. 23.

<sup>80</sup> *Idem.* 45.

poner el potencial bruto de servicio. Un activo puede ser repuesto o por reproducción (réplica) de un activo ya existente o mediante su reposición de su potencial bruto de servicio. El coste de reposición depreciado es el menor entre el coste de reproducción y el coste de reposición menos la amortización acumulada, con base en ese coste<sup>81</sup>. Quiere esto decir que los activos con exceso de capacidad, sobrecostes no justificados o en situación de inactividad deberían ser objeto de correcciones valorativas.

Estos criterios son coincidentes con los establecidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad para el caso de que los elementos del activo no puedan valorarse de manera fiable, para los que dispone que se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder<sup>82</sup>.

El deterioro de valor de un activo no generador de efectivo puede producirse por diversas causas, entre ellas<sup>83</sup>:

- Cese, o casi, en la demanda o necesidades de los servicios que provee el activo.
- Se han producido, o se van a producir, cambios significativos de largo plazo, con efectos adversos en la entidad, en el entorno tecnológico, legal o político en el que opera.
- Daños físicos en el activo.
- Se han producido, o se van a producir, cambios significativos en la forma en que el activo es usado, tales como que el activo quede sin uso o que haya que reevaluar su vida activa.
- Una decisión de paralizar la construcción de un activo antes de que haya finalizado o que esté en condiciones de uso.
- Evidencias que indican que la ejecución del servicio del activo es, o será, significativamente peor de lo esperado.

Las normas internacionales de contabilidad del sector público contemplan la posibilidad de que un activo sea al mismo tiempo generador y no generador de efectivo<sup>84</sup>. En este caso solo se aplicará la norma de obtención del valor en uso de los activos generadores de

---

<sup>81</sup> IPSAS 21. 45.

<sup>82</sup> Plan General de Contabilidad. Marco conceptual. 2. Valor razonable.

<sup>83</sup> NICSP. La identificación de un activo que pudiera estar deteriorado. 27.

<sup>84</sup> NICSP 21. 16 y 17.

efectivo si los flujos económicos que genera son significativos. En estas entidades la presunción es que los activos no son generadores de efectivo<sup>85</sup>.

El Plan General de Contabilidad Pública también admite la revalorización de activos<sup>86</sup>, aunque solo en aquellos casos en los que el mercado sea suficientemente significativo y transparente.

## 8. El deterioro de activos en el sector público fundacional

Como ya hemos indicado, a las fundaciones del sector público estatal se les aplica el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos<sup>87</sup>. Este realiza un tratamiento de los elementos del activo similar al que hace el Plan General de Contabilidad Pública, dividiendo a los bienes que los integran entre bienes de inmovilizado generadores de flujo de efectivo y bienes de inmovilizado no generadores de flujo de efectivo<sup>88</sup>.

Son bienes de inmovilizado generadores de flujo de efectivo los que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o prestación de servicios<sup>89</sup>. Nos dice esta norma que un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios.

Son bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio<sup>90</sup>.

El criterio para determinar la existencia de un deterioro de valor es similar al establecido en el Plan General de Contabilidad, esto es, cuando el valor contable es superior al valor recuperable; siendo este el mayor entre el valor razonable y el valor en uso<sup>91</sup>.

---

<sup>85</sup> *Idem.* 18.

<sup>86</sup> Segunda parte. 2.<sup>a</sup> Inmovilizado material. 6. B.

<sup>87</sup> Ley general presupuestaria. Artículo 121.4.

<sup>88</sup> Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. Segunda parte. Normas de registro y valoración. 2.<sup>a</sup> Inmovilizado material. 1. Definiciones.

<sup>89</sup> *Idem.*

<sup>90</sup> *Idem.*

<sup>91</sup> *Idem.* 3.2.2.

La novedad respecto al PGC es la definición de valor en uso de un activo o de una unidad de explotación o servicio que no genere flujos de efectivo, que ahora es «el valor actual del activo o unidad considerando su potencial de servicio futuro, en el momento del análisis. Este importe se determina por referencia a su coste de reposición»<sup>92</sup>. Esta definición es similar a la que hace el Plan General de Contabilidad Pública.

El deterioro de valor de un activo no generador de flujos de efectivo es la pérdida de potencial de servicio de un activo, distinta a la depreciación sistemática y regular que constituye la amortización. El deterioro responde, por tanto, a una disminución en la utilidad que proporciona el activo de la entidad que lo controla<sup>93</sup>.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad de explotación o servicio a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado<sup>94</sup>.

El Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos define la unidad de explotación o servicio de forma similar a la que definía la unidad generadora de efectivo el Plan General de Contabilidad: «es el grupo identificable más pequeño de activos que genera rendimientos aprovechables en la actividad de la entidad que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos»<sup>95</sup>.

## 9. Evaluación del deterioro al cierre del ejercicio

### 9.1. Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad

El Plan General de Contabilidad no obliga a comprobar anualmente el valor de los elementos del inmovilizado material. Sí dispone que, al menos al cierre del ejercicio, la empresa debe evaluar si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo están deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables, efectuando las correcciones valorativas que procedan<sup>96</sup>.

Las normas de registro y valoración del ICAC establecen una relación de hechos y circunstancias que deben ser considerados, como mínimo, al evaluar si existe algún indicio

<sup>92</sup> *Idem*. Primera parte. Marco conceptual de la contabilidad. 6.º Criterios de valoración. 5.

<sup>93</sup> *Idem*. 3.2.1.

<sup>94</sup> *Idem*. 3.2.

<sup>95</sup> *Idem*. Normas de registro y valoración. 2.ª Inmovilizado material. 1. Definiciones. C.

<sup>96</sup> Plan General de Contabilidad. Segunda Parte. Inmovilizado material. 2.2.

de que el valor de un activo se ha deteriorado<sup>97</sup>; desarrollando lo establecido por las normas internacionales de contabilidad<sup>98</sup>:

- Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio, legal competitivo o económico en general, en los que opera la empresa, acaecidos durante el ejercicio o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión, que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa a largo plazo sobre ella.
- Disminución significativa del valor razonable del activo y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.
- Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.
- El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.
- Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo, no prevista a través del sistema de amortización del activo.
- Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza o se espera utilizar el activo, acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la empresa.
- Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa.
- Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación a la baja de la demanda no debe constituir necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro de valor de dicho activo, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.
- Para el caso de activos o actividades subvencionados, el reintegro de la subvención.

---

<sup>97</sup> Resolución de 18 de septiembre de 2013. Tercera. 1.3.

<sup>98</sup> NIC 36. 12.

También advierte de que esta relación de indicios no es exhaustiva. La empresa deberá contemplar cualquier otro indicio indicativo de deterioro de sus activos y, en su caso, determinar el importe recuperable del activo. En cualquier caso, se deberán identificar los eventos o circunstancias que pudieran tener un impacto significativo en el valor recuperable del activo<sup>99</sup>.

## 9.2. Entidades empresariales financiadas mediante tasas

Como hemos dicho, existe una norma contable específica para este tipo de entidades, que también establece que al cierre del ejercicio hay que evaluar si existen indicios de deterioro de activos<sup>100</sup>.

Esta norma recoge los indicios de deterioro de las normas de registro y valoración del ICAC con tres omisiones<sup>101</sup>:

- Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.

Esta es una omisión importante, ya que el tipo interés es un elemento esencial para calcular el valor actual de los flujos económicos futuros. Parece claro que la orden no contempla esta forma de cálculo y piensa que siempre se va a utilizar el valor de reposición, que normalmente va a coincidir con el valor contable.

- El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil. Puede entenderse esta omisión, por la escasa relevancia que tiene en este tipo de entidades.
- Para el caso de activos o actividades subvencionados, el reintegro de la subvención. Tampoco se puede entender esta omisión, ya que este tipo de entidades reciben subvenciones (fondos FEDER, por ejemplo) que en algunas ocasiones deben reintegrar.

