

# Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 432 | Marzo 2019

ISSN: 1138-9540

**Deducción en el IS por  
paridad de género en  
consejos de administración**  
Manuel Lucas Durán

**Las propuestas previas de  
tributación en el País Vasco**  
Fátima Pablos Mateos

**Novedades en el IVA para 2019**  
Antonio Longás Lafuente

**Una revisión crítica a la  
inconstitucionalidad de la  
sanción a la elusión fiscal**  
María Pilar Navarro Schiappacasse

**La obligación ante la realidad aleatoria**  
Santiago Iglesias Escudero

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 432 | Marzo 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

Deducción en el impuesto sobre sociedades para fomentar la paridad de género en los consejos de administración de empresas: ¿una oportunidad perdida? 5-50

*Tax credit in corporate tax to promote gender equality in corporate boards: a missed opportunity?*

Manuel Lucas Durán

Las propuestas previas de tributación en el País Vasco: posible modelo hacia el cumplimiento cooperativo 51-80

*The previous proposals for taxation in the Basque Country: possible model toward cooperative compliance*

Fátima Pablos Mateos

Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2019 81-146

*New developments on value added tax for 2019*

Antonio Longás Lafuente

La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos 147-186

*The unconstitutionality of the penalty for tax avoidance: a critical review of its fundaments*

María Pilar Navarro Schiappacasse

#### Análisis doctrinal y jurisprudencial

La saga sobre la amortización del fondo de comercio financiero español ha llegado a su «fin». El Tribunal General de la Unión Europea confirma su carácter selectivo (Análisis de las SSTGUE de 15 de noviembre de 2018, asuntos T-399/11 RENV y T-219/10 RENV) 187-196

María del Carmen Cámara Barroso

Devolución de retenciones por el impuesto sobre la renta de no residentes a instituciones de inversión colectiva extranjeras (Análisis de la STS de 5 de diciembre de 2018, rec. núm. 129/2017) 197-208

Eduardo Sanz Gadea

## Casos prácticos

- @ Análisis práctico de la deducción de vehículos en el IVA 209-210  
Sebastià Longàs Macià

## Contabilidad

### Estudios

- Sugerencias para una aproximación a la noción de «obligación» más acorde con la realidad empresarial aleatoria 211-230  
*Recommendations for addressing the definition of an «obligation» more in tune with random business reality*  
Santiago Iglesias Escudero

### Casos prácticos

- @ Examen práctico para el ingreso en el Cuerpo de Inspectores del Banco de España 231-232  
José Alberto Toribio Temprado

@ | 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>>.



# Deducción en el impuesto sobre sociedades para fomentar la paridad de género en los consejos de administración de empresas: ¿una oportunidad perdida?

Manuel Lucas Durán

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá  
Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo*

## Extracto

El proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019 propuso la instauración de una deducción en el impuesto sobre sociedades para empresas que tengan consejos de administración con paridad de género. Tales presupuestos fueron rechazados y la medida propuesta quedó en papel mojado. Sin embargo, se trata de una idea de un cierto interés que podría volver a plantearse en un futuro. En el presente artículo se analiza el marco sociológico de la malograda ventaja tributaria que pretendía introducirse y que justificaría la misma, así como los elementos básicos del beneficio fiscal propuesto y, finalmente, las posibles mejoras en la redacción de la deducción proyectada y su deseable evolución para encuadrar otras situaciones no estrictamente contempladas en la misma para el caso de que volviera a plantearse en un futuro.

**Palabras clave:** igualdad de género; consejos de administración paritarios; beneficios fiscales; impuesto sobre sociedades.

Fecha de entrada: 27-01-2019 / Fecha de aceptación: 01-02-2019 / Fecha de revisión: 15-02-2019

**Cómo citar:** Lucas Durán, M. (2019). Deducción en el impuesto sobre sociedades para fomentar la paridad de género en los consejos de administración de empresas: ¿una oportunidad perdida? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 5-50.



# Tax credit in corporate tax to promote gender equality in corporate boards: a missed opportunity?

Manuel Lucas Durán

## Abstract

The bill of national budget act for 2019 proposed a tax credit in corporate tax for enterprises with gender equality in their corporate boards. That bill was rejected and that measure remained dead letter. Nevertheless, it was an interesting idea that could be revisited in the next future. This paper analyses the sociological frame for the intended fiscal benefit and its justification, as well as the basic elements of the proposed tax credit and, finally, the possible improvements in the wording of such measure and its ideal future evolution to include circumstances not strictly referred to in it if reconsidered in the future.

**Keywords:** gender equality; corporate boards; tax benefits; corporate tax.

**Citation:** Lucas Durán, M. (2019). Deducción en el impuesto sobre sociedades para fomentar la paridad de género en los consejos de administración de empresas: ¿una oportunidad perdida? *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 432, 5-50.



## Sumario

1. Introducción
  2. Incentivos a la igualdad de género en el ámbito de la fiscalidad empresarial
    - 2.1. Fiscalidad e igualdad de género
    - 2.2. Incentivos tributarios e igualdad de género: especial referencia al ámbito de la fiscalidad empresarial
  3. La propuesta de deducción por paridad de género en consejos de administración de empresas
    - 3.1. Antecedentes
    - 3.2. Norma propuesta
    - 3.3. Ámbito de aplicación del precepto proyectado
      - 3.3.1. Ámbito temporal
      - 3.3.2. Ámbito subjetivo
      - 3.3.3. Ámbito objetivo
    - 3.4. Consideraciones críticas sobre la deducción propuesta
  4. Posibles mejoras técnicas en la redacción del beneficio fiscal analizado
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

**Notas:** Quisiera agradecer a las profesoras Adoración Pérez Troya y Asunción Ventura Franch por facilitarme algunas referencias que me han sido de gran utilidad para la elaboración del presente trabajo.

Las afirmaciones vertidas en el presente artículo en modo alguno vinculan a la institución de procedencia del autor.

## 1. Introducción

Está fuera de toda discusión que la igualdad de género es, hoy en día, un objetivo prioritario de las políticas públicas. Más complejo es, no obstante, determinar qué medidas pueden idearse y resultan más adecuadas para alcanzar un fin tan noble.

La igualdad de género se proyecta sobre todos los ámbitos de los sectores público y privado y, desde luego, la dirección de empresas no es en modo alguno una excepción. Es cierto que el artículo 75 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres (LO 3/2007) se refiere a esta cuestión, pero con tintes tan difusos y tenues que su obligatoriedad como norma jurídica dista de ser clara. Por ello, el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) para 2019 propuso la incorporación en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) de un nuevo artículo (el 38 bis) con el objeto de incentivar fiscalmente la presencia equilibrada de mujeres y hombres en los consejos de administración de grandes empresas. Los presupuestos fueron rechazados pero, ciertamente, han alumbrado una idea que podría reconsiderarse en un futuro.

Habida cuenta de tal circunstancia, se ha estimado conveniente realizar un comentario apresurado de lo que pudo haber significado el fallido precepto en cuanto que, hasta donde conozco, supone una vía novedosa en el marco de los países de nuestro entorno, habida cuenta sobre todo de que –como se indicará más adelante– la mayoría de tales Estados han optado por sistemas de cuotas obligatorias y bajo amenaza de sanción jurídica en tales órganos de gobierno empresarial. Se ha aprovechado la ocasión para valorar la medida proyectada y, asimismo, poner de manifiesto lo que pudieran reputarse incorrecciones en la redacción del precepto o posibles redacciones alternativas al mismo, así como la evolución que podría experimentar en el tiempo tal artículo si se aprobara una medida similar en un futuro.

Sin embargo, antes de entrar en el análisis del fallido artículo 38 bis de nuestra LIS, se ha considerado necesario enmarcar tal medida en un ámbito más amplio: el diseño de la fiscalidad empresarial para favorecer la igualdad de género. Se trata de una línea de investigación –conocida como *fiscalidad de género*<sup>1</sup> que lleva varios años desarrollándose en

---

<sup>1</sup> Sobre el particular *vid.*, entre otras obras, Pazos Morán (2005 y 2009), así como Merino Jara y Manzano Silva (2011).

la Academia y en diversos sectores públicos y privados, y de la cual se pueden inducir una serie de principios generales que servirán, sin duda, para analizar y valorar los beneficios fiscales reconocidos con el objeto de garantizar que las mujeres y los hombres sean cada vez más iguales, hasta lograr la erradicación de discriminaciones de todo tipo.

El trabajo que ahora se presenta queda estructurado en los siguientes epígrafes: después de esta breve introducción (epígrafe 1), se introducen unas notas sobre cómo la fiscalidad empresarial puede ponerse al servicio de la igualdad de género (epígrafe 2); seguidamente, se analiza la medida prevista en el proyecto de LPGE para 2019 de incluir un artículo 38 bis en la actual LIS (epígrafe 3); a continuación se propone una redacción alternativa del artículo 38 bis de la LIS, así como su posible evolución en el tiempo (epígrafe 4); el estudio finaliza con una serie de conclusiones (epígrafe 5) y con un listado bibliográfico.

## 2. Incentivos a la igualdad de género en el ámbito de la fiscalidad empresarial

### 2.1. Fiscalidad e igualdad de género

La lucha para lograr la igualdad de género debe analizarse, necesariamente, utilizando una perspectiva transversal, lo cual conlleva analizar desde todos los puntos posibles las acciones a favor del empoderamiento de las mujeres en múltiples ámbitos, superando así situaciones históricas de discriminación que hoy en día no pueden tolerarse.

Desde la transversalidad en que están inmersas las políticas de igualdad de género, la disciplina del Derecho Financiero y Tributario no puede en modo alguno despreciarse<sup>2</sup>. En particular, la fiscalidad y la ordenación de la actividad financiera pública que ella implica se logra desde dos ramas diferenciadas: la de los ingresos públicos, por un lado, y la del gasto público, por otro.

---

<sup>2</sup> Probablemente uno de los primeros hitos en la vinculación de la fiscalidad con la igualdad de la mujer lo constituyó la Declaración de Pekín de 1995, en cuyo apartado 165 f) proponía «[r]evisar los sistemas nacionales de *impuestos sobre la renta y de impuestos sobre la herencia* y los sistemas de seguridad social con objeto de eliminar cualquier posible discriminación contra la mujer» (cursivas mías), postulando igualmente en su apartado 205 c) la conveniencia de: «[e]mprender actividades centradas en la reforma jurídica con relación a, entre otras cosas, la familia, las condiciones de empleo, la seguridad social, el impuesto sobre la renta, la igualdad de oportunidades en la educación, las medidas positivas para promover el adelanto de la mujer, y la percepción de actitudes y de una cultura favorables a la igualdad, y también promover una perspectiva de género en las reformas jurídicas de las políticas y los programas». Sobre el particular *vid.*, últimamente, la Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión [2018/2095(INI)].

Probablemente, la actuación más eficaz desde el ámbito de la fiscalidad se ha de producir desde la rama del gasto público<sup>3</sup>, ámbito que tiene una mayor proyección transformadora toda vez que financia la realización de obras públicas o la provisión de servicios públicos de todo tipo entre los que se encuentran los de cuidados (a menores y dependientes) que consuetudinariamente la sociedad ha asignado a las mujeres, o bien los de educación en un reparto igualitario de las tareas familiares y domésticas, siendo así que tales políticas fomentan una mayor corresponsabilidad entre géneros y, consecuentemente, ratios más elevadas de igualdad entre mujeres y hombres en las empresas a todos los niveles (acceso a un puesto de trabajo, retribución salarial, promoción, etc.). Y ello por no hablar de la necesaria equiparación de los permisos parentales de ambos progenitores, que permitiría acabar con discriminaciones laborales de todo tipo derivadas de la vinculación casi exclusiva de las labores de cuidados de la prole común a la mujer en los estadios más tempranos de la vida de descendientes, y que –paralelamente– conllevaría un desembolso público notable durante el tiempo de la suspensión del contrato de trabajo de los padres por igual término que el de las madres, habida cuenta además de la consabida brecha salarial de género. O, por citar un último ejemplo, es igualmente relevante la emisión adecuada de informes de impacto de género en la programación anual de las cuentas públicas de las distintas administraciones españolas (tanto a nivel estatal, como autonómico o local) o, en fin, de las posibilidades existentes en la configuración de un gasto público de género en la ejecución de los presupuestos públicos (como, por ejemplo, en relación con las subvenciones y contratos públicos)<sup>4</sup>.

Ello no obstante, y aun siendo conscientes de la mayor fuerza transformadora de un adecuado gasto público en clave de género, lo cierto es que el mismo se encuentra vinculado en gran medida a los presupuestos anuales de los distintos entes públicos y, por ende, imbuido del voluntarismo político que, en cada momento, ostenta el gobierno de turno. Además, en el marco en que se encuadra el presente trabajo (emprendimiento femenino y empoderamiento de la mujer en la gobernanza de empresas) no resultan claras las medidas de gasto público que podrían diseñarse, a no ser, claro está, de las oportunas subvenciones públicas finalistas dirigidas a potenciar el emprendimiento de mujeres o bien cuando se tome en consideración, en las propias bases de subvenciones y pliegos de contratación pública, las condiciones de igualdad de género en las empresas, desde los puestos menos retribuidos a los mejor pagados.

Ciertamente, la instrumentación de medidas fiscales a través de ventajas tributarias conlleva indudables ventajas: así, en primer lugar, la inmediatez en la aplicación del beneficio, pues frente a solicitudes y procedimientos de concesión y pago de ayudas públicas que pueden prolongarse excesivamente en el tiempo contrasta el disfrute efectivo de la aplica-

<sup>3</sup> Cfr. Lucas Durán (2012a y 2017).

<sup>4</sup> Sobre el particular *vid.* Lucas Durán (2012a). En relación con la obligación general de los informes de impacto de género en la producción normativa *vid.*, entre otros, Lousada Arochena (2004), Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer (2004), así como Macías Jara (2018).

ción de un beneficio tributario, el cual suele tener una tramitación más ágil: generalmente es aplicado por el propio contribuyente al elaborar la declaración-liquidación del tributo en cuestión (por ejemplo, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– o en el impuesto sobre sociedades –IS–), conllevando la efectividad de un menor ingreso fiscal sin mediar una decisión administrativa, y ello sin perjuicio de eventuales comprobaciones tributarias que podrían sobrevenir con posterioridad; pero, además –si el beneficio tributario está bien configurado– puede conceder una gran seguridad jurídica a los beneficiarios y, lo que es acaso más importante: no produce efectos tributarios adversos, pues mientras que una subvención será considerada, por lo general, una riqueza para quien la recibe (debiendo tributarse por su percepción salvo que se declare exenta en el correspondiente impuesto sobre la renta), quien se beneficia de una exoneración fiscal no debe tributar por dicho beneficio económico. Por esta razón algunos beneficios tributarios se han instrumentado en nuestro ordenamiento jurídico como pagos parciales y mensuales que se corresponden con una desgravación fiscal, como es el caso de la deducción en el IRPF por hijas o hijos menores de tres años, o por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo<sup>5</sup>.

Consecuentemente, es posible diseñar medidas tributarias (beneficios fiscales en determinados impuestos) que permitan dirigir una suerte de subvenciones finalistas para premiar logros en la igualdad empresarial y que, al requerir la aprobación legal y exigir una derogación expresa posterior, pueden tener una vigencia menos voluble si se compara con los avatares presupuestarios que han de reiterarse cada año. A tales ventajas tributarias, en cuanto que afecten al empoderamiento de las mujeres tanto en el emprendimiento como en la gobernanza de las empresas, nos referimos en los epígrafes que siguen.

## 2.2. Incentivos tributarios e igualdad de género: especial referencia al ámbito de la fiscalidad empresarial

Hoy en día resulta pacífica, desde una perspectiva jurídica, la posibilidad de instaurar acciones positivas –directas o indirectas, como se verá seguidamente– con un determinado sesgo de género dirigidas a lograr una mayor igualdad entre hombres y mujeres<sup>6</sup>. De hecho,

---

<sup>5</sup> Cfr. artículos 81 y 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

<sup>6</sup> Así, el artículo 4.1 de la Convención sobre la Eliminación de toda forma de Discriminación contra la Mujer, aprobada por Naciones Unidas en 1979 (ratificada por España en 1984 y publicada en el BOE de 21 de abril de 1984) recoge que «[l]a adopción por los Estados Partes de medidas especiales de carácter temporal encaminadas a acelerar la igualdad de facto entre el hombre y la mujer no se considerará discriminación en la forma definida en la presente Convención, pero de ningún modo entrañará, como consecuencia, el mantenimiento de normas desiguales o separadas; estas medidas cesarán cuando se hayan alcanzado los objetivos de igualdad de oportunidad y trato». En nuestro derecho interno, el artículo 11.1 de la LO 3/2007 pone de manifiesto que «[c]on el fin de hacer efectivo el derecho constitucional de la igualdad, los Poderes Públicos adoptarán medidas específicas en favor de las mujeres para corregir situaciones patentes de

el legislador estatal y los legisladores autonómicos han aprobado diversas medidas fiscales generalmente bien acogidas por la doctrina<sup>7</sup>. En cualquier caso, el análisis de constitucionalidad desde la perspectiva del principio de proporcionalidad constituye un límite jurídico bajo el prisma del cual toda medida de acción positiva (y particularmente de naturaleza fiscal, en el ámbito que ahora analizamos) ha de ser enjuiciada, como se indicará seguidamente<sup>8</sup>.

Pues bien, en el ámbito de las acciones fiscales positivas de naturaleza directa ya acometidas, baste recordar en el marco estatal la regulación del IRPF que prevé una deducción por maternidad de 1.200 euros anuales (la cual podrá abonarse también a razón de 100 € por mes) para las mujeres con actividad laboral, empresarial o profesional, aplicable durante los tres años siguientes al parto o la adopción. Tal beneficio tributario se ha incrementado –a partir del ejercicio 2018– en 1.000 euros por gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados<sup>9</sup>. Las medidas referidas pretenden incentivar –o, al menos, no desincentivar de forma evidente– las actividades de las mujeres en el entorno empresarial (ya sea como emprendedoras o bien como parte de la estructura de las empresas, incluyendo a sus más altos niveles), si bien tienen probablemente un impacto limitado<sup>10</sup>. Y, desde luego, cuando las rentas de la mujer (ya sean laborales o bien empresariales o profesionales) ascienden a determinados umbrales, tales beneficios tributarios podrían considerarse como meramente testimoniales y con una eficacia reducida.

Por otro lado, y en el ámbito de las acciones fiscales de naturaleza indirecta, cabe recordar lo dispuesto también en el IRPF, como medida que resulta acorde con la igualdad efectiva entre mujeres y hombres, y referida a la renuncia expresa del legislador a considerar como rendimiento en especie los servicios de guardería y educativos que las empresas

---

desigualdad de hecho respecto de los hombres», siendo así que «[t]ales medidas, que serán aplicables en tanto subsistan dichas situaciones, habrán de ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo perseguido en cada caso». Del mismo modo, en el ámbito de la Unión Europea, puede mencionarse la Recomendación del Consejo de 13 de diciembre de 1984, relativa a la promoción de acciones positivas en favor de la mujer (84/635/CEE); el artículo 157.4 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea indica que «[c]on objeto de garantizar en la práctica la plena igualdad entre hombres y mujeres en la vida laboral, el principio de igualdad de trato no impedirá a ningún Estado miembro mantener o adoptar medidas que ofrezcan ventajas concretas destinadas a facilitar al sexo menos representado el ejercicio de actividades profesionales o a evitar o compensar desventajas en sus carreras profesionales»; o, por citar un último ejemplo, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea recoge asimismo en su artículo 23 *in fine* que «[e]l principio de igualdad no impide el mantenimiento o la adopción de medidas que ofrezcan ventajas concretas en favor del sexo menos representado».

<sup>7</sup> Vid. en particular Ruiz Garijo (2011), Jiménez Navas (2012) y Manzano Silva (2012).

<sup>8</sup> Vid. sobre el particular el reciente Auto de nuestro Tribunal Constitucional (ATC) 119/2018, de 13 de noviembre. Para otros análisis de la problemática de las acciones positivas *vid.*, entre otras, Barrere Unzueta (2003) o Balaguer Callejón (2018).

<sup>9</sup> Cfr. apartado 2.º del ya citado artículo 81 de la LIRPF.

<sup>10</sup> Vid. Lucas Durán (2015).

pongan a disposición de quienes para ellas trabajan<sup>11</sup>. Y todo porque, habida cuenta de la actual división del trabajo familiar en clave de género que aún subsiste en grandes sectores de la sociedad española, dichas medidas favorecen sin duda la integración laboral, empresarial y profesional de la mujer.

Pero no solo en el ámbito del IRPF se han adoptado disposiciones tendentes a la igualdad efectiva entre hombres y mujeres en relación con sus empleadores. También el IS ha recogido históricamente algunas medidas indirectas dirigidas a lograr una mayor igualdad de género, como la deducción que incentivaba a las empresas a prestar el servicio de educación infantil a los hijos e hijas de su personal<sup>12</sup>, beneficio fiscal que tristemente sucumbió ante los reajustes económicos ocurridos en los últimos años como consecuencia de la última crisis recientemente vivida y, acaso también, como resultado de una escasa sensibilidad de género en la configuración de las políticas fiscales. Así, en la medida en que no exista una prestación pública de calidad que haga innecesaria la intervención privada que en tal beneficio fiscal se incentivaba, debería a mi juicio haber subsistido en nuestro sistema tributario, al menos para la educación preescolar, máxime cuanto más alejados nos encontremos de los efectos de la crisis económica iniciada en 2008 y que se ha prolongado casi una década.

Hay quien ha propuesto, incluso, acciones positivas directas que aumenten el gravamen del IS a las empresas que se aparten de las políticas de igualdad de género y, por otro lado, reduzcan dicho gravamen para quienes demuestren un trato igual entre mujeres y hombres<sup>13</sup>. Ello podría ocurrir, por ejemplo, con las empresas que hayan obtenido el distintivo «igualdad en la empresa»<sup>14</sup> o, de algún otro modo, prueben haber adoptado medidas para garantizar la igualdad entre hombres y mujeres en relación con todos los puestos de una determinada empresa (incluyendo las funciones de alta dirección y su propio consejo de administración), como por ejemplo elaborando y aplicando planes de igualdad<sup>15</sup>. En esta línea se incardina la propuesta de deducción por participación de mujeres en consejos de administración de empresas que es comentada en el próximo epígrafe, adonde ahora nos remitimos.

Adicionalmente, es preciso indicar que en el ámbito autonómico también se han recogido una serie de medidas que pueden considerarse como directa o indirectamente adecua-

<sup>11</sup> Artículo 42.3 d) y g) de la LIRPF.

<sup>12</sup> Artículo 38.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de mayo, y derogado a partir del 1 de enero de 2011 de acuerdo con lo dispuesto en la disposición derogatoria 2.ª 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

<sup>13</sup> *Vid.* Fernández Amor (2010).

<sup>14</sup> *Cfr.* artículo 50 de la LO 3/2007 y Real Decreto 1615/2009, de 26 de octubre, por el que se regula la concesión y utilización del distintivo «Igualdad en la Empresa». Sobre el particular *vid.* Castellano Burguillo (2010), así como Melero Bolaños y Núñez-Cortés Contreras (2011).

<sup>15</sup> *Cfr.* artículos 45 a 49 de la LO 3/2007. Sobre el particular *vid.*, entre otras, Serrano García (2008), así como Fabregat Monfort (2018).

das para lograr la igualdad de género en relación con la empresa<sup>16</sup>, como las deducciones autonómicas para el fomento del autoempleo de mujeres emprendedoras<sup>17</sup>, por disfrutar el permiso de paternidad<sup>18</sup>, por gastos de guarderías<sup>19</sup>, por cuidado de hijos o hijas menores<sup>20</sup>, o bien para familias monoparentales<sup>21</sup>.

<sup>16</sup> Vid. Manzano Silva (2012).

<sup>17</sup> Vid., en particular, el artículo 8 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo autonómico 1/2008, de 25 de septiembre (según redacción por Ley autonómica 19/2010, de 22 de diciembre); el artículo 3.sexto de la Ley del Principado de Asturias 4/2009, de 29 de diciembre, de Medidas Administrativas y Tributarias de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2010 (modificado en su cuantía por la Ley autonómica 13/2010, de 28 de diciembre); o el artículo 3 de la Ley autonómica 19/2010, de 28 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. En Andalucía tal figura se preveía en el artículo 9 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, si bien fue derogada por el Decreto-Ley autonómico 1/2010, de 24 de marzo. Dichos incentivos fueron declarados inconstitucionales (cfr. la Sentencia del Tribunal Constitucional –STC– 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 5.º; STC 197/2012, de 6 de noviembre de 2012, FJ 4.º) al prohibirse por la normativa estatal de financiación de comunidades autónomas referidos beneficios fiscales anudados a una categoría específica de renta, y consiguientemente fueron derogados (por cuestiones generales de coordinación tributaria entre legislación estatal y autonómica que no tienen que ver con las acciones positivas a favor de la mujer).

<sup>18</sup> Vid., en particular, el artículo 5 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos propios y cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo castellano-leonés 1/2013, de 12 de septiembre, prevé un beneficio fiscal instaurado por una deducción máxima de 750 euros por disfrute del periodo de suspensión del contrato de trabajo o de interrupción de la actividad por paternidad o del permiso de paternidad; cuando el permiso no coincida con el máximo legal permitido, la deducción será de 75 euros por semana completa.

<sup>19</sup> Cfr., particularmente, el artículo 12 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo canario 1/2009, de 21 de abril; artículo 1.3. del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto legislativo murciano 1/2010, de 5 de noviembre; o el artículo 4.1 e) de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre; así como el artículo 2.8 del Texto Refundido de la Ley cántabra de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio.

<sup>20</sup> Cfr., particularmente, el artículo 14 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo andaluz 1/2018, de 19 de junio; el artículo 5.5 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo gallego 1/2011, de 28 de julio; o el artículo 5 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos propios y cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo castellano-leonés 1/2013, de 12 de septiembre, prevé esta deducción para los supuestos en que ambos progenitores por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada de hogar o en guarderías o centros infantiles. Aunque no tiene un sesgo directo de género, resulta evidente que tal beneficio fiscal facilitará la integración de las mujeres en el mercado laboral.

<sup>21</sup> Cfr., en particular, el artículo 10 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo andaluz 1/2018,

En todo caso, las acciones fiscales positivas para promover la igualdad de género, en cuanto que –al menos formalmente– propugnan un trato diferente entre quienes deben considerarse iguales (hombre y mujer), deben superar un escrupuloso examen del principio de proporcionalidad, acuñado por el Tribunal Constitucional español (*vid.* desde una perspectiva general y *ad exemplum* la STC 207/1996, de 16 de diciembre, así como, en el particular ámbito de las acciones positivas a favor de la mujer, el ATC 119/2018, de 13 de noviembre, antes citado<sup>22</sup>). En particular, la medida debe concebirse como idónea para producir los fines pretendidos, necesaria en el sentido de que no haya otra vía de conseguir el fin sino por medio de tal ruptura de la igualdad formal en *pro* de una mayor igualdad material y, finalmente, superar un juicio de proporcionalidad en sentido estricto, esto es, en virtud del cual se determine que el sacrificio de la igualdad que tal medida implica debe resultar proporcionado con los fines que se pretenden conseguir, pues no sería cabal producir un daño mayor al bien que se persigue.

Dicho lo anterior, el diseño de un sistema tributario adecuado desde la perspectiva de igualdad de género no solo conlleva adoptar medidas de acción positivas –de naturaleza temporal– para incentivar conductas deseables en el ámbito que nos ocupa<sup>23</sup>; sino que también han de identificarse sesgos negativos de género<sup>24</sup> –en el ámbito, esencialmente, de la imposición directa– respecto de los cuales la doctrina científica es prácticamente unánime al considerar que el sistema de tributación conjunta o familiar en el IRPF (arts. 82-84 LIRPF)

---

de 19 de junio, antes citado; el artículo 12 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo asturiano 2/2014, de 22 de octubre; el artículo 11 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo canario 1/2009, de 21 de abril (introducido por la disp. final octava.Ocho de la Ley canaria 7/2017, con efectos a partir de 2017); el artículo 4.Uno d) de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos (redacción actual dada por el art. 12.Uno de la Ley valenciana 13/2016, en vigor desde 2017); así como el artículo 2.9 del Texto Refundido de la Ley cántabra de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio.

<sup>22</sup> Resume el fundamento jurídico 6.º *in fine* de dicha resolución la doctrina del Tribunal Constitucional al indicar: «se extrae de la reiterada doctrina de este tribunal sobre la constitucionalidad de acciones positivas en favor de la mujer, las siguientes notas definitorias: (i) su fundamento constitucional es el artículo 9.2 CE, y su límite el derecho a la no discriminación del artículo 14 CE; (ii) para su exigibilidad es preciso una concreción normativa previa; (iii) la medida en todo caso debe resultar proporcionada; (iv) su vigencia se presupone temporal hasta que desaparezca la situación de desigualdad material que la propició; y (v) en el ámbito de procedimientos selectivos en la función pública, no puede suponer la conculcación de los principios constitucionales de mérito y capacidad (art. 103.3 CE)».

<sup>23</sup> Se estaría, en tal caso, en el ámbito de la extrafiscalidad de las normas tributarias. Sobre el particular *vid.*, por todos, Varona Alabern (2009).

<sup>24</sup> Sobre sesgos negativos de género, tanto explícitos como implícitos, *vid.* los reveladores estudios de Stotsky (1996).

perjudica la inserción de la mujer en el mercado de trabajo y ayuda a reproducir modelos de segregación de género en relación con el trabajo familiar, con las consecuentes derivas ya mencionadas<sup>25</sup>.

Y, del mismo modo, en el ámbito de la normativa tributaria de las comunidades autónomas, deben destacarse también algunas medidas que no se consideran especialmente adecuadas para la realización de la igualdad de género, dado que tienen un carácter compensatorio y pudieran beneficiar el mantenimiento de una situación tradicional de reparto de cargas y trabajos en la familia. Ello ocurre, por ejemplo, en la deducción aprobada por la Comunidad Valenciana por la realización de labores no remuneradas en el hogar siempre que haya dos o más descendientes en la unidad familiar, beneficio fiscal que asciende a un total de 153 euros en la declaración conjunta del IRPF y que ha resistido incólume el paso del tiempo a pesar de las agrias críticas doctrinales que ha merecido<sup>26</sup>. Con tal deducción, en definitiva, y pese lo ridículo de su importe, se podría incentivar –de ser mayor su cuantía– el mantenimiento de los roles tradicionales en la familia: hombre proveedor y mujer cuidadora. Por tal motivo, medidas como la tributación conjunta (salvo, quizá, en supuestos muy reducidos de renta, normalmente provenientes de pensiones de personas jubiladas) o deducciones fiscales por labores no remuneradas en el hogar deberían eliminarse, a fin de no propiciar tales conductas y, al mismo tiempo, con el objeto de no dedicar unos montos dejados de percibir por las arcas públicas –a veces en absoluto despreciables– al mantenimiento de las desigualdades de género<sup>27</sup>.

### 3. La propuesta de deducción por paridad de género en consejos de administración de empresas

#### 3.1. Antecedentes

La participación de las mujeres en los consejos de administración ha sido deficiente a lo largo del tiempo. No en vano ha de recordarse que el artículo 75 de la LO 3/2007 prevé, de forma tenue, lo siguiente:

<sup>25</sup> Cfr., entre otras referencias bibliográficas, Villota y Ferrari (2004), Carbajo Vasco (2005), Ruiz Garijo (2006), Soler Roch (2006), Pazos Morán (2009), Villota Gil-Escoín (2011).

<sup>26</sup> Artículo 4.1 i) de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, introducida por la Ley valenciana 9/1999, de 30 de diciembre, y redacción actual por artículo 54 de la Ley valenciana 5/2013, de 23 de diciembre.

<sup>27</sup> En la memoria de beneficios fiscales de los presupuestos para 2018, últimos aprobados al cierre de este trabajo, se presupuestó el monto de la reducción en la base imponible por tributación conjunta en 1.117.440.000 euros, lo que supone una séptima parte de los beneficios fiscales reconocidos en el ámbito del IRPF, superando en más de 300.000.000 de euros la deducción por maternidad, y superando los otros dos grandes beneficios fiscales, cuales son la deducción (en régimen transitorio) por adquisición de vivienda habitual, así como la de familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

Las sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada procurarán incluir en su consejo de administración un número de mujeres que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres en un plazo de ocho años a partir de la entrada en vigor de esta ley.

Lo previsto en el párrafo anterior se tendrá en cuenta para los nombramientos que se realicen a medida que venza el mandato de los consejeros designados antes de la entrada en vigor de esta ley.

El precepto transcrito debe entenderse complementado con la disposición adicional primera de la citada LO 3/2007, la cual indica que «[a] los efectos de esta ley, se entenderá por composición equilibrada la presencia de mujeres y hombres de forma que, en el conjunto a que se refiera, las personas de cada sexo no superen el sesenta por ciento ni sean menos del cuarenta por ciento»<sup>28</sup>.

Por su parte, el artículo 540 texto refundido de la Ley de sociedades de capital<sup>29</sup> (TRLSC), en redacción dada por la Ley 31/2014 (de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de sociedades de capital para la mejora del gobierno corporativo), exige que el informe anual sobre gobierno corporativo que deberán hacer público las sociedades anónimas cotizadas contenga «información sobre las medidas que, en su caso, se hubiesen adoptado para procurar incluir en su consejo de administración un número de mujeres que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres, así como las medidas que, en su caso, hubiere convenido en este sentido la comisión de nombramientos».

Pues bien, como se deriva de forma meridiana del transcrito artículo 75 de la LO 3/2007, el legislador español ha sido ciertamente cauto –quizá en exceso– al incluir en la citada norma una serie de recomendaciones o aspiraciones que, como tales deseos, no deberían acaso haberse aprobado en una norma jurídica en la medida en que no resulten exigibles<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> Sobre el particular, *vid.* Sevilla Merino y Romaní Sancho (2018).

<sup>29</sup> Aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio.

<sup>30</sup> En el extremo solo podríamos reconocer que el verbo «procurarán» contenido en el artículo 75 de la LO 3/2007 tiene un efecto jurídico, aunque limitado, si se considerara –en interpretación conjunta con el art. 9.2 de la Constitución– que un consejo de administración de empresa incumplidor de la paridad en cuyos últimos nombramientos de consejeros no se haya siquiera propuesto una candidata al mismo, no ha «procurado» tal medida y, por ende, el nombramiento en cuestión (después de incumplimientos reiterados a lo largo, por ejemplo, del plazo de 8 años que prevé la LO 3/2007) podría considerarse nulo por contravenir una norma con rango de ley (*vid.* sobre el particular Senent Vidal [2018, pp. 901-902] quien resume acertadamente el estado de la cuestión (con referencias bibliográficas recogidas, en su mayoría, al final de este trabajo): «Por lo que respecta a la cuestión de la eventual obligatoriedad del cumplimiento del artículo 75 LOI se dan, básicamente, tres posiciones doctrinales. La opinión mayoritaria [Campuzano, 2007, pp. 191 y 192; Farias, 2008, pp. 530 y 534; Márquez, 2009, pp. 283 y 284; Valpuesta, 2007, p. 25] considera que la norma no tiene carácter imperativo y que, por tanto, estaríamos ante una mera "recomendación", en sintonía con muchas de las acciones de RSE en general y con las de gobierno corpora-

Ciertamente, de no pretenderse una norma obligatoria, parece más razonable la referencia incluida en el artículo 540 del TRLSC, previamente transcrito, el cual solo exige información fidedigna de las medidas adoptadas por las empresas para alcanzar la presencia equilibrada en los consejos de administración, de manera que los *stakeholders* o *personas interesadas* en la empresa (accionistas, proveedores, consumidores, etc.) puedan adoptar las decisiones que estimen pertinentes.

Con todo, los códigos de buen gobierno dictados hasta ahora sí han reflejado la necesidad de que, progresivamente y a medio plazo, los consejos de administración de las empresas resulten cada vez más paritarios<sup>31</sup>. Y particularmente, algunos sectores aca-

---

tivo en particular. Otra interpretación (Huerta 2009, 352-322 [sic], seguida por Tobías 2017, 51) estima en cambio que "el artículo 75 acoge una obligación de resultado", esto es, que la sociedad "tendrá que llevar a cabo" la incorporación de mujeres a sus consejos. Finalmente, una posición intermedia (Embí 2008, 340-344; Leñena 2010, 1238; Pérez Troya 2012, 151 y 2013, 54; Escribano 2015, 661), a la que nos sumamos, entiende que "nos encontramos ante una obligación de medios, cuyo satisfactorio cumplimiento está vinculado al empleo de la diligencia debida por parte de las sociedades afectadas por la norma"<sup>31</sup>). Con todo, se trata de una interpretación quizá forzada del precepto comentado que, probablemente, no seduzca en exceso a jueces y tribunales. De hecho, la ineficacia del precepto referido parece haberse reconocido en la Proposición de Ley para garantizar la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie B núm. 306-1, de 7 de septiembre de 2018), en la que se propone una modificación del artículo 75 de la LO 3/2007, que pasaría a tener la siguiente redacción: «La composición del consejo de administración de las sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias deberá cumplir con el principio de presencia equilibrada a partir del año 2023». En el preámbulo de la norma proyectada se indica al respecto que «[l]a presencia o composición equilibrada se aplica de nuevo a los consejos de administración de las sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias, en la medida que la medida promocional efectuada en el artículo 75 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, no ha sido funcional para garantizar la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres en su composición, como muestran los datos más recientes disponibles. Por este motivo se reforma su redacción para establecer una obligación para que se cumpla con el principio de presencia equilibrada en el año 2023. También se introduce una modificación en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, para incluir la presencia equilibrada entre los criterios de nombramiento de los titulares de órganos superiores y directivos de la Administración General del Estado».

<sup>31</sup> Así, el Código de buen gobierno de sociedades cotizadas (Comisión Nacional del Mercado de Valores, mayo de 2006) –y en el mismo sentido su actualización de junio de 2013– indicaron sobre el particular que «[l]lograr una adecuada diversidad de género en los Consejos de Administración no constituye solo un desafío en el plano de la ética, de la política y de la "responsabilidad social corporativa"; es también un objetivo de eficiencia que las sociedades cotizadas deben plantearse, al menos a medio plazo. Desaprovechar el potencial talento empresarial del 51 % de la población –las mujeres– no puede ser económicamente racional en el conjunto de las grandes empresas de nuestro país. La experiencia de las últimas décadas, en las que hemos asistido a una creciente incorporación de la mujer al mundo empresarial así lo acredita. Se trata ahora de hacer un esfuerzo adicional para que esa presencia llegue a la alta dirección, y a los Consejos de Administración de las sociedades cotizadas. En atención a esta circunstancia, el Código invita a las sociedades con escasa presencia femenina en sus Consejos a que hagan un esfuerzo deliberado por buscar posibles candidatas cada vez que deba cubrirse alguna vacante en el Consejo, especialmente para puestos de independientes». Y por ello, en su recomendación número 15, se recogía

démicos, imbuidos en la transversalidad que propugnan los estudios de género, se han planteado la oportunidad de establecer cuotas obligatorias en los consejos de administración de las empresas<sup>32</sup>.

En lo que respecta a nuestro país, tal y como se ha reflejado en el informe *Mujeres en los consejos de administración de las empresas cotizadas* (elaborado por Atravia en colaboración con IESE Business School), en enero de 2018 había 258 consejeras en todo el mercado continuo, que suponen el 19,15 % del total de los 1.347 miembros existentes en los consejos de administración del total de las empresas consideradas. Existen, sin embargo, diferencias entre el Ibex 35, donde hay 106 consejeras (el 23,66 %) de un total de 448 miembros y las restantes 98 empresas del continuo, en las que hay 152 mujeres (el 16,91 %) de un total de 899 miembros<sup>33</sup>. Y también se constatan diferencias que no pasan desapercibidas en función del tamaño de las distintas empresas, como se desprende de los siguientes cuadros (los artículos citados se refieren a la LO 3/2007):

---

que «cuando sea escaso o nulo el número de consejeras, el Consejo explique los motivos y las iniciativas adoptadas para corregir tal situación; y que, en particular, la Comisión de nombramientos vele para que al proveerse nuevas vacantes:

- a. Los procedimientos de selección no adolezcan de sesgos implícitos que obstaculicen la selección de consejeras;
- b. La compañía busque deliberadamente, e incluya entre los potenciales candidatos, mujeres que reúnan el perfil profesional buscado».

Por su parte, la recomendación número 14 del Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas de febrero de 2015, que sustituye los códigos anteriormente citados (disponible en <[https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo\\_buen\\_gobierno.pdf](https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo_buen_gobierno.pdf)>, consultado el 22 de enero de 2019) ha dado un paso más en dicho ámbito al aconsejar «[q]ue el consejo de administración apruebe una política de selección de consejeros que:

- a) Sea concreta y verificable.
- b) Asegure que las propuestas de nombramiento o reelección se fundamenten en un análisis previo de las necesidades del consejo de administración.
- c) Favorezca la diversidad de conocimientos, experiencias y género»; así como «[q]ue el resultado del análisis previo de las necesidades del consejo de administración se recoja en el informe justificativo de la comisión de nombramientos que se publique al convocar la junta general de accionistas a la que se someta la ratificación, el nombramiento o la reelección de cada consejero»; y, finalmente, «[q]ue la política de selección de consejeros promueva el objetivo de que en el año 2020 el número de consejeras represente, al menos, el 30 % del total de miembros del consejo de administración», siendo así que «[l]a comisión de nombramientos verificará anualmente el cumplimiento de la política de selección de consejeros y se informará de ello en el informe anual de gobierno corporativo».

<sup>32</sup> *Vid.*, entre otros, Terjesen, Sealy y Singh (2009), Martin, Scott, Roper y Warren-Smith (2009), así como Pérez Troya (2013).

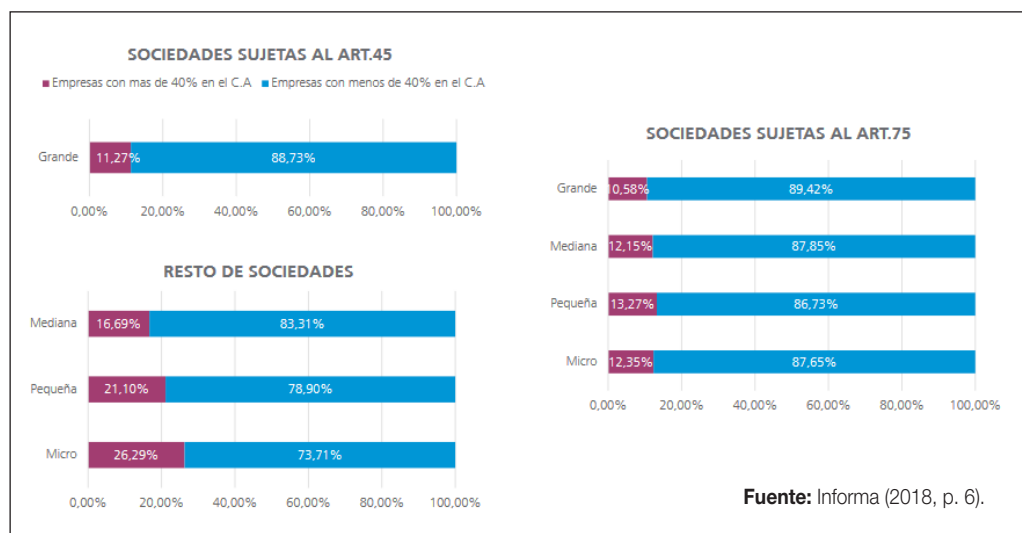
<sup>33</sup> Atravia e IESE Business School (2018, p. 6).

Cuadro 1. Participación de las mujeres en los consejos de administración de empresas

	Sociedades Estudiadas	Sociedades con más de 40 % de mujeres en su CA	% Sociedades con más de 40 % de mujeres en su CA
Sociedades sujetas a art. 45 (Plan Igualdad)	2.786	314	11,27 %
Sociedades sujetas a art. 75	14.436	1.773	12,28 %
Resto Sociedades	927.100	238.669	25,74 %
<b>Total Sociedades estudiadas</b>	<b>942.242</b>	<b>240.536</b>	<b>25,53 %</b>

**Fuente:** Informa (2018, p. 3).

Cuadro 2. Distribución por tipos de sociedades de la participación de mujeres en los consejos de administración de empresas



De hecho, ni siquiera las empresas en las que participa significativamente el Estado cumplen con los requisitos de participación paritaria, pues de «[l]os Consejos de Administración de las empresas con participación estatal están compuestos por hombres en un 68,08 % en 2018 y no ha sufrido variación notable desde el 2016», siendo así que «[d]e las 1.676 empresas analizadas [por Informa], solo el 20,23 % tiene más de 40 % de mujeres en su consejo»<sup>34</sup> tal y como queda evidenciado en el siguiente cuadro:

<sup>34</sup> Informa (2018, p. 5).

**Cuadro 3. Porcentaje de empresas con participación estatal en las que las mujeres alcanzan un 40 % de participación en los consejos de administración**

Estatales	Nº de Empresas	%
Mas de 40% mujeres	339	20,23%
Menos de 40% mujeres	1.337	79,77%
<b>Total</b>	<b>1.676</b>	<b>100,0%</b>

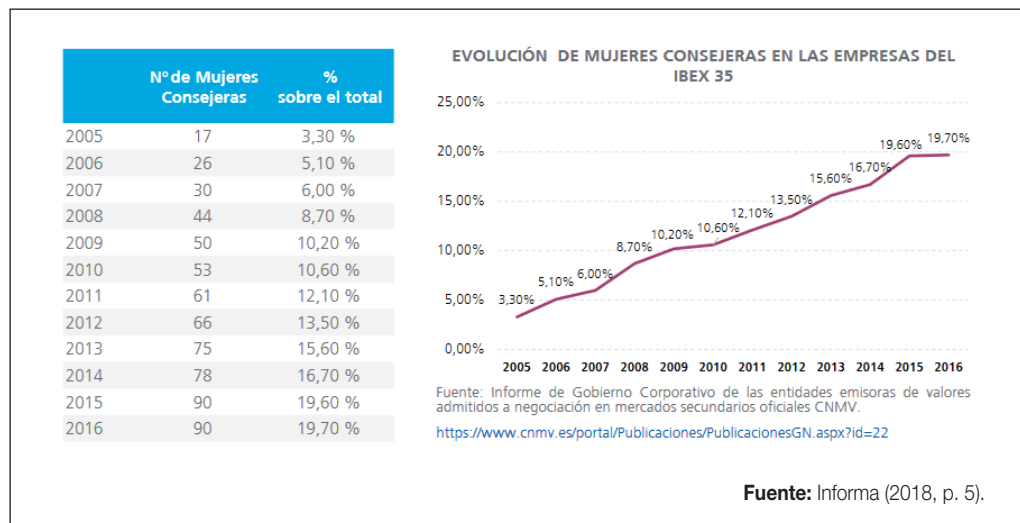
**Fuente:** Informa (2018, p. 5).

Y aunque se percibe un claro aumento en los últimos años de la participación de la mujer en tales órganos directivos, como se muestra en el cuadro 4 siguiente, todavía se está lejos de la presencia paritaria que la Comisión Nacional del Mercado de Valores reconoce como recomendable en 2020 (un 30 %) y, desde luego, de las previsiones imaginadas por el Consejo de Europa<sup>35</sup>, la Unión Europea<sup>36</sup> y nuestra propia LO 3/2007 (un 40 %).

<sup>35</sup> Así, la Recomendación CM/Rec (2007)17 del Comité de Ministros a los Estados miembros sobre las normas y los mecanismos de igualdad entre mujeres y hombres (adoptada por el Comité de Ministros el 21 de noviembre de 2007, durante la 1011.ª reunión de los representantes de los ministros) recoge que «[l]os elementos que indican la voluntad política de los Estados y su compromiso a favor de la igualdad entre mujeres y hombres en este sentido son principalmente los siguientes: [...] vi. adopción/existencia e implementación de medidas jurídicas y administrativas para promover la participación equitativa de las mujeres en la toma de decisiones económicas, incluida la implementación de planes a favor de una participación equilibrada de mujeres y hombres en los consejos de administración y otras estructuras de toma de decisiones de las instituciones económicas y financieras y de las empresas privadas» (apartado 30), siendo así que «[p]ara conseguir una participación equitativa de mujeres y hombres, debe alcanzarse una tasa de participación del 40 % como mínimo por cada sexo como umbral de paridad» (apartado 32 *in fine*).

<sup>36</sup> Así, en la Resolución del Parlamento Europeo, de 13 de marzo de 2012, sobre la igualdad entre mujeres y hombres en la Unión Europea - 2011 (2011/2244(INI), Diario Oficial de la Unión Europea C251 de 31 de agosto de 2013) dicho órgano «reitera [...] su llamamiento de 2011 para que se presenten en 2012 propuestas legislativas que incluyan la introducción de cuotas con el fin de aumentar la representación femenina en los órganos de gestión de las empresas hasta el 30 % en 2015 y el 40 % en 2020, teniendo en cuenta, al mismo tiempo, las responsabilidades de los Estados miembros y sus peculiaridades económicas, estructurales (es decir, relacionadas con el tamaño de las empresas), jurídicas y regionales». La Comisión Europea presentó el 14 de noviembre de 2012 la *Propuesta de Directiva del Parlamento y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines* [COM(2012) 614 final], entendiendo como adecuada una paridad del 40 %, como se detalla con mayor amplitud seguidamente.

Cuadro 4. Evolución de mujeres consejeras en las empresas del Ibex 35



Además, existen grandes diferencias entre distintos sectores empresariales, siendo así que mientras en las empresas de bienes de consumo, financieras, tecnológicas o energéticas la presencia de mujeres es mayor, en las de construcción o servicios inmobiliarios el equilibrio entre sexos es muy reducido<sup>37</sup>. Y, por otro lado, no conviene olvidar que «solo el 4,76 % de consejeras pertenece a la tipología de ejecutivas. En 2016 eran el 4,7 % y en 2015 apenas superaban el 4 %. Analizando en detalle vemos que el Ibex va más atrasado en consejeras ejecutivas que el resto del continuo: el selectivo tiene un 3,77 % de consejeras ejecutivas, frente al 5,48 % de ejecutivas existentes en las 98 empresas restantes analizadas»<sup>38</sup>. En definitiva, se percibe una gran desproporción entre el peso que ostentan mujeres y hombres en los máximos órganos de dirección de las empresas.

En el ámbito de la Unión Europea es preciso destacar la *Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines de 14 de noviembre de 2012* [COM(2012) 614 final, antes citada]<sup>39</sup> que prevé, para las grandes empresas, una presencia del género menos representado de un mínimo del 40 % de

<sup>37</sup> Cfr. Atrevia e IESE (2018, pp. 5-10).

<sup>38</sup> Cfr. Atrevia e IESE (2018, p. 5)

<sup>39</sup> Sobre el particular *vid.*, entre otras, Huerta Viesca (2013), Carrasquero Cepeda (2015) y Pérez Troya (2016).

los administradores no ejecutivos; y respecto de las empresas cotizadas, tal propuesta de directiva prevé la obligación de asumir compromisos individuales en relación con la representación de ambos géneros entre los administradores ejecutivos, que deberá alcanzarse a más tardar el 1 de enero de 2020, o el 1 de enero de 2018 cuando las empresas cotizadas sean empresas públicas. Y, lo que resulta muy relevante: se prevé en tal propuesta de directiva la obligación para los Estados miembros de fijar sanciones efectivas, proporcionales y disuasorias que pueden ser pecuniarias (multas administrativas) o determinar «la nulidad o anulación, pronunciada por un órgano judicial, del nombramiento o elección de los administradores no ejecutivos cuando se haya realizado de forma contraria a las disposiciones nacionales adoptadas» para trasponer la directiva. En el contexto de dicha propuesta se recoge, en particular, que no se trata de una iniciativa aislada, pues «[e]l Parlamento Europeo ha pedido reiteradamente a las empresas y los Estados miembros que incrementen la participación de las mujeres en los órganos de toma de decisiones y ha invitado a la Comisión a presentar propuestas legislativas para alcanzar la masa crítica del 30 % de mujeres miembros de los órganos de gestión en 2015 y el 40 % en 2020 [véanse p. ej., la Resolución de 6 de julio de 2011, sobre las mujeres y la dirección de las empresas (2010/2115 (INI)), y la Resolución de 13 de marzo de 2012, sobre la igualdad entre mujeres y hombres en la Unión Europea –2011 (2011/2244 (INI))]»<sup>40</sup>. Por lo demás, en ámbitos más globales, se perciben tendencias similares a las indicadas en España y en la Unión Europea: existe por lo general una notoria menor representatividad de las mujeres en los consejos de administración de las empresas<sup>41</sup>.

Adicionalmente a todo lo indicado, es preciso constatar que el número de mujeres directivas (esto es, no pertenecientes al consejo de administración de una sociedad pero que ejercen funciones de alta dirección en las empresas) es, asimismo, reducido. De manera que puede concluirse que el sexo femenino no ha alcanzado cuotas relevantes en los puestos donde se toman las decisiones empresariales más relevantes y –paralelamente– donde se tienen mayores retribuciones salariales. Así, se ha puesto de manifiesto que en 2018, «[d]e las 152.471 empresas con un comité de dirección, el 65,32 % no cuentan con ninguna mujer mientras solo el 9,49 % no cuentan con un directivo. La tasa de empresas sin ninguna directiva se reduce a 46,64 % en las empresas obligadas en elaborar un Plan de Igualdad»<sup>42</sup>. Ello puede verse meridiano en el siguiente cuadro (con referencias a preceptos de la LO 3/2007):

<sup>40</sup> Sobre el particular *vid.*, asimismo, Jourová (2016).

<sup>41</sup> Deloitte (2017).

<sup>42</sup> Informa (2018, p. 10).

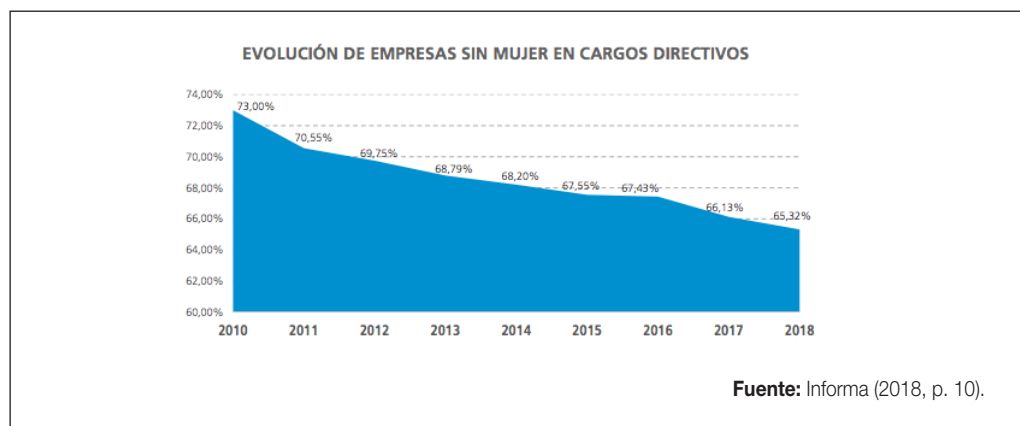
Cuadro 5. Mujeres directivas en las empresas

Numero de cargos Funcionales	Total Sociedades				Sociedades sujetas a art. 45			
	Sociedades con cargos Mujeres	% Sociedades con mujer directiva	Sociedades con cargos Hombres	% Sociedades con hombre directivo	Sociedades con cargos Mujeres	% Sociedades con mujer directiva	Sociedades con cargos Hombres	% Sociedades con hombre directivo
Ningún cargo directivo	99.587	65,32 %	14.469	9,49 %	1.269	46,64 %	102	3,75 %
Con 1 directivo	21.805	14,30 %	24.859	16,30 %	782	28,74 %	430	15,80 %
Con 2 directivos	14.892	9,77 %	24.950	16,36 %	431	15,84 %	480	17,64 %
Con 3 directivos	8.109	5,32 %	28.478	18,68 %	176	6,47 %	557	20,47 %
Con 4 directivos	4.835	3,17 %	27.771	18,21 %	47	1,73 %	474	17,42 %
Con 5 directivos	2.083	1,37 %	16.695	10,95 %	14	0,51 %	290	10,66 %
Con 6 directivos	821	0,54 %	9.301	6,10 %	1	0,04 %	222	8,16 %
Con 7 directivos	254	0,17 %	3.829	2,51 %	1	0,04 %	102	3,75 %
Con 8 directivos o más	85	0,06 %	2.119	1,39 %	0	0,00 %	64	2,35 %
<b>Total</b>	<b>152.471</b>	<b>100,00 %</b>	<b>152.471</b>	<b>100,00 %</b>	<b>2.721</b>	<b>100,00 %</b>	<b>2.721</b>	<b>100,00 %</b>

Fuente: Informa (2018, p. 10).

Y todo ello aun cuando en los últimos años ha aumentado el número de mujeres directivas en las empresas y, por otro lado, la brecha de género en este ámbito se ha reducido tenuemente. En efecto, como señala Informa, «[d]esde 2010 se aprecia un aumento continuo de la presencia de las mujeres en los comités de dirección. En los últimos ocho años, el porcentaje de las empresas sin directiva cayó en 6,68 puntos porcentuales: en 2010, el 73 % de las empresas analizadas no tenía ninguna directiva, mientras esta cifra es de 65,32 % este año»<sup>43</sup>. Todo ello se aprecia en el siguiente cuadro:

Cuadro 6. Evolución de mujeres directivas en las empresas



Fuente: Informa (2018, p. 10).

<sup>43</sup> Informa (2018, p. 10).

Dicho lo anterior, lo ciertamente deseable sería, en opinión de quien escribe, la aprobación sin paliativos de cuotas en los consejos de administración de las empresas (especialmente, en las grandes), con una sanción jurídica clara (ya sea en forma de multa pecuniaria o de nulidad o anulabilidad del nombramiento de miembros del consejo de administración realizado en contra de las cuotas legalmente previstas), con el objeto de romper así el conocido como «techo de cristal» de las corporaciones empresariales hegemónicas en nuestra economía<sup>44</sup>. De hecho, es preciso indicar que no se trataría ni mucho menos de la primera experiencia en el derecho comparado en estos ámbitos<sup>45</sup>. Tal medida sería un relevante

<sup>44</sup> Sobre la constitucionalidad de tales cuotas, *vid.* Fabregat Monfort (2011).

<sup>45</sup> Así, en *África*, existen cuotas únicamente en **Kenia**, cuya Constitución requiere que ningún sexo ocupe más de dos tercios de los puestos de los consejos de administración en las empresas públicas o en las que el Estado tenga participación mayoritaria. En *América*, por lo general, no existen cuotas de mujeres en consejos de administración, aun cuando cabe realizar las siguientes matizaciones: en **Argentina**, aunque no requiere cuotas para las mujeres en los consejos sí exige, al menos, que el 30 % de las candidaturas sean ocupadas por mujeres (Ley 24-012 de cupo femenino o Ley de género); en **Canadá** existe desde 2011 una cuota del 50 % de cuota de género en los consejos de administración para las empresas públicas de Quebec; en **Colombia** se aprobó en 2000 una cuota del 30 % para empresas públicas (propiedad del Estado, participadas mayoritariamente por el Estado o entidades gubernamentales). En *Asia*, **India** introdujo en 2013 la obligación de que los consejos de administración de empresas cotizadas tuvieran al menos una mujer; **Israel** exige desde 1999 que si el consejo de administración está conformado solo por miembros de un sexo, cualquier nuevo nombramiento de consejero no ejecutivo deberá ser del otro sexo; y, por otro lado, requiere desde 1993 –aunque al parecer con poca efectividad– que las empresas públicas tengan igual número de representantes de ambos sexos; **Malasia** aprobó en 2011 (y con efectos a partir de 2016) –aunque acaso con poca efectividad también– cuotas del 30 % para los consejos de administración y altos cargos de empresas con más de 250 empleados; en **Taiwán** las empresas y fundaciones públicas deben tener al menos un tercio de mujeres en sus consejos de administración. Finalmente, y en lo que respecta a *Europa*, **Alemania** aprobó en 2015 legislación fijando cuotas de un 30 % a partir de 2016, siendo así que las empresas que no cumplan tal requisito necesitan nombrar mujeres en los consejos de administración o dejar tales puestos vacantes; en **Austria** existen a partir de 2018 cuotas del 30 % en las empresas participadas mayoritariamente por el Estado; en **Bélgica** se aprobaron cuotas de un tercio para las empresas cotizadas y para algunas empresas estatales, siendo así que tales cuotas son obligatorias a partir de 2017 para las grandes empresas y desde 2019 para las pequeñas y medianas empresas; en **Francia** desde 2017 existen cuotas del 40 % para a) las empresas cotizadas, b) para empresas no cotizadas cuyos activos superen, durante tres años consecutivos, los 50 millones de euros y que tengan más de 500 trabajadores (cifra que se reducirá a 250 trabajadores en 2020), así como c) para las organizaciones gubernamentales (sobre algunos aspectos históricos de la regulación francesa *vid.* Huerta Viesca, 2011); en Grecia se fijaron desde el año 2000 cuotas de un tercio para los miembros nombrados por el Estado en empresas públicas o participadas por el mismo; en **Islandia** existen desde 2010 cuotas del 40 % en las empresas públicas de más de 50 trabajadores, siendo así que desde 2013 tal requerimiento se extiende al resto de sociedades mercantiles; en **Italia** desde 2011 se fijaron cuotas de un tercio para las empresas cotizadas, que en 2012 se extendieron, con efectos desde 2013, a las empresas públicas, fijando multas en caso de incumplimiento o, incluso, la posibilidad de sustitución de consejeros por el ente italiano regulador de los mercados de capitales; **Noruega** fue el país pionero en este ámbito pues a partir del 2005 tanto sus empresas públicas (a nivel estatal o intermunicipal) y privadas (incluyendo a las grandes cooperativas) deben contar con una representación de cada sexo de, al menos, 40 % en sus consejos de administración (con regulaciones específicas cuando el consejo tenga de 2 a 9

salto cualitativo en la lucha por la igualdad de género al que se resisten muchas empresas y también facciones políticas de corte liberal y conservador.

Por ello, y ante la falta de una voluntad política clara –o, por mejor decir, en la ausencia de los consensos parlamentarios que permitan establecer cuotas de género en los consejos de administración–, se ha propuesto recientemente un incentivo fiscal, tal vez como paso previo a la obligatoriedad de cuotas en los consejos de administración, para beneficiar a las empresas que logren alcanzar la paridad de sexos en sus máximos órganos de gobierno. Dicha medida tributaria se analiza en los epígrafes que siguen.

## 3.2. Norma propuesta

Una de las novedades que ha recogido el proyecto de LPGE para el año 2019<sup>46</sup> es la contemplada en el artículo 67 del articulado de la norma actualmente tramitada en el Parlamento, y que lleva por título «Fomento de la igualdad de género». Dicho precepto proyectado, referido al IS, reza así:

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2019 que no hayan concluido a la fecha de entrada en vigor de esta ley, y con vigencia indefinida, se añade un nuevo artículo 38 bis en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

Las entidades que incrementen el número de mujeres en su Consejo de administración hasta cumplir con lo establecido en el artículo 75 y en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, podrán deducir de la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incremento el 10 por ciento de las retribuciones satisfechas a tales consejeras».

Por su parte, la exposición de motivos que contenía el citado proyecto de LPGE para 2019 indicaba, en relación con tal medida, que la finalidad de la misma era «incentivar la presencia equilibrada de hombres y mujeres en dichos órganos de decisión, incorporando de esta forma la perspectiva de género al impuesto».

---

miembros), pudiendo llegarse, en caso de incumplimiento de la norma, a la disolución de la sociedad; en **Portugal** a partir de 2018 se exigen a) cuotas del 33 % para las empresas públicas y b) del 20 % para las empresas cotizadas, umbral este último que se elevará al 33,3 % a partir de 2020. *Vid.* sobre el particular la completa comparativa que realiza Deloitte (2017).

<sup>46</sup> Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), XII Legislatura, Serie A, de 16 de enero de 2019.