## 9.3. Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública

De igual forma, el Plan General de Contabilidad Pública obliga a que, al menos al cierre del ejercicio, la entidad evalúe si existen indicios de que algún elemento del inmoviliza-

<sup>99</sup> Resolución de 18 de septiembre de 2013. Tercera.1.4.

<sup>100</sup> Orden EHA/733/2010. Anexo. Segunda.1.

<sup>101</sup> *Idem.* 3.

do material pueda estar deteriorado, en cuyo caso deberá estimar su importe recuperable, efectuando las correcciones valorativas que procedan<sup>102</sup>.

Dispone que, para evaluar si existe algún indicio de deterioro de los elementos del inmovilizado material, la entidad debe tener en cuenta las siguientes circunstancias<sup>103</sup>:

1. Fuentes externas de información:

- a) Cambios significativos en el entorno tecnológico o legal en los que opera la entidad acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.
- b) Disminución significativa del valor de mercado del activo, si este existe y está disponible, y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

2. Fuentes internas de información:

- a) Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Cambios significativos en cuanto a la forma de utilización del activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.
- c) Evidencia acreditada mediante los oportunos informes de que el rendimiento del activo es o será significativamente inferior al esperado.

Para evaluar si existe algún indicio de deterioro de los elementos del inmovilizado material portadores de un potencial de servicio, la entidad deberá tener en cuenta, entre otras, además de las circunstancias anteriores, las siguientes<sup>104</sup>:

- a) Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- b) Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados.

Esta norma se aparta, en alguna forma, de las normas internacionales de contabilidad pública<sup>105</sup>. El Plan General de Contabilidad Pública establece como indicio la interrupción de la

<sup>102</sup> Plan General de Contabilidad Pública. Segunda parte. 8.

<sup>103</sup> *Idem.*

<sup>104</sup> *Idem.*

<sup>105</sup> NICSP 21. 27. NICSP 26. 25.

construcción del activo o el cese o reducción significativa de la demanda solo para el inmovilizado material portador de potencial de servicio; sin que podamos comprender por qué no se aplica a todos los activos. Por otra parte, las normas internacionales señalan como indicio de deterioro de los activos generadores de efectivo, además de los anteriores, el aumento de los tipos de interés que puedan afectar probablemente a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, lo que hará disminuir de forma significativa su importe<sup>106</sup>. Creemos que esta omisión en nuestras normas es importante porque la tasa de descuento es un elemento esencial para calcular el valor en uso, en los activos generadores de efectivo.

## 9.4. Entidades sujetas al Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos

El Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos también dispone que la entidad debe evaluar, al fin del ejercicio, si existen indicios de que algún inmovilizado material pueda estar deteriorado, en cuyo caso deberá estimar sus importes recuperables, efectuando las correcciones valorativas correspondientes<sup>107</sup>. No existe aprobada ninguna norma que determine los indicios a tener en cuenta para llevar a cabo esta evaluación.

## 10. Conclusiones

1. La contabilidad pública tiene notables diferencias con la contabilidad de la empresa privada, dado sus diferentes objetivos, usuarios, bienes y servicios que refleja y entorno en el que opera. En la contabilización del inmovilizado material se ponen de manifiesto estas diferencias.
2. Los nuevos paradigmas contables que se han incorporado a las normas internacionales de contabilidad inciden de forma importante en la contabilización del inmovilizado y han tenido su reflejo en las normas de contabilidad pública.
3. En el sector público ha habido una enorme proliferación de entes de todo tipo que desde el punto de vista contable se pueden dividir en tres tipos: los sujetos al Plan General de Contabilidad, los sujetos al Plan General de Contabilidad Pública y los sujetos al Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.
4. La diferencia más importante entre las normas contables anteriores estriba en la definición de valor en uso, que es el valor actual de los flujos de efectivo previstos, en la contabilidad de empresa, y es el valor actual del activo considerando

<sup>106</sup> *Idem.* NICSP 26. 25. C.

<sup>107</sup> Resolución de 26 de marzo de 2013. Segunda parte. 2.<sup>a</sup> 3.2.

su potencial de servicio futuro, en los otros dos. En este último caso el valor en uso coincide con el valor de reposición.

5. Una norma contable establece que los entes públicos que se financien con tasas calculen el valor en uso del inmovilizado material con los criterios de las normas internacionales de contabilidad pública, en lugar de hacerlo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad y la norma contable del ICAC, que es lo que establece la ley. Esto hace que la contabilidad de estos organismos no refleje su imagen fiel.
6. Ninguno de los tres planes de contabilidad mencionados obliga a que se compruebe anualmente el valor del inmovilizado material. Al final del ejercicio, hay que evaluar si existen indicios de deterioro, en cuyo caso habrá que realizar las correcciones valorativas correspondientes. La lista de hechos a tener en cuenta para analizar estos indicios es mucho más exhaustiva en los entes plenamente sujetos al Plan General de Contabilidad que en los financiados mediante tasas o los sujetos al Plan General de Contabilidad Pública. Las entidades sin fines de lucro no tienen establecido legalmente un test específico de deterioro.

## Referencias bibliográficas

- Busto Méndez, J. del. (2014). Resolución del ICAC sobre el deterioro de valor de los activos (I): inmovilizado y unidades generadoras de efectivo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 371, 143-184.
- Ernst and Young. *International GAAP*. Published by Lexis and Nexis.
- Ernst and Young. *International GAAP 2017: Generally Accepted Accounting Practice*.
- García de Enterría, E. y Ramón Fernández, T. (2017). *Curso de Derecho Administrativo I*. Ed. Civitas.
- Head, J. (1975). *Public Goods and Public Welfare*. Duke University Press.
- Hicks, J. (1939). *Value and Capital*. Oxford University Press.
- IASB. (2018). *The Conceptual Framework For Financial Reporting*.
- IASB. NIC 36. *Deterioro de valor de los activos*.
- IMF. (2014). *Government Finance Statistics Manual*.
- IPSASB. NICSP 1. *Presentación de estados financieros*.
- IPSASB. NICSP 21. *Deterioro de valor de activos no generadores de efectivo*.
- IPSASB. NICSP 26. *Deterioro de valor de activos generadores de efectivo*.
- Ley 8/1989, de 13 abril, de tasas y precios públicos.
- Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria.
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público.

- Lewis, R. y Pendrill, D. (2003). *Advanced Financial Accounting*. Pearson Education.
- Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.
- Orden EHA/1037/2010, de 23 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 1514/2007, de 26 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de puertos del Estado y de la marina mercante.
- Reglamento (UE) n.º 549/2013, del Parlamento y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea.
- Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.
- Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.
- Ruppel, W. (2009). *Governmental Accounting Made Easy*. John Wiley and Sons.
- Samuelson, P. (1954a). The Pure Theory of Public Expenditure. *Review of Economics and Statistics*, 36(4).
- Samuelson, P. (1954b). Pure Theory of Public Expenditure and Taxation. En J. Margolis y H. Guitton (Eds.), *Public Economics*. Palgrave-McMillan.
- Samuelson, P. (1955). Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure. *Review of Economics and Statistics*, 37(4).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre. BOE de 12 de enero de 1996.
- Villar Rojas, F. (2000). *Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos*. Editorial Comares.

## **Análisis práctico de la consulta de contabilidad 1 del BOICAC 113, de marzo de 2018**

**María Pilar García Giménez**

*Profesora del CEF.-*

### **Extracto**

Aplicación práctica de la consulta 1 del BOICAC 113, de marzo de 2018, la cual versa sobre la valoración de los residuos que obtiene una empresa en la prestación de un servicio y que posteriormente utiliza como materia prima en la elaboración de un producto. En la consulta se pregunta cuál es el importe por el que se deben incorporar los residuos al balance de la empresa.



## Consulta 1

Sobre la valoración de los residuos que obtiene una empresa en la prestación de un servicio.