Es sabido que tales presupuestos fueron rechazados por el Parlamento y la medida quedó en papel mojado. Sin embargo, se trata de una idea que podría ser revitalizada en un futuro por partidos políticos de diferente signo que quieran reclamar políticas con sesgo de género a favor de mayores cuotas de poder decisorio para las mujeres. Por tal motivo se ha creído oportuno analizar su tenor, tal y como fue propuesto por la LPGE para 2019, y plantear vías de mejora para el caso de que se desentierre en años venideros. A ello dedicamos los siguientes epígrafes de este trabajo.

### 3.3. Ámbito de aplicación del precepto proyectado

La estructura de la deducción propuesta es –en principio– sencilla, debiéndose aclarar una serie de ámbitos (temporal, subjetivo y objetivo) determinantes para su correcto entendimiento.

#### 3.3.1. Ámbito temporal

En primer lugar, el referido beneficio fiscal hubiese sido aplicable a los periodos impositivos del IS que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2019. Es sabido que el citado tributo no tiene un periodo impositivo unívoco, como sí ocurre en otros impuestos directos (*v. gr.* IRPF, cuyo ámbito temporal de gravamen es normalmente igual al año natural), sino que cada empresa puede disponer de un periodo impositivo distinto en función del ejercicio económico de su actividad (art. 27 LIS).

Ello no obstante, la mayoría de las empresas tienen, por elección propia, un periodo impositivo igual al año natural (esto es: iniciado cada año el 1 de enero y que concluye el 31 de diciembre del mismo). Consecuentemente, la mayoría de las empresas que tengan periodo impositivo igual al año natural hubieran podido practicarse la deducción ahora analizada para el ejercicio de 2019, esto es, habría sido liquidable (en la generalidad de los casos, como se ha indicado) en junio de 2020.

#### 3.3.2. Ámbito subjetivo

Adicionalmente, es preciso indicar que la deducción referida, conforme al tenor previsto en el proyecto de LPGE para 2019, no habría sido aplicable a todos los sujetos del IS sino, únicamente, y conforme a la remisión realizada al artículo 75 de la LO 3/2007, a las «sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada». Deben, pues, indicarse qué entes pueden presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada los cuales, por ello mismo, no hubieran podido aplicarse el beneficio fiscal ahora estudiado, quedando reservado el mismo, por ende, al resto de sujetos del IS conforme se indicará más adelante.

Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 258 del TRLSC:

1. Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
  - a) Que el total de las partidas de activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros.
  - b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
  - c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

Las sociedades perderán la facultad de formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior<sup>47</sup>.

Consecuentemente, si conforme al precepto transcrito en un determinado ejercicio contable y tributario un sujeto cumple las condiciones precitadas, de tal modo que puede –conforme a la normativa mercantil y contable antes referida– formular abreviadamente su cuenta de pérdidas y ganancias, no podrá aplicarse el beneficio fiscal estudiado. En definitiva, la deducción propuesta que ahora se comenta está dirigida a propiciar la paridad entre hombres y mujeres en los consejos de administración de grandes empresas.

Es preciso indicar que, aunque el artículo 75 de la LO 3/2007 parece claro al indicar que lo que se pretende es la participación equilibrada de mujeres y hombres en los «consejos de administración» de «sociedades mercantiles»<sup>48</sup>, resulta necesario interpretar cada uno de esos términos.

<sup>47</sup> Y en el mismo sentido *vid.* Plan General de Contabilidad (PGC) –aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre–, tercera parte, I (normas de elaboración de las cuentas anuales), 4.º (cuentas anuales abreviadas), 1.b (cuenta de pérdidas y ganancias abreviada).

<sup>48</sup> Aun cuando el tenor del precepto se refiere estrictamente a «sociedades», tanto en el título del artículo 75 de la LO 3/2007 como en el preámbulo de la ley, al aludir a la presencia equilibrada de hombres y mujeres en los consejos de administración, se hace referencia a «sociedades mercantiles».

En lo que concierne al primero de ellos, el tenor literal del beneficio fiscal ahora contemplado solo hubiera sido aplicable, en puridad, a los órganos de grandes empresas configurados en forma y con la denominación de «consejo de administración»<sup>49</sup>, si bien un sector doctrinal ha considerado que una interpretación amplia del precepto, conforme a la realidad social que pretende regular (art. 3.1 Código Civil), permitiría ampliar la exégesis de tal término hasta incluir a cualquier tipo de estructura de administración empresarial y no solo de las sociedades mercantiles<sup>50</sup>, y ya sea su composición unipersonal o pluripersonal, colegiada o no, mancomunada o solidaria, monista o dual, aunque con exclusión de algunos órganos o cargos de administración o dirección empresarial (miembros de comisiones delegadas, de consejerías delegadas, presidencia ejecutiva, órganos de control, órganos de alta dirección, etc.) que la propia LO 3/2007 parece excluir implícita o explícitamente por referencia en otros pasajes de la misma norma a tales órganos consultivos, de control o de alta dirección<sup>51</sup>.

Por su parte, y en lo que respecta al segundo término mencionado («sociedades mercantiles») también se ha discutido si la aplicación del artículo 75 de la LO 3/2007 debería entenderse circunscrito exclusivamente a sociedades de capital (que es a las que se refiere particularmente el art. 258 TRLSC antes transcrito) o bien podría predicarse de otras sociedades (incluidas las laborales o las civiles), de organizaciones sindicales y patronales, cooperativas, fundaciones, asociaciones, etc.<sup>52</sup>

Dicho lo anterior, que muestra el estado de la cuestión en relación con los términos que ahora han de interpretarse, es preciso indicar que aun cuando la exégesis del término «consejo de administración» puede resultar polémica, entiendo que –al menos en ámbitos tributarios– los criterios hermenéuticos más ortodoxos abogarían por una interpretación estricta de la expresión controvertida porque, en primer lugar, parece claro del tenor literal de la norma (tal y como se recogía en el proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2019 que ahora comentamos); en segundo lugar, porque resulta acaso lo más apropiado en función de lo previsto en las disposiciones de nuestro ordenamiento que regulan la aplicación de normas tributarias y, en particular, de beneficios fiscales<sup>53</sup>; y, finalmente, porque habida cuenta de los datos antes referidos el problema de falta de paridad de género en los órganos de dirección empresariales se presenta, esencialmente, en las grandes compañías, de manera que conforme a una interpretación teleológica de la deducción estudiada<sup>54</sup> –conjuntamente con el art. 75 LO 3/2007– parece razonable entender que es a dicho ámbito al que se dirige el precepto estudiado.

<sup>49</sup> Así lo han entendido Campuzano Laguillo (2007, p. 194); Embid Irujo (2008, pp. 331-335); Márquez Lobillo (2009, p. 285); Leifena Mendizábal (2010, p. 1245); Pérez Troya (2013, p. 52); y Escribano Gámir (2015, p. 660).

<sup>50</sup> Cfr. Huerta Viesca (2009, pp. 287 y ss.) y Elósegui Itxaso y Lousada Arochena (2007, p. 262).

<sup>51</sup> Cfr. Senent Vidal (2018, p. 901).

<sup>52</sup> *Ibidem* Senent Vidal.

<sup>53</sup> Cfr. artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

<sup>54</sup> Cfr. artículo 12 de la LGT en consonancia con lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil.

Y ello nos lleva, indefectiblemente, a analizar qué debemos entender por «sociedades mercantiles», respecto de las cuales el tenor del tan citado artículo 75 de la LO 3/2007 y la remisión que dicho precepto hace a la regulación de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada (TRLSC), pudiera hacer pensar que el ámbito subjetivo del beneficio fiscal estudiado se constriñe exclusivamente a las sociedades de capital (anónima, limitada y comanditaria por acciones, a tenor de lo dispuesto en el art. 1 TRLSC), lo cual permitiría plantear acaso alguna crítica en relación con el principio de igualdad (*i.e.* ¿qué justificación objetiva y razonable permite excluir a otros sujetos del IS de la deducción estudiada?). Además, si seguimos una interpretación sistemática, el propio PGC recoge, en relación con las cuentas anuales abreviadas (y, por ende, de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada) que podrán formular las mismas «las sociedades anónimas, incluidas las laborales, [...] las sociedades de responsabilidad limitada, incluidas las laborales, [...] las sociedades en comandita por acciones y [...] las sociedades cooperativas [así como] las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras»<sup>55</sup>, lo cual ampliaría el ámbito subjetivo de la exención; no en vano cabe entender que las mismas sociedades citadas, en el caso de no estar comprendidas en los parámetros ya referidos, habrán de presentar cuentas no abreviadas y, por ende, podrían beneficiarse de la deducción estudiada. En todo caso, parece que los entes sin personalidad jurídica (*v. gr.* fondos de inversión), u otros entes con personalidad jurídica pero no comprendidos en los supuestos anteriores (sociedades colectivas o comanditarias simples con socios que sean personas físicas, asociaciones, fundaciones, etc.) estarían excluidos de la exención por no ser, desde una perspectiva técnica, «sociedades mercantiles».

Otra cuestión que podría plantearse es si, al remitirse el propuesto artículo 38 bis de la LIS –en la redacción del proyecto de LPGE para 2019– al artículo 75 de la LO 3/2007, siendo así que el mismo se refiere esencialmente al ámbito empresarial privado, se está olvidando el artículo 54.2 del mismo texto legal, en virtud del cual «la Administración General del Estado y los organismos públicos vinculados o dependientes de ella observarán el principio de presencia equilibrada en los nombramientos que le corresponda efectuar en los consejos de administración de las empresas en cuyo capital participe». Esto es, cabría preguntarse si la deducción sería exclusiva para las empresas netamente privadas –*i.e.* sin participación pública– o bien también cabría aludir a las empresas públicas o con participación significativa del sector público. Y ello porque, como se ha indicado previamente, desde una perspectiva de derecho comparado se han diferenciado las empresas públicas (o con participación pública), donde parece por lo general más exigible una mayor paridad de género, de los entes privados en los que el sector público no interviene. Pues bien, habida cuenta de que las empresas de titularidad pública directa están exentas del IS<sup>56</sup>, la re-

<sup>55</sup> Cfr. PGC, tercera parte, I (normas de elaboración de las cuentas anuales), 3.º (estructura de las cuentas anuales).

<sup>56</sup> Cfr. artículo 9.1 b) de la LIS.

dación amplia del artículo 75 de la LO 3/2007 puede entenderse que comprende también las empresas *participadas* por el sector público (*v. gr.* por la sociedad estatal de participaciones industriales o SEPI)<sup>57</sup>.

En definitiva, hubiese sido acaso más conveniente una mayor precisión en la redacción del precepto que ahora comentamos, en el que podría haberse hecho una descripción clara de los posibles beneficiarios de la deducción analizada a fin de no incurrir en los problemas de constitucionalidad antes referidos (principio de igualdad tributaria). Así, por ejemplo, cabría haber extendido el ámbito subjetivo de la ventaja tributaria examinada a todos los contribuyentes del IS, con lo que se incluiría también, aparte de a las personas jurídicas –excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil–, a las sociedades agrarias de transformación, a las uniones temporales de empresa y a una serie de fondos (de inversión, de capital-riesgo, de regulación del mercado hipotecario, etc.) que, aun sin ostentar personalidad jurídica, son contribuyentes a los efectos de la LIS; y también podría haberse extendido el beneficio fiscal –de forma genérica– a los órganos de dirección de tales entes, con independencia de su denominación. Todo dependerá de la configuración subjetiva que quiera realizar el legislador en el marco –claro está– del precitado principio de igualdad tributaria recogido en nuestra Constitución.

### 3.3.3. Ámbito objetivo

La condición que ha de verificarse para poder aplicarse el beneficio fiscal estudiado es, conforme al texto de la norma propuesta, «cumplir con lo establecido» en el artículo 75 y en la disposición adicional primera de la LO 3/2007. Estaríamos, en mi opinión, ante una incorrección de la norma: el tenor del primero de los preceptos citados –tal y como se reprodujo previamente– es que las sociedades destinatarias del precepto *procurarán* una presencia equilibrada entre mujeres y hombres y, además, en un plazo determinado (ocho años a partir de la entrada en vigor de la LO 3/2007), lo cual en realidad no conforma una norma jurídica en sentido estricto pues no establece un mandato inequívoco cuyo incumplimiento tendría asociado una sanción jurídica (del tipo que sea), sino meramente un *desideratum* o pretensión<sup>58</sup>. De este modo, podría llegarse a la sinrazón de que las empresas se aplicaran el beneficio fiscal por el mero hecho de «haber procurado» (con referencia a ciertos hechos indiciarios, aunque sin resultados fehacientes y constatables) una paridad de sexos en los consejos de administración de las empresas destinatarias de la norma, elemento volitivo del ente empresarial que sería ciertamente –cuanto menos– difícil de probar, siendo así, además, que tan referida ventaja tributaria tendría una justificación dudosa si no se alcanza el fin último pretendido por la norma, que es la igualdad efectiva entre mujeres y hombres.

<sup>57</sup> Sociedad que abarca 15 empresas mayoritarias, 9 empresas minoritarias y 100 indirectas.

<sup>58</sup> *Vid.*, no obstante, lo indicado en la nota a pie núm. 30.

Ciertamente, lo que parecía perseguir la norma propuesta es que se produzca una paridad real, en el sentido de lo indicado en la disposición adicional primera de la LO 3/2007, esto es, que las personas de cada sexo, miembros del consejo de administración de las grandes empresas, no superen el 60 % del total, ni reduzcan su participación por debajo del 40 %. Pero siendo este el fin declarado de la norma propuesta, hubiese sido más razonable que se recogiera así en el precepto pretendido, sin remisiones a otras leyes que pueden oscurecer la redacción del mandato jurídico y conllevar, consecuentemente, problemas exegéticos.

En otro orden de cosas, y en lo que respecta a la cuantificación de la deducción, esta parece, en principio, sencilla: se calcularía multiplicando las retribuciones satisfechas a las consejeras –de cumplirse las condiciones que determinan su aplicabilidad– por el porcentaje del 10 %. Y, además, tal deducción se aplicaría a «la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incremento». Vayamos por partes:

En primer lugar, por «retribuciones satisfechas» debe entenderse todo emolumento –fijo o variable– que reciban las consejeras de grandes empresas (en el sentido antes indicado) que cumplan con las reglas de paridad previstas en el precepto comentado, que serán calificadas a efectos del IRPF como rendimientos del trabajo (con retención, en la generalidad de los casos, del 35 %) <sup>59</sup> y con independencia del concepto en que se hayan reconocido (asistencia, retribución fija, dietas <sup>60</sup>, etc.) o de la naturaleza de los mismos (dinerarios o en especie). Y todo ello con independencia de que tales retribuciones sean o no deducibles de la base imponible del IS <sup>61</sup>.

En segundo lugar, la norma proyectada indicaba –de forma, acaso, en extremo sencilla– que la deducción podrá aplicarse en el periodo impositivo en que «se produzca dicho incremento». Es difícil vislumbrar fácilmente el sentido del mandato contenido en un precepto tal. Pudiera pensarse, no sin cierto esfuerzo, que el *incremento* al que aludía el precepto es la superación del umbral del 40 % de participación de mujeres en el total de miembros del consejo de administración de la empresa sujeta al IS.

Ahora bien, lo que no indicaba con claridad la norma proyectada –y puede considerarse como una nueva deficiencia de la misma– es cómo computar la paridad en relación con el beneficio fiscal contemplado. Así pues, ¿qué instante debía tomarse en consideración para el cómputo de las mujeres y hombres en el consejo de administración de la empresa-con-

<sup>59</sup> Cfr. artículos 17.2 e) y 101.2 de la LIRPF.

<sup>60</sup> Ello, claro está, con independencia de las cantidades que sean declaradas exentas conforme a la normativa vigente (cfr. arts. 17.1 d) LIRPF y 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por RD 439/2007, de 30 de marzo).

<sup>61</sup> Sobre las condiciones de deducibilidad de las retribuciones de los consejeros de sociedades, *vid.*, entre otros, Pedreira Menéndez (2016).

tribuyente? Pues bien, como se ha indicado previamente, resultando obligada la sociedad mercantil por el artículo 258 del TRLSC a formular cuentas no abreviadas –lo que requiere que se hayan cumplido las condiciones previstas en dicho precepto durante dos ejercicios consecutivos contados a la fecha de cierre de cada uno de ellos–, podrían aplicarse la deducción las sociedades mercantiles que a la fecha del devengo del IS hubieran mantenido un porcentaje de participación de mujeres en el consejo de administración, a lo largo del respectivo periodo impositivo, de al menos el 40 %.

Sin embargo, resulta lógico pensar que el porcentaje de participación de mujeres y hombres en un consejo de administración varíe a lo largo del tiempo, como consecuencia de bajas de miembros seguidas de las subsiguientes incorporaciones o, simplemente, por la variación en el número de personas que componen dicho consejo de administración. En tales casos en que no haya permanecido invariable en tal órgano (y en un determinado ejercicio y periodo impositivo) el número de mujeres y hombres, ¿cómo se computaría el porcentaje de hombres y mujeres? Si atendemos a lo previsto en otros ámbitos del ordenamiento jurídico-tributario –como sería el caso de las deducciones por creación de empleo previstas en los arts. 37 y 38 LIS<sup>62</sup>, o en las órdenes de estimación objetiva<sup>63</sup> o, por poner un último ejemplo, en la normativa reguladora del impuesto sobre actividades económicas<sup>64</sup>–, debería hacerse un prorrateo anual y no tomar estrictamente en consideración el porcentaje en la fecha del devengo del impuesto pues, de otro modo, sería muy fácil burlar dicha norma<sup>65</sup>.

Y, en otro orden de cosas, es preciso indicar que la deducción estudiada variaría asimismo los pagos fraccionados que habrán de realizar las empresas, lo que implicaría a su vez la producción de un efecto inmediato trimestral en la tesorería de la sociedad, tanto mayor cuanto, por un lado, más elevados sean los salarios de las consejeras que otorgaran el derecho al beneficio fiscal examinado y, por otro, mayor fuera el número de mujeres en el referido órgano de control societario<sup>66</sup>.

<sup>62</sup> Cfr. Alonso Olea, Lucas Durán y Martín Dégano (2009, pp. 392-396).

<sup>63</sup> Cfr. artículo 3 de la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>64</sup> Cfr. regla 14.<sup>a</sup> del anexo II del Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

<sup>65</sup> Así por ejemplo, si en un consejo de administración hay 10 miembros y durante un determinado año ha habido desde el 1 de enero al 30 de marzo 3 mujeres y 7 hombres, siendo así que desde el 1 de abril causa baja un hombre y en su puesto entra una mujer, tendríamos que el porcentaje de mujeres para ese año y en referido consejo de administración sería, suponiendo que el año no es bisiesto:  $[3 \times (90/365)]/10 + [(3 + 1) \times (275/365)]/10 = 0,3753$ , que multiplicado por 100 nos daría 37,53 %, lo cual no llegaría al 40 % requerido por la norma aun cuando en la fecha de devengo sí se cumpla que el 40 % del consejo de administración son mujeres.

<sup>66</sup> Cfr. artículo 40 de la LIS.

Por lo demás, ha de estarse a lo dispuesto en las normas comunes previstas para las deducciones contempladas en el capítulo IV del título VI de la LIS, contenidas en el artículo 39 de dicho cuerpo legal, precepto que contempla varias cuestiones relevantes que no deben olvidarse:

- La deducción que planteaba el propuesto artículo 38 bis de la LIS, al igual que las restantes referidas a la realización de determinadas actividades (I+D+i, producciones audiovisuales o creación de empleo), solo se practicaría una vez realizadas las reducciones en la cuota previstas en los capítulos II y III del mismo título (deducciones para evitar la doble imposición internacional, bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y bonificación por prestación de servicios públicos locales).
- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota en el periodo impositivo en que se devengaron podrían aplicarse en los periodos impositivos que concluyeran en los 15 años inmediatos y sucesivos, pudiendo diferirse el inicio del cómputo para casos concretos (como sería el caso de las entidades de nueva creación o entidades que saneen pérdidas con aportaciones de nuevos recursos) siempre que no se superara el plazo de prescripción, con lo que el máximo que podrá diferirse el inicio del cómputo de la deducción sería cuatro años.
- El importe de la deducción estudiada –junto con el resto de las previstas en el mismo capítulo, esto es, las referidas a la realización de determinadas actividades– aplicada en cada periodo impositivo no podría exceder, conjuntamente, del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por prestación de servicios públicos. Ello conllevaría que las empresas dedicadas al sector audiovisual, que realizaran inversiones importantes en I+D+i o que crearan empleo y tuvieran derecho a las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI al que ahora nos referimos, tendrían menores incentivos fiscales a unos consejos de administración paritarios. Podría plantearse que ello debilitaba la virtualidad de la ventaja tributaria estudiada pues, tratándose de grandes empresas, es lógico que las otras ventajas fiscales –al menos en relación con la deducción en I+D+i– podrían reducir significativamente su cuota íntegra. Es más: al dirigirse la norma propuesta a empresas con facturación elevada y beneficios que pueden ser igualmente abultados, las cuantías que constituirían la base de la deducción examinada serían, a la postre, poco significativas en relación con la cuota íntegra de la entidad. Con todo, acaso podría resultar interesante combinar la deducción propuesta con algún tipo de medida que permitiera aumentar el límite conjunto de la deducción (como prevé de hecho el art. 39.1 *in fine* de la LIS para producciones audiovisuales); o bien permitir un efecto económico inmediato para la empresa, como dispone el apartado 3 del artículo 39 de la LIS en relación con las producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que posibiliten la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

- Asimismo, recoge el apartado 6 del artículo 39 de la LIS que «[e]l derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones previstas en este capítulo aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su aplicación», señalándose seguidamente que «[t]ranscurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil».
- En último lugar, es preciso indicar que la deducción que estudiamos no solo hubiera sido aplicable en el IS –esto es, por sociedades residentes en España– sino también a los establecimientos permanentes ubicados en España de sociedades residentes en otros países, como resulta del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

### 3.4. Consideraciones críticas sobre la deducción propuesta

Una deducción como la estudiada para el IS es una medida que no se conoce en el derecho comparado, aun cuando sí se ha propuesto por algún sector doctrinal como vía alternativa –o previa– a las cuotas obligatorias de mujeres en los consejos de administración de empresas<sup>67</sup>.

<sup>67</sup> Cfr. Gjuka (2015, pp. 338-340) quien ha escrito: «Este artículo propone que el Congreso apruebe una ley que otorgaría a las empresas un crédito de impuesto [en el texto original *tax credit*, referido probablemente a una deducción en la cuota del impuesto sobre sociedades] por cada mujer que elegida como miembro en su consejo de administración. La ley sería implementada como un programa de siete años para incentivar una participación del 20 por 100 de mujeres en los consejos de administración de empresas para 2020 [nótese que el objetivo del 20 por 100 que la autora prevé como incentivable en los Estados Unidos parece ser la mitad que el contemplado en España –donde en 2016 se había alcanzado prácticamente tal umbral– y en la Unión Europea –que ha superado ya dicho umbral–]. [...] La ley sería también limitada en el tiempo, no permitiendo a las empresas aplicarse el crédito de impuesto después de 2020. Hay dos razones para el límite temporal: (1) las empresas estarán más dispuestas a elegir mujeres como miembros de sus consejos de administración cuando el beneficio fiscal es limitado en el tiempo, y (2) para 2020 las empresas se habrán dado cuenta de los beneficios de un gran número de mujeres en sus consejos de administración, de manera que los incentivos tributarios ya no serán necesarios por más tiempo [...] Los créditos de impuesto son generalmente efectivos y beneficiosos financieramente porque minimizan el coste del monto de impuestos que debe pagarse. Consecuentemente, y dado que las empresas se preocupan por lo general de su rentabilidad, los créditos de impuesto ofrecerán incentivos adicionales para elegir mujeres en contraposición a hombres.

Los detractores [de esta idea] pueden argumentar que ofrecer un crédito de impuesto a empresas que elijan mujeres no aumentará realmente la diversidad en los consejos de administración porque las em-

Sin embargo, tal y como se ha indicado ya, la redacción del precepto propuesto dista de ser del todo adecuada en la literalidad que recoge el proyecto de LPGE para 2019.

Así, en primer lugar, entendemos que sería deseable que un eventual artículo 38 bis de la LIS no se remitiera al artículo 75 de la LO 3/2007, por cuanto que este último precepto no fija una obligación jurídica de paridad, sino solo un deseo voluntarista de alcanzarla. Sería acaso más conveniente indicar que, sencillamente, podrán beneficiarse de la ventaja tributaria las empresas destinatarias de la deducción que tengan en su consejo de administración, durante el periodo impositivo que se liquida, una presencia de mujeres de, al menos, el 40 % del total de miembros del referido consejo, o bien que alcancen el equilibrio prescrito en la disposición adicional primera de la LO 3/2007 (remisión probablemente –esta sí– más procedente pues, aunque el precepto tiene carácter orgánico, podría modificarse en un futuro, en cuyo caso la modificación en el art. 38 bis LIS sería automática).

Ahora bien, el análisis jurídico más relevante de la medida estudiada debe hacerse en ámbitos constitucionales y, particularmente, en lo que concierne al principio de proporcionalidad previamente citado. En este sentido, parece que la deducción proyectada y fallida cumple con los tres juicios inherentes en el principio de proporcionalidad: el de *idoneidad* porque resulta en principio adecuada para que las empresas –transitoriamente, y en la medida en que no se exijan obligatoriamente cuotas en los consejos de administración de las empresas– tengan un incentivo económico en lograr la deseada paridad; el de *necesidad* porque, ante la ausencia de consenso político para establecer un sistema de cuotas (los partidos del arco parlamentario más conservadores suelen ver preferible un beneficio fiscal que reduzca

---

presas pueden elegir mujeres con el único objetivo de beneficiarse de la ventaja fiscal y apartarlas del consejo una vez que hayan recibido el crédito. Sin embargo, apartar miembros de consejos de administración antes de que expire su plazo es generalmente un proceso largo y complicado porque el 70 por 100 de los consejos de administración de empresas tienen límites [mínimos] de plazos para sus miembros. Generalmente, los límites de plazos son de tres años. Y, en particular, la mayoría de los miembros están dos plazos de tres años. Consecuentemente, en la mayoría de las empresas es improbable apartar un miembro electo del consejo hasta que hayan pasado al menos tres años. Además, proponer y elegir miembros del consejo de administración es una tarea que consume tiempo y requiere mucho trabajo; por consiguiente, incluso las pocas empresas que no tengan límites de plazos probablemente no elegirán mujeres con el único fin de beneficiarse del crédito de impuesto.

Los detractores [de la idea propuesta] pueden también argumentar que los créditos de impuesto darán a las empresas un incentivo para elegir mujeres sin tener en cuenta sus cualificaciones. Sin embargo, las entidades ponderosas como es el caso de las empresas no arriesgarán las enormes consecuencias de elegir un miembro del consejo con poca cualificación con el único objetivo de beneficiarse de un crédito de impuesto. Las empresas son muy selectivas con los miembros de su consejo, especialmente cuando estos consisten en un número reducido de miembros que son responsables de gobernar toda la empresa. Por lo demás, este artículo sugiere que el crédito de impuesto debería ser lo suficientemente elevado como para dar a las empresas un incentivo adicional a fin de considerar la elección de mujeres como miembros de consejos de administración pero no tan elevado como para que sea la única razón de elegir mujeres» (traducción realizada por el autor a partir de la versión inglesa del trabajo).

la carga tributaria de las empresas paritarias antes que una imposición), no se conciben otras medidas posibles para aumentar la representación de las mujeres en los órganos directivos de las sociedades mercantiles; y, finalmente, el de *proporcionalidad en sentido estricto* por cuanto que el sacrificio de la igualdad tributaria (entre empresas que ostentan una misma capacidad económica y que tributarán desigualmente) puede entenderse suficientemente justificado por el logro que pretende conseguirse, de manera que el sacrificio de la igualdad tributaria como medida de la imposición se ve más que compensada por la realización de un objetivo de mayor calado (igualdad efectiva de mujeres y hombres en los órganos directivos empresariales como fin extrafiscal requerido por el art. 9.2 de nuestra Constitución), siendo así que puestos ambos principios en una balanza pudiera cabalmente concluirse que debe prevalecer el segundo sobre el primero.

Por otro lado, y en lo que respecta a la habilitación de la deducción estudiada únicamente para las grandes empresas (con exclusión de las pymes), cabría plantear si tal medida podría considerarse una discriminación arbitraria vulneradora de los principios de igualdad contenidos en los artículos 14 y 31 de la Constitución. Sin embargo, tal circunstancia se produciría no solo cuando exista una diferencia de trato (que en estos casos resulta evidente) entre situaciones comparables (lo cual ya no es tan claro), sino cuando, adicionalmente, se entienda que tal desigualdad no tiene una justificación objetiva, razonable y justificada. En el supuesto que contempla la norma proyectada entendemos que no resultaba una completa arbitrariedad carente de sustento lógico distinguir entre grandes empresas, por un lado, y pequeñas y medianas, por otro. En definitiva, lo que se ha constatado en las estadísticas existentes<sup>68</sup> es que las mayores discriminaciones de género en los consejos de administración de sociedades se producen en las grandes empresas, de manera que un trato diferenciado en función del tamaño no resulta, en mi opinión, del todo injustificado o arbitrario en la medida en que se dirige a atajar una realidad indiscutible.

Cuestión distinta es si el beneficio fiscal debería extenderse a todos los sujetos pasivos del IS con obligación de formular cuentas no abreviadas o que, al menos, alcancen un cierto volumen de facturación o de beneficios (v. gr. UTE, fondos de inversión, de pensiones, etc.). Probablemente el principio de igualdad sería en estos supuestos más exigible en cuanto que existiría una mayor comparabilidad y las diferencias de trato pudieran estar menos justificadas.

En cuanto a la oportunidad de incluir tal medida en una ley de presupuestos, es conocido que el artículo 134.7 de nuestra Constitución recoge que «[l]a Ley de Presupuestos no puede crear tributos», si bien «[p]odrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea»<sup>69</sup>. Ello no obstante, la disposición final novena de la LIS (que lleva por título «Ha-

<sup>68</sup> Vid. lo indicado *supra* en el epígrafe 3.2.1 de este trabajo.

<sup>69</sup> Sobre el particular *vid.*, entre otras, las SSTC 27/1981, de 20 de julio; 65/1987, de 21 de mayo; y 44/2015, de 5 de marzo.

bilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado»), indica que «[l]a Ley de Presupuestos Generales del Estado establecerá los incentivos fiscales pertinentes en relación con este impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de la política económica». Consecuentemente, existe –conforme a la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional– una ley sustantiva que prevé la aprobación por LPGE de un beneficio fiscal como el ahora estudiado, siempre y cuando se cumplan con los requerimientos que prevé la norma transcrita (conveniencia para la ejecución de la política económica). Pues bien, habida cuenta de las desigualdades manifiestas inferidas de los datos recogidos en este trabajo en lo que respecta a la participación equilibrada en mujeres y hombres en los consejos de administración de sociedades mercantiles, difícilmente puede argumentarse que la política socio-económica de España, así como las normas nacionales y supranacionales, son indiferentes a una mayor participación de las mujeres en los órganos directivos de empresas de nuestro país.

Si cabe alguna crítica que pueda hacerse a la medida estudiada es que, ciertamente, existen otras vías posibles para erradicar de forma más contundente las discriminaciones de género en los consejos de administración de grandes empresas. Me estoy refiriendo, en particular, a la adopción por ley de cuotas obligatorias en tales órganos colegiados como, de hecho, existen en otros países, tal y como se ha indicado anteriormente<sup>70</sup>. Ello resulta más urgente, si cabe, en el ámbito de las empresas públicas o en las que un ente público tenga una participación significativa en su capital, pues más de un 80 % de tales entes ignora la paridad recogida en la ley de igualdad<sup>71</sup>. Como se señaló antes, varios países de nuestro entorno recogen obligaciones de paridad de género en los órganos de administración en empresas públicas o de participación pública. Pues bien, aun cuando podría considerarse conveniente que la norma hiciera mención a que el beneficio fiscal es igualmente aplicable en el caso de las empresas que están participadas por entes públicos (v. gr. por la SEPI), lo cierto es que una interpretación cabal del precepto podría llevar sin problemas al mismo resultado, sobre todo habida cuenta del tenor del artículo 45 de la LO 3/2007, tal y como se advirtió.

Sin embargo, ya se ha comentado que mientras que no exista el consenso político suficiente para establecer una obligación legal de paridad (como objetivo más idóneo), nada impide que se adopten –de forma interina– políticas de incentivos fiscales como las que traería la deducción estudiada. Y aunque el artículo 75 de la LO 3/2007 no tiene carácter orgánico y, por ende, pudiera pensarse que los consensos políticos para modificarlo –haciendo obligatorias y no meramente deseables tales cuotas de mujeres en los consejos de administración de empresas– no comportan excesivos problemas, pues la alteración de dicho precepto no requeriría mayorías parlamentarias reforzadas distintas a las que se precisan

<sup>70</sup> Cfr. nota a pie núm. 45 *supra*.

<sup>71</sup> Según un estudio de CIVIO, de 139 entidades públicas, 110 ignoran la norma y no cuentan en sus órganos directivos con un mínimo del 40 % de mujeres, siendo así que en 18 de ellas sus consejeros son todos hombres (<<https://civio.es/quien-manda/2018/02/05/el-80-de-las-empresas-publicas-ignora-la-ley-de-igualdad-en-sus-consejos-de-administracion/>> (consultado el 30 de enero de 2019).

para aprobar la deducción del artículo 38 bis de la LIS que aquí se comenta, lo cierto es que –como se ha referido– resulta probable que concite más apoyos en el arco parlamentario la aprobación de un beneficio fiscal para empresas con consejos de administración paritarios que fijar cuotas de género en tales consejos de administración, y todo ello aun cuando esta última medida resultaría sin lugar a dudas más económica para las cuentas públicas.

Adicionalmente, y como crítica al precepto ahora comentado, podría achacarse a la norma propuesta y fallida que solo se dirige al empoderamiento de las mujeres en el seno de los consejos de administración de las grandes empresas, pero sin diferenciar entre las funciones (ejecutivas o no) que ostentan las consejeras en tales órganos respecto de los cuales se exige paridad; por otro lado, no se pronuncia la norma sobre otros cargos directivos dependientes de tales consejos, siendo así que en este último ámbito, como se indicó anteriormente, también existe un claro déficit de representación de las mujeres, tanto más cuanto mayores son las empresas.

En fin, a todo lo indicado con antelación también podría añadirse que con la deducción proyectada no se agotaban, ni mucho menos, las acciones positivas que pueden imaginarse en el ámbito del empoderamiento de las mujeres en las empresas, y tampoco en lo que respecta a los órganos donde se toman las decisiones más relevantes de las sociedades mercantiles. Ello no obstante, la medida que pretendía aprobarse y que ha sido objeto de comentario sí que hubiera supuesto una medida que habría beneficiado el empoderamiento de la mujer en las empresas, sin perjuicio de otras muchas que lo potenciarían igualmente.

Así las cosas, pueden concebirse otros beneficios fiscales que serían sin duda beneficiosos para lograr una mayor igualdad efectiva en los procesos de toma de decisiones empresariales, como deducciones similares respecto de los salarios de las mujeres que realicen funciones directivas sin pertenecer a consejos de administración (esto es, en el marco de las relaciones laborales previstas en el RD 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), o bien deducciones reforzadas –por ejemplo del 20 %– para las mujeres en consejos de administración de grandes compañías que ejerzan en los mismos funciones delegadas o ejecutivas. Nuevamente, la oportunidad e impacto económico de tales medidas complementarias debe evaluarse debidamente por el legislador a fin de que los costes fiscales sean asumibles por el Estado.

Queda, sin lugar a dudas, mucho camino por recorrer en la lucha hacia la igualdad de género en las empresas y, particularmente, en los procesos de toma de decisiones en las sociedades mercantiles de mayor tamaño, pero también es una evidencia que –como reza el dicho popular– «se hace camino al andar». Siendo ello así, un primer paso puede llevar a otros sucesivos que permitirán acercarnos a una situación más perfecta desde la perspectiva de paridad entre hombres y mujeres en los órganos de decisión empresarial. Sin embargo, el inmovilismo es la única política que no resulta justificada en la medida en que perpetúa situaciones reconocidamente injustas y, por ello mismo, nos aleja de la idea de igualdad de género que –recordémoslo– no es una opción discrecional sino un mandato constitucional y supranacional.

## 4. Posibles mejoras técnicas en la redacción del beneficio fiscal analizado

A la vista de todo lo indicado con anterioridad, cabe plantear en un futuro, en caso de que se revitalice la medida, una redacción alternativa del artículo 38 bis de la LIS, aplicable a periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero del año de aprobación y que no hayan concluido a la fecha de entrada en vigor de la norma que introdujera tal precepto, con vigencia temporal –v. gr. de 5 años–, que podría quedar configurado como sigue:

Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

Las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades<sup>72</sup> obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 10 por ciento de las retribuciones satisfechas a las mujeres miembros de sus consejos de administración u órganos máximos de dirección<sup>73</sup> en los periodos impositivos en los que se alcance una paridad en dicho órgano de gobierno conforme a lo indicado en la disposición primera de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. La deducción prevista en este artículo ascenderá al 20 por 100 de las retribuciones de las consejeras cuando estas tengan funciones ejecutivas.

Tal redacción estaría vigente, de forma temporal, en tanto no entrara en vigor una modificación del artículo 75 de la LO 3/2007 que exija de forma obligatoria la presencia equilibrada de mujeres y hombres en los consejos de administración de las empresas.

Como puede comprobarse, se evita en la redacción propuesta una remisión al artículo 75 de la LO 3/2007 en cuanto que ello conlleva, en mi opinión, una serie de resultados exegéticos indeseables, ya referidos: podrían beneficiarse de la deducción quienes meramente «procuren» una igualdad de género en sus máximos órganos de dirección, con las dificultades probatorias que ello conlleva; dificultad en interpretar los sujetos beneficiarios de la

<sup>72</sup> Si por razones presupuestarias o de política legislativa se quisiera reducir el ámbito de aplicación del beneficio tributario examinado, podría sustituirse el término «entidades sujetas al impuesto sobre sociedades» por el de «sociedades mercantiles», si bien, en tal caso, resultaría necesario aclarar en el propio precepto que por tal expresión deben entenderse (conforme a lo recogido en el PGC, según se indicó) «las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, incluidas en ambos casos las laborales, las sociedades en comandita por acciones y las sociedades cooperativas, así como las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras».

<sup>73</sup> De restringirse el ámbito subjetivo del beneficio fiscal conforme a lo indicado en la anterior nota a pie, podría eliminarse la referencia «o a órganos máximos de dirección» toda vez que la mención a los «consejos de dirección» (referidos a sociedades mercantiles) sería suficientemente clara para la aplicación de tal ventaja tributaria.

ventaja fiscal, así como de lo que debe entenderse por «consejos de administración», etc.<sup>74</sup> No obstante, se mantiene la referencia a la disposición adicional primera de la LO 3/2007 en cuanto que se trata un precepto de dicha norma con carácter orgánico (*vid.* disp. final segunda de la disposición referida), lo cual le otorga una mayor estabilidad y se encuentra en plena consonancia con el derecho comparado y proyectado por la Unión Europea. Además, una remisión así permitiría adaptar la norma fiscal a modificaciones venideras y consensuadas por las fuerzas políticas (por ejemplo, para elevar el porcentaje de paridad), todo lo cual garantiza *pro futuro* una mayor consonancia y sistematicidad del beneficio fiscal estudiado.

Habida cuenta de la vocación de interinidad que se considera deseable para un eventual artículo 38 bis de la LIS que pudiera incluirse próximamente en nuestro ordenamiento, una vez se modificara el artículo 75 de la LO 3/2007 imponiendo –conforme a la corriente más generalizada en los países de nuestro entorno– la obligatoriedad de cuotas de mujeres en los consejos de administración, devendría inaplicable la deducción ahora examinada en los términos inicialmente previstos, toda vez que la paridad en los órganos de gobierno de las sociedades resultaría no solo deseable y, en cuanto tal, incentivada fiscalmente, sino exigible bajo amenaza de sanción<sup>75</sup>. Así, en el caso de la eventual aprobación de cuotas obligatorias de mujeres en consejos de administración, podría variarse y ampliarse el ámbito de la deducción eventualmente prevista en el artículo 38 bis de la LIS, sustituyendo la redacción de tal precepto por el que se propone a continuación:

#### Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

1. Las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades<sup>76</sup> obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 10 por ciento de las retribuciones satisfechas a las mujeres que ejerzan funciones de alta dirección o que sean miembros de consejos de adminis-

<sup>74</sup> *Vid. supra* epígrafe 3.2.3.2.

<sup>75</sup> Existen otros ejemplos de beneficios fiscales temporales que han sido derogados una vez se ha entendido alcanzado un cierto nivel de logros en el ámbito incentivado, como sería el caso de la deducción por inversiones medioambientales prevista durante un tiempo en el IS (art. 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RDleg. 4/2004, de 5 de marzo), o bien los beneficios fiscales previstos en los impuestos municipales sobre bienes inmuebles y sobre construcciones, instalaciones y obras para la incorporación en los edificios de sistemas para la captación y utilización de la energía del sol, que muchas ordenanzas fiscales habilitan solo para el caso en que tales medidas no resulten obligatorias en la normativa vigente (cfr. Lucas Durán, 2012b, pp. 380 y 401). En otros casos, como en el ámbito de la empleabilidad de personas con discapacidad, se ha mantenido el beneficio fiscal previsto en el artículo 38 de la LIS a pesar de las cuotas obligatorias recogidas en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, toda vez que la ventaja tributaria referida se reconoce por el «incremento» de la plantilla de trabajadores con discapacidad, no por lograr un determinado umbral.

<sup>76</sup> Cabría hacer aquí las mismas reflexiones realizadas en la anterior nota a pie núm. 72.

tración u órganos máximos de dirección<sup>77</sup> con funciones ejecutivas, siempre que su presencia en tales cargos u órganos sea equilibrada conforme a lo indicado en la disposición primera de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres.

2. Se considera personal de alta dirección al personal laboral que, sin estar incluidos en el artículo 1.3 c), del Estatuto de los Trabajadores, ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad solo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.

O bien, siguiendo el modelo del actual artículo 38 de la LIS, podría aprobarse una deducción fija solo para el año en que se logre un incremento de plantilla de mujeres en puestos de alta dirección (menos costosa para el Fisco), con un tenor similar al que sigue:

Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de X euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de mujeres que ejerzan funciones de alta dirección, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.

2. Se considera personal de alta dirección al personal laboral que, sin estar incluidos en el artículo 1.3 c), del Estatuto de los Trabajadores, ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad solo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.

Como puede fácilmente comprenderse, la definición de lo que ha de considerarse «personal de alta dirección» está tomada del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, si bien excluyendo la mención al Real Decreto 451/2012, de 5 de marzo, sobre régimen retributivo de los máximos responsables y directivos en el sector público empresarial y otras entidades, que no estén vinculados por una relación mercantil, por cuanto que tales entes estarían en su mayoría exentos del IS conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de la LIS, siendo así que lo que eventualmente no estuviera cubierto por la referida exención serían casos marginales que no merecen una regulación *ad hoc*, habida cuenta además de lo indicado en el artículo 52 de la LO 3/2007 y de las normas autonómicas equivalentes.

<sup>77</sup> Cabría hacer aquí las mismas reflexiones realizadas en la anterior nota a pie núm. 73.

Los dos últimos preceptos transcritos (alternativo uno respecto del otro) deberían tener asimismo un horizonte temporal limitado (*v. gr.* de 5 a 10 años), transcurrido el cual acaso sería el momento de instaurar algún tipo de beneficio fiscal a tanto alzado<sup>78</sup> o bien, preferiblemente, con carácter proporcional, dado que permite atender mejor al tamaño de cada sujeto pasivo, por ejemplo para aquellos entes a quienes se haya concedido el distintivo empresarial en materia de igualdad previsto en el artículo 50 de la LO 3/2007; y ello porque dicho precepto no solo toma en consideración la presencia equilibrada en los «órganos de dirección» de la empresa (término que podría incluir tanto a consejos de administración como a personal de alta dirección, según se ha definido anteriormente), sino también al resto de grupos y categorías profesionales de la empresa, así como a otras circunstancias adoptadas en pro de la igualdad de género<sup>79</sup>.

Con todo, al igual que el resto de beneficios fiscales referidos anteriormente y en la idea de temporalidad ínsita en las medidas de acción positiva, la deducción respecto de las empresas a las que se haya concedido el distintivo de igualdad que se propone podría tener una duración limitada (*v. gr.* de 5 a 10 años), con el objeto de que al final de dicho periodo se pudiera evaluar el efecto de la misma, siendo así que, una vez se hayan logrado mayores dosis de presencia equilibrada entre mujeres y hombres en los distintos estratos de la empresa, la justificación de dicho beneficio fiscal habría desaparecido de manera sobrevenida. O bien, de no ser así, estarían ya justificadas medidas normativas más directas y coactivas de presencia equilibrada de mujeres y hombres (así como de adopción de planes de igualdad, publicidad no sexista, etc.), en la medida en que se haya ido allanando el camino desde un mero incentivo tributario a una realidad exigida por el ordenamiento vigente (como se ha indicado en reiteradas ocasiones, particularmente por el art. 9.2 de la Constitución) de manera que no comporte ya quebranto alguno a las arcas públicas.

## 5. Conclusiones

1. Existen varias vías de incentivar fiscalmente el emprendimiento femenino y el empoderamiento de la mujer en la gobernanza de empresas. Las mismas se pueden diseñar desde las dos grandes ramas de que dispone la actividad financiera de los entes públicos: la de los gastos públicos (contratación pública, subvenciones, etc.) y la de los ingresos públicos.

---

<sup>78</sup> Sería el modelo del actual artículo 38 de la LIS que instaura un beneficio fiscal fijo por el incremento en la contratación de personas con discapacidad.

<sup>79</sup> Recoge, en particular, el apartado 4 del citado artículo 50 de la LO 3/2007 que «[p]ara la concesión de este distintivo se tendrán en cuenta, entre otros criterios, la presencia equilibrada de mujeres y hombres en los órganos de dirección y en los distintos grupos y categorías profesionales de la empresa, la adopción de planes de igualdad u otras medidas innovadoras de fomento de la igualdad, así como la publicidad no sexista de los productos o servicios de la empresa».

2. Entre las últimas medidas citadas (ingresos públicos), destacan –junto con otras posibles– las medidas tributarias, que pueden ofrecer ciertas ventajas frente a su posible alternativa (la subvención): suelen estar dotadas de una mayor estabilidad temporal, al no depender de los avatares de la programación presupuestaria que tienen lugar cada año con grandes dosis de pactismo político; y, por otro lado, conllevan generalmente una exoneración de tributación por la ayuda recibida que no siempre estaría presente cuando se instrumentan tales beneficios en forma de subvención.
3. Las medidas tributarias que comportan acciones positivas deben satisfacer los requisitos que impone el principio de proporcionalidad. Esto es: en cuanto que se oponen a la idea de igualdad formal (para lograr una igualdad efectiva) la ventaja fiscal que se apruebe debe superar el triple juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto para que la diferencia de trato pueda entenderse objetiva y razonable.
4. Adicionalmente, las medidas de acción positiva suelen tener un carácter temporal pues, cuando se consigan los objetivos que las justificaban (en nuestro caso, una mayor igualdad efectiva entre hombres y mujeres), no estaría justificado su mantenimiento.
5. En el ámbito particular del IS, son varias las medidas que podrían adoptarse en relación con la paridad de género en las empresas, como por ejemplo una deducción fiscal en el IS para empresas que tengan consejos de administración paritarios de mujeres y hombres en el sentido de la disposición adicional primera de la LO 3/2007.
6. En lo que respecta a la particular deducción en la cuota del IS incluida en el proyecto de ley de presupuestos para el año 2019 –y finalmente fallida– para incentivar la paridad de género en los consejos de administración de empresas, se trata de una medida adecuada para lograr la igualdad entre mujeres y hombres en los órganos de gobierno de las sociedades mercantiles, si bien existen deficiencias en la redacción que contenía el referido proyecto de ley presentado en el Congreso, siendo así que deberían evitarse remisiones innecesarias (y técnicamente inadecuadas) al artículo 75 de la LO 3/2007, al menos en la medida en que dicho precepto tenga el tenor actual.
7. Adicionalmente, podrían contemplarse también medidas reforzadas para incentivar que las consejeras de las grandes empresas tengan funciones ejecutivas en los consejos de administración de las sociedades mercantiles (u órganos de dirección de otros entes) y también en las altas funciones directivas de las mismas que dependen directamente de los referidos órganos de gobierno de las empresas.
8. En todo caso, los esfuerzos legislativos deben dirigirse en el medio plazo a aprobar legalmente cuotas obligatorias de paridad en los consejos de administración de empresas, en el sentido ya preconizado por la *Propuesta de Directiva del Parlamento y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines* (COM(2012) 614 final). Ello es lo más habitual en los países de nuestro entorno

(v. gr. Portugal, Francia, Italia, Alemania) y no implica quebranto alguno a las cuentas públicas. No obstante, en el tiempo en que tales cuotas obligatorias no se aprueben en nuestro país, puede resultar interesante instaurar –de manera transitoria y limitada en el tiempo– beneficios fiscales que pongan de manifiesto la relevancia del equilibrio de género de los órganos de dirección empresarial.

9. Una vez se aprobaran las referidas cuotas obligatorias –idealmente pocos años después de entrar en vigor una deducción como la estudiada en este trabajo–, un beneficio tributario como el que se contemplaba en el proyectado artículo 38 bis de la LIS quedaría sin efectos y, a partir de ese instante, debería acaso abrirse un nuevo camino para reforzar la paridad de género en las altas funciones directivas de las empresas y en relación con las mujeres que tengan responsabilidades ejecutivas en los consejos de administración de las empresas, siendo así que la deducción que se propuso para el artículo 38 bis de la LIS y que cabe instaurar en un futuro podría perdurar, modificada y transitoriamente, solo para dicho ámbito. Al ser una medida de acción positiva pensada para un tiempo limitado, y habida cuenta de que se trata de un beneficio fiscal con coste indudable para las arcas públicas, la eficacia de la referida ventaja tributaria debería evaluarse durante el tiempo en que estuviera en vigor para postular, en su caso, las modificaciones oportunas.
10. Finalmente, y aun cuando se aprobaran cuotas obligatorias de mujeres en los consejos de administración de empresas –o, eventualmente, en relación con las funciones de alta dirección–, cabría plantearse la posibilidad de que un eventual artículo 38 bis de la LIS subsistiera, temporalmente, como un beneficio tributario para aquellas empresas que hubieran obtenido el distintivo de igualdad de género en el sentido contemplado en el artículo 50 de la LO 3/2007 y normativa de desarrollo, a fin de incentivar que las empresas extiendan la igualdad efectiva entre mujeres y hombres a todos sus ámbitos.

## Referencias bibliográficas

- Alonso Olea, 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 (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Atrevia e IESE Business School. (2018). Informe *Mujeres en los Consejos de las empresas cotizadas*. Madrid.
- Balaguer Callejón, M.<sup>a</sup> L. (2018). Acciones positivas para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dir.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 285-312). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Barrere Unzueta, M.<sup>a</sup> Á. (2003). Problemas del Derecho antidiscriminatorio: Subordinación versus discriminación y acción positiva versus igualdad de oportunidades. *Cuadernos electrónicos de filosofía del derecho*, núm. 9, 2003 (Ejemplar dedicado a: *Textos para la discusión en el Seminario «Violencia de género: instrumentos jurídicos en la lucha contra la discriminación de las mujeres»*), Valencia, 26, 27 y 28 de noviembre de 2003).
- Campuzano Laguillo, A. B. (2007). La presencia equilibrada de hombres y mujeres en los consejos de administración de las sociedades mercantiles. En J. Mercader Uguina (Coord.), *Comentarios laborales de la Ley de Igualdad entre mujeres y hombres* (pp. 435-452). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Carbajo Vasco, D. (2005). La tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la igualdad de género. Algunas reflexiones. En M.<sup>a</sup> Pazos Morán (Dir.), *Política fiscal y género*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Carrasquero Cepeda, M. (2015). La propuesta de directiva del Parlamento Europeo y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines, de 14 de noviembre de 2012: ¿un camino a seguir o una oportunidad perdida? *Revista de estudios europeos*, 66, 93-104.
- Castellano Burguillo, E. (2010). El distintivo de «igualdad en la empresa»: a medio camino entre la responsabilidad social empresarial y el cumplimiento de la norma legal. *Temas laborales: Revista andaluza de trabajo y bienestar social*, 104, 121-147.
- Deloitte. (2017). *Women in the boardroom. A global perspective*. (5th edition). Recuperado de <[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/technology-media-telecommunications/za\\_Wome\\_in\\_the\\_boardroom\\_a\\_global\\_perspective\\_fifth\\_edition.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/technology-media-telecommunications/za_Wome_in_the_boardroom_a_global_perspective_fifth_edition.pdf)> (consultado el 22 de enero de 2019).
- Elósegui Itxaso, M.<sup>a</sup> y Lousada Arochena, J. F. (2007). La participación de las mujeres en los consejos de administración de las sociedades mercantiles. *Revista del Poder Judicial*, 86, 253-284.
- Embid Irujo, J. M. (2008). Los aspectos mercantiles de la Ley Orgánica para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. En T.

- Sala Franco, M.<sup>a</sup> A. Ballester Pastor, J. M.<sup>a</sup> Baño León, J. M. Embid Irujo, J. M. Goerlich Peset (Coords.), *Comentarios a la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres* (pp. 269-354). Madrid: La Ley – Wolters Kluwer.
- Escribano Gámir, M.<sup>a</sup> C. (2015). El acceso de la mujer a los consejos de administración de las sociedades mercantiles: igualdad de género y poder de decisión en el Derecho español. En M.<sup>a</sup> J. Morillas Jariño, M.<sup>a</sup> P. Perales Viscasillas, L. J. Porfirio Carpio (Dir.), *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz* (pp. 649-665). Getafe: Universidad Carlos III de Madrid. Recuperado de <[https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/21042/accesomujer\\_escribanogamir\\_RIO\\_2015.pdf](https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/21042/accesomujer_escribanogamir_RIO_2015.pdf)> (consultado el 4 de febrero de 2019).
- Fabregat Monfort, G. (2011). ¿Es constitucional imponer cuotas en los Consejos de Administración?: obligatoriedad o voluntariedad en las medidas de acción positiva. *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, 26.
- Fabregat Monfort, G. (2018). Planes y distintivos de igualdad en las empresas. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dir.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 743-767). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Farias Batlle, M. (2008). Comentario al artículo 75. En C. Sánchez Trigueros y A. V. Semper Navarro (Coords.), *Comentarios a la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Aranzadi.
- Fernández Amor, J. A. (2010). El poder tributario como instrumento para la igualdad: la extrafiscalidad y la perspectiva de género. En D. Heim y M.<sup>a</sup> E. Bodelón González (Coords.), *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*, vol. 2.
- Gjuka, E. (2015). Corporate America and «The Perks» of Being a Woman: Increasing Gender Diversity in Corporate Boardrooms. *Journal of Civil Rights and Economic Development*, 28(3).
- Huerta Viesca, M.<sup>a</sup> I. (2009). *Las mujeres en la nueva regulación de los consejos de administración de las sociedades mercantiles españolas. Artículo 75 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi.
- Huerta Viesca, M.<sup>a</sup> I. (2011). La nueva regulación francesa sobre paridad en los consejos de administración de las grandes sociedades. *Revista de Derecho de Sociedades*, 37, 227-234.
- Huerta Viesca, M.<sup>a</sup> I. (2013). En torno a la propuesta de directiva comunitaria sobre equilibrio de género e igualdad en los consejos de administración de las sociedades cotizadas de la Unión Europea. COM(2012) 614 final, 2012/0299 (cod). *Revista de Derecho de Sociedades*, 41, 217-248.
- Informa. (2018). *Presencia de las mujeres en la empresa española*. Recuperado de <[https://cdn.informa.es/sites/5809ccf0cdaeee62837a6c07/content\\_entry5809cd5ecdaeee62837a6c51/5a992e1b89abc865de0fa900/files/Mujeres\\_consejos\\_2018v4.pdf?1519988251](https://cdn.informa.es/sites/5809ccf0cdaeee62837a6c07/content_entry5809cd5ecdaeee62837a6c51/5a992e1b89abc865de0fa900/files/Mujeres_consejos_2018v4.pdf?1519988251)> (consultado el 22 de enero de 2019).

- Jiménez Navas, M.<sup>a</sup> M. (2012). La fiscalidad de género en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En I. Merino Jara y M.<sup>a</sup> E. Manzano Silva (Dirs.), *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Jourová, V. (2016). Gender balance on corporate boards. Europe is cracking the glass ceiling. *Fact Sheet*. European Commission.
- Leñena Mendizábal, E. (2010). La participación de la mujer en los consejos de administración de las sociedades cooperativas. *Revista de Derecho Mercantil*, 278, 1233-1290.
- Lousada Arochena, J. F. (2004). El informe sobre el impacto de género en la elaboración normativa. *Aequalitas: Revista jurídica de igualdad de oportunidad entre hombres y mujeres*, 15, 39-46.
- Lucas Durán, M. (2011). Género y programación de los presupuestos públicos. En I. Merino Jara y M.<sup>a</sup> E. Manzano Silva (Dirs.), *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Lucas Durán, M. (2012a). Consideración especial de las políticas fiscales a favor de la igualdad de género. En I. Garrido Gómez (Coord.), *Contribución de las políticas públicas a la realización efectiva de los derechos de la mujer. Documento de Trabajo del IELAT*, 36. Recuperado de <[https://ielat.com/wp-content/uploads/2018/02/DT-36-Isabel\\_Garrido\\_Web.pdf](https://ielat.com/wp-content/uploads/2018/02/DT-36-Isabel_Garrido_Web.pdf)> (consultado el 22 de enero de 2019).
- Lucas Durán, M. (2012b). Energías renovables y fiscalidad local. En I. Merino Jara (Dir.) y E. Manzano Silva (Coord.), *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local* (pp. 361-427). Barcelona: Bosch.
- Lucas Durán, M. (2015). ¿Son necesarias o al menos convenientes políticas fiscales específicas que promuevan el emprendimiento femenino? *Documento de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 11. Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. (3.<sup>a</sup> edición). La reforma del sistema tributario español (vol. 3).
- Lucas Durán, M. (2017). Fiscalidad e igualdad de género. En E. Carmona Cuenca y M.<sup>a</sup> I. Garrido Gómez (Coords.), *Diversidad de género e igualdad de derechos. Manual para una asignatura interdisciplinaria* (pp. 177-195). (2.<sup>a</sup> ed.). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Macías Jara, M.<sup>a</sup> (2018). Los informes de impacto de género en la producción normativa. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dirs.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 385-414). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Manzano Silva, M.<sup>a</sup> E. (2012). Incentivos fiscales autonómicos en clave de género. En I. Merino Jara y M.<sup>a</sup> E. Manzano Silva (Dirs.), *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Márquez Lobillo, P. (2009). Consideraciones acerca de la incorporación de la mujer a los consejos de administración tras la Ley Orgánica de Igualdad. *Revista de Derecho de Sociedades*, 32, 279-292.
- Martin, L., Scott, J. M., Roper, S. y Warren-Smith, I. (2009). Board Gender Diversity and Performance in UK Companies. *Queen's University Management School Working Paper Series*, Working paper No: MS\_WPS\_MAN\_09\_3.
- Melero Bolaños, R. y Núñez-Cortés Contreras, P. (2011). El distintivo de igualdad: un

- nuevo indicador de calidad en la gestión de los recursos humanos. *Temas laborales: Revista andaluza de trabajo y bienestar social*, 110, 127-148.
- Merino Jara, I. y Manzano Silva, M.<sup>a</sup> E. (Dir.). (2011). *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Pazos Morán, M.<sup>a</sup> (2005) (Dir.). *Política fiscal y género*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Pazos Morán, M.<sup>a</sup> (2009). Impacto de género de las políticas públicas. *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, 23.
- Pedreira Menéndez, J. (2016). Retribuciones de administradores y su deducibilidad. En I. Merino Jara, *La reforma del impuesto sobre sociedades* (pp. 117-148). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Pérez Troya, A. (2013). La incorporación de la perspectiva de género en el derecho mercantil. *Revista de derecho mercantil*, 288, 27-88.
- Pérez Troya, A. (2016). Improving Gender Balance among Directors of Companies. A Proposal for a European Directive and Recent Advances in Europe. *Athens Journal of Law*, 2(2), 95-104.
- Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, M. (2004). El informe sobre el impacto por razón de género en la elaboración de las disposiciones normativas. *Relaciones laborales: Revista crítica de teoría y práctica*, 1, 117-128.
- Ruiz Garijo, M. (2006). Tributación conjunta y sesgos de género. *Nueva Fiscalidad*, 7.
- Ruiz Garijo, M. (2011). Fronteras fiscales: la necesidad de introducir la perspectiva de género en las políticas tributarias españolas actuales. En M.<sup>a</sup> J. Chivite de León, M.<sup>a</sup> B. Hernández Pérez, M.<sup>a</sup> E. Monzón Perdomo, *Frontera y género: en los límites de la multidisciplinariedad* (pp. 349-363). Madrid: Plaza y Valdés.
- Senent Vidal, M.<sup>a</sup> J. (2018). Igualdad efectiva en la responsabilidad social de las empresas. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dir.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 885-918). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Serrano García, J. M.<sup>a</sup> (2008). Contenido de los planes de igualdad. En R. Escudero Rodríguez (Coord.), *La negociación colectiva en España: un enfoque interdisciplinar* (pp. 217-237). Madrid: Ediciones Cinca.
- Sevilla Merino, J. y Romani Sancho, L. (2018). El principio de presencia equilibrada o composición equilibrada. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dir.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 415-440). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Soler Roch, M.<sup>a</sup> T. (2006). La tributación familiar. *Feminismo/s*, 8 (Ejemplar dedicado a: Mujeres y Derecho).
- Stotsky, J. G. (1996). Gender Bias in Tax Systems. *IMF Working Paper*. Recuperado de <file:///Users/manuellucas/Downloads/SSRN-id882995.pdf> (consultado el 24 de enero de 2019).
- Terjesen, S., Sealy, R., y Singh, V. (2009). Women Directors on Corporate Boards: A Review and Research Agenda. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3), 320-337.



Varona Alabern, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

Villota Gil-Escóin, P. de. (2011). La política fiscal y la igualdad de género. En A. Ferrer Sais (Coord.), *Anuario de relaciones laborales en España: Objetivo el trabajo*, vol. 2.

Villota, P. de y Ferrari, I. (2004). *Reflexiones sobre el IRPF desde la perspectiva*

*de género: la discriminación fiscal del/de la segundo/a perceptor/a*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de <<http://www.federacionmadresolteras.org/attachments/article/63/REflexiones%20sobre%20el%20IRPF%20desde%20la%20perspectiva%20de%20genero.pdf>> (consultado el 22 de enero de 2019).



# Las propuestas previas de tributación en el País Vasco: posible modelo hacia el cumplimiento cooperativo

**Fátima Pablos Mateos**

*Doctora en Derecho. Profesora de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad de Extremadura*

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

Los nuevos paradigmas en la relación jurídico-tributaria apuntan hacia una posible evolución donde la cooperación entre la Administración tributaria y el contribuyente debe ponerse en valor. En todo ello se vislumbra un entorno de mayor seguridad jurídica propiciado por los acuerdos fiscales que puedan producirse. Si bien, esta idílica transformación en las relaciones entre Administración y contribuyente no está exenta de efectos nocivos como puede ser la aparición de una fiscalidad a la carta, individualista e indisponible para los demás contribuyentes. Ante tales circunstancias, y la búsqueda de nuevos mecanismos que fragüen un proceso aún en construcción, las propuestas previas de tributación que se contemplan en la normativa foral pueden ser un modelo conveniente para su aplicación al resto del Estado en aras de avanzar hacia el cumplimiento cooperativo.

**Palabras clave:** seguridad jurídica; cumplimiento cooperativo; propuestas previas de tributación.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 23-01-2019

**Cómo citar:** Pablos Mateos, F. (2019). Las propuestas previas de tributación en el País Vasco: posible modelo hacia el cumplimiento cooperativo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 51-80.