### Respuesta

Una empresa recibe una contraprestación e incurre en una serie de gastos (mano de obra y transporte) por prestar el servicio de retirada de residuos a otras empresas, que posteriormente utiliza como materia prima en la elaboración de un producto. En la consulta se pregunta cuál es el importe por el que se deben incorporar los residuos al balance de la empresa.

En la Norma Quinta 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, se tratan los casos en los que en el proceso productivo se obtienen de forma adicional subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperables, definiéndose los mismos y regulándose su valoración, en los siguientes términos:

#### Quinta. Producción conjunta.

1. Si en un determinado proceso de fabricación, de forma inexorable, se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables inequívocamente a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto realizable del citado producto.
2. Si en el proceso de fabricación se obtienen adicionalmente subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperados, su valoración se realizará de acuerdo con lo indicado en el número anterior. No obstante, cuando esta valoración sea de importancia secundaria, se podrán valorar por el valor neto rea-

lizable, importe que se deducirá del coste del producto o productos principales. Si alguno de estos componentes obtenidos en la producción conjunta tuviera un valor neto realizable negativo, como puede ser el caso de los residuos que no tengan mercado y deban ser objeto de un proceso de eliminación obligatorio, el coste separable del residuo se sumará al coste del producto o productos principales.

3. A efectos de esta norma, tendrán la consideración de:

- a) Subproductos: los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.
- b) Residuos, desechos o desperdicios: los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser reutilizados o vendidos.
- c) Materiales recuperados: los que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo, y una vez que han sido reacondicionados para su uso.

Por lo tanto, en la medida en que los residuos se obtienen del proceso de prestación del servicio, de acuerdo con el criterio que se ha reproducido, la empresa los incorporará al activo por su valor neto realizable, importe que se deducirá del coste de prestación del servicio.

### Ejemplo 1

La empresa Larga vida a la almendra tiene como actividad la prestación de servicios de recogida de cáscaras de almendras a otras empresas dedicadas al procesado de almendras para realizar productos alimenticios. Con las cáscaras recogidas y una vez molidas, la empresa produce un material plástico que se utiliza para la elaboración de juguetes, ya que permite obtener productos de aspecto similar a la madera gracias a la técnica del rotomoldeo.

Para la prestación del servicio de recogida de las cáscaras, la empresa Larga vida a la almendra utiliza los servicios de varios trabajadores, lo que supone un coste de personal de 200.000 euros. El servicio de transporte lo realiza mediante camiones propios, que se amortizan anualmente por valor de 50.000 euros. Además, el combustible utilizado supone unos 15.000 euros.

Por el servicio de recogida de las cáscaras de almendra, la empresa ha facturado 535.000 euros. Las toneladas recogidas durante el año han sido 1.500. El valor razonable que se asigna a la cáscara de almendra en el mercado es de 70 euros por tonelada.

Al final del año, quedan en el almacén 400 toneladas de cáscara de almendra sin tratar.

*Se pide:*

Contabilizar las anteriores operaciones.



### Solución

Los costes de prestación del servicio son:

Mano de obra .....	200.000
Suministros .....	15.000
Amortización del camión .....	50.000
Valor neto realizable de las toneladas recogidas (1.500 × 70) .....	-105.000
Coste de prestación del servicio .....	160.000

En la prestación del servicio se obtienen 1.500 toneladas de cáscaras de almendra, según lo dispuesto en la consulta, se deducen del coste de prestación del servicio.

Precio de venta de prestación del servicio de recogida .....	535.000
Coste de prestación del servicio .....	160.000
Margen bruto .....	375.000

Por la mano de obra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000

Por los suministros:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

Por la amortización de los camiones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	50.000	



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		50.000

Por la facturación por el servicio prestado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	535.000	
705	Prestación de servicios		535.000

Por las existencias finales de cáscaras de almendras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas (400 × 70)	28.000	
611	Variación de existencias de materias primas		28.000

Las existencias finales de cáscaras de almendras se valoran a su valor razonable en el activo del balance, según se establece en la contestación a la consulta.

Vamos a comparar el ejemplo anterior con otra situación en la que el residuo lo obtenga la empresa derivado de su actividad productiva.

## Ejemplo 2

La sociedad anónima Quépós desarrolla el producto X, habiendo comenzado y terminado en el año 20X5 10.000 unidades de producto. Para la fabricación de este producto utiliza únicamente una instalación cuyo precio de coste fue de 100.000 euros. La vida útil de la instalación es de 5 años amortizándose la misma por el procedimiento lineal.

Los costes fijos del proceso son únicamente los derivados de la amortización de la máquina siendo los costes variables los siguientes:

- Consumos de materias primas: 20.000 kg a 2 euros/kg.
- Mano de obra directa: 100.000 euros.
- Energía eléctrica: 10.000 euros.

La empresa desea determinar los costes de producción sabiendo que en el proceso de producción se han obtenido residuos de escaso valor individual pero que son susceptibles de venta a una empresa de recogida de residuos industriales. El precio de venta de los 2.000 kg de residuos, que al cierre del ejercicio se encuentran en los almacenes de la empresa es de 1.200 euros, si bien los gastos de transporte hasta los almacenes de la empresa compradora son por cuenta de la sociedad Quepós y ascenderán a 200 euros.

Se pide:

Determinar el valor de la producción del año y el de las existencias finales de producto X sabiendo que al cierre quedan 5.000 unidades en el almacén. Los sueldos y salarios se pagan por bancos. El resto de gastos quedan pendientes de pago.

**Solución**

Coste de producción .....		169.000
+Costes directos .....	150.000	
Materias primas .....	40.000	
Mano de obra .....	100.000	
Energía .....	10.000	
+Costes indirectos .....	20.000	
Amortización (100.000/5) .....	20.000	
-Valor neto de realización de los residuos .....	-1.000	
Coste unitario de producción (169.000/10.000) .....		16,9
Valor de las existencias finales de productos terminados .....		84.500
(5.000 × 16,9)		

En este ejemplo, el residuo se obtiene en el proceso de producción del producto X. La valoración del residuo es secundaria teniendo en cuenta el coste total de fabricación:  $(1.000/170.000) \times 100 = 0,5882\%$ . Pero como puede venderse, se valora por el valor neto realizable y, por lo tanto, lo restamos del coste del producto principal.

Por la compra de las materias primas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	40.000	



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
400	Proveedores		40.000

Por la mano de obra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

Por la energía eléctrica:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	10.000	
410	Acreedores por prestación de servicios		10.000

Por la dotación a la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	20.000	
2815	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		20.000

Al cierre del ejercicio, por las existencias de productos terminados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados	84.500	
712	Variación de existencias de productos terminados		84.500

Por las existencias de residuos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
365	Residuos	1.000	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
713	Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados		1.000

Tanto en el caso planteado en la consulta (ejemplo 1), como el residuo que se obtiene en el proceso de producción, el tratamiento contable es el mismo, es decir, se deduce del coste de producción del servicio o del producto terminado. Los gastos se contabilizan en sus cuentas correspondientes por naturaleza y la aparición de las existencias en el balance se registra al final del ejercicio por el valor que tengan las existencias finales.

# Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en la Escala Superior de Finanzas, subgrupo A1, Cuerpo Superior de la Administración de la Xunta de Galicia

Ulpiano L. Villanueva Rodríguez

*Auditor-Director técnico del Consello de Contas de Galicia.  
Profesor asociado de la Universidad de Santiago de Compostela*

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en la Escala Superior de Finanzas, subgrupo A1, Cuerpo Superior de Administración de la Xunta de Galicia, convocado por Orden de 18 de mayo de 2015 de la Consejería de Hacienda (Diario Oficial de Galicia núm. 95, de 18 de mayo)].