# The previous proposals for taxation in the Basque Country: possible model toward cooperative compliance

Fátima Pablos Mateos

## Abstract

The new models in the legal-tax relationship point out to a possible evolution where cooperation between tax administration and the taxpayer is enhanced. It is glimpsed a state of legal security from the tax agreements that might arise. However, this idyllic transformation in the relationship between the tax administration and the taxpayer does not lack negative effects such as taxing on demand, individualistic or not being feasible for the rest of the taxpayers. Because of these circumstances and the search for new mechanisms, still under construction, the previous tax proposals included in the Basque tributary administration can be a convenient model to apply to the rest of the Spanish State in order to fulfill a cooperative compliance.

**Keywords:** legal security; cooperative compliance; previous tax proposals.

**Citation:** Pablos Mateos, F. (2019). Las propuestas previas de tributación en el País Vasco: posible modelo hacia el cumplimiento cooperativo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 51-80.



## Sumario

1. Introducción
  2. Aproximación al principio de seguridad jurídica en el ámbito de la aplicación de los tributos
    - 2.1. Breves consideraciones en torno al aspecto subjetivo del principio de seguridad jurídica
    - 2.2. La efectividad del principio de seguridad jurídica
  3. De las relaciones cooperativas al cumplimiento cooperativo mediante las propuestas previas de tributación
    - 3.1. Antecedentes
    - 3.2. Fundamentación jurídica
    - 3.3. Las propuestas previas de tributación en el País Vasco
      - 3.3.1. Régimen jurídico vigente de las PPT
      - 3.3.2. Reflexiones sobre la oportunidad de la regulación de las PPT en la LGT
  4. Reflexiones finales
- Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

La relación jurídico-tributaria se sustancia, tal y como nos anuncia el artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), mediante la concurrencia de obligaciones y deberes, derechos y potestades que se ponen de manifiesto con ocasión de la aplicación de los tributos y que se proyectan, como no podía ser de otra forma, en el ámbito subjetivo de la misma, en consecuencia, sobre la Administración tributaria y el particular.

Este conjunto de deberes, obligaciones, derechos y prerrogativas surgen con ocasión de la aplicación de nuestro sistema tributario llamado, al menos principalmente, a la obtención de recursos con los que satisfacer los gastos públicos y a cuyo fin todos estamos llamados a contribuir, tal y como se desprende del artículo 31 de la Constitución (en adelante, CE). Sin embargo, a pesar de este fin primordial que parece aunar esfuerzos en ambos lados de la relación subjetiva, la realidad nos demuestra que en el seno de esas relaciones entre la Administración tributaria y el particular, si atendemos a los conflictos generados, no son especialmente pacíficas<sup>1</sup>. La pugna entre las prerrogativas que amparan a la primera en aras de facilitar el cobro del crédito tributario y los derechos que protegen las actuaciones

---

<sup>1</sup> Según la Memoria del año 2016 del Consejo para la Defensa del Contribuyente el total de las quejas y sugerencias formuladas en dicho año ascendieron a 18.562. Si se desagrega este dato, resulta que el 92,16% corresponden a quejas (un total de 17.107) y, el resto, un 7,84% (1.455) refieren el número de sugerencias recibidas. Además, debe destacarse que, del total de quejas recibidas, 2.745 se producen en el ámbito de la información y asistencia procedentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), 155 de la Dirección General del Catastro y 3 de la Dirección General de Tributos. *Vide*. Ministerio de Hacienda y Función Pública, *Consejo para la Defensa del Contribuyente. Memoria 2016*. Recuperado de <<http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2016.pdf>>, pp. 35 y ss. [consultado el 3 de abril de 2018]. Otros datos interesantes por la información que aportan son los referentes a la interposición de reclamaciones y recursos. Los mencionados datos son los disponibles a cierre del ejercicio 2015 e indican que durante dicho año tuvieron entrada 204.698 reclamaciones, si bien ha de destacarse que dicha cifra es menor que la del año precedente, registrándose con ello una disminución de las reclamaciones del 1,14%. Por lo que se refiere a las de resoluciones, alcanzaron las 195.749, lo que supone un aumento del 3,41% respecto del año 2014. Los datos a los que se hace referencia pueden ser consultados en Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, *Memoria 2015. Tribunales económicos-administrativos*. Recuperado de <<http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/Memoria%20TEAC%202015.pdf>>, p. 13 [consultado el 3 de abril de 2018].

del obligado tributario, en cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias, acaban adquiriendo una importancia tal que no permite aseverar de forma rotunda que la relación jurídico-tributaria sea especialmente tranquila.

En este contexto, adquiere gran relevancia el principio de seguridad jurídica. No obstante, a pesar de los esfuerzos por dar cumplimiento al deber de información y asistencia al obligado tributario que, no olvidemos, la Administración tributaria debe cumplir, los mecanismos diseñados en la norma han resultado insuficientes ante un inconmensurable ordenamiento jurídico-tributario que dificulta un entorno favorable a la referida seguridad jurídica. Los efectos que, entre otros, tales circunstancias producen tienen una directa incidencia en la inversión empresarial. No puede olvidarse que la empresa, en general, es especialmente sensible a las cuestiones en torno a la materia tributaria, y ello tiende a intensificarse en situaciones de escasa seguridad jurídica.

Conscientes de la necesidad de ofrecer un marco de seguridad jurídica a las relaciones entre la Administración tributaria y la empresa se ha propiciado un entorno de cooperación en sus relaciones. Sin embargo, tampoco ha sido suficiente. Aunque parece implementada una relación cooperativa entre la Administración tributaria y ciertas empresas, deben darse los pasos hacia el cumplimiento cooperativo, siguiendo las previsiones programadas del Foro de Grandes Empresas, tal y como se impulsa, también, desde la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE).

Partiendo de las consideraciones previas, justifica este trabajo, constituyéndose, además, en objetivo principal del mismo, el análisis del régimen jurídico de las propuestas previas de tributación (en adelante, PPT) que regula la normativa foral del País Vasco. Mecanismo que, no siendo novedoso, pues actualmente como se ha mencionado está vigente en el País Vasco, puede aportar grandes dosis de seguridad jurídica en la aplicación de nuestro sistema tributario. Análisis que atenderá a criterios formales y pragmáticos, sin olvidar sus posibles efectos nocivos. Todo ello en un momento donde los nuevos paradigmas de la relación jurídico-tributaria apuntan hacia la cooperación entre la Administración y el contribuyente.

## **2. Aproximación al principio de seguridad jurídica en el ámbito de la aplicación de los tributos**

La LGT, tal y como puede leerse en su exposición de motivos, «es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes». Aseveración que debe conectarse con los objetivos de la norma, que a la postre enmarcarán las interrelaciones subjetivas en la relación jurídico-tributaria. En este sentido, también en la exposición de motivos de la LGT se indica al respecto que «[...] los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación

administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria».

En consecuencia, ambos extractos de la exposición de motivos de la LGT permiten concluir que las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes deben instrumentalizarse a través de acciones que garanticen el cumplimiento de los objetivos programados, y por ende que doten de seguridad jurídica a la relación jurídico-tributaria.

## 2.1. Breves consideraciones en torno al aspecto subjetivo del principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica<sup>2</sup> se recoge en el apartado tercero del artículo 9 de la CE. Como es sabido, constituye, tal y como se indica en la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, STC) 27/1981, de 20 de julio (NFJ000001), «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad».

Pero además, cuando el principio de seguridad jurídica es analizado en el contexto de la aplicación de los tributos no puede descartarse que en la relación jurídico-tributaria existe un factor económico que focaliza el interés tanto de la Administración, llamada a ejercer aquellas funciones previstas en la normativa con el fin de obtener el crédito tributario, como del particular, al ocupar la posición de deudor tributario. Esta circunstancia crea un clima de oposición entre ambas partes a pesar de que el fin último que justifica esta relación debiera ser apreciado, al menos potencialmente, como beneficioso para los segundos. Esta pugna es foco de conflictos en la medida en que la Administración tributaria tiene como finalidad última cobrar el crédito tributario mientras en el obligado tributario se personaliza el interés por minimizar la deuda tributaria, y ello a pesar de la finalidad principal perseguida: el sostenimiento de los gastos públicos. Este interés por reducir la carga fiscal puede tradu-

---

<sup>2</sup> Sobre este principio, García Novoa (2000): «Probablemente no exista otro principio jurídico tan habitualmente invocado como la seguridad jurídica. Pero también se podría decir que pocos principios como este se manifiestan con tanta indefinición y con una tan acentuada carencia de contenido propio. Sin embargo, la evidencia de los hechos nos viene a mostrar que es la seguridad jurídica la mayor aspiración del contribuyente en el Derecho tributario de nuestros días. Frente al aparente agotamiento de otros principios (capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad...) nos encontramos ante situaciones en las que una y otra vez se vulnera el derecho a la certeza de los contribuyentes» (p. 19).

cirse en un rechazo a la necesaria contribución que sostiene el gasto público, un rechazo, en definitiva, a la aplicación misma del sistema tributario<sup>3</sup>. De ahí que pueda decirse que la situación de partida no resulta nada esperanzadora.

Por otra parte, con independencia de cualquier consideración en torno a la finalidad perseguida que pueda presumirse en el obligado tributario a la hora de cuantificar la deuda tributaria, ya por él mismo por medio de autoliquidaciones, o por la propia Administración tributaria en los procedimientos iniciados por declaración, lo que a efectos de seguridad jurídica interesa es valorar en qué grado el ordenamiento jurídico-tributario facilita al obligado el actuar con pleno conocimiento acerca de lo que le está permitido, y por tanto puede hacer, y lo que no. Circunstancia que permitirá, igualmente, averiguar el grado de conocimiento sobre la consecuencia jurídica de su acción. En relación con esta cuestión el TC afirmó que la seguridad jurídica puede ser traducida en un sentido amplio como «[...] la confianza o la perspectiva razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del Derecho... (STC 200/1989, de 30 de noviembre –NCJ063449–, STC 136/1991, de 20 de junio –NCJ063762–, STC 165/1999, de 27 de septiembre –NCJ062468–)». Todo ello nos permite sintetizar en un único término, el de previsibilidad<sup>4</sup>, el efecto principal de la aplicabilidad de la seguridad jurídica. En consecuen-

<sup>3</sup> Esta situación de rechazo ha sido puesta de manifiesto por Sánchez García (2018) quien, haciendo especial referencia a la profusión normativa producida en los últimos años, afirma: «De hecho, esa emanación de normas reguladoras o de aplicación del sistema tributario ha sido tan prolífica, variada, diversa, exhaustiva y variable, que genera multitud de rechazos, controversias y polémicas, de toda índole, puesto que afecta principalmente al poder de disposición de los ciudadanos, provocando dudas fundadas en los mismos sobre la supuesta "justicia" que debe inspirar a los poderes públicos a la hora de establecer este sistema tributario y remover los obstáculos que impiden su plenitud.

Tan es así que la idea que fundamentalmente anida en el pensamiento colectivo es que el sistema tributario tiene como objetivo principal e inspirador la obtención de recursos, basado en un mero principio recaudador, que haría alejarlo de la justicia que debe presidirlo» (p. 41). También Lago Montero (2007), entre otras causas, afirma: «A nuestro juicio, habría que comenzar por identificar las *causas últimas, remotas*, pero no menos determinantes, de la litigiosidad que nos ocupa, y que se encuentran, a nuestro entender, en la *tensión intrínseca* entre el deber de contribuir y el derecho a hacerlo de la manera más ventajosa: este es el primer y principal fundamento, a nuestro juicio, de la conflictividad tributaria; causa remota pero cierta a la que se une la *desconfianza* de la ciudadanía en un sistema tributario muy oneroso solo para algunos, y poco neutral en el tratamiento de operaciones análogas, tanto en el plano normativo como en el aplicativo, que conduce a una *conciencia fiscal laxa*» (p. 513).

<sup>4</sup> García Novoa (2000) al tratar la previsibilidad lo hace en los términos siguientes: «La idea de "previsibilidad" es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho. Cuando nos encontramos ante un ordenamiento que impone específicas obligaciones, que por su origen legal se vinculan a determinados presupuestos de hecho –presupuestos que, en cuanto hechos jurídicamente relevantes, son fundamentalmente actos de los particulares– y, cuando, además, esas obligaciones conllevan la prohibición de conductas de incumplimiento, a través de un sistema de sanciones, ese sector del ordenamiento debe prever con la máxima exactitud, tanto los presupuestos de

cia, el ordenamiento jurídico-tributario debe garantizar la capacidad de prever las consecuencias jurídicas de los actos del particular. Y ello, sin duda, tiene una especial relevancia en el ámbito tributario, principalmente en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales.

De esta forma, se destaca una de las dos manifestaciones que conforman el concepto de seguridad jurídica, el aspecto o manifestación subjetiva<sup>5</sup>. De especial importancia en la relación jurídico-tributaria desde la perspectiva del obligado tributario, en la medida en que esta manifestación subjetiva puede asimilarse, tal y como se ha adelantado, con la previsibilidad en relación con los resultados probables derivados de la acción realizada, en suma, a confianza legítima. En este sentido, el TC en su Sentencia 197/1992, de 19 de noviembre (NFJ002160), sobre el principio de seguridad jurídica, indica que es: «[...] certeza de la norma o protección de confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente previsibles [...]»<sup>6</sup>.

El aspecto subjetivo y el aspecto objetivo son inescindibles. De forma tal que el análisis que trate de valorar la seguridad jurídica por los efectos que pueda producir en la conducta del obligado tributario debe analizar previamente la manifestación objetiva del principio, pues será causa de la previsibilidad requerida. Por ello es importante fijar la atención en el proceso de creación de las normas tributarias, en su necesaria publicidad, claridad y estabilidad.

---

hecho como las consecuencias jurídicas que a dichos presupuestos se anuden –obligaciones materiales y formales o sanciones–. De esta forma el ciudadano tendrá conocimiento previo y pormenorizado de las consecuencias de su actuación. Lo fundamental en el análisis constitucional de las normas tributarias de nuestro tiempo es la certeza de la "univocidad de resultados" –*eindeutiges Ergebnis*–, de tal manera que el comportamiento de los aplicadores del Derecho siga una regla objetiva fijada legalmente, regla en tanto condiciona los resultados de la aplicación de la norma, limita la actuación tanto de Administración como de los tribunales» (p. 113).

<sup>5</sup> En el principio de seguridad jurídica se integra una doble manifestación objetiva y subjetiva que configuran el concepto de seguridad jurídica. Sobre esta cuestión García Novoa (2006) afirma: «En cuanto al contenido de la seguridad jurídica, existe una pretensión de configurar una seguridad normativa *objetiva*, que no sea concebida como un mero "deseo" del ciudadano, pero ello no puede suponer ignorar que la seguridad jurídica solo puede entenderse en cuanto referida a cada situación personal, esto es, a través de una visión subjetiva. Así lo ha entendido la doctrina alemana, al definir el contenido material de la seguridad jurídica como exigencia de una *previsibilidad* y *calculabilidad* de los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa de lo más precisa posible de sus derechos y deberes. Tal previsibilidad solo tendrá sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano. Planteada en esos términos la seguridad jurídica se manifiesta en la idea de protección de la confianza» (p. 28). También Martínez Giner (2015) asevera que «[...] el Tribunal Constitucional ha configurado la seguridad jurídica sobre la base de una doble dimensión: objetiva, en cuanto a certeza del derecho, y subjetiva en cuanto a previsibilidad de los efectos y consecuencias de los actos jurídicos» (p. 3).

<sup>6</sup> En el mismo sentido, indica Martínez Giner (2015): «Centrándonos en el principio de confianza legítima, hay que apuntar que la seguridad jurídica como previsibilidad tiene sentido desde el punto de vista del ánimo subjetivo del contribuyente, lo cual se plasma en la idea de protección de la confianza [...]» (p. 9).

La conexión entre ambos es lo que lleva a definir el principio de seguridad jurídica como principio general donde deben ser reconocibles la exigencia de certeza, la legalidad, jerarquía y publicidad de las normas, la no retroactividad y ausencia de actuaciones arbitrarias. El sumatorio de todos estos elementos, tal como advirtió el TC, es seguridad jurídica que, además, está llamada a «promover, el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad». (STC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–).

## 2.2. La efectividad del principio de seguridad jurídica

Los datos que reporta la realidad no permiten aseverar con rotundidad que nuestro sistema tributario se caracterice por su seguridad jurídica quedando, por tanto, cuestionada. Son varios los parámetros que nos llevan a tal conclusión, y con ello a poder aseverar la pérdida de confianza del contribuyente, a saber: la complejidad, mutabilidad y el ingente número de normas que debe manejar el obligado tributario.

Pero de forma previa, y quizás como paradigma premonitorio, nos hacemos eco de aquellas reflexiones que, analizando los objetivos que la LGT detallaba en su exposición de motivos, ya cuestionaban su escaso pragmatismo. Reflexiones que refieren «objetivos utópicos alejados de la realidad de la reforma»<sup>7</sup> (Sesma Sánchez, 2017, p. 2), una exposición

---

<sup>7</sup> Tal manifestación debe atribuirse a Sesma Sánchez (2017) quien sobre la última reforma de la LGT dice: «Personalmente, aunque no es una valoración aislada y así se viene poniendo de manifiesto en los primeros comentarios y análisis acerca de esta reforma, creo que, o bien la exposición de motivos ha sido redactada por un autor distinto al que ha redactado los artículos reformados o añadidos, o bien hay que señalar críticamente la *hipocresía* de la exposición de motivos que invoca objetivos utópicos muy alejados de la realidad de la reforma. ¿Realmente se puede invocar la seguridad jurídica cuando se legitima la comprobación retroactiva de hechos o situaciones consolidadas hace años permitiendo su recalificación fiscal? ¿O cuando se deja en manos de la Administración, y no de una *lex certa*, la fijación de los criterios administrativos que va a tipificar las conductas sancionables al amparo del mecanismo del conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley? ¿Puede afirmarse en rigor que la reforma contribuye a la estabilidad normativa cuando modifica, no solo normas tributarias, sino textos procesales de la envergadura de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa? ¿O que la solución de una controversia jurisprudencial, como la relativa a la duración del procedimiento inspector, consiste en ampliar sus plazos mínimos de duración en un 50% y modificar, *eufemísticamente*, lo que antes eran supuestos de "dilaciones no imputables a la Administración" por supuestos de "suspensión" –igualmente indeterminados– y cambiar de nombre las "causas de ampliación" por "causas de extensión" de los plazos máximos de duración? ¿Y qué decir de la victoria conseguida en sede jurisprudencial por los obligados tributarios que permitía limitar el devengo de intereses de demora hasta la fecha de la liquidación anulada cuando la Administración "disparaba" por segunda vez y que ha sido rebatida, sin reparo alguno, por la nueva redacción del artículo 150.7 LGT? En fin, creo que, en líneas generales, nos encontramos ante una reforma de la LGT claramente "escorada" hacia los intereses de la Administración tributaria, que han sido y son esencialmente recaudatorios, pero poca relación guardan con los tópicos garantistas que retóricamente se mencionan en su exposición de motivos» (p. 2).

de motivos «llena de tópicos» (Menéndez Moreno, 2014, p. 1)<sup>8</sup> o aseveraciones tales como «el legislador tributario, una vez más, nos da una lección de cómo no debería legislarse en materia tributaria»<sup>9</sup> (López Martínez, 2017, p. 2), afirmaciones todas ellas premonitorias de no poca conflictividad.

Tratando de prescindir de los asertos previos, analizaremos siquiera sumariamente los mecanismos a disposición de la Administración tributaria para garantizar la seguridad jurídica con ocasión de la aplicación de los tributos y con los que dar cumplimiento a su deber de información y asistencia al obligado tributario. No sin antes recordar que el artículo 3 de la LGT prescinde de toda referencia a la seguridad jurídica al enumerar los principios que deben atenderse con ocasión de la aplicación de los tributos, si bien no olvida mencionar que la aplicación del sistema tributario «asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios». Para posteriormente, en el artículo 85 de la LGT establecer que «La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones». Deber que hay que conectar con el tenor del artículo 34.1 a) de la LGT donde se indica que constituyen derechos del contribuyente el ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria. En suma, las actuaciones que se realizan en el ámbito de la información y asistencia al obligado tributario se producen en el marco de las relaciones recíprocas entre el deber de la Administración y los derechos del particular y que tienen como finalidad última, y primordial, garantizar la seguridad jurídica. Seguridad jurídica que alcanza una especial relevancia debido al aumento de la presión fiscal indirecta que soporta el contribuyente a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias y que se vería mitigada con el cumplimiento del deber de información y asistencia que, de otro lado, también podría reducir la litigiosidad.

En aras a dar cumplimiento al mencionado deber de la Administración a prestar información y asistencia, los artículos 85 a 91 de la LGT establecen cinco actuaciones diferentes

---

<sup>8</sup> Aseveración formulada por Menéndez Moreno (2014) quien en relación a la referencia en la exposición de motivos de la LGT sobre seguridad jurídica afirma: «Se alude también, cómo no, al "reforzamiento de la seguridad jurídica", alusión tan reiterada como incumplida por nuestro ordenamiento tributario, y que si cada vez que se dice se hubiera cumplido –o tal vez simplemente no vulnerado– estaríamos ante un ordenamiento "angelical" desde un punto de vista tan relevante como este, que vuelve a ser gravemente agredido, estableciendo por ejemplo, en su disposición final octava, que su entrada en vigor se produce con carácter general "al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado"; cuando es obvio que su extensión y complejidad hacen imposible el cabal conocimiento de su contenido al día siguiente, salvo, claro está, que tengas la tarde libre el día de su publicación» (p. 1).

<sup>9</sup> López Martínez (2017) continúa afirmando «[...] puesto que lejos de incidir en la seguridad jurídica desde una regulación clara y sistemática de los instrumentos que modulan las relaciones jurídicas, nos ofrece una regulación parcial, asistemática y conflictiva de las instituciones modificadas, sin otra finalidad que salir al paso de las interpretaciones de los operadores jurídicos, que no sacralizan, como único principio objeto de protección, el interés recaudatorio de los gestores de nuestra Administración Tributaria» (p. 2).

como mecanismos a través de los cuales se instrumentaliza el deber de información: publicación de normas y doctrina administrativa de mayor trascendencia; comunicaciones y actuaciones de información; consultas tributarias escritas; información sobre la valoración fiscal previa a la transmisión de bienes inmuebles y los acuerdos previos de valoración y, por último, en relación con la asistencia a los obligados, se materializa mediante la realización, por los servicios de ayuda de la Administración tributaria, de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Una primera aproximación a las vías diseñadas por el legislador en aras de la consecución del principio de seguridad jurídica mediante la información y asistencia al obligado tributario pone de manifiesto la escasa intervención del particular quien adopta, en general, una posición pasiva. Ciertamente, en todas ellas el particular es receptor de la actuación administrativa programada para facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria, pero sin ser requerida su intervención.

La primera de ellas está referida a la publicidad de los textos actualizados de las normas tributarias, así como la doctrina administrativa de mayor trascendencia. Por lo que a la publicidad de la normativa tributaria se refiere es un requisito imprescindible en aras de garantizar la seguridad jurídica. Ahora bien, si la publicidad de las normas no presenta, en términos generales<sup>10</sup>, ninguna problemática, no puede llegarse a la misma conclusión cuando se escudriñan las notas que, a día de hoy, caracterizan nuestro ordenamiento jurídico-tributario. La gran profusión de normas en materia tributaria, la falta de claridad o el estar sometidas a continuas modificaciones son los rasgos de las normas tributarias que plantean importantes dificultades a la hora de predicar la seguridad jurídica como aspecto relevante en las mismas.

---

<sup>10</sup> Referimos el hecho de la simple publicación, no puede darse exigibilidad de la norma inédita, sin embargo, no está la publicación de la norma exenta de problemática, tal y como nos lo recuerda Plaza Vázquez (2010) al indicar: «De todas formas, en el TOP absoluto de los despropósitos se halla la noticia recientemente publicada en prensa económica, y luego recogida en medios diversos, sobre el "dizque" "error-errata-metadura de pata" cometido en la publicación de la Ley Catalana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que, según el texto publicado –distinto del aprobado según las fuentes mencionadas– se limitaba sustancialmente la aplicación de beneficios fiscales a las empresas familiares (al excluir completamente –y no en proporción– reducciones y bonificaciones si los activos no estaban mayoritariamente afectos).

No es el caso de la vertiente estrictamente técnico-tributaria o técnico-normativa del asunto. Según lo publicado, lo errado está en vías de corrección, no ha habido afectados que se sepa, y al final ¡aquí no ha pasado nada!

Pero la verdad es que sí ha pasado, y no es la primera ni la segunda, ni la tercera vez..., en que las publicaciones oficiales incluyen ajustes, sutiles matizaciones, una coma por aquí, una palabra por allá..., que desvirtúan cuando no modifican sustancialmente los textos aprobados y publicados en los boletines oficiales de los parlamentos» (p. 2).

Ciertamente, al hacer referencia a la producción normativa en materia tributaria la calificación que, de forma general, se le atribuye es la de excesiva. Las cifras corroboran tal aseveración<sup>11</sup>. Si atendemos al dato de la producción normativa de contenido tributario en el año 2017 las cifras indican que en el ámbito estatal las disposiciones aprobadas fueron 517, lo que supone un incremento del 18,6 % respecto al año 2016, siendo el 2017 el segundo año con menor producción normativa desde 1970. Por lo que se refiere a la producción normativa en el ámbito autonómico supuso la aprobación de 253 normas con rango de ley, un 3,3 % más que en el año 2016. Y finalmente, en lo referente a la producción normativa en la Unión Europea se aprobaron 1.950 actos legislativos, de los cuales 1.105 fueron reglamentos, 32 directivas y 783 decisiones, registrándose en este caso un descenso de un 1,5 % respecto al año precedente<sup>12</sup>.

Estos datos por sí mismos son significativos del grado de seguridad jurídica de nuestro ordenamiento jurídico-tributario en la medida en que dibujan un marco normativo prolijo, en continuo cambio y que, en consecuencia, entre otros efectos, va a generar no poca incertidumbre para los destinatarios de la norma. Incertidumbre que minimiza la previsibilidad deseable en cuanto al conocimiento de las consecuencias jurídicas derivadas de las acciones desarrolladas por el obligado tributario y afecta plenamente a la toma de decisiones, principalmente aquellas de carácter empresarial, especialmente sensibles a la fiscalidad.

A esta aparente incontrolable «riqueza» normativa, debe añadirse la también excesiva complejidad que suele ser inherente de la normativa tributaria. Una complejidad que es consecuencia de la profusión normativa tanto estatal, autonómica y, por supuesto, local, pero también achacable a la técnica normativa<sup>13</sup> y la falta de claridad en la norma. Cuestión a la

<sup>11</sup> Sánchez García (2018): «El dato sobre la producción normativa de los años 1990 y 31 de diciembre de 2016 justifica tal afirmación en la medida que son aprobadas 3.082 disposiciones entre las que se encuentran leyes orgánicas, leyes ordinarias, decretos-leyes, decretos legislativos (estatales y autonómicos), reglamentos y directivas de la Unión Europea y convenios internacionales; más de 8.000 disposiciones reglamentarias, sin contemplar en este dato a las ordenanzas fiscales» (p. 41).

<sup>12</sup> Datos obtenidos a partir del informe «La producción normativa en 2017», *Informes y Estudios*, Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE). Recuperado de <[https://contenidos.ceoe.es/CEOE/var/pool/pdf/publications\\_docs-file-461-la-produccion-normativa-en-2017.pdf](https://contenidos.ceoe.es/CEOE/var/pool/pdf/publications_docs-file-461-la-produccion-normativa-en-2017.pdf)> [consultado el 10 de abril de 2018]. Advirtiéndose en dicho informe que en relación con la producción normativa del Estado que «No obstante, 2016 fue un año excepcional, cuya actividad legislativa estuvo condicionada por la existencia de un gobierno en funciones durante buena parte del año». *Ibidem*, p. 6.

<sup>13</sup> La vinculación entre la técnica normativa y la seguridad jurídica queda afectada negativamente debido a que para la primera únicamente se prevén una serie de recomendaciones sin que se contemplen consecuencias jurídicas por incumplimiento. En relación con esta cuestión Rodríguez-Arana Muñoz (2017): «Por tanto, una primera consideración aparece como imprescindible en la materia. Que las reglas que componen la técnica normativa dejen de ser simples y meras recomendaciones técnicas para convertirse en reglas de derecho con fuerza de obligar y cuyo incumplimiento lleve aparejado sanciones jurídicas. Seguramente, a partir de entonces la naturaleza de la técnica normativa adquirirá nuevos contornos y será más fácil vincular la técnica jurídica a las exigencias de la seguridad y certeza jurídica» (p. 3).

que no ha sido ajeno el TC al advertir que la seguridad jurídica implica que «el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa»<sup>14</sup>. Ante este escenario no es difícil adivinar mayores dificultades de interpretación, de aplicación práctica, mayor litigiosidad, mayores costes de aplicación, en suma, mayor inseguridad jurídica.

No obstante, debemos traer a colación el Plan Anual Normativo, del cual encontramos referencia en los artículos 132 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en la disposición final tercera que recoge la modificación de la Ley 50/1997, de 27 de diciembre, del Gobierno, y en el Real Decreto 286/2017, de 24 de marzo, por el que se regulan el Plan de Acción Normativo y el Informe Anual de Evaluación Normativa de la Administración General del Estado y se crea la Junta de Planificación y Evaluación Normativa. El Plan Anual Normativo, tal y como consta en el real decreto mencionado, tiene como objeto «asegurar la congruencia de todas las iniciativas que se tramiten y de evitar sucesivas modificaciones del régimen legal aplicable a un determinado sector o área de actividad en un corto espacio de tiempo».

Sin duda estamos ante una herramienta que favorece a la seguridad jurídica y, por ende, la previsibilidad, toda vez que permitirá conocer con anticipación las normas que serán aprobadas<sup>15</sup> y también permitirá un control *ex post*, que atenderá a criterios pragmáticos. Y así ha sido recogido en el Plan Anual Normativo 2018<sup>16</sup> donde puede leerse: «La exigencia de racionalizar la actividad de producción normativa y mejorar la calidad de nuestras normas es uno de los retos más importantes de nuestra época». Para después añadir: «Se impone, por ello, dar las mayores garantías al proceso normativo, racionalizar la decisión misma de aprobar una norma e incluso evaluar, con posterioridad, la oportunidad de mantener una normativa ya vigente, en función del análisis de los efectos que produce».

---

<sup>14</sup> Concretamente en la STC 46/1990, de 15 de marzo (NCJ063453), se puede leer: «La exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas como la que sin duda se genera en este caso dado el complicadísimo juego de remisiones entre normas que aquí se ha producido. Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no, como en el caso ocurre, provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes incluso cuáles sean estas. La vulneración de la seguridad jurídica es patente y debe ser declarada la inconstitucionalidad también por este motivo».

<sup>15</sup> Sin embargo, no podemos dejar de mencionar que se ha previsto y regulado la excepción al cumplimiento del Plan Anual Normativo, nos referimos al contenido del artículo 2.6 del Real Decreto 286/2017 que prevé los supuestos cuya concurrencia permitiría una alteración a las previsiones de producción normativa.

<sup>16</sup> Ministerio de la Presidencia y para las Administraciones Territoriales Vicepresidencia del Gobierno, *Plan Anual Normativo 2018*, p. 5. Recuperado de <[http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/documents/2017/refc20171207e\\_2.pdf](http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/documents/2017/refc20171207e_2.pdf)> [consultado el 10 de abril de 2018].

Por último, traemos a colación el artículo 133 de la Ley 39/2015 donde se regula la participación de los ciudadanos en el proyecto de elaboración de normas con rango de ley y reglamentos que se sustanciará mediante «una consulta pública, a través del portal web de la Administración competente en la que se recabará la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma». Siendo los temas planteados los problemas que se pretenden solucionar con la iniciativa, la necesidad y oportunidad de su aprobación, los objetivos de la norma y las posibles soluciones alternativas regulatorias y no regulatorias<sup>17</sup>.

En conclusión, y volviendo al Plan Anual Normativo, el 7 de diciembre de 2017, se aprobó el previsto para el año 2018. El mismo da a conocer que son 287 las normas que serán aprobadas para ese año. Si a ello se uniera una mejora de la calidad normativa, el resultado dejaría su impronta en una mayor seguridad jurídica. Ambas cuestiones incidirían en la segunda acción recogida en el artículo 85.2 b) de la LGT referida a las comunicaciones y actuaciones de información, en la medida en que una normativa más simple y más clara reducirá las dudas en cuanto a su interpretación.

No olvidaremos la publicación de la doctrina administrativa de mayor trascendencia o repercusión. Sin embargo, debe destacarse que a través de la página web del Ministerio de Hacienda puede accederse a las contestaciones de las consultas vinculantes o no. También dispone el Tribunal Administrativo Central (en adelante, TEAC) de una base de datos (DYCTEAC). Circunstancias que refuerzan la seguridad jurídica.

También es de destacar en esta labor de cumplimiento del deber de información, entre otras vías, mediante el programa INFORMA de la AEAT que, aunque con un alcance limitado, permite acceder a los principales criterios de aplicación nuestro sistema tributario.

Debe destacarse igualmente otra medida potestativa para la Administración y limitada en cuanto a su alcance. Nos referimos al contenido del artículo 87.1 de la LGT donde se indica que la Administración tributaria «podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta».

En suma, mecanismos que, además de seguridad jurídica, van a eximir al particular de responsabilidad por infracción tributaria cuando, tal y como se apunta en el artículo 179.2 de la LGT, «haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley».

---

<sup>17</sup> También se prevé en la norma los supuestos en los que podrá prescindirse de los trámites de consulta, audiencia e información pública. Tales excepciones se plantarán respecto a las normas presupuestarias u organizativas de la Administración General del Estado, la Administración autonómica, local o de las organizaciones dependientes o vinculadas a estas, en caso de concurrir razones de interés público que lo justifiquen o, finalmente, cuando la propuesta normativa no tenga un impacto significativo en la actividad económica, no imponga obligaciones relevantes a los destinatarios o regule aspectos parciales de una materia.

Por lo que se refiere a las consultas tributarias escritas, son un mecanismo al servicio del obligado tributario que le permite trasladar a la Administración sus dudas sobre la interpretación de la norma tributaria con el fin de que le sean resueltas<sup>18</sup>, sin quedar circunscritas estas consultas a cuestiones concretas. De esta forma, desde una perspectiva subjetiva, la consulta tributaria escrita es un derecho del obligado tributario cuyo ejercicio queda expedita a amplias posibilidades a efectos de su planteamiento. Cuestión que se facilita desde la propia regulación en el artículo 88 de la LGT al indicar que los obligados podrán formular consultas cuya materia sea el régimen jurídico, la clasificación o calificación tributaria «que en cada caso les corresponda», sin concretar limitación alguna en cuanto a su objeto<sup>19</sup>.

No obstante, como mecanismo que coadyuva la seguridad jurídica, son sus efectos jurídicos una de las cuestiones más relevantes, pero también más conflictivas. La regulación sustantiva al respecto establece: «La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante». Por tanto, su eficacia vinculante no es extensible ni al consultante ni a los tribunales<sup>20</sup>,

---

<sup>18</sup> Villaverde Gómez (2013) define la consulta tributaria escrita como «el derecho de cualquier obligado tributario a solicitar por escrito a la Administración tributaria competente que esta le informe, también por escrito, acerca de cuál es la interpretación administrativa de las normas tributarias aplicables a un caso concreto que le afecta, quedando la Administración actuante vinculada respecto de la contestación facilitada» (p. 687).

<sup>19</sup> Aborda la cuestión sobre la amplitud del objeto de las consultas tributarias escritas Adame Martínez (2005) indicando sobre el tema que: «Los obligados tributarios pueden plantear consultas sobre cualquier norma tributaria que les suscite algún tipo de duda, incluso aunque objetivamente sea clara la norma. Esta conclusión se deriva de la amplitud con que está redactado el apartado 1 del artículo 88 de la Ley General Tributaria, que establece que se podrán formular consultas "respecto al régimen, la clasificación o calificación tributaria que en cada caso les correspondan". Por tanto, no se establece en principio ningún tipo de límite por razón de la materia» (p. 25).

<sup>20</sup> Sobre la no extensión de los efectos vinculantes a los tribunales Rovira Ferrer (2017) recuerda que existen dos supuestos en los que una consulta vinculante tendrá incidencia en la actuación de los tribunales. El primero de ellos se produce «si un obligado tributario recurre la falta de aplicación del contenido vinculante de una consulta tributaria estando la Administración obligada a ello (ya sea por haber sido notificada al obligado tributario o por haber probado la identidad entre los hechos y circunstancias del reclamante y los que se incluían en la consulta), caso en el que la actuación del órgano judicial deberá limitarse a valorar si, con base a los artículos 88 y 89 de la LGT, la Administración tenía realmente obligación de seguimiento. Por consiguiente, como se ha señalado respecto a los TEA, su fallo no versará acerca de la interpretación y aplicación de la normativa tributaria sustantiva que debía proceder ante una determinada situación de hecho, sino en valorar únicamente si operaban en la misma los efectos vinculantes de la consulta (es decir, limitándose a declarar la inobservancia o no del artículo 89 de la LGT, incluso aunque estime correcta la interpretación dada por la Administración en caso de vulneración del mencionado artículo)». Y en relación con el segundo afirma: «las contestaciones a las consultas vinculantes tendrán incidencia en la actuación de los órganos judiciales si lo que se recurre es justamente el criterio aplicado por la Administración a consecuencia de su obligación de seguimiento, es decir, si el obligado tributario quiere cuestionar el criterio manifestado en una contestación a una consulta acogiendo, como se ha visto, a la impugnación posterior de los actos que se dicten en su aplicación» (pp. 17-18).

circunstancia esta última que ha suscitado, en ocasiones, efectos contrarios a los buscados, es decir, ha provocado justamente situaciones de inseguridad jurídica<sup>21</sup>.

El resto de medidas en pro a la información y asistencia son la información sobre la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles o los acuerdos previos de valoración, donde puede decirse que se da un paso más por parte de la Administración en la medida en que su actuación incide de forma directa en la cuantificación de la deuda tributaria.

La contribución de todas las medidas señaladas a la seguridad jurídica del contribuyente, a pesar de la conflictividad que pueda predicarse de alguna de ellas, es innegable al facilitar la aplicación de la norma tributaria. Ahora bien, no podemos olvidar que la obligación tributaria principal consiste en el pago de la cuota tributaria. De forma tal que, tras identificar la norma, desentrañar su sentido y concretar dónde subsumir el hecho, acto o negocio realizado, en aquellos supuestos de autoliquidación es necesario cuantificar la cuota tributaria. Dejando, en cierto modo, esta, podríamos decir, segunda pero importantísima fase, en manos exclusivamente del obligado tributario. La carga fiscal indirecta previa al cumplimiento esperado del obligado tributario, en tanto obligación formal y material, queda, en términos generales, bajo su responsabilidad. Por lo que podría afirmarse que en la relación jurídico-tributaria parece que la Administración se desmarque.

Esta aseveración debe ser matizada, matizada no revocada, al tratar la asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias o en la configuración de borradores, en la medida en que la Administración no queda vinculada por tal actuación. Y así consta en el apartado cuarto del artículo 77 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, donde se indica que: «las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por la Administración o en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad».

---

<sup>21</sup> Situación que se ha hecho patente con las antagónicas posiciones entre la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) y el TEAC, entre otras, a la hora de abordar la deducibilidad de los intereses de demora en el impuesto sobre sociedades derivados de las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria derivados de procedimientos de comprobación y que obligó que la AEAT emitiera un informe en el que aclarar cómo proceder ante un mismo supuesto con dos pronunciamientos vinculantes para la AEAT el procedente de la DGT y el del TEAC. *Vide.* <[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Criterios\\_generales/Informe\\_IS\\_deducibilidad\\_intereses\\_demora.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Informe_IS_deducibilidad_intereses_demora.pdf)>.

### 3. De las relaciones cooperativas al cumplimiento cooperativo mediante las propuestas previas de tributación

En las páginas precedentes se ha puesto de manifiesto una realidad en torno a las notas caracterizadoras de nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Su complejidad, mutabilidad o el ingente número de normas dificultan la efectiva realización del principio de seguridad jurídica. Ahora bien, tampoco puede negarse el esfuerzo desplegado desde la Administración para dar debido cumplimiento a sus deberes de información y asistencia al obligado tributario.

Teleológicamente, dar a conocer las novedades acordadas en materia tributaria, las normas aprobadas, las respuestas de las consultas tributarias o los criterios que en determinados asuntos van a ser adoptados, sin olvidar, la posibilidad de plantear consultas tributarias escritas, los acuerdos previos de valoración o los servicios de ayuda para la presentación de autoliquidaciones son un importante aporte a la seguridad jurídica del contribuyente. Ahora bien, cabe preguntarse *¿son suficientes?*; *¿queda descartada cualquier duda sobre las consecuencias jurídicas por aplicación de nuestro sistema tributario?*; *¿se ha conseguido que la norma tributaria aporte el grado de seguridad jurídica deseable?* Indudablemente, no podemos dar una respuesta afirmativa si atendemos las reivindicaciones que desde ciertos sectores han puesto de manifiesto que deben adoptarse nuevas medidas en aras a impulsar la seguridad jurídica.

Potenciar que la relación jurídico-tributaria se desarrolle en un marco de confianza y cooperación<sup>22</sup> que coadyuve a la seguridad jurídica tiene una especial relevancia para los contribuyentes en general y, de forma particular, para las empresas.

La cuestión es dilucidar hasta dónde estas fórmulas de cooperación van a propiciar un marco de actuación con mayor seguridad jurídica, principal objetivo perseguido, sin que ello suponga la concreción de los términos en los que llevar a cabo prácticas de elusión fiscal, sin olvidar la competencia fiscal, que, además, contarían con la anuencia de la propia Administración.

#### 3.1. Antecedentes

Las fórmulas cooperativas a las que hemos hecho referencia deben propiciar una mayor seguridad jurídica, tal y como hemos anunciado como principal objetivo, pero sin olvidar que deben acoger un fin teleológico claro: el cumplimiento de las obligaciones formales y

<sup>22</sup> Esta relación cooperativa, basada en la confianza y la cooperación, denominada «*Enhanced Relationship*» en inglés, fue analizada en el Foro de Administración Tributaria (en adelante, FAT) en el año 2008. En ese año se publicó «Un estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales» en el que se animaba a las Administraciones tributarias a mantener relaciones de mayor cooperación con las grandes empresas sustentadas en la confianza y la cooperación.

materiales del contribuyente. Por lo que no deben separarse del fin primordial del propio sistema tributario. Es lo que desde la OCDE se ha denominado «cumplimiento cooperativo» o *co-operative compliance*<sup>23</sup> y que fijan su objetivo en el efectivo cumplimiento con las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

En el marco de dichas relaciones los beneficios para la Administración tributaria y el contribuyente son múltiples. Pueden sintetizarse de la forma siguiente: una relación cooperativa pone de manifiesto una relación con la empresa basada en la confianza, entendimiento mutuo, apertura y transparencia, mayor entendimiento del negocio empresarial, gerencia de riesgos, certeza inmediata, reducción de la presión fiscal indirecta, mayor calidad en la información, uso eficiente de los recursos y mayor confianza en el sistema y juego limpio por parte de las Administraciones tributarias y por parte de las empresas (OCDE, 2013, p. 39).

En España, siguiendo la senda marcada por las propuestas de cumplimiento cooperativo, pueden apreciarse la adopción de dos fórmulas diferentes.

La primera de ellas, en el ámbito normativo, fue incorporada a la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concretamente con la modificación del artículo 92.2 de la LGT. Reforma que refuerza la figura del asesor fiscal en el marco de la colaboración social. Y lo hace añadiendo al citado artículo lo siguiente: «y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal» al referir que la colaboración social podrá instrumentalizarse mediante acuerdos con la Administración tributaria.

Y la segunda, fuera del ámbito normativo, se lleva a cabo mediante la creación del Foro de Grandes Empresas. Siendo sobre esta última en la que centraremos nuestro estudio. Según la nota informativa de la AEAT de 6 de julio de 2009 el Foro de Grandes Empresas es «un órgano de relación cooperativa para promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración tributaria del Estado, basada en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario». En el seno del mencionado Foro se adopta el Código de buenas prácticas tributarias cuyo objetivo es «promover una relación recíprocamente cooperativa» entre la AEAT y las empresas que suscriban dicho Código<sup>24</sup>. Además, esta relación estará «basada en los principios de transparencia y con-

<sup>23</sup> El término cumplimiento cooperativo responde a un cambio en relación con la terminología adoptada anteriormente por la FAT. Se justifica por parte de la OCDE al afirmar que: «Este cambio deja claro que el enfoque se basa en la cooperación con el propósito de garantizar el cumplimiento, es decir, que el contribuyente pague los impuestos debidos en su debido momento». OCDE (2013, p. 15).

<sup>24</sup> El número de empresas adheridas al Código de buenas prácticas tributarias asciende a 142 a fecha de 29 de enero de 2019.

fianza mutua, que debe dar lugar, por tanto, a un desarrollo de la misma conforme a los principios de buena fe y lealtad entre las partes, todo lo cual aumentará la eficacia de los controles de la Administración tributaria y reducirá la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas estas empresas y la litigiosidad que surge entre ambas». Recogiéndose un catálogo de buenas prácticas fiscales, que se engloban en tres grandes apartados, cuales son, el primero de ellos, transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial; el segundo, transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria y, finalmente, el tercero, la reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos.

Esta predisposición de las partes integrantes de la relación jurídico-tributaria se ve reforzada por lo dispuesto en algunos artículos del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Destacamos el artículo 529 ter que bajo el título de facultades indelegables atribuye al consejo de administración, entre otras, «La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control», «La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o características especiales, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general» y «La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad». De esta forma se establece para el consejo de administración la obligación de asumir la responsabilidad fiscal de la entidad. Lo que puede contribuir de forma decidida a un ambiente cooperativo entre Administración y, al menos, esta tipología de sociedad.

No obstante, debemos recordar que en la nota informativa de la AEAT se advierte que la implementación definitiva de la relación cooperativa entre la Administración tributaria y las empresas se desarrollará en dos fases. La primera es la creación de un foro de discusión, que se debe dar por cumplido con el nacimiento del Foro de Grandes Empresas, y la elaboración del Código de buenas prácticas tributarias. Pero además se recoge una segunda fase que ponga en marcha mecanismos a través de los cuales instrumentalizar lo recogido en el Código. Concretamente, en relación con la segunda fase se dispone: «En un momento posterior, la posible implantación de un marco especial a través del cual la Administración proporcionaría, en los plazos acordes con las necesidades de las empresas, un criterio sobre las consecuencias fiscales de sus operaciones a cambio de una total transparencia sobre las mismas, siempre que las empresas que voluntariamente se acojan a ese marco especial ofrezcan cuanta información sea necesaria para que la Administración pueda fijar su criterio».

Es precisamente esta apuesta por incentivar la consolidación de la relación cooperativa hacia el cumplimiento cooperativo lo que hace necesario reflexionar sobre mecanismos que permitan tal hecho. Y donde adquieren protagonismo por su aporte a la seguridad jurídica en la aplicación de los tributos la figura de las PPT. Sobre las mismas, podría decirse que existió un conato de implementación del que queda constancia en el acta de la reunión

del Pleno del Foro de Grandes Empresas celebrada el día 29 de octubre de 2013<sup>25</sup> al referir que en relación con el conocimiento previo de los criterios administrativos en la aplicación de los tributos pudiera plantearse una consulta «sobre el criterio aplicable a unos hechos concretos y la necesidad de que estos órganos se pronuncien. De forma que las empresas podrán plantear sus dudas a la Agencia Tributaria mediante un informe en el que expondrán el criterio que entiende aplicable. La Agencia Tributaria emitirá un informe mediante el instrumento jurídicamente más adecuado en función de la materia que se plantee y a través de los órganos competentes en el plazo de 3 meses. No obstante, cuando el número, complejidad y naturaleza de las cuestiones planteadas no permita a la Agencia Tributaria atender en el citado plazo alguna solicitud, se entenderá que la Agencia no ha analizado ni ha formulado criterio alguno sobre la cuestión planteada»<sup>26</sup>.

### 3.2. Fundamentación jurídica

Dar un paso más en la implementación de mecanismos tendentes a instrumentalizar los nuevos paradigmas en las relaciones jurídico-tributarias no es una reivindicación nueva. La cuestión principal es determinar si es posible su adopción en el orden jurídico-tributario.

Una primera aproximación en el análisis de la incorporación del cumplimiento cooperativo en el ordenamiento jurídico-tributario requiere de un estudio que atienda a criterios jurídico-formales, sin olvidar otros de carácter pragmático que avalen los beneficios de su incorporación o evidencien lo nocivo que pudiera resultar. Así como la fórmula exacta para su instrumentalización sobre la que adquieren especial trascendencia los acuerdos o pactos fiscales o *tax rulings*<sup>27</sup>.

La regulación del régimen jurídico de acuerdos o pactos fiscales queda avalada por la aplicación supletoria de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Concretamente por aplicación de lo dispuesto

<sup>25</sup> El acta puede consultarse en: <[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Acta\\_Pleno\\_FGE\\_29\\_10\\_2013.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Acta_Pleno_FGE_29_10_2013.pdf)>.

<sup>26</sup> Sanz Gómez (2013) se refiere a esta posibilidad como «mecanismo informal de consulta» y sobre sus efectos afirma lo siguiente: «Si se trata de mecanismos informales, los efectos de la actividad administrativa serán limitados, puesto que no creará derechos subjetivos en el contribuyente» (p. 40).

<sup>27</sup> No existe unanimidad a la hora de confeccionar una conceptualización de *tax rulings*. La OCDE define *ruling* como «cualquier consejo, información o compromiso proporcionado por una autoridad tributaria a un contribuyente o grupo de contribuyentes específicos con respecto a su situación tributaria y en el que tienen derecho a confiar». Definición que aparece recogida en el Informe *Consolidated Application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes*, <<http://www.oecd.org/ctp/harmonful/30901132.pdf>> [consultado el 21 de abril de 2018], p. 47.

en su disposición adicional primera al indicar que las actuaciones y los procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa se registrarán por su normativa específica y de forma supletoria por lo regulado en la Ley 39/2015. Y, en consecuencia, al prever la Ley 39/2015 la terminación convencional del procedimiento administrativo en su artículo 86 nada debe impedir extrapolar la terminación convencional al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Dos cuestiones deben matizar tales aseveraciones. La primera que no es la terminación convencional una materia ajena a los procedimientos de aplicación de los tributos. Exactamente, el artículo 155 de la LGT regula una terminación convencional del procedimiento de inspección mediante la suscripción de actas con acuerdo que sustancian una concurrencia de voluntades entre la Administración tributaria y el obligado tributario a fin de evitar una posible litigiosidad y asegurar el cobro del crédito tributario<sup>28</sup>. Pero en este caso existe una previsión legal que habilita de forma expresa tal forma de terminación del procedimiento. En consecuencia, la LGT prevé y regula tal posibilidad. Regulación que, además, debe entenderse preceptiva para que las terminaciones convencionales, acuerdos o pactos fiscales alcancen virtualidad en el ámbito tributario<sup>29</sup>. En conclusión, la incorporación en la práctica tributaria de la aplicación de los tributos de la terminación convencional requiere una expresa regulación del régimen jurídico que contemple los aspectos orgánicos, funcionales y procedimentales que requiera.

Y la segunda que, de conformidad a lo indicado en el artículo 87 de la Ley 39/2015, los acuerdos podrán ser formalizados siempre y cuando estos «no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado». Extrapolando estas exigencias al orden jurídico-tributario podrían traducirse, como no podía ser de otra manera, en una actuación que debe atender al cumplimiento de los intereses generales y con sometimiento a la ley y al derecho. Lo que por ende debería conllevar una adecuación absoluta de la misma, en aras de dar al cumplimiento a los principios de justicia material establecidos en el artículo 31 de la CE, al principio de indisponibilidad del crédito tributario, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, asegurándose así la Administración eliminar la posible litigiosidad que pueda plantearse y asegurar el cobro del crédito tributario y, con ello, cumplir la finalidad principal del sistema tributario: el sostenimiento de los gastos públicos.

Un acuerdo concebido bajo el respeto de estos términos no debería plantear dudas de aplicabilidad en nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Fijadas las condiciones formales

---

<sup>28</sup> Sobre la incorporación de las actas con acuerdo a la LGT, González-Cuéllar Serrano (2007): «responde al convencimiento cada vez más extendido de la necesidad de atajar el creciente alejamiento y el aumento de conflictividad entre la Administración y el contribuyente» (p. 463).

<sup>29</sup> En el mismo sentido *vide*. Merino Jara (2011, pp. 229-230).

y preceptivas del pacto también quedarían minimizados los efectos nocivos que el mismo pudiera esconder.

### 3.3. Las propuestas previas de tributación en el País Vasco

La disposición adicional primera de la CE determina el respeto a los derechos históricos del País Vasco. Tal reconocimiento es el origen de la singularidad que presenta el régimen de financiación de la mencionada comunidad autónoma (en adelante CC. AA.), cuya actualización, tal y como se desprende de la disposición indicada, debía producirse en el marco de la CE y del Estatuto de Autonomía.

El hecho diferenciador del régimen de financiación en el País Vasco, junto a Navarra, se sustancia mediante el reconocimiento de la potestad para mantener, establecer y regular su propio sistema tributario. De tal forma que estas CC. AA. podrán regular su propio régimen tributario y ostentar las facultades precisas para la aplicación de los tributos, tal y como se reconoce, en el caso particular del País Vasco, en el artículo 40 de su Estatuto de Autonomía y en el artículo 1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En suma, es referencia obligada para el conocimiento de los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario en los territorios históricos el análisis de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa; Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

#### 3.3.1. Régimen jurídico vigente de las PPT

El artículo 84 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia y los artículos 82 de las Normas Forales Generales Tributarias de Gipuzkoa y Álava recogen los procedimientos de vinculación administrativa donde se establece que: «Los obligados tributarios podrán solicitar que, con anterioridad a la realización del hecho imponible o a la conclusión del periodo voluntario de declaración, la Administración tributaria se pronuncie de manera vinculante respecto a las consecuencias tributarias que para los citados obligados se deriven de la realización de determinados hechos, actos o negocios jurídicos o de la realización de determinadas operaciones». Tal previsión se sustanciará mediante diferentes procedimientos tales como las consultas tributarias escritas, información de carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, acuerdos previos de valoración y, por último, una posibilidad inédita respecto de las CC. AA. de régimen común, las PPT.

Destacar primeramente que en lo que se refiere a la regulación de las PPT en las tres provincias vascas es prácticamente coincidente, a excepción, por ejemplo, entre otros, del

plazo para resolver. Los aspectos procedimentales son contenidos para el caso de Vizcaya<sup>30</sup> en el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión; el Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria que regula el procedimiento en Guipúzcoa y, finalmente, el Decreto Foral 80/2005, del Consejo de Diputados, de 28 de diciembre, que aprueba las normas de procedimiento aplicables a las consultas tributarias escritas, a las propuestas previas de tributación y a la declaración de cláusula antielusión en Álava.

La primera cuestión sobre las PPT que debe destacarse tiene que ver con su naturaleza. Es principal destacar su carácter vinculante y no olvidar, como otras características propias, su especificidad, precedencia o carácter declarativo<sup>31</sup>.

Por lo que se refiere a su finalidad, debe mencionarse que el propósito de las mismas es la búsqueda de una respuesta vinculante no ya sobre cómo interpretar la norma tributaria que sea de aplicación sino con el fin de «someter al conocimiento de la Administración tributaria propuestas previas de determinación de la tributación correspondiente a determinadas operaciones de especial trascendencia o complejidad». La especial importancia de este mecanismo es que debe entenderse como «un supuesto de cuantificación anticipada de la deuda tributaria» (Merino Jara, 2017, p. 3). Lo que sin dudas va a reportar una mayor dosis de seguridad jurídica al contribuyente y una oportunidad para minimizar la litigiosidad<sup>32</sup>. Sin olvidar que su uso queda limitado a operaciones concretas que presentan los rasgos indicados de especial trascendencia o complejidad, sin poder generalizarse su empleo indiscriminado.

En suma, las PPT representan una decidida apuesta por la seguridad jurídica, y por ende en pro a los derechos del contribuyente, en la medida en que el obligado tributario puede plantear una determinada fórmula de tributación para determinados supuestos, los que previsiblemente van a presentar una mayor incertidumbre sobre sus consecuencias jurídicas, cuya aceptación por parte de la Administración tributaria resultará vinculante para la misma y, en consecuencia, de esta forma quedan anulados los posibles conflictos posteriores.

---

<sup>30</sup> Las PPT pueden presentarse de forma telemática tal y como se prevé en la Orden Foral 2780/2009, de 4 de noviembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de propuestas previas de tributación.

<sup>31</sup> Las PPT han sido definidas por Merino Jara (2011) como «una manifestación de los denominados acuerdos fiscales en la medida en que suponen una conjunción de voluntades de la administración y el contribuyente de naturaleza declarativa que precisan una situación jurídica indeterminada futura» (p. 221).

<sup>32</sup> En palabras de Merino Jara (2017), «La prevención de situaciones de riesgo, el aumento de la seguridad jurídica y la reducción de la litigiosidad están en el origen de las propuestas previas de tributación contempladas en el País Vasco» (p. 9).

En relación con el ámbito subjetivo hay que decir que no es excluyente, en la medida en que la normativa reguladora precisa que están legitimados para su presentación los obligados tributarios sin otra consideración. Por tanto, queda expedito este mecanismo tanto a personas físicas como jurídicas que actuarán en el procedimiento por sí mismos o por medio de representante, en cuyo caso deberá acreditarse la representación en el momento de presentarse la solicitud.

Ahora bien, si ninguna mención especial requiere el ámbito subjetivo no puede aseverarse tal cosa al tratar el ámbito objetivo de las PPT. En este caso sí queda limitado en cuanto a su contenido. De forma tal que la cuestión sobre la que verse la PPT debe referirse a «operaciones de especial trascendencia o complejidad», resultando que las solicitudes podrán versar sobre las cuestiones siguientes:

- Operaciones de reestructuración empresarial, entendiéndose por tales las definidas a efectos del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores del impuesto sobre sociedades, o similares, así como la configuración de grupos fiscales.
- Operaciones de reorganización de patrimonios de personas físicas.
- Operaciones en las que se encuentren implicadas otras Administraciones tributarias o que tengan una dimensión internacional.
- Proyectos de inversión correspondientes a personas físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales o a entidades. Advirtiéndose que el importe de las inversiones debe superar la cantidad de 450.000 euros tanto en la regulación dada en Vizcaya como en Guipúzcoa, no refiriéndose límite alguno en Álava.
- Operaciones que generen derecho a la aplicación de deducciones o bonificaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades o el impuesto sobre la renta de no residentes. Al igual que el caso anterior tanto en Vizcaya como en Guipúzcoa se exige que el importe de la deducción o bonificación sea superior a 250.000 euros.
- Por último, también pueden motivar su presentación las operaciones o negocios jurídicos cuyo importe supere la cantidad de 600.000 euros, límite cuantitativo que, como en los dos casos anteriores, no es exigido en Álava.

Ahora bien, no representa este listado un elenco cerrado, pues la normativa reguladora prevé la posibilidad de presentar una solicitud de PPT en casos distintos a los detallados. Para esos casos diferentes a los expuestos se requiere previa autorización del órgano competente que verificará la oportunidad de la propuesta en función a la especial trascendencia o complejidad de la operación. A lo que la normativa de Vizcaya y Guipúzcoa añaden que se tendrá en consideración a los efectos de ser autorizada tal solicitud «la estructura

y dimensiones económicas del obligado tributario y a la trascendencia que la operación planteada pueda tener en el importe de sus obligaciones tributarias». En todas las regulaciones se especifica el hecho de no proceder recurso o reclamación de ningún tipo contra una resolución desestimatoria.

Como medida que podríamos calificar como preventiva, la solicitud debe presentarse con anterioridad a la realización del hecho imponible. Ahora bien, cuando estamos ante tributos de carácter periódico, las PPT deben presentarse de forma previa a la finalización del periodo impositivo en el que deba aplicarse el contenido de las propuestas. Archivándose todas las solicitudes presentadas fuera del plazo señalado.

La solicitud, presentada en plazo, deberá dirigirse en el caso de Vizcaya a la Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica de la Dirección General de Hacienda. Sin embargo, en Guipúzcoa se determina en el decreto foral que se presentará ante la Dirección General de Hacienda del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas. Finalmente, en el caso de Álava simplemente se indica que se presentarán ante la Administración tributaria.

Además de los datos identificativos del obligado tributario y, en su caso, del representante, la solicitud deberá ir acompañada por una serie de documentos que a continuación detallamos<sup>33</sup>:

- Los antecedentes y las circunstancias del caso, que permitan comprender las razones, las consecuencias y resultado de la operación.
- Descripción exhaustiva de todos los elementos que puedan influir en la determinación de la deuda tributaria correspondiente a la operación o a la combinación de operaciones.
- La cuantificación concreta de la incidencia en la deuda tributaria de la operación de que se trate o, cuando no consten suficientemente en el momento de presentación de la propuesta, los criterios que determinen establecer dicha incidencia.
- Los conceptos tributarios y periodos impositivos afectados por la operación respecto a la que se presenta la propuesta previa de tributación, así como la incidencia que en cada uno de ellos tenga la misma.
- Los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

<sup>33</sup> La regulación no es idéntica en las tres provincias vascas. Apuntamos, en relación con los documentos que deben acompañar a la solicitud, lo contenido en la normativa de Guipúzcoa.

Vizcaya y Álava prevén que en el caso de que la PPT o la resolución sobre la misma deba ser objeto de intercambio de información con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en virtud de un instrumento de asistencia mutua, se declarará dicha circunstancia con carácter expreso, sin perjuicio de la apreciación de oficio por parte de la Administración tributaria competente para la resolución del procedimiento y se consignarán, además, los datos siguientes:

- Identificación del grupo mercantil o fiscal al que pertenece, en su caso, la entidad que presenta la PPT, incluyendo los números de identificación fiscal o códigos equivalentes, en su caso, de todas las entidades no residentes afectadas.
- Descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones desarrolladas o a desarrollar. En cualquier caso, dicha descripción se realizará con pleno respeto a la regulación del secreto comercial, industrial o profesional y al interés público.
- Estados que pudieran verse afectados por la transacción u operación objeto de la propuesta.
- Personas residentes en otros Estados que pudieran verse afectadas por la resolución del procedimiento.
- Otros datos que fueran exigibles por la normativa de asistencia mutua aplicable.

También Guipúzcoa señala que en el caso de que la PPT pueda verse sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza, dicha circunstancia se declarará de forma expresa, sin perjuicio de poder ser apreciada de oficio por parte del órgano competente para resolver, requiriéndose idéntica documentación que la señalada anteriormente.

La normativa establece que en el supuesto de que la solicitud no reuniera los requisitos señalados en la normativa, se requerirá a la persona interesada con el fin de que en un plazo de diez días subsane la falta o aporte los documentos preceptivos. En el caso de no hacerlo se archivará sin más trámite su solicitud.

Por lo que se refiere a la tramitación de la propuesta, la normativa reguladora dispone que iniciada esta fase del procedimiento puede instarse al obligado tributario a presentar la documentación que el órgano competente para resolver estime necesaria a fin de adoptar la correspondiente resolución.

Una vez elaborada la propuesta de resolución será elevada a la Comisión de Doctrina Tributaria de la Hacienda Foral de Vizcaya o, en su caso, a la Comisión Consultiva Tributaria de Guipúzcoa, salvo que con anterioridad se hubieran resuelto supuestos esencialmente similares o que los criterios interpretativos no planteen cuestiones novedosas. Las

mencionadas Comisiones determinarán, con carácter vinculante, si confirman la propuesta elaborada o si, por el contrario, la rechaza. En este último supuesto, la devolverá al órgano competente acompañada de los fundamentos básicos de la proposición adoptada, para su reelaboración con base en estos fundamentos. No prevé esta remisión la normativa de Álava.

Por lo que a la resolución se refiere, dictada por el órgano competente deberá ser motivada y producirse en un plazo de seis meses, salvo en el caso de Álava que se reduce a la mitad, es decir, tres meses. Resolución que no podrá ser objeto de recurso o reclamación, sin perjuicio de poder plantearlos contra el acto administrativo que posteriormente se dicte. Hay que añadir que la falta de aprobación en el plazo previsto no implicará aceptación de los criterios ni la cuantificación que se exprese en la propuesta.