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Operaciones diversas. Aplicación del resultado. Impuesto sobre beneficios.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Aplicación del resultado.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Arrendamiento financiero.
- Caso 4. Contabilidad de sociedades.** Escisión parcial.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Prorrata de IVA: regularización de bienes de inversión.
- Caso 6. Contabilidad financiera.** Existencias: derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Caso 7. Contabilidad financiera.** Fidelización de clientes.



## Caso práctico núm. 1

### Contabilidad financiera y de sociedades

---

1. La sociedad UNOSL tributa en el régimen especial de empresas de reducida dimensión y aplica el PGC de pymes. En el ejercicio 2015, UNOSL ha obtenido un resultado antes de impuestos de 6.000 um.
2. El inmovilizado material se adquirió y entró en funcionamiento el 1 de enero de 2014 por un coste de 10.000 um. Su vida útil es de 8 años (amortización lineal y valor residual cero). Fiscalmente, se amortiza aplicando un coeficiente de amortización anual del 25 %.
3. Al cierre del ejercicio 2015 la sociedad ha contabilizado una pérdida por deterioro de créditos comerciales por 200 um que no será fiscalmente deducible hasta que no transcurran 3 meses más tarde.
4. La sociedad ha contabilizado gastos fiscalmente deducibles por 100 um relacionados con la emisión de nuevas acciones realizada a mediados de 2015.
5. La sociedad ha recibido en el año 2015 un dividendo de 400 um de una sociedad dependiente participada al 100 %, que cumple los requisitos para calificarse como renta exenta.
6. En la partida «Otros gastos de explotación», de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2015, se han contabilizado gastos por liberalidades, no deducibles a efectos fiscales, por importe de 150 um.
7. La sociedad ha recibido al cierre del ejercicio 2015 una subvención de capital para financiar un inmovilizado por un importe de 1.000 um.
8. La sociedad decide aplicar en el ejercicio 2015 los nuevos incentivos fiscales aprobados por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. En consecuencia, reduce la base imponible en el 10 % de su importe en concepto de reserva de nivelación y en el otro 10 % del incremento de los fondos propios en concepto de reservas de capitalización.
9. UNOSL obtuvo en 2014 un resultado después de impuestos de 1.500 um. En la junta general de socios celebrada el 1 de junio de 2015 se aprueba destinar a la reserva



legal un 10 %. A reservas voluntarias se destinan 900 um y el resto a dividendos, que se pagan una semana después soportando una retención fiscal del 21 %.

10. En el ejercicio 2015 la sociedad aplica un tipo de gravamen del 28 % y disfruta de una deducción en cuota de 80 um. Las retenciones y pagos a cuenta del año 2015 han ascendido a 290 um.
11. En el ejercicio 2016 y siguientes, el tipo de gravamen será del 25 %.

Conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad (PGC) y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Contabilización de las operaciones descritas correspondientes al ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2015.

## Solución

Contabilización de las operaciones<sup>1</sup>.

### Punto 1

No procede anotación contable.

### Punto 2

Por la amortización del inmovilizado material:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (10.000/8)	1.250	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.250

<sup>1</sup> Se sigue el orden de los puntos del enunciado y se supone que, salvo mención en contrario, las operaciones se realizan al contado.



### Punto 3

Por la dotación del deterioro de valor:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	200	
490	Deterioro de valor de créditos comerciales		200

### Punto 4

Por los gastos de emisión de acciones<sup>2</sup>:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100

### Punto 5

Por el devengo y el cobro del dividendo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	400	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		400

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	400	
545	Dividendo a cobrar		400

<sup>2</sup> Se supone que es una ampliación de capital no liberada, ya que, en caso contrario, según el artículo 6.2, párrafo 3.º, de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, tales gastos se contabilizarían en el resultado del ejercicio.



## Punto 6

Por los gastos de explotación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6xx	Otros gastos de explotación	150	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		150

## Punto 7

Por el derecho de cobro de la subvención y su percepción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	1.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		1.000

## Punto 8

No procede anotación contable.

## Punto 9

Por la aplicación del resultado del ejercicio 2014 y el pago del dividendo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.500	
112	Reserva legal		150





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
113	Reservas voluntarias		900
526	Dividendo activo a pagar		450

  

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	450	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		355,5
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (450 × 21%)		94,5

### Cálculo del impuesto a pagar y del gasto por impuesto sobre beneficios

Resultado contable antes de impuestos	6.000
+/- Diferencias permanentes	-100(1)
	-400(2)
	+150(3)
+/- Diferencias temporarias	-1.250(4)
	+200(5)
Base imponible previa	4.600
-Reserva capitalización	-90(6)
Base imponible después reserva capitalización	4.510
-Reserva nivelación	-451(7)
Base imponible	4.059
Cuota íntegra	1.136,52
-Deducciones y bonificaciones	-80
	▶



Cuota líquida	1.056,52
-Retenciones y pagos a cuenta	-290
Cuota diferencial (impuesto a pagar)	766,52

Notas explicativas:

- (1) Se trata de un gasto contabilizado como reserva que es fiscalmente deducible (punto 4).
- (2) Se trata de un ingreso contabilizado que no computa fiscalmente (punto 5).
- (3) Se trata de gasto que no tiene la consideración de fiscalmente deducible (punto 6).
- (4) El inmovilizado se amortiza contablemente en 1.250 um (8 años) y fiscalmente son deducibles 2.500 um (25%). Se trata de una diferencia temporaria negativa, que dará lugar a la contabilización de un pasivo fiscal al tipo del 25 % (tipo de gravamen al que se espera su reversión).

	Valor contable (VC)	Base fiscal (BF)	Diferencia entre VC y BF
2014	$(10.000 - 1.250) = 8.750$	$(10.000 - 2.500) = 7.500$	$-1.250$ (VC > BF)
2015	$(10.000 - 2.500) = 7.500$	$(10.000 - 5.000) = 5.000$	$-2.500 + 1.250 = -1.250$ (VC > BF)

- (5) Se ha contabilizado una pérdida que no será deducible hasta el ejercicio siguiente, por lo que se trata de una diferencia temporaria positiva, que dará lugar a la contabilización de un activo fiscal, ya que su plazo de reversión no es superior a los 10 años (2016).

	Valor contable (VC)	Base fiscal (BF)	Diferencia entre VC y BF
	$(X - 200)$	X	$+200$ (VC < BF)

- (6) Reserva de capitalización: habría que dotar la reserva en el momento de la aplicación del resultado por el 10 % del incremento de los fondos propios (art. 25 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).
- (7) Reserva de nivelación (art. 105 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades): Dado que las cantidades minoradas en el ejercicio 2015 se añadirán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se

realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma y que el importe restante se adicionará a la base imponible del periodo impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo, hay que reconocer un pasivo fiscal.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que habría que dotar la reserva en el momento de la aplicación del resultado, por importe de 451 um.

## Contabilización del impuesto corriente y diferido del grupo 6

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.056,52	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		766,52
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		290

Por el impuesto diferido correspondiente a los gastos de ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (100 × 28%)	28	
113	Reservas voluntarias		28

Por el impuesto diferido correspondiente a la nota explicativa (4) sobre amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (1.250 × 25%)	312,5	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		312,5

Por el impuesto diferido correspondiente a la nota explicativa (5) sobre la pérdida por deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	50	
6301	Impuesto diferido (200 × 25%)		50

Por el impuesto diferido correspondiente a la nota explicativa (7) relativa a la reserva de nivelación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (451 × 25%)	112,75	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		112,75

Por el ajuste del pasivo fiscal reconocido el año 2014 al tipo del 28 % y que debe estar al 25 % que será el tipo de gravamen esperado para su reversión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles [1.250 × (28% - 25%)]	37,5	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		37,5

## Contabilización del efecto impositivo de la subvención percibida

Se reconoce el pasivo fiscal y su correspondiente impuesto diferido imputado directamente a patrimonio neto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital(1) (1.000 × 25%)	250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		250

(1) Al aplicar el PGC de pymes, como señala el enunciado, no se emplean las cuentas de los grupos 8 y 9.