Por último, la normativa hace referencia al archivo de las PPT. Así, establece que serán archivadas las formuladas respecto a hechos imposables u obligaciones tributarias sobre las que no tenga competencias la Administración tributaria correspondiente (no se contempla tal causa de archivo en la normativa de Álava), las que se formulen por personas no legitimadas, tal como ya se ha indicado también se archivarán aquellas que no subsanen sus defectos en el plazo de diez días desde el requerimiento realizado a tal efecto y las que se presenten fuera de los plazos establecidos en la normativa. La decisión sobre el archivo será debidamente notificado al obligado tributario quien no podrá interponer recurso o reclamación.

### 3.3.2. Reflexiones sobre la oportunidad de la regulación de las PPT en la LGT

Si en un momento anterior de este trabajo hicimos referencia al apartado primero del artículo 17 de la LGT donde se establece qué debe entenderse por relación jurídico-tributaria, tras la exposición realizada debemos centrar la atención, de forma especial, en el apartado segundo del mencionado artículo donde se puede leer que: «De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración [...]». El literal de este apartado, que da forma a la relación jurídico-tributaria, no evoca imposición sino ecuanimidad y, de esta forma, refuerza la idea de cooperación.

No obstante, este ánimo cooperativo que parece contemplar el legislador no debe ensombrecer la finalidad principal del sistema tributario cual es el sostenimiento del gasto público. De forma tal que todo lo dicho debe enmarcarse en la necesidad de que la Administración haga efectivo el crédito tributario y el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias. En suma, que la cooperación como nuevo paradigma en la relación jurídico-tributaria debe ser un medio para favorecer el cumplimiento del obligado tributario con el sustento de la Administración, lo que reportará una mayor seguridad jurídica y una minoración en

los costes fiscales indirectos para el contribuyente, sin olvidar la mejora en la eficiencia y eficacia de la gestión administrativa.

Es en este contexto en el que conviene cuestionar la validez de las PPT como instrumento eficaz hacia el cumplimiento cooperativo. Por ello, atendiendo a criterios jurídico-formales nada parece impedir la incorporación de su regulación en la LGT. Y la misma valoración debe otorgarse al atender a criterios pragmáticos y cuyos principales efectos han sido ya mencionados. No obstante, no puede prescindirse de otras valoraciones que afectan al principio de igualdad o legalidad y donde se plantean los mayores riesgos sobre su implementación.

Por lo que se refiere al principio de igualdad las dudas surgen al encontrarnos ante un mecanismo que tiene, entre otras, como nota caracterizadora la especificidad. En un supuesto de adopción del mecanismo en la LGT podría plantearse mantener el ámbito objetivo que actualmente se regula en las provincias vascas, dando cabida a más contribuyentes, sin necesidad de que se redujera a las empresas integrantes del Foro de Grandes Empresas. Con independencia de la determinación de un ámbito subjetivo más o menos extenso lo que es claro es que no es un mecanismo de carácter general al que van a acceder todos los contribuyentes. De forma que esta selección, podríamos denominar indirecta, puede plantear dudas sobre el principio de igualdad.

Dos son las cuestiones que deben ponerse de manifiesto en relación con esta desagregación subjetiva. En primer lugar, debe partirse de la siguiente circunstancia: el cumplimiento cooperativo tiene como principal objetivo facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En consecuencia, no puede suponer el empleo de las PPT como vía para evitar dar cumplimiento al artículo 31.1 de la CE. En segundo lugar, si bien es cierto que la diferencia de trato va a suponer una ventaja, ello no es necesariamente contrario al artículo 14 de la CE. Y así lo ha advertido el TC en diferentes sentencias, entre otras, citamos la Sentencia 166/1986, de 19 de diciembre (NCJ063768), donde al respecto manifiesta: «La vocación a la generalidad que, su propia estructura interna, impone a las leyes viene protegida, en nuestra ley fundamental, por el principio de igualdad en la ley establecido en su art. 14; pero este principio no prohíbe al legislador contemplar la necesidad o la conveniencia de diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, porque la esencia de la igualdad consiste, no en proscribir diferenciaciones o singularizaciones, sino en evitar que estas carezcan de justificación objetivamente razonable, enjuiciada en el marco de la proporcionalidad de medios al fin discernible en la norma diferenciadora. Eso equivale a decir que la prohibición de desigualdad arbitraria o injustificada no se refiere al alcance subjetivo de la norma, sino a su contenido y, en su virtud, que la ley singular supuesto el más intenso de ley diferenciadora debe responder a una situación excepcional igualmente singular y que su canon de constitucionalidad es la razonabilidad y proporcionalidad de la misma al supuesto de hecho sobre el que se proyecta».

Ambas puntualizaciones arrojan luz sobre esta primera cuestión conflictiva, pudiendo concluir que no es contrario el mecanismo al principio de igualdad.

La segunda duda se produce en torno al principio de legalidad. El hecho de encontrarnos ante un mecanismo que no es de aplicación general suscita dudas sobre su utilización para favorecer una fiscalidad a la carta, para unos pocos, y excluyente, para el resto. En este sentido, recordemos que la finalidad del mecanismo es facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de forma previa a la realización del hecho imponible para supuestos complejos, pero no para que la Administración acuerde un tratamiento diferente al que correspondiera al contribuyente en otro contexto, por ejemplo, en el ámbito de inspección. No tiene cabida, pues, que sean utilizadas como herramienta para la competencia fiscal agresiva. Además hay que tener presente la prohibición de las ayudas de Estado en el ámbito de la Unión Europea y, por tanto, las ventajas selectivas a las empresas para atraer inversiones. Y en el mismo sentido debe considerarse lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE cuyo objetivo es la cooperación en el intercambio de información para el caso que del acuerdo se deriven efectos transfronterizos y cuya exigencia de observación, para mayores garantías de cumplimiento, puede quedar previsto en el régimen jurídico de las PPT. Todo ello producto de la adopción de las medidas que tienen su origen en la acción 5 del Plan BEPS que trata de combatir los efectos de la competencia fiscal nociva.

En suma, atendiendo a lo expuesto, entendemos que las dudas sobre los efectos nocivos sobre el principio de igualdad y legalidad, principales dificultades detectadas, quedan resueltas.

## 4. Reflexiones finales

Las obligaciones materiales y formales que pueden derivarse de la relación jurídico-tributaria afectan tanto a la Administración como al obligado tributario. Esta previsión dibuja un marco de cooperación donde cumplir tales obligaciones. De esta forma pueden ser superadas las dificultades en materia de seguridad jurídica, así como minimizar los costes fiscales indirectos para el contribuyente. De otro lado, se ganará en eficiencia y eficacia en la gestión administrativa. No obstante, si bien se ha marcado la hoja de ruta, el proceso no ha concluido. Puede darse un paso más mediante un mecanismo que permita solventar dudas en materia de tributación reduciendo con ello la litigiosidad. Motivo por el cual nos preguntamos: *¿son las Propuestas Previas de Tributación reguladas en el País Vasco un modelo hacia el cumplimiento cooperativo?* En la medida en que suponga su regulación la vía hacia la conjunción de voluntades que permita dar respuestas a cuestiones especialmente complejas, aportando seguridad jurídica, disminuyendo la litigiosidad y facilitando el cumplimiento de conformidad al artículo 31.1 de la CE entendemos que es recomendable y positiva su regulación en el seno de la LGT.

## Referencias bibliográficas

- Adame Martínez, F. D. (2005). Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias. *Documentos de trabajo*, 28, 1-34.
- García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. *Derecho&Sociedad*, 27, 28-41.
- González-CuéllarSerrano, M.L. (2007). Las actas de conformidad y las actas con acuerdo. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel, A. Yábar Sterling (Coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 463-482). Madrid: Dykinson.
- Lago Montero, J. M. (2007). De la litigiosidad y justicia tributaria. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel, A. Yábar Sterling (Coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 511-552). Madrid: Dykinson.
- López Martínez, J. (2017). Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas. *Quincena Fiscal*, 15, 1-39 (BIB 2017/12771).
- Martínez Giner, L. A. (2015). La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley. *Quincena Fiscal*, 20, 1-52 (BIB 2015/17116).
- Merino Jara, I. (2011). Las propuestas previas de tributación en el País Vasco. En E. Simón Acosta (Dir.), *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amattucci. Sette voumi rilegati*. Nápoles: Temis; Universidad Federico II Napoli; Jovene.
- Merino Jara, I. (2017). Las propuestas previas de tributación. *Nueva Fiscalidad*, 3, 9-15.
- OCDE. (2013). *La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing.
- Plaza Vázquez, A. L. (2010). Tributación y seguridad jurídica, ¿qué seguridad? *Quincena Fiscal*, parte Opinión profesional, 19, 1-3 (BIB 2010/2213).
- Rodríguez-Arana Muñoz, J. (2017). Principio de seguridad jurídica y técnica normativa. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 4, 1-15 (BIB 2007/529).
- Rovira Ferrer, I. (2017). La compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes y los pronunciamientos judiciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 413-414, 5-42.
- Sánchez García, J. A. (2018). El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del derecho y la seguridad jurídica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 418, 37-68.
- Sanz Gómez, R. J. (2013). La relación cooperativa entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal. *Crónica Tributaria*, 3, 33-44.
- Sesma Sánchez, B. (2017). La reforma de la LGT en materia de prescripción tributaria: cuestiones conflictivas. *Revista Española de Derecho Financiero*, 173, 1-32 (BIB 2017/579).
- Villaverde Gómez, M. B. (2013). Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas. *Dereito*, Vol. 22, núm. ext. 1, 685-715.



# Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2019

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

No han sido numerosas las modificaciones que el IVA ha sufrido en el ejercicio 2018, siendo las más trascendentes las que se han producido con las normas publicadas a partir de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018.

En este artículo se van a analizar estas modificaciones teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia LIVA a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando esencialmente la Ley de presupuestos de 2018, el paquete legislativo aprobado por el Consejo de Ministros de 28 de diciembre, la Resolución de 31 de diciembre de 2018 de la Dirección General de Tributos relativa al tratamiento de bonos canjeables y las órdenes que afectan a los modelos de autoliquidación e informativos del IVA.

Es de destacar, sin embargo, la importancia de las novedades que se prevén para un futuro próximo, consecuencia de la armonización europea de este impuesto, y que obligan a los empresarios y profesionales a tenerlas en cuenta para adaptar sus procedimientos a estas seguras modificaciones en materia de IVA, por lo que al final de este artículo se alude brevemente a estos cambios próximos, cuyas normas europeas están ya aprobadas.

**Palabras clave:** IVA; bonos canjeables; devolución del IVA en régimen de viajeros; exenciones a agrupaciones; servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica; régimen especial simplificado; régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; facturación.

**Cómo citar:** Longás Lafuente, A. (2019). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 81-146.



# New developments on value added tax for 2019

**Antonio Longás Lafuente**

## Abstract

There have not been many developments on value added tax throughout tax year 2018, except for those included in the General Budget Law 6/2018 for fiscal year 2018, which have been the most significant.

The present paper covers those amendments following the structure of the VAT Law itself aimed at of being didactic in the explanation of the novelties, considering essentially the General Budget Law for fiscal year 2018, the regulation package passed by the Council of Ministers the past December 28th, the Resolution issued by the General Directorate of Taxes on December 31st regarding the treatment of vouchers for VAT purposes, together with the regulations affecting the self-assessment returns and the yearly informative return.

However, it should be noted the great importance of the new developments to be passed in the short future, as a consequence of the European VAT harmonization, which shall be carefully observed by business persons in order to adapt their procedures to the amendments to come; therefore, these developments will be analyzed in the last section of this paper, due to the fact that they are already enacted.

**Keywords:** VAT; vouchers; refund request by taxpayers who undertake carriage of passengers; exemptions to certain groups; telecommunication, broadcasting and electronic services; simplified special arrangements for VAT; special VAT regime for agriculture and fisheries; invoicing.

**Citation:** Longás Lafuente, A. (2019). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 81-146.

## Sumario

1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la LIVA
2. Hecho imponible
  - 2.1. Bonos canjeables. Normativa reguladora
  - 2.2. Definición de bono canjeable y clasificación
  - 2.3. Tributación a efectos del IVA del bono univalente
    - 2.3.1. Empresario o profesional que actúa en nombre propio
    - 2.3.2. Empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional
    - 2.3.3. Deducibilidad de cuotas soportadas
  - 2.4. Tributación del bono polivalente
    - 2.4.1. Tributación general
    - 2.4.2. Empresario o profesional distinto del que está obligado a entregar el bien o prestar el servicio
    - 2.4.3. Entrega del bien o prestación del servicio que conforma el negocio subyacente
    - 2.4.4. Empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional
    - 2.4.5. Deducibilidad de las cuotas soportadas
3. Exenciones
  - 3.1. Exención relativa a uniones o agrupaciones
  - 3.2. Exenciones en exportaciones. Devolución en régimen de viajeros
  - 3.3. Exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones. Transporte de viajeros y sus equipajes
  - 3.4. Lugares en los que podrá autorizarse una tienda libre de impuestos
4. Lugar de realización del hecho imponible
  - 4.1. Localización de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión
  - 4.2. Opción por la no sujeción de las prestaciones de servicios TRE
  - 4.3. Regímenes especiales de los servicios TRE y facturación
  - 4.4. Determinación del lugar de establecimiento del destinatario
5. Sujetos pasivos
  - 5.1. Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo

6. Tipos impositivos
  - 6.1. Entradas de cine
  - 6.2. Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos
  - 6.3. Servicios de teleasistencia
  - 6.4. Actualización de referencias normativas
  - 6.5. Libros electrónicos
7. Devoluciones
  - 7.1. Devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancía por carretera
8. Regímenes especiales del IVA
  - 8.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
  - 8.2. Régimen especial del grupo de entidades
  - 8.3. Regímenes especiales de los servicios TRE
    - 8.3.1. Ámbito de aplicación y obligaciones formales en el régimen exterior de la Unión
    - 8.3.2. Facturación
9. Régimen fiscal aplicable a los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020»
  - 9.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión
  - 9.2. Nombramiento de representantes
  - 9.3. Reglas relativas a los periodos de liquidación y devolución y obligaciones formales y de suministro inmediato de información (SII)
  - 9.4. Régimen de importación temporal
  - 9.5. Transferencias intracomunitarias
  - 9.6. Cláusula de cierre en localización de servicios
10. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registro y SII
  - 10.1. Libros registro del IVA
  - 10.2. Libro registro de facturas expedidas a través del SII
  - 10.3. Opción por la llevanza electrónica de los libros registro
  - 10.4. Información a suministrar en relación con el periodo de tiempo anterior a la llevanza electrónica de los libros registro
  - 10.5. Plazos de remisión electrónica de los registros de facturación
11. Obligaciones de los sujetos pasivos. Autoliquidaciones y representantes
  - 11.1. Liquidaciones mensuales de IVA
  - 11.2. Representante fiscal
12. Facturación
  - 12.1. Obligación de expedir factura. Normativa aplicable a los servicios TRE



- 12.2. Excepciones a la obligación de expedir factura
- 12.3. Facturación de agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena
- 13. Modificaciones en el reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión que afectan al IVA
  - 13.1. Opciones en materia de IVA
  - 13.2. Declaración anual de operaciones con terceras personas y derogación del artículo 36
  - 13.3. Información sobre determinadas operaciones con activos financieros
- 14. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA
  - 14.1. Orden HAC/1148/2018, de 18 de octubre (modelos 303, 322, 347 y 390)
  - 14.2. Orden HAC/1416/2018, de 28 de diciembre (modelos 309, 036 y 034)
- 15. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español
  - 15.1. Normas publicadas el 29 de diciembre de 2017
  - 15.2. Reglamento (UE) 2018/1541 del Consejo, de 2 de octubre
  - 15.3. Normas sobre inversión del sujeto pasivo
  - 15.4. Normas publicadas el 7 de diciembre de 2018

## 1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la LIVA

Si bien el año 2018 no ha supuesto trascendentes novedades en materia de IVA, sí se han promulgado distintas normas internas que afectan a este impuesto, esencialmente en la segunda mitad, con la entrada en vigor en la mayoría de los casos a partir de 1 de enero de 2019, siendo su origen diverso, desde la adaptación a la normativa europea, hasta razones meramente técnicas o de adecuación de las remisiones que en el reglamento se realizan a otras normas.

Merece destacarse, sin embargo, las referencias a normas europeas que se han dictado en 2018 que obligan a los Estados miembros a adaptar su ordenamiento interno consecuencia de la necesaria armonización del impuesto en el ámbito territorial europeo, que tendrán vigencia hasta mediados de 2022, en que se espera entre en vigor el régimen definitivo de intercambio de bienes entre Estados miembros.

En este estudio se van a repasar las modificaciones que han entrado en vigor y, por tanto, están vigentes a partir de enero de 2019, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, con una breve referencia a la normativa europea indicada en el párrafo anterior.

## 2. Hecho imponible

### 2.1. Bonos canjeables. Normativa reguladora

La Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, modificó la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA) en lo que respecta al tratamiento de los bonos que pueden ser utilizados a efectos de canje por bienes o servicios, exigiendo la armonización legislativa en el ámbito de la Unión a más tardar el 31 de diciembre de 2018, pues las disposiciones de la directiva resultan aplicables a partir de 1 de enero de 2019.

Como el legislador no ha dictado la norma que modifique la LIVA, la Dirección General de Tributos (DGT) dicta la Resolución de 28 de diciembre de 2018, sobre el tratamiento de los bonos en el IVA, con ánimo de dar seguridad jurídica, interpretando la ley de acuerdo con la directiva, si bien ha ido más allá, dando criterio respecto de otros elementos de la relación jurídico-tributaria relacionados con los bonos canjeables.

Es de advertir dos circunstancias; la primera es que la falta de transposición en plazo de la norma europea puede ocasionar algunos problemas derivados de los principios que inspiran el ordenamiento jurídico europeo, dado que no se puede partir sin más de la consideración de que la resolución se ajusta a una interpretación de la ley española que se acomoda en todo a la nueva directiva. La segunda se refiere a que si el ministerio deseaba dar respuesta a más cuestiones de las tratadas en la directiva, debería tener en cuenta, además de los aspectos que ha recogido, otros que, con seguridad, van a plantear una compleja problemática en la materia, olvidados en la Resolución publicada en el BOE de 31 de diciembre de 2018 y con entrada en vigor a partir de 1 de enero de 2019, como son el dar seguridad jurídica al concepto de destinatario de las operaciones y en materia de facturación, entre otros.

Un examen más detenido de esta Directiva 2016/1065 se realiza por el autor de estos comentarios en el artículo doctrinal «Tributación de los servicios relacionados con bienes inmuebles y de los bonos canjeables en el IVA», en la *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 407, de febrero de 2017. A él nos remitimos para un examen más pormenorizado de la materia recogida actualmente en la resolución y a algunas de las cuestiones problemáticas que suscita la regulación de los bonos canjeables. Nos limitaremos, por tanto, en estos comentarios a poner de manifiesto los distintos aspectos interpretados en la Resolución de 28 de diciembre de 2018.

## 2.2. Definición de bono canjeable y clasificación

Se recoge una noción general de bono canjeable de acuerdo con la directiva, considerando como tal aquel instrumento, cualquiera que sea la forma en que se haya creado, que deba ser aceptado a su presentación por su tenedor como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los eventuales proveedores de los bienes o los servicios sean conocidos al constar en el propio instrumento o en la documentación asociada al mismo, incluidas las condiciones de uso del instrumento.

Como consecuencia de esta definición, quedan excluidos de su ámbito los instrumentos que otorgan a su titular el derecho a recibir un descuento (bonos, vales o cupones de descuento), los que tengan la consideración de medios de pago, y los títulos de transporte, entradas para el acceso a espectáculos culturales o deportivos, sellos de correos y otros instrumentos de naturaleza similar.

### Ejemplo 1

No será bono canjeable la entrada a un concierto de una banda de rock a celebrar en Teruel adquirido por un particular a través de internet; aun cuando se conoce el lugar de realización del servicio y el tipo impositivo que se repercutirá. Como normalmente se efectúa el pago en el momento de la adquisición de la entrada en internet, estaremos ante el pago anticipado de una prestación de servicios, cuyo devengo se produce en dicho momento.

Tampoco lo será el billete o título de transporte que permite ir en AVE desde Madrid a Zaragoza.

Los bonos canjeables pueden clasificarse en dos grandes grupos:

- A) Bono univalente. Aquel que, en el momento de su emisión, sea conocido el lugar de realización de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono (operación subyacente), así como la cuota del IVA devengada por dicha entrega de bienes o prestación de servicios; en particular, por que sean conocidos con toda certeza el territorio de aplicación del impuesto (TAI) donde quedará sujeta la operación subyacente y el tipo impositivo aplicable. Es posible que el negocio subyacente consista en varios bienes y servicios siempre que, cualquiera que sea la combinación de bienes o servicios por los que se redima, en el momento de su emisión, pueda conocerse la tributación a efectos del IVA que corresponda a cada transacción en el momento de su canje (lo que puede plantear serios problemas para determinar la base imponible a la que tributa cada bien o servicio cuando los tipos impositivos sean diferentes para cada uno de ellos, siendo interesante que la DGT se pronuncie sobre la necesidad o no de que todos los bienes o servicios que se puedan adquirir tributen o no al mismo tipo impositivo o, cuando menos, se conozca la base imponible de cada una de las operaciones que comprende el negocio subyacente).

### Ejemplo 2

- A) Es bono univalente el que adquiere un particular a través de internet para disfrutar de una cena para dos personas en un restaurante de Zaragoza, en tanto se conoce el lugar de realización de la prestación de servicios (el TAI, conforme al art. 70.uno.5 LIVA) y la cuota del IVA devengada por la prestación de servicios subyacente (el 10% de acuerdo con el art. 91.uno.2.2.º de la LIVA).
- B) También lo es la adquisición de un bono que da derecho a dos personas a pernoctar en un hotel de una localidad del TAI, a acudir a un restaurante y a un servicio de pelu-

quería de la misma localidad, en establecimientos distintos, puesto que, aun cuando se trata de tres servicios diferentes prestados por sujetos pasivos distintos, se conoce tanto el lugar de realización como el tipo impositivo aplicable, aunque estos no sean coincidentes.

- C) Si una persona adquiere una tarjeta regalo por 300 euros de un comercio dedicado exclusivamente a libros sito en el territorio de aplicación del bien, si bien puede adquirir varios bienes, se conoce tanto el lugar de realización como el tipo impositivo aplicable. Lo mismo ocurrirá si se puede canjear por libros en formato papel o electrónico, a pesar de que los tipos impositivos son diferentes, planteándose en este caso la dificultad en determinar la base imponible, a salvo de que conozcamos la parte del bono que puede canjearse por uno u otro tipo de libros, o de considerar que en este caso no estamos ante un bono univalente, sino polivalente, como a continuación se indica.

- B) Bono polivalente. Se define por exclusión, lo que resulta habitual en el IVA, siendo aquel que no tenga la consideración de bono univalente porque en el momento de su emisión no pueda conocerse la tributación a efectos del impuesto de la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacentes a que se refiere el bono. Puede también canjearse por varios bienes y servicios, dentro o fuera del TAI, si bien no se conocerá la tributación de estas operaciones.

### Ejemplo 3

Son bonos polivalentes unas tarjetas regalo adquiridas por una empresa establecida en Sevilla a unos grandes almacenes situados en la misma capital para sortearlas entre sus clientes por importe cada una de 200 euros, que resultarán canjeables por cualquiera de los bienes que pueden adquirirse en esos grandes almacenes (alimentación, ropa, bebidas, etc.); ya que si bien se conoce el lugar en que se efectuarán las entregas de los bienes (el TAI donde se ubican los grandes almacenes, conforme al art. 68.uno LIVA), sin embargo se desconoce el tipo impositivo por el que tributarán las entregas, puesto que la alimentación y bebidas pueden soportar distintos tipos, no así la ropa, que va al tipo general.

## 2.3. Tributación a efectos del IVA del bono univalente

Su tributación, en el supuesto de que existan empresarios o profesionales intermedios entre el proveedor o el prestador y el destinatario final, es semejante a la examinada en las entregas de bienes efectuadas a través de un comisionista que actúa bien en nombre propio, o bien en nombre ajeno.

### 2.3.1. Empresario o profesional que actúa en nombre propio

En el caso de que se actúe en nombre propio pueden distinguirse las siguientes reglas:

- Conforme a la definición antes indicada de bono univalente, su transmisión, efectuada por un empresario o profesional que actúe en nombre propio, tributará conforme al régimen de tributación correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios a que se refiere el bono.
- Su transmisión se entenderá realizada, y quedará sujeta al IVA en el TAI, cuando en el momento de su emisión sea conocido que este será el ámbito territorial correspondiente al lugar de realización de la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono cuando sea redimido por su tenedor, de acuerdo con las reglas de localización de los artículos 68 a 70 de la LIVA.

#### Ejemplo 4

- A) Si una persona adquiere en un comercio de Zaragoza (que actúa en nombre propio) un cofre regalo consistente en una cena o comida para dos personas en uno de los más de cincuenta restaurantes que se indican situados todos en Portugal, estaremos ante un bono univalente, pero su adquisición no es una operación sujeta al IVA español, ya que de acuerdo con las reglas de localización del artículo 70.uno.5.º de la LIVA el hecho imponible en que consiste el negocio subyacente (la restauración) se localiza en Portugal, donde quedará sujeto al tipo aplicable en ese Estado miembro.
- B) Cuando una persona adquiere de un empresario que actúa en nombre propio un bono para canjearlo por una limpieza bucal en uno de los establecimientos que se indican, radicados en el TAI, estaremos ante un bono univalente cuyo hecho imponible se produce en el este territorio, de acuerdo con las reglas del artículo 69 de la LIVA.
- Considerando las dos reglas anteriores, si la operación subyacente a que se refiere un bono univalente está sujeta al IVA en el TAI:
    - La transmisión del bono univalente efectuada por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio a otro empresario o profesional que actúe en nombre propio o a su tenedor final, cualquiera que sea su condición, quedará igualmente sujeta al IVA en el TAI y su emisor o poseedor deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura al tipo impositivo correspondiente a la tributación de la entrega del bien

o de la prestación del servicio a que se refiere el bono que, por su propia naturaleza, deberá ser conocida en el momento de su emisión.

- La base imponible de la transmisión de un bono univalente estará determinada por el precio pagado por dicho bono, entendiéndose incluido en el mismo la cuota del IVA correspondiente.

### Ejemplo 5

Considerando el ejemplo 2.A), si el bono es adquirido por 110 euros, el particular al adquirirlo obtendrá una factura, que será emitida por el transmitente, considerando como base imponible 100 y como cuota 10 (10% de la base imponible).

- El sujeto pasivo del IVA correspondiente a la transmisión de un bono univalente realizada por un empresario o profesional en nombre propio será el empresario o profesional que la realice, salvo los supuestos de inversión del sujeto pasivo previstos en el artículo 84.uno.2.º de la LIVA.

### Ejemplo 6

Un empresario establecido en Andorra (sin establecimiento permanente en el TAI) transmite a otro empresario establecido en Zaragoza bonos para disfrutar de comidas o cenas en diversos restaurantes que se encuentran situados en estaciones de esquí del pirineo aragonés. El adquirente actuará en nombre propio en la venta directa de los bonos a los particulares, a través de internet y de los establecimientos que tiene abiertos por el TAI.

El sujeto pasivo de la primera transmisión entre el empresario de Andorra y el de Zaragoza será este último, por la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.uno.2.º, letra a), de la LIVA, que deberá repercutirse el impuesto y también deducirlo. En las segundas transmisiones será sujeto pasivo el empresario de Zaragoza, repercutiendo el tipo impositivo del 10%, que se entenderá incluido dentro del precio del bono.

- La entrega efectiva de los bienes o la prestación material de los servicios efectuadas por el proveedor del bien o prestador del servicio a cambio de un bono univalente presentado por su tenedor y aceptado como contraprestación total o parcial de aquellas no se considerarán una operación independiente para este

último y, por ello, el proveedor del bien o el prestador del servicio no deberán repercutir el IVA al tenedor del bono que lo presente para su canje efectivo por el bien o el servicio correspondiente, toda vez que dicho tenedor del bono univalente ya habrá, en su caso, soportado en su adquisición la repercusión del IVA correspondiente efectuada por el emisor o por el poseedor, empresario o profesional que, actuando en nombre propio, le haya transmitido el bono, al margen de la determinación del sujeto pasivo como se ha expuesto en el punto anterior.

### Ejemplo 7

En el ejemplo 2.A), cuando vayan los particulares con el bono al restaurante a canjearlo y disfrutar de la cena, el prestador del servicio recogerá en todo caso el bono, pero no facturará ni repercutirá cuota alguna a los comensales. Cuando adquirieron el bono ya soportaron la cuota correspondiente, incluida dentro del precio del bono.

- Cuando el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios sujetos al IVA en el TAI no sea el empresario o profesional que, actuando en nombre propio, haya emitido el bono univalente, se considerará que dicho proveedor o prestador ha entregado los bienes o prestado los servicios, a los que se refiere el bono, a su emisor. Por tanto, el proveedor que realice la entrega efectiva del bien o el prestador que realice la prestación material del servicio al tenedor del bono que lo haya presentado para su canje deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura, al emisor del bono, al tipo impositivo correspondiente sobre la base imponible determinada por la contraprestación que hubieran acordado y por la que este proveedor o prestador asumió el compromiso de entregar el bien o de prestar el servicio al tenedor del bono que lo presente para su canje y consecuente redención por dicho bien o servicio.

### Ejemplo 8

Un empresario establecido en el territorio de aplicación adquiere de otro empresario que tiene una cadena de hoteles en el mismo territorio 10.000 noches de hotel en habitaciones de uso para dos personas, al precio de 50 euros la noche. El primer empresario vende cofres regalo a particulares que pueden pernoctar de dos a cuatro noches a 70 euros la noche.

En este caso se considera que el empresario que tiene la cadena de hoteles ha vendido los servicios al primer empresario, y es este el que vende los servicios a los particulares, de tal

manera que el empresario que vende los cofres regalo factura a los particulares que los adquieren, y el empresario que tiene la cadena de hoteles facturará al emisor de los bonos.

- Respecto del devengo, deberemos tener en cuenta:
  - El devengo del IVA correspondiente a la transmisión de un bono univalente se producirá en el momento en que el bono se ponga en posesión del adquirente, salvo que resulte de aplicación la regla que sobre pagos anticipados se prevé en el artículo 75.dos de la LIVA.
  - El devengo correspondiente a la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el proveedor del bien o el prestador del servicio al emisor del bono se producirá en el momento en que, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75.uno de la LIVA, se hubiera entendido devengada la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacente efectuada por el proveedor o prestador al tenedor de dicho bono que lo haya presentado para su canje, salvo que sea de aplicación lo establecido en el artículo 75.dos de la LIVA, por los pagos a cuenta que pudiera realizar el emisor.

### Ejemplo 9

En el supuesto 8 anterior, por la entrega de los cofres regalo o bonos univalentes a los particulares, se producirá el devengo de los servicios; mientras que cuando se produzca el canje de los bonos por los particulares que acudan a los hoteles, tendrá lugar el devengo de los servicios prestados por la cadena de hoteles al emisor de los bonos, siendo lógica la expedición de una sola factura mensual por el conjunto de los bonos canjeados en ese periodo, al permitir el Reglamento de facturación la emisión de facturas mensuales en este caso.

### 2.3.2. Empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional

Cuando la transmisión de un bono univalente sea realizada por un empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional, esta transmisión se entiende efectuada por este último empresario o profesional, en cuyo nombre y por cuya cuenta actúa el primer empresario o profesional, y tributará conforme al régimen de tributación correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios a que se refiere el bono, tal como se ha señalado antes, esto es, seguirá el régimen de tributación correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios a que se refiere el bono.