## Caso práctico núm. 2

### Contabilidad de sociedades

La sociedad anónima ADOSA presenta el siguiente patrimonio neto a 31 de diciembre de X1:

Código	Cuenta	Importe
100	Capital social	40.000



Código	Cuenta	Importe
▶		
110	Prima de emisión o asunción	20.000
1140	Reserva para acciones o participaciones de la sociedad dominante	9.500
112	Reserva legal	6.000
1141	Reservas estatutarias	2.000
113	Reservas voluntarias	500
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	-1.500
129	Resultado del ejercicio (antes de impuestos)	10.000
557	Dividendo activo a cuenta	-500

A mayores, se sabe que la sociedad registra en el activo del balance un saldo de 350 um por retenciones fiscales y pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades; y un saldo de 750 um en créditos por pérdidas a compensar. Dicho saldo representa el efecto impositivo de todas las bases imponibles negativas de la sociedad que se encuentran pendientes de compensar. ADOSA compensará todas esas pérdidas tan pronto genere bases imponibles positivas en cuantía suficiente para ello. El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 25 % y ADOSA tiene derecho a deducciones en la cuota por 400 um.

A efectos de distribuir el resultado del ejercicio X1, se ha de considerar lo siguiente:

- Se compensarán con los beneficios después de impuestos del ejercicio los resultados negativos de ejercicios anteriores.
- Al accionista fundador le corresponde un 10 % del beneficio después de impuestos, luego de dotar la reserva legal en el importe legalmente establecido conforme al artículo 274 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC). Esta retribución no tiene carácter fiscalmente deducible en la liquidación del impuesto sobre sociedades.
- A los administradores se les remunerará con un 4 % del beneficio después de impuestos, luego de dotar la reserva legal y la reserva estatutaria, y de un dividendo mínimo para los accionistas del 4 % del capital social. Esta remuneración es fiscalmente deducible en la liquidación del impuesto sobre sociedades.
- La reserva estatutaria se dota en el 5 % del beneficio después de impuestos.



- El total de dividendos a repartir a los accionistas es del 8 % del capital social. Todos los accionistas son ordinarios y todas las acciones están totalmente desembolsadas.
- Por último, se propone una remuneración al personal de la empresa del 3 % del patrimonio neto.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

- a) Asientos en el diario a registrar por ADOSA hasta el cierre del ejercicio X1.
- b) Asiento de reparto del resultado después de impuestos del ejercicio X1.

## Solución

En primer lugar hay que proceder al cálculo del beneficio después de impuestos, ya que existe una serie de gastos cuyo importe se determina mediante la aplicación de un porcentaje sobre dicho beneficio.

Para alcanzar dicha cifra es necesario formular la siguiente ecuación:

$$\text{BDI}^{(a)} = 10.000^{(b)} - F^{(c)} - A^{(d)} - T^{(e)} - \text{IS}^{(f)} - \text{ID}^{(g)}$$

$$F = [(10\% (\text{BDI} - 10\% \text{BDI}))] = 0,09 \times \text{BDI}$$

$$A = 0,04 \times \text{BDI}$$

$$T = 0,03 \times \text{Patrimonio} = 0,03 \times (40.000 + 20.000 + 9.500 + 6.000 + 2.000 + 500 - 1.500 - 500 + \text{BDI}) = 2.280 + 0,03 \times \text{BDI}$$

$$\text{IS} = 0,25 \times (10.000 - A - F - T + F^{(h)} - 3.000^{(i)}) - 400^{(j)} = 780 - 0,0175 \times \text{BDI}$$

$$\text{ID} = 250$$

$$\text{BDI} = 6.690 - 0,1425 \times \text{BDI}$$

$$\text{BDI} = 5.855,58,$$

por tanto:



$$F = 527 \text{ um}$$

$$A = 234,22 \text{ um}$$

$$T = 2.455,67 \text{ um}$$

$$IS = 677,53 \text{ um}$$

Notas:

- (a) *BDI* es el beneficio después de impuestos.
- (b) 10.000 es el beneficio antes de impuestos y otros gastos.
- (c) *F* es el gasto correspondiente a la retribución del fundador, que es el 10 % del beneficio una vez deducida la cuantía destinada a la reserva legal: artículo 27 del TRLSC.
- (d) *A* es el gasto correspondiente a la retribución de los administradores: artículo 218.2 del TRLSC.
- (e) *T* es el gasto correspondiente a la retribución de los trabajadores.
- (f) *IS* es el gasto correspondiente al impuesto corriente.
- (g) *ID* es el gasto correspondiente al impuesto diferido derivado de la aplicación del crédito fiscal por las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
- (h) Se trata de una diferencia permanente, ya que es un gasto que no es deducible fiscalmente.
- (i) Es el importe de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
- (j) La deducción que hay que aplicar en la liquidación del impuesto.

A continuación se procede a la contabilización de los gastos y a su regularización:

Por la contabilización de la retribución de los administradores, del fundador y de los trabajadores, y su traspaso al resultado del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
64x	Retribución de los administradores	234,22	
64x	Retribución de los fundadores	527	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
64x	Retribución de los trabajadores	2.455,67	
551	Cuenta corriente con socios y administradores		761,22
465	Remuneraciones pendientes de pago		2.455,67

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	3.216,89	
6xx	Retribución de los administradores		234,22
6xx	Retribución de los fundadores		527
6xx	Retribución de los trabajadores		2.455,67

Por tanto, el resultado contable antes de impuestos es:

$$10.000 - 3.216,89 = 6.783,11 \text{ um}$$

Por la liquidación y contabilización del impuesto:

Resultado contable antes de impuestos	6.783,11
+/- Diferencias permanentes	+527(1)
Base imponible previa	7.310,11
-Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	-3.000(2)
Base imponible	4.310,11
Cuota íntegra	1.077,53
-Deducciones y bonificaciones	-400
Cuota líquida	677,53
-Retenciones y pagos a cuenta	-350





Cuota diferencial (impuesto a pagar)	327,53
--------------------------------------	--------

- (1) Retribución del fundador (gasto contable que no es fiscalmente deducible).
- (2) Por la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, cuyo crédito se encuentra contabilizado por 750 um.

#### Por la contabilización del impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	677,53	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		327,53
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		350

#### Por la aplicación del crédito fiscal por las bases imponibles negativas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (3.000 × 25%)	750	
4745	Crédito por pérdidas a compensar		750

#### Por el traspaso al resultado del gasto por impuesto corriente y diferido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.427,53	
6300	Impuesto corriente		677,53
6301	Impuesto diferido		750

Tras traspasar todos los gastos al resultado de ejercicio, el BDI repartible es de 5.355,58 um.

#### Por la contabilización del reparto del beneficio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	5.355,58	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
112	Reserva legal		535,59(1)
1141	Reservas estatutarias		267,78(2)
557	Dividendo activo a cuenta		500
526	Dividendo activo a pagar		2.700(3)
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		1.352,21(4)

(1) El 10% del beneficio hasta que alcance el 20% del capital social: artículo 274 del TRLSC.

(2) El 5% del beneficio.

(3)  $(8\% \times 40.000) - 500$

(4) El resto del beneficio se destina a compensar los resultados negativos de ejercicios anteriores. Aunque el enunciado dice «se compensarán con los beneficios después de impuestos del ejercicio los resultados negativos de ejercicios anteriores» y podría dar a entender que se compensan las 1.500 um en su totalidad, esto no sería posible teniendo en cuenta cómo se configura el reparto.

## Caso práctico núm. 3

### Contabilidad financiera

La empresa TRESA contrata el 1 de enero de 2014 el arrendamiento de una máquina cuyo precio al contado, neto de impuestos, es de 30.900. El contrato incluye el pago de una comisión de apertura del 1% sobre la cantidad anterior, más gastos notariales por 250 um. La duración del contrato es de 2 años. Se pacta el pago de cuotas semestrales, al principio de cada semestre, crecientes en progresión geométrica de razón 1,02, más una opción de compra equivalente a lo que sería el importe de una quinta cuota, a pagar el día 1 de abril de 2016. El tipo de interés efectivo semestral es del 3%, en línea con los tipos de mercado para operaciones de financiación de riesgo y plazo similares.

Los gastos de transporte e instalación de la máquina ascienden a 1.000 um.

Se estima que la máquina tiene una vida útil de 5 años, bajo amortización lineal, sin valor residual; y que entra en funcionamiento desde la fecha de firma del contrato.

El tipo de gravamen del IVA es del 21% y el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 30%.



TRESA cierra su ejercicio económico anual a 31 de diciembre.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Asientos a contabilizar en el diario de TRESA hasta el 31 de diciembre de 2014.

## Solución

Se trata de un arrendamiento con opción de compra de una máquina (*leasing*), que se contabilizará como un arrendamiento, ya que se considera que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra (párrafo 2.<sup>a</sup> del apdo. 1.1 de la NRV 8.<sup>a</sup> del PGC).

En primer lugar, calculamos las cuotas a pagar, sabiendo que varían en progresión geométrica de razón 1,02, que son prepagables y que el tipo efectivo semestral es el 0,03, y elaboramos el cuadro del arrendamiento financiero:

$$30.900 - 309 (1\%) - 250 = a + 1,02/1,03 \times a + 1,02^2/1,03^2 \times a + 1,02^3/1,03^3 \times a + 1,02^4/1,03^{4,5} \times a; a = 6.205,03 \text{ um}$$

Cuadro de amortización

Sem.	Coste	Interés	Amortización	Anualidad
0	30.341	-	6.205,03	6.205,03
1	24.135,97	724,08	5.605,05	6.329,13
2	18.530,92	555,93	5.899,78	6.455,71
3	12.631,14	378,93	6.205,90	6.584,83
4	6.425,24	192,76(1)	-	-
Opción	6.618	98,53(2)	6.618	6.716,53

(1)  $6.425,24 \times 0,03$

(2)  $6.618 \times \{(1 + 0,03)^{1/2} - 1\} = 98,53$

## Contabilización de las operaciones

1 de enero de 2014

Por la firma del contrato de *leasing* y el pago de la primera cuota:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria(1)	31.900	
472	Hacienda Pública, IVA soportado [(6.205,03 + 309 + 250 + 1.000) × 21%]	1.630,45	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (6.205,03 + 309 + 250 + 1.000 + 1.630,45)		9.394,48
524	Acreedores por <i>leasing</i> a corto plazo (5.605,05 + 5.899,78)		11.504,83
174	Acreedores por <i>leasing</i> a largo plazo		12.631,14

(1) Se entiende que los gastos derivados de la financiación deben ser considerados menor importe de la deuda (NRV 9.ª del PGC), pero no cabe su activación. Solo cabría la activación de los gastos directos iniciales que sean necesarios para poner el activo en condiciones operativas –gastos de notaría, registro, impuesto sobre transmisiones patrimoniales, etc.–, siguiendo el criterio seguido en NRV 2.ª del PGC para los inmovilizados materiales, en aplicación del principio de uniformidad.

1 de julio de 2014

Por el devengo de intereses y el pago de la segunda cuota:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	724,08	
524	Acreedores por <i>leasing</i> a corto plazo		724,08

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por <i>leasing</i> a corto plazo	6.329,13	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.392,12	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.721,25

31 de diciembre de 2014

Por el devengo de intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	555,93	
524	Acreedores por <i>leasing</i> a corto plazo		555,93

Por la reclasificación de las cuotas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por <i>leasing</i> a largo plazo	6.205,90	
524	Acreedores por <i>leasing</i> a corto plazo		6.205,90

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (31.900/5)	6.380	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		6.380

Por el efecto fiscal:

Suponiendo que la amortización fiscal fuese también en 5 años (coeficiente del 20%), el importe deducible sería  $(6.205,03 + 5.605,05) = 11.810,08$  um, con el límite del doble de la amortización según tablas ( $2 \times 6.380$ ) = 12.760 um. Los intereses pagados son totalmente deducibles.

De esta forma, el gasto contabilizado por la amortización es de 6.380 um y es deducible la cantidad de 11.810,08 um, por lo que surge una diferencia temporaria negativa por 5.430,08, contabilizándose el correspondiente pasivo fiscal al tipo del 30%.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (5.430,08 $\times$ 30%)	1.629,02	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.629,02



## Caso práctico núm. 4

### Contabilidad de sociedades

El 1 de enero de X1 la junta general de accionistas de ESCINSA aprueba el proyecto de escisión de un negocio a favor de la sociedad TRESA. Los balances de escisión son:

	ESCINSA	TRESA
	31-12-X1	31-12-X1
<b>ACTIVO</b>		
Inmovilizado material	50.000	100.000
Inmovilizado intangible		40.000
Inversiones inmobiliarias	30.000	
Existencias	10.000	28.000
Clientes	6.000	12.000
Tesorería	8.000	5.000
<b>Total</b>	<b>104.000</b>	<b>185.000</b>
<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>		
Capital social	50.000	100.000
Reservas	46.000	75.000
Deudas a largo plazo	6.000	
Proveedores	2.000	10.000
<b>Total</b>	<b>104.000</b>	<b>185.000</b>

El valor nominal de las acciones de ESCINSA es de 10 um y de las de TRESA, es de 5 um.

El negocio escindido de ESCINSA se corresponde con sus inversiones inmobiliarias y con su deuda a largo plazo asociada que tiene un valor en libros de 6.000 um, coincidente con su valor razonable. Por su parte, el valor razonable de las inversiones inmobiliarias es de 38.000 um.

A efectos de la operación, el valor razonable de TRESA es de 250.000 um. Esta sociedad va a emitir 2.560 acciones, a entregar a los socios de ESCINSA, a cambio del negocio escindido.

Las sociedades se acogen al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tanto ESCINSA como TRESA aplican un tipo de gravamen del 25 %.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Contabilizar las operaciones anteriores.

## Solución

Se trata de una escisión parcial, en la que la sociedad TRESA, beneficiaria de la parte escindida, tiene la consideración de empresa adquirente, ya que es la que entrega una contraprestación a cambio del negocio adquirido (apdo. 2.1 de la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC).

Una vez identificada la empresa adquirente, hay que determinar el coste de la combinación de negocios (CCN), que, según el apartado 2.3 de la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, vendrá determinado por la suma de los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos a cambio de los negocios jurídicos.

En nuestro caso, para calcular el CCN hemos de determinar el valor de las acciones a emitir por TRESA, suponiendo que se emiten por su valor razonable, y que se calculará dividiendo el valor razonable de TRESA, 250.000 um, entre el número de acciones que compone su capital social, 20.000. De esta forma, el valor razonable y, por tanto, de emisión de las acciones será de 12,5 um. Una vez calculado ese valor de emisión, se multiplica por el número de acciones a emitir (2.560), obtendremos el CCN, 32.000 um.

A continuación valoramos los activos y pasivos que constituyen el negocio transmitido:

	Valor contable	Valor razonable
Inversiones inmobiliarias	30.000	38.000



	Valor contable	Valor razonable
▶		
Deudas a largo plazo	-6.000	-6.000
PDTI(1)		-2.000
<b>Total</b>	<b>24.000</b>	<b>30.000</b>

(1) Como la escisión se acoge al régimen especial al que hace mención el enunciado, se produce un diferimiento en la tributación de la ganancia derivada de la diferencia entre el valor razonable de las inversiones (38.000 um) y su valor contable (30.000 um), que da lugar al reconocimiento de un pasivo por diferencias temporarias imponibles en el 25% de 8.000 um.

Por la diferencia entre el CCN (32.000 um) y el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos (30.000 um) se reconocerá un fondo de comercio (apdo. 2.5 de la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC). En este caso será de 2.000 um.

A continuación procedemos a la contabilización de la escisión en ambas sociedades:

## Contabilidad de ESCINSA

Por la reapertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21x	Inmovilizado material	50.000	
22x	Inversiones inmobiliarias	30.000	
3xx	Existencias	10.000	
430	Clientes	6.000	
57x	Tesorería	8.000	
100	Capital social		50.000
11x	Reservas		46.000
17x	Deudas a largo plazo		6.000
400	Proveedores		2.000



Por la entrega del negocio (traspaso del activo y del pasivo):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
17x	Deudas a largo plazo	6.000	
5533	Socios cuenta escisión	32.000	
22x	Inversiones inmobiliarias		30.000
129x	Resultados de escisión		8.000(1)

(1) 8.000 = 8.000 (ajuste a valor razonable de las inversiones inmobiliarias) – 2.000 (PDTI) + 2.000 (fondo de comercio)

Por la reducción proporcional a su valor contable de los fondos propios<sup>3</sup>:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (50.000 × 25%)	12.500	
11x	Reservas (46.000 × 25%)	11.500	
129x	Resultados de escisión	8.000	
5533	Socios cuenta escisión		32.000

## Contabilidad de TRESA

Por la reapertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21x	Inmovilizado material	100.000	
20x	Inmovilizado intangible	40.000	
3xx	Existencias	28.000	



<sup>3</sup> 24.000 (valor contable del negocio)/96.000 (valor contable de ESCINSA) × 100 = 25%



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
430	Clientes	12.000	
57x	Tesorería	5.000	
100	Capital social		100.000
11x	Reservas		75.000
400	Proveedores		10.000

**Por la emisión de las acciones:**

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	32.000(1)	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		32.000

(1) 2.560 acciones × 12,5 um/acción

**Por la recepción del activo y del pasivo a valor razonable:**

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
22x	Inversiones inmobiliarias	38.000	
204	Fondo de comercio	2.000	
17x	Deudas a largo plazo		6.000
479	PDTI		2.000
5532	Socios sociedad escindida		32.000

**Por la entrega de las acciones:**

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5532	Socios sociedad escindida	32.000	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
190	Acciones emitidas		32.000

Por la inscripción de la ampliación de capital en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	32.000	
100	Capital social		12.800(1)
110	Prima de emisión		19.200

(1) 2.560 acciones × 5 um/acción

## Caso práctico núm. 5

### Contabilidad financiera

La sociedad CINCOSA adquiere el 1 de enero de 2014 una máquina cuyo precio de adquisición es de 12.000 um más un IVA del 21 %. Se paga el IVA al contado y el resto se aplaza hasta el 31 de diciembre de 2014. La prorrata de IVA al cierre del año anterior era del 60 %. Se estima para la máquina una vida útil de 6 años (amortización lineal), al término de la cual se estiman unos costes de desmantelamiento por un valor final de 1.000 um. Para determinar su valor actual se toma un tipo de interés de mercado libre de riesgo del 4 % anual.

A 31 de diciembre de 2014, la prorrata definitiva es del 65 %. Un año más tarde es del 80 %. En ese momento se realiza una nueva estimación del valor final de los costes de desmantelamiento que asciende a 1.800 um.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Asientos a registrar en el diario de CINCOSA hasta el 31 de diciembre de 2015.

## Solución

1 de enero de 2014

Por la adquisición de la máquina:

El importe de la máquina estará compuesto por la suma de:

- El valor actual del importe a pagar en un año<sup>4</sup>:  $12.000 \text{ um}/1,04 = 11.538,46 \text{ um}$ .
- El IVA soportado no deducible:  $12.000 \text{ um} \times 21\% \times 40\% = 1.008 \text{ um}$ .
- El importe de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación:  $1.000 \text{ um}/1,04^6 = 790,31 \text{ um}$ .

En total, 13.336,77 um.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	13.336,77	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ( $12.000 \times 21\% \times 60\%$ )	1.512	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.520
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		11.538,46
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		790,31

31 de diciembre de 2014

Por la actualización de la provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros actualización de provisiones	31,61(1)	



<sup>4</sup> Se entiende que hay que actualizar el importe, en primer lugar, para registrar la deuda cumpliendo lo dispuesto en apartado 3.1.1 de la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC, por su valor razonable, y, en segundo lugar, porque si no se procediese de esta manera, se estarían capitalizando gastos financieros implícitos cuando el inmovilizado está en condiciones de funcionamiento, lo cual sería contrario a lo dispuesto en el párrafo cuarto, del apartado 1 de la NRV 2.<sup>a</sup> del PGC.



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
143	Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación		31,61
(1) 790,31 um × 0,04			

Por el ajuste del IVA soportado deducible a la prorrata definitiva del año (65 %):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	126(1)	
639	Ajustes positivos en la imposición indirecta		126
(1) 12.000 um × 21% × (0,65 - 0,60)			

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (13.336,77/6)	2.222,80	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.222,80

Por el devengo de intereses y el pago de la deuda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	461,54(1)	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		461,54
(1) 11.538,46 um × 0,04			

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

31 de diciembre de 2014

Por la actualización de la provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros actualización de provisiones	32,88(1)	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación		32,88
(1) $(790,31 \text{ um} + 31,61 \text{ um}) \times 0,04$			

Por la nueva estimación de la provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación:

- Saldo de la provisión a 31 de diciembre de 2015: 854,80 um.
- Saldo que debería tener según la nueva estimación:  $1.800 \text{ um} \times 1,04^{-4} = 1.538,64 \text{ um}$ .
- Por tanto, hay que incrementar la provisión en  $683,84 \text{ um}^5$ .

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	683,84	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación		683,84

Por la amortización de la maquinaria<sup>6</sup>:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (13.336,77/6)	2.222,80	

<sup>5</sup> Según la norma primera, apartado 2.2 de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, «después del reconocimiento inicial, la empresa contabilizará la reversión del descuento financiero asociado a la provisión en la cuenta de pérdidas y ganancias y ajustará el valor del pasivo de acuerdo con el tipo de interés aplicado en el reconocimiento inicial, o en la fecha de la última revisión».

<sup>6</sup> Otra posibilidad, que no es compartida, sería tener en cuenta el ajuste de la provisión de la siguiente forma:  $(13.336,77 - 2.222,80 + 683,84)/5 \text{ años} = 2.359,56 \text{ um}$ .



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.222,80

Por la regularización del IVA soportado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	75,60(1)	
639	Ajustes positivos en la imposición indirecta		75,60

(1)  $[12.000 \text{ um} \times 21\% \times (0,80 - 0,65)]/5 \text{ años}$

## Caso práctico núm. 6

### Contabilidad financiera

A la empresa NUEVESVA se le asignan el 1 de marzo de 2014 1.000 derechos de emisión de gases de efecto invernadero para el año 2014. Como los considera insuficientes, adquiere en ese momento 600 derechos adicionales, los cuales cotizan a 30 um cada uno.

A 31 de diciembre de 2014 la empresa ha usado en realidad 1.900 derechos, pero decide esperar a comprar los derechos necesarios al año siguiente. Al cierre del ejercicio, el valor de mercado de los derechos de emisión es de 35 um.

La entrega de los derechos a la Administración, en el número realmente utilizado en 2014, debe tener lugar el 30 de abril de 2015. NUEVESVA compra en dicha fecha los derechos de emisión que le faltan a un precio de 38 um.

Los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades para NUEVESVA son del 30 % para 2014, del 28 % para 2015 y del 25 % a partir de 2016.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Contabilizar las operaciones anteriores.

## Solución<sup>7</sup>

1 de marzo de 2014

Por la asignación de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero (DEGEI):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60x	Asignación de DEGEI (1.000 × 30)	30.000	
94x	Ingresos por asignación de DEGEI		30.000

Por el reconocimiento del efecto impositivo<sup>8</sup>:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6801	Impuesto diferido (30.000 × 30%)	9.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		9.000

<sup>7</sup> Para la solución de este supuesto se ha tenido en cuenta la nueva forma de contabilización de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, que pasa a considerarlos como existencias, en lugar de inmovilizado, en los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

<sup>8</sup> A efectos prácticos se opta por recoger el efecto impositivo a esta fecha, aunque según el PGC debería reconocerse a 31 de diciembre por el importe al que revertiría (28%). En este caso, como la subvención se imputa a 31 de diciembre, el pasivo fiscal también revertirá a dicha fecha, con lo que se podría haber prescindido de este asiento y del de su reversión. La imputación al resultado del ejercicio se produce a 31 de diciembre en aplicación de lo dispuesto en el apartado 8.1.1.2 de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, que señala que «cuando se trate de derechos adquiridos sin contraprestación [...], se reconocerá un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que será objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realice la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación» y no cuando se produzca su entrega.



## Por la compra de los DEGEI:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
66x	Compras de DEGEI (600 × 30)	18.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		18.000

31 de diciembre de 2014

Por el registro de la provisión<sup>9</sup>:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
65x	Gastos por DEGEI (1.000 × 30 + 600 × 30 + 300 × 35)	58.500	
529x	Provisión a corto plazo por DEGEI		58.500

## Por la regularización de las existencias de DEGEI:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
30x	DEGEI (1.000 × 30 + 600 × 30)	48.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		48.000

El valor razonable de estas existencias sería 56.000 um (1.600 × 35), por lo que no habría que dotar ningún deterioro.

Por la imputación al resultado del ejercicio de los DEGEI<sup>10</sup>:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
84x	Transferencia de asignación de DEGEI	30.000	



<sup>9</sup> Se dota de acuerdo con lo previsto en el apartado 8.1.3.2 de la Resolución del ICAC sobre el inmovilizado intangible.

<sup>10</sup> Véase nota anterior.



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
746x	DEGEI transferidos al resultado del ejercicio		30.000

Por la reversión del PDTI<sup>11</sup>:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	9.000	
6801	Impuesto diferido		9.000

Por el traspaso de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
94x	Ingresos por asignación de DEGEI	30.000	
130x	DEGEI		30.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130x	DEGEI	30.000	
84x	Transferencia de asignación de DEGEI		30.000

30 de abril de 2015

Por la compra de los DEGEI:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
66x	Compras de DEGEI (300 × 38)	11.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		11.400

<sup>11</sup> En el caso de considerar que la transferencia al resultado del ejercicio no se produzca ahora sino en el momento de la entrega de los DEGEI, solución que no es compartida como se expone en la nota 8, únicamente habría que reconocer un pasivo fiscal por importe de 8.400 um.



Por la aplicación de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
529x	Provisión a corto plazo por DEGEI	58.500	
610	Variación de existencias de mercaderías		58.500

31 de diciembre de 2015

Por la regularización de las existencias de DEGEI:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	48.000	
30x	DEGEI		48.000

## Caso práctico núm. 7

### Contabilidad financiera

La sociedad NOVENOSA tiene establecido un sistema de puntos de descuento a sus clientes en futuras compras, por el 5 % del importe facturado. Los puntos caducan al año de la venta y acaban siendo utilizados por una media del 90 % de los clientes.

El 1 de diciembre de 2015 NOVENOSA vende a su clientes NINESA mercancías por importe de 60.000 um más un IVA del 21 %. NINESA es un cliente habitual que siempre utiliza los puntos de descuento en futuras compras.

El 31 de diciembre de 2015 NOVENOSA vende mercaderías a NINESA por 80.000 um más IVA.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Contabilizar las operaciones anteriores en los diarios de NOVENOSA y NINESA.

## Solución

Se trata de un supuesto al que resulta aplicable la Consulta 5, del BOICAC 98, de junio de 2014 (NFC051265), sobre el adecuado tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras.

Señala dicha consulta que «[...] los vales regalo que se entregan por la empresa en el momento de realizar la venta del producto, y los puntos canjeables por descuentos en ventas o prestaciones de servicios futuras, constituyen para el cliente el medio de pago que en el futuro aceptará la empresa a cambio de la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios, circunstancia que pone de manifiesto el nacimiento de un pasivo en el momento inicial que se dará de baja cuando el cliente, en ejercicio del derecho recibido, exija a la empresa el cumplimiento de la citada obligación. En consecuencia, y en respuesta a la duda planteada, si dichos contratos contienen, de manera implícita, varios acuerdos u obligaciones de cumplimiento a ejecutar en diferentes momentos, la empresa deberá asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de las citadas obligaciones, y reconocer el correspondiente pasivo en la medida que de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables a la entrega de bienes y a la prestación de servicios no se hubieran cumplido los requisitos para contabilizar el correspondiente ingreso. Para ello, si el vencimiento de la obligación de cumplimiento diferido es igual o inferior al año y el efecto financiero no fuese significativo, en la valoración del pasivo no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento».

### Contabilidad de NOVENOSA

1 de diciembre de 2015

Por el reconocimiento de la venta y del pasivo correspondiente a los puntos de descuento a aplicar en el futuro por el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes (60.000 × 1,21)	72.600	
700	Venta de mercaderías (60.000 – 2.700)		57.300
438	Anticipos de clientes (60.000 × 5% × 90%)(1)		2.700
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (60.000 × 21%)		12.600

(1) Aunque el enunciado señala expresamente que la empresa compradora NINESA «siempre utiliza los puntos de descuento en futuras compras» se entiende que la empresa vendedora debe contabilizar atendiendo a la probabilidad de utilización de los puntos, que es el 90%. A la hora de contabilizar las operaciones en la empresa compradora, se prescindirá de dicho porcentaje, ya que NINESA ya sabe que se va a aplicar los puntos.

31 de diciembre de 2015

Por la cancelación del anticipo (puntos) y el reconocimiento de la nueva venta y del pasivo correspondiente a los puntos de descuento a aplicar en el futuro por el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes (60.000 × 5% × 90%)	2.700	
700	Venta de mercaderías		2.700

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Cientes [(80.000 – 3.000) × 1,21]	93.170	
700	Venta de mercaderías (80.000 – 3.600 – 3.000)		73.400
438	Anticipos de clientes (80.000 × 5% × 90%)(1)		3.600
477	Hacienda Pública, IVA repercutido [(80.000 – 3.000) × 21%]		16.170

(1) Aunque el enunciado señala expresamente que la empresa compradora NINESA «siempre utiliza los puntos de descuento en futuras compras» se entiende que la empresa vendedora debe contabilizar atendiendo a la probabilidad de utilización de los puntos, que es el 90%. A la hora de contabilizar las operaciones en la empresa compradora, se prescindirá de dicho porcentaje, ya que NINESA ya sabe que se va a aplicar los puntos.

## Contabilidad de NINESA

1 de diciembre de 2015

Por el reconocimiento de la compra y del activo correspondiente a los puntos de descuento a aplicar en el futuro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (60.000 – 3.000)	57.000	
407	Anticipos a proveedores (60.000 × 5%)(1)	3.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (60.000 × 21%)	12.600	
400	Proveedores (60.000 × 1,21)		72.600

(1) En este caso no se aplica el porcentaje del 90%. Véase nota del asiento anterior.



31 de diciembre de 2015

Por la aplicación del anticipo (puntos) y el reconocimiento de la nueva compra y del activo correspondiente a los puntos de descuento a aplicar en el futuro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	3.000	
407	Anticipos a proveedores		3.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (80.000 – 4.000 – 3.000)	73.000	
407	Anticipos a proveedores (80.000 × 5%)	4.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado [(80.000 – 3.000) × 21%]	16.170	
400	Proveedores [(80.000 – 3.000) × 1,21]		93.170