Deberemos distinguir por ello, en el caso de existir un empresario que actúa en nombre y por cuenta de otro en la transmisión o distribución del bono:

- Un servicio de mediación efectuado por el empresario o profesional comisionista al otro empresario o profesional en cuyo nombre y por cuya cuenta actúa. Este servicio de mediación estará sujeto al IVA en el TAI cuando su destinatario, ya sea el emisor del bono u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio en su transmisión, se encuentre establecido en el TAI por contar en dicho territorio con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente que sean destinatarios del servicio de mediación, conforme al artículo 69.uno.1.º de la LIVA (tributará al tipo general). El devengo del impuesto correspondiente al servicio de mediación, cuya base imponible será la comisión pactada, se producirá de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75 de la LIVA, y la factura que documente la transmisión podrá ser expedida materialmente por el empresario o profesional comisionista o por un tercero, en las condiciones señaladas en el artículo 5 del Reglamento de facturación.
- La transmisión de un bono univalente efectuada por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio, a su adquirente. El régimen de tributación de esta transmisión será el previsto en el apartado 2.3.1 anterior.

### Ejemplo 10

Una sociedad mercantil propietaria de una famosa cadena de restaurantes sitos en el TAI emite bonos canjeables consistentes en una cena o comida para dos personas. Estos bonos son comercializados a través de una empresa establecida también en el TAI que tiene una famosa página web en la que se comercializan este y otros servicios de restauración o análogos, y que actúa en nombre y por cuenta de los empresarios que emiten los bonos canjeables.

Cuando un particular entra en la página web y adquiere uno de los bonos lo está adquiriendo de la empresa mercantil propietaria de la cadena de restaurantes, aplicando a esta operación lo que se ha señalado anteriormente: estamos ante un bono univalente que tributará en el TAI, cuyo devengo se produce cuando se adquiere el bono, y en el precio del mismo estará incluida la cuota del impuesto (al tipo reducido del 10%).

El empresario propietario de la página web presta un servicio de intermediación al empresario propietario de la cadena de restaurantes, cuya base imponible será el precio pactado entre ambos por la comisión, sobre el que se repercutirá el tipo general del impuesto, produciéndose el devengo cuando se presta el servicio de intermediación (en principio cuando se vende el bono, a salvo de que los pactos entre los empresarios hayan pactado que los servicios de intermediación comprenden otros servicios y, por tanto el devengo se producirá cuando se ultime la totalidad de los servicios prestados).

### 2.3.3. Deducibilidad de cuotas soportadas

Queda por determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios efectuada por los empresarios y profesionales que actúen en nombre propio en la emisión o transmisión del bono univalente, por los empresarios o profesionales que actúen en nombre y por cuenta del emisor del bono o de otro empresario o profesional que lo haya adquirido en nombre propio, así como por el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio a cambio de un bono univalente presentado por su tenedor para su canje. En este sentido, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a deducir conforme a las condiciones que se establecen en el título VIII de la LIVA.

## 2.4. Tributación del bono polivalente

### 2.4.1. Tributación general

Considerando la naturaleza de este bono polivalente, en el sentido de que se desconocen determinados elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, debe puntualizarse en primer lugar que no estará sujeta al IVA cada una de las transmisiones anteriores a aquella en la que se efectúe la entrega efectiva de los bienes o la prestación material de los servicios, como tal entrega o servicio (sin perjuicio de los hechos imposables que seguidamente se van a distinguir). Es esta operación, realizada por el proveedor del bien o el prestador del servicio a cambio del bono polivalente presentado por su tenedor para su canje y aceptado como contraprestación total o parcial, la que quedará sujeta al impuesto como entrega o prestación en que consiste la operación subyacente.

Por ello deberemos distinguir:

- La transmisión de un bono polivalente efectuada a título oneroso por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio, a otro empresario o profesional que actúe en nombre propio o al tenedor final del bono polivalente, tenga o no este último la condición de empresario o profesional actuando como tal, no quedará sujeta al IVA como la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono polivalente y, por tanto, no determinará el devengo del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación.

### Ejemplo 11

En el ejemplo 3 anterior (venta de tarjetas regalo desconociéndose el tipo de bien o servicio subyacente por el que se canjearán), en el momento de la venta de las tarjetas, al descono-

cerse el bien o el servicio subyacente y su tipo impositivo, no puede considerarse que exista hecho imponible alguno en el momento de su venta. Tampoco podemos señalar que existe pago anticipado, pues desconocemos el hecho imponible en que consistirá la futura entrega de bienes o prestación de servicios.

- La operación subyacente de entrega de bienes o de prestación de servicios a que se refiere el bono polivalente tributará a efectos del IVA cuando el último tenedor del bono reciba el bien o el servicio concreto del empresario o profesional que efectúa la operación a cambio de la presentación o canje del bono que es aceptado como pago total o parcial de esa entrega de bienes o prestación de servicios.

### Ejemplo 12

Supongamos que la persona física tenedora última de la tarjeta regalo a que se alude en el ejemplo 3 acude a los grandes almacenes dos meses después de la adquisición de la misma, y la canjea por una camisa, una caja de bombones y una bolsa de naranjas de zumo de cinco kilos.

Es en este momento cuando se produce el hecho imponible en que consiste la entrega de bienes del negocio subyacente del bono polivalente.

A partir de estas consideraciones generales, distinguiremos las situaciones que se indican a continuación.

#### 2.4.2. Empresario o profesional distinto del que está obligado a entregar el bien o prestar el servicio

Cuando la transmisión de un bono polivalente la efectúe un empresario o profesional distinto del empresario o profesional que esté obligado a entregar los bienes o a prestar los servicios a que se refiere el bono cuando sea canjeado por su tenedor, deberá entenderse que el empresario o profesional que lo transmite, ya sea su emisor u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio, efectúa un servicio de distribución o promoción a efectos del IVA. Este servicio solo quedará sujeto al IVA en el TAI cuando el empresario o profesional que lo realice se encuentre establecido en dicho territorio por contar en el mismo con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente desde el que preste el servicio, de acuerdo con las reglas de localización del IVA. La base imponible del servicio de distribución o promoción (que tributa al tipo general) deberá determinarse mediante un sistema de margen que estará constituido, para cada operación, por la diferencia positiva entre el precio de venta del bono polivalente y su precio de adquisición, IVA incluido, en ambos casos.

No obstante, la base imponible del servicio de distribución o promoción efectuado por el empresario o profesional que ha emitido el bono vendrá determinada por la diferencia positiva entre el precio de venta del bono polivalente efectuada por el emisor y la cantidad que este se obliga a abonar al empresario o profesional que va a realizar la entrega del bien o la prestación del servicio a que se refiere el bono cuando sea presentado por su tenedor para su redención, IVA incluido, en ambos casos.

### 2.4.3. Entrega del bien o prestación del servicio que conforma el negocio subyacente

La entrega de bienes o la prestación de servicios derivada de la redención de un bono polivalente quedará sujeta al IVA cuando, conforme a las reglas sobre el lugar de realización del hecho imponible contenidas en la LIVA, dicha entrega de bienes o prestación de servicios se entienda realizada en el TAI y su devengo se producirá de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75 de la LIVA.

El proveedor o el prestador que realice la entrega o prestación al tenedor del bono polivalente que lo haya presentado para su canje deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura a dicho tenedor al tipo impositivo correspondiente a dicho bien o servicio.

Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 78 y 79 de la LIVA, la base imponible de la entrega de bienes o de la prestación de servicios realizada en relación con un bono polivalente será igual a la contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre dicha contraprestación, al valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación asociada al mismo, menos la cuota del IVA correspondiente a los bienes entregados o los servicios prestados, de conformidad con lo establecido en los artículos 90 y 91 de la LIVA.

En consecuencia, la base imponible de la entrega del bien o la prestación del servicio a que se refiere el bono polivalente estará constituida por la cantidad satisfecha en su adquisición por el tenedor que lo presente para su canje y redención o, en su caso, por el valor monetario indicado en el bono, minorada en la cuota del IVA correspondiente a dicha entrega de bienes o prestación de servicios. Dicha cuota estará, por tanto, incluida en la cantidad satisfecha por el tenedor en la adquisición del bono polivalente o, en su caso, en el valor monetario indicado en el mismo.

### Ejemplo 13

Un empresario establecido en el TAI actúa en nombre propio en la distribución de unas tarjetas regalo que dan derecho a pasar dos noches para dos personas en uno de los hoteles

situados en España, Portugal y Francia, propiedad de una sociedad mercantil con sede social en París, que ha sido la que ha emitido las tarjetas regalo.

Las tarjetas son adquiridas por particulares españoles. Uno de ellos la utiliza en un hotel de Portugal y otro en un hotel situado en Cantabria.

Estas tarjetas regalo se consideran bonos polivalentes, en tanto no se conoce el lugar de realización de la prestación de servicios en el momento en que el tenedor último de los bonos los canjee.

El empresario español presta un servicio de distribución o promoción que se localizará en Francia, sede del destinatario, por lo que se producirá en ese Estado miembro la regla de inversión del sujeto pasivo.

Cuando el tenedor del bono lo utilice en uno de los hoteles, se producirá el hecho imponible en que consiste el negocio subyacente al bono. En el caso del particular que acude a un hotel en Portugal, el hecho imponible se producirá en ese Estado miembro, por lo que no habrá operación sujeta en el TAI; mientras que, en el segundo caso, al utilizarse en un hotel de Cantabria, el lugar de realización será el TAI (art. 70.uno.1.º LIVA), tributando al tipo reducido del 10%.

#### 2.4.4. Empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional

Cuando la transmisión o distribución de un bono polivalente sea efectuada por un empresario o profesional que actúe en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional que lo ha emitido, o en nombre y por cuenta de los empresarios o profesionales que los distribuyen o comercializan en nombre propio, el primero no estará prestando un servicio de distribución o promoción relacionado con un bono polivalente, sino un servicio de mediación previsto en el artículo 11.Dos.15.º de la LIVA, que quedará sujeto al IVA en el TAI (al tipo general del impuesto) cuando su destinatario, ya sea el emisor del bono u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio en su transmisión, se encuentre establecido en dicho territorio por contar en el mismo con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente, destinatario del servicio de mediación, en las condiciones señaladas en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA. Y el devengo de este servicio de mediación tendrá lugar conforme a las reglas del artículo 75 de la LIVA.

#### Ejemplo 14

Si en el ejemplo anterior el empresario español tuviese una página web comercializando las tarjetas regalo y actuando como mero comisionista o intermediario (no actuando en nombre propio), estaría prestando al empresario francés un servicio de mediación, que también tributaría en Francia (art. 69.uno.1.º LIVA), produciéndose la inversión del sujeto pasivo.

## 2.4.5. Deducibilidad de las cuotas soportadas

Respecto de la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios, distintos de los servicios de distribución o promoción del bono polivalente, efectuadas por los empresarios o profesionales que presten estos últimos servicios, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción del IVA en los términos fijados por el título VIII de la LIVA.

Las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios efectuadas por el emisor que no preste servicios de distribución o promoción del bono polivalente, por los empresarios y profesionales que actúen en nombre y por cuenta del emisor, o de otro empresario o profesional que haya adquirido en nombre propio el mismo, así como por el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio a cambio de un bono polivalente presentado por su tenedor para su canje, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción del IVA en los términos del título VIII de la LIVA.

El empresario o profesional destinatario de la entrega de bienes o prestación de servicios derivada de la redención de un bono polivalente tendrá derecho a la deducción del IVA soportado en la entrega del bien o la prestación del servicio en los términos del título VIII de la LIVA.

## 3. Exenciones

### 3.1. Exención relativa a uniones o agrupaciones

Con la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, se modificó el artículo 20.uno.6.º de la LIVA, en el que se regula una exención limitada (no genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas afectas a la misma) relativa a los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las agrupaciones de interés económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al IVA que no origine el derecho a la deducción; excluyéndose los servicios prestados por sociedades mercantiles.

Se mantienen las condiciones que se exigían hasta la entrada en vigor de esta modificación que tiene efectos a partir de 1 de enero de 2019, de manera que los servicios deben utilizarse directa y exclusivamente en la actividad exenta o no sujeta y deben ser necesarios para el ejercicio de la misma (letra a); y los miembros deben limitarse a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común (letra b), si bien la exención también se aplicará cuando, cumplido este último requisito, la prorrata de deducción no exceda del

10% y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.

La modificación tiene su causa en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)<sup>1</sup> y supone la inclusión de una tercera condición o requisito, recogido en la nueva letra c), de forma que se limitan las actividades exentas del artículo 20.º de la LIVA que permiten la aplicación de esta exención, recogiendo de esta forma la interpretación del órgano jurisdiccional europeo.

De esta forma la actividad exenta ejercida por los miembros de la unión, agrupación o entidad autónoma debe ser alguna de las restantes actividades previstas en el artículo 20.º, excluidas las reguladas en los números 16.º (seguro, reaseguro y capitalización), 17.º (entregas de sellos de correos), 18.º (operaciones financieras), 19.º (loterías, apuestas y juegos), 20.º (entregas de terrenos rústicos), 22.º (entregas de edificaciones), 23.º (arrendamientos), 26.º (derechos de autor) y 28.º (prestaciones y entregas por partidos políticos). En definitiva la actividad exenta puede ser cualquiera de las previstas en el artículo 20.º con excepción de las que se acaban de señalar; ya que esta exención se aplica a las prestaciones de servicios que contribuyen directamente al ejercicio de actividades de interés general (servicios públicos postales, asistencia a personas físicas y, en general, las actividades recogidas en el art. 132 de la Directiva IVA), que vienen a corresponderse con el ámbito objetivo que ahora se marca con la nueva redacción del precepto.

La nueva redacción puede suscitar dudas interpretativas, y así al referirse la letra incluida actualmente a «la actividad exenta» hemos de entender que solo se refiere a la que llevan a cabo los miembros de la agrupación y no la que realiza la agrupación.

### 3.2. Exenciones en exportaciones. Devolución en régimen de viajeros

En el artículo 21.2.º, letra A), de la LIVA se regula la exención del impuesto por las entregas de bienes a viajeros que cumplan los requisitos establecidos en este precepto, que es desarrollado por el artículo 9.1, número 2.º, letra B), del Reglamento del IVA (aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre –RIVA–). Esta exención se aplica por el proveedor, mediante un sistema por el que se repercute el impuesto al viajero y se obtiene posteriormente la devolución de la cuota soportada cuando se acredita que el bien sale del territorio de la Unión, cualquiera que sea el importe de la compra, pues a partir del 5 de julio de 2018 (Ley 6/2018) desapareció el límite cuantitativo de 90,15 euros existente hasta ese momento.

---

<sup>1</sup> Esencialmente la Sentencia del TJUE de 4 de mayo de 2017, asunto C-274/15, Comisión/Luxemburgo (NFJ066376); y tres Sentencias de 21 de septiembre de 2017, asunto C-326/15, DNB Banka (NFJ067829); asunto C-605/15, Aviva (NFJ068071); y asunto C-616/15, Comisión/Alemania (NFJ068069).

Para ello se establece un procedimiento recogido esencialmente en el artículo 9.1, número 2.º, letra B, del RIVA, exigiendo al vendedor que expida la correspondiente factura y un documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). En ambos se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda, y en el documento electrónico de reembolso, además, la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte del viajero. Los bienes deben salir del territorio de la Unión en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se ha efectuado su entrega, presentando a tal efecto el viajero los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante el correspondiente visado en la factura o documento electrónico de reembolso. El viajero, a partir de este momento, tiene dos opciones: puede remitir la factura o documento electrónico de reembolso visado por la aduana al proveedor para que este proceda a devolver la cuota; y puede, en su caso, efectuarse el reembolso a través de entidades colaboradoras que, previa presentación por el viajero de la factura o documento electrónico, proceden a abonar a este el importe de la cuota, haciendo constar la conformidad del viajero.

Constatada por la AEAT la eficiencia del documento electrónico de reembolso para la gestión y control de las devoluciones a viajeros, se modificó por Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, el precepto reglamentario para establecer la obligación de utilizar este documento electrónico de reembolso en materia de devolución de viajeros para todo empresario o profesional. Esto es, la tramitación del reembolso de las cuotas del IVA en las exportaciones de bienes en este régimen de devolución a viajeros mediante documento electrónico pasa a ser de carácter obligatorio, en lugar de ser un procedimiento opcional.

No obstante, esta novedad recogida en una norma de 2017 no ha entrado en vigor hasta el 1 de enero de 2019<sup>2</sup>; por lo que durante el año 2018 han convivido ambos sistemas. A partir de la fecha indicada resulta obligatorio para todo empresario o profesional que efectúe una entrega en régimen de viajeros (todo sujeto pasivo debe aplicar este sistema, sin excepción) emitir el documento electrónico de reembolso. De esta forma, el DIVA o sistema desarrollado por la AEAT para la digitalización del sellado de la prueba de salida de *tax free*, de manera que la aduana española sella de forma electrónica los documentos de reembolso presentados por los viajeros en el momento de salida del territorio de la Unión, es el único sistema válido y obligatorio para los proveedores.

La AEAT ha elaborado un manual para las tiendas, a fecha de enero de 2019, que puede examinarse en la siguiente página web: <[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Aduanas/Contenidos\\_Privados/Viajeros/Manual\\_tiendas.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Viajeros/Manual_tiendas.pdf)>.

En relación con esta exención y su sistema de aplicación, a través de una devolución que pueden hacer efectiva entidades colaboradoras a los viajeros, la Orden HAC/748/2018, de

---

<sup>2</sup> Se incluye para ello una disposición transitoria sexta en el texto del RIVA.

4 de julio, modifica la Orden HAP/2652/2012, de 5 de diciembre, para establecer las nuevas tablas de devolución que deberán aplicar las entidades autorizadas a intervenir como entidades colaboradoras en este procedimiento de devolución.

### 3.3. Exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones. Transporte de viajeros y sus equipajes

En el artículo 22 de la LIVA se recogen las exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones. Entre estas se encuentra prevista la exención por los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto (número trece).

Se había planteado la tributación de los denominados vuelos de conexión interna. El Tribunal Económico-Administrativo Central había establecido una doctrina (entre otros RG 6583/2014 –NFJ069862– y 4777/2015, de 21 de marzo de 2018, sobre tratamiento a efectos del IVA de los vuelos efectuados entre aeropuertos situados en el TAI en conexión con vuelos internacionales operados por otras compañías aéreas en virtud de acuerdos *interline* o *code-share*), aun cuando la DGT en consultas posteriores (V0937/2018, de 10 de abril –NFC068664–) parece mantener un criterio distinto.

El legislador nacional modifica ahora esta exención introduciendo un nuevo párrafo. De esta manera, se consideran incluidos también en la exención los transportes por vía aérea amparados por un único título de transporte que incluya vuelos de conexión aérea.

### 3.4. Lugares en los que podrá autorizarse una tienda libre de impuestos

En el artículo 21.2.º, letra B), de la LIVA se prevé la exención referida a las exportaciones de las entregas de bienes realizadas en tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos cuando los adquirentes sean personas que salgan inmediatamente con destino a territorios terceros, así como las efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros.

El Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, de modificación del RIVA, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019, incluye una disposición adicional única que trata de los lugares en los que podrá autorizarse una tienda libre de impuestos, dentro del marco espacial señalado en el precepto legal. Dado que la normativa reguladora de los impuestos especiales se refería al «recinto» de un puerto o aduanero, se suscitaban distintas interpretaciones en relación con el espacio físico donde podía ubicarse una tienda libre de impuestos, circunstancia que ahora es corregida con esta disposición adicional.

Conforme a esta disposición, las tiendas libres de impuestos podrán:

- Estar situadas en las zonas bajo control aduanero de los puertos y aeropuertos destinadas al embarque, tránsito o llegada de los viajeros una vez superado el control de seguridad o el control de pasaporte para su acceso.
- Ser autorizadas como depósito distinto del aduanero o como depósito aduanero, en relación con el estatuto de las mercancías, sin perjuicio de las obligaciones impuestas por la normativa de los impuestos especiales.

Además, por la disposición derogatoria del citado Real Decreto 1512/2018, se deroga la normativa anterior reguladora de estos espacios (Decreto 2483/1974, de 9 de agosto, por el que se regula el funcionamiento de tiendas dedicadas a la venta de artículos libres de impuestos en los aeropuertos nacionales).

## 4. Lugar de realización del hecho imponible

### 4.1. Localización de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión

La Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, ha modificado la Directiva armonizada del IVA en lo referente a las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión (servicios TRE), cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

El legislador europeo simplificó la norma de conflicto o regla de localización de estas prestaciones de servicios (art. 58 de la Directiva IVA), de manera que el lugar en que se consideran prestados tanto a personas que tengan la condición de empresarios o profesionales, como a aquellas otras que no tengan esta condición, es aquel en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente (esto es, en sede del destinatario). Se recogieron además diversas reglas para poder concretar esta sede en los artículos 24 bis a 24 septies del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011.

Se pretende con ello reducir las cargas administrativas y tributarias que supone para las microempresas establecidas en el territorio IVA de un único Estado miembro, que prestan estos servicios de forma ocasional a consumidores finales de otros Estados miembros, tributar por estas prestaciones en el Estado miembro donde esté establecido el consumidor destinatario del servicio. No obstante, se establece un umbral común a escala del territo-

rio de la Unión de hasta 10.000 euros anuales que de no ser rebasado implicará que estas prestaciones de servicios sigan estando sujetas al IVA en su Estado miembro de establecimiento, lo que facilita en principio la gestión de la tributación de las operaciones para el pequeño empresario o profesional.

Por la Ley 6/2018 se modificaron los artículos 70.uno.4.º y 8.º de la LIVA, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019.

Pueden sintetizarse las reglas de localización de estos servicios, conforme a la nueva redacción de los números 4.º y 8.º del apartado uno del artículo 70 de la LIVA, de la siguiente forma:

- A) La regla general sigue siendo la tributación en destino, tanto si el destinatario es un empresario o profesional (art. 69.uno.1.º LIVA) como si no tiene la condición de tal (art. 70.uno.4.º y 8.º LIVA).

### Ejemplo 15

- A) Cuando un empresario o profesional establecido exclusivamente en el TAI español presta servicios TRE a empresarios establecidos en Francia, se localizarán en el territorio de este último Estado miembro, en cualquier caso.
  - B) Si el mismo empresario presta servicios TRE a empresarios establecidos en Canadá, las operaciones no quedan sujetas al IVA español por regla general (debiendo en su caso conocer si tributan en destino); con la excepción de la regla o cláusula de cierre del artículo 70.dos de la LIVA, en función de la utilización o explotación efectivas en el TAI español, en cuyo caso tributarán en este territorio, debiendo repercutirse IVA.
  - C) La misma regla que la indicada en la letra anterior aplicaremos para el supuesto de que el empresario preste servicios TRE a particulares establecidos en Canadá.
- B) Como excepción a la regla anterior, si el prestador se encuentra establecido en otro Estado miembro (por tener en el mismo la sede su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Unión, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual) y el importe de las operaciones realizadas a destinatarios no empresarios o profesionales localizados en el territorio IVA de otros Estados miembros distintos del de aquel donde tiene su sede o el establecimiento permanente desde el que presta el servicio, no supera 10.000 euros, excluido el impuesto (o su equivalente en moneda nacional), los servicios tributarán en sede del prestador. Por ello, si el destinatario no empresario o profesional se encuentra establecido en el TAI español y el proveedor se encuentra en otro Estado miembro y no ha rebasado

dicho umbral, la operación tributará en sede del proveedor, esto es, se localizará en ese Estado miembro.

Como vemos, la regla no es aplicable cuando el prestador de los servicios TRE se encuentra establecido fuera del territorio IVA de la Unión, en cuyo caso, al no fijarse umbral alguno, tributará en el TAI cuando preste este tipo de servicios a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales establecidos o con residencia o domicilio habitual en este territorio.

### Ejemplo 16

Un proveedor de juegos informáticos en francés establecido en el territorio de aplicación del IVA francés vende juegos por internet a particulares establecidos en Francia y en el territorio de otros Estados miembros. Transmite uno de estos juegos a un particular residente en el TAI español el día 1 de octubre, por importe de 100 euros (impuestos excluidos), transmitiéndose vía electrónica. Se conoce que, en este ejercicio, a la fecha en que realiza la operación el importe de los servicios prestados por vía electrónica a particulares establecidos en otros Estados miembros distintos de Francia es de 6.000 euros, que en el año anterior el importe de estas operaciones fue de 8.500 euros y que no ha renunciado a tributar en Francia en este ejercicio.

La operación tributará en principio en Francia, al tipo general del impuesto de ese Estado miembro, pues no se ha rebasado el umbral fijado por la Directiva IVA, y no se ha renunciado a tributar en sede del prestador.

- C) El límite anterior resulta aplicable tanto respecto del año natural precedente, como del año en curso, de manera que, una vez superado, las operaciones tributarán en sede del destinatario.

El precepto no indica si debe tenerse en cuenta el total de la operación que rebasa el umbral o no. Desde un punto de vista objetivo debe considerarse que la operación que rebase el umbral de los 10.000 euros tributará íntegramente en destino, por analogía con otras situaciones análogas, como es el caso de las ventas a distancia.

### Ejemplo 17

1. Si en el año 20X1 el volumen de servicios TRE efectuados por un empresario establecido en Portugal a particulares establecidos en el territorio IVA de otros Estados miembros es de 9.500 euros (impuestos excluidos), en el año 20X2 tributará en Por-

- tugal por los servicios TRE prestados a estos particulares hasta el umbral de 10.000 euros (impuestos excluidos).
- En el supuesto de que en 20X2 rebasara este umbral, a partir de ese momento tributará en destino y en el año 20X3 también tributará en sede de los destinatarios, ya que en el ejercicio anterior superó dicho umbral.
2. Si hasta el 1 de agosto de 20X1 un proveedor de servicios TRE establecido en Portugal ha suministrado a particulares de otros Estados miembros por importe de 9.900 euros y el 2 de agosto presta un servicio a un particular establecido en el territorio de aplicación del IVA español por importe de 150 euros (impuestos excluidos), la totalidad de esta operación tributará en España, por lo que el empresario portugués deberá repercutir el impuesto español.
- D) No obstante, se otorga a los prestadores la opción de tributar en destino, renunciando a la anterior excepción, esto es, aunque no se haya superado el límite de 10.000 euros.
- E) En el supuesto de que el prestador se encuentre establecido fuera del territorio de la Unión, o se trate de un empresario o profesional establecido en el TAI español, las operaciones se localizarán siempre en este territorio cuando el destinatario no reúna la condición de empresario o profesional, y radique en el mismo su residencia o domicilio habitual; no teniéndose en cuenta umbral alguno que permita optar por tributar en un territorio distinto de aquel donde se encuentre establecido el destinatario (al margen de que la normativa reguladora de la imposición indirecta en el Estado tercero donde esté establecido el empresario le imponga otras obligaciones fiscales, que también deberá cumplir, dado que no existe incompatibilidad entre la tributación indirecta en la Unión y fuera de este territorio).

### Ejemplo 18

1. Un empresario establecido en Canadá presta servicios TRE a particulares establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, francés, y alemán. Se conoce que el volumen de operaciones efectuado por el empresario canadiense en el ejercicio anterior, así como en este, no ha superado 10.000 euros.

Estas operaciones tributarán en sede del destinatario con arreglo a la norma de conflicto recogida en el artículo 70.uno.4.º de la LIVA, o su equivalente en Francia y en Alemania. Por tanto, el empresario de Canadá deberá repercutir el IVA español a los particulares residentes en España, el IVA francés a los residentes en Francia y el IVA alemán a los residentes en Alemania.

Despreciaremos el importe del volumen de operaciones realizado por el empresario canadiense a destinatarios establecidos en el territorio de la Unión, por lo que la ope-

ración tributará en el TAI español y deberá repercutirse IVA español al tipo general en el caso de particulares establecidos en este territorio. El empresario canadiense deberá darse de alta como empresario sujeto pasivo del IVA en la Administración tributaria española o bien acogerse al régimen exterior de la Unión, dentro de los regímenes especiales de los servicios TRE, optando por un Estado miembro donde quede identificado, que puede ser España o cualquier otro, desde donde cumplirá con sus obligaciones fiscales respecto del ámbito territorial de la Unión, con destinatarios no empresarios o profesionales.

2. Un empresario establecido en el TAI español presta servicios TRE a particulares establecidos en dicho territorio.

No cabe duda de que en este caso los servicios tributarán con IVA español, pues se localizan en este territorio los servicios prestados por el empresario.

- F) Dada la excepción prevista anteriormente, se establece la misma para los empresarios o profesionales establecidos únicamente en el TAI, o bien cuando su único establecimiento permanente en el territorio de la Unión radique en dicho territorio o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual se encuentre en este territorio.

En este caso:

- a) Si los destinatarios no son empresarios o profesionales actuando como tales y están establecidos o tienen su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro, tributarán como regla general en el Estado miembro del destinatario.
- b) No obstante, hasta el límite de 10.000 euros, impuestos excluidos (referido al conjunto de operaciones realizadas con particulares establecidos en el territorio IVA de los restantes Estados miembros, excluido el territorio IVA español), tributarán en el TAI; teniendo en cuenta la forma de cómputo del umbral a la que antes se ha hecho referencia.
- c) Ahora bien, pueden los proveedores españoles optar por no tributar en España y tributar en destino en la forma que reglamentariamente se regula, aun cuando no se haya superado el umbral anterior.

### Ejemplo 19

1. Un proveedor de servicios TRE establecido en Aragón presta servicios de este tipo a particulares residentes en el territorio de aplicación del IVA español, a particulares

residentes en Francia, y a particulares residentes en Portugal. Los importes de los servicios, excluido IVA, de este ejercicio han sido: 120.000 euros a particulares españoles, 5.000 euros a particulares franceses y 4.500 euros a particulares italianos. Se conoce que también ha prestado servicios TRE a destinatarios empresarios y profesionales por importe de 500.000 euros (300.000 € a empresarios establecidos en el TAI, 150.000 a empresarios franceses y 50.000 a empresarios italianos).

Los servicios prestados a empresarios tributarán en destino. Esto es, los prestados a empresarios españoles tributarán en España y el proveedor deberá repercutir en factura el IVA español. Los servicios prestados a empresarios franceses e italianos tributarán respectivamente en Francia y en Italia, no debiendo repercutir el empresario español el IVA de estos Estados miembros, ya que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, siendo los empresarios los destinatarios de los servicios.

Respecto de los servicios prestados a particulares, tributarán todos en España, debiendo repercutir el IVA español. Para el cómputo del umbral de 10.000 euros solo se tendrán en cuenta las operaciones realizadas con particulares establecidos en otros Estados miembros, y nos damos cuenta de que en este ejercicio dicho importe es de 9.500 euros (5.000 € de ventas a particulares franceses y 4.500 € a particulares italianos), por lo que también en el año siguiente tributará de la misma forma hasta rebasar dicho umbral, salvo que renuncie a este sistema.

2. Un empresario establecido en Aragón en 20X1 presta servicios TRE a particulares establecidos en otros Estados miembros por importe de 9.800 euros (IVA excluido). En 20X2 se conoce que a fecha 1 de junio de 20X2 ha prestado servicios TRE a particulares establecidos en Francia por importe de 6.000 euros (IVA excluido) y a particulares italianos por importe de 3.900 euros (IVA excluido). El día 2 de junio presta un servicio TRE a un particular establecido en Bélgica por importe de 150 euros (IVA excluido) y a un particular establecido en Francia por importe de 200 euros (IVA excluido).

El proveedor español por los servicios prestados hasta el 1 de junio de 20X2 tributará en el TAI español, repercutiendo IVA español. No obstante, por las ventas realizadas el 2 de junio, como por cualquiera de ellas rebasa el umbral de 10.000 euros, deberá tributar en destino, esto es, las operaciones se localizarán en Bélgica y en Francia. Para ello deberá repercutir el IVA belga sobre la base imponible de 150 euros y el IVA francés sobre la base imponible de 200 euros. Indudablemente por el resto de las prestaciones de servicios que realice para particulares establecidos en otros Estados miembros deberá repercutirles el IVA del Estado miembro donde estén establecidos, tengan su residencia o domicilio habitual.

Respecto del ejercicio 20X3, desde el primer servicio TRE que preste a particulares establecidos en otros Estados miembros, deberá tributar en destino, repercutiendo el IVA de dichos Estados, dado que en el ejercicio 20X2 rebasó el umbral de 10.000 euros.

Para determinar el lugar donde están establecidos los particulares, tienen su residencia o su domicilio habitual, deberá tener en cuenta el proveedor español las reglas establecidas en los artículos 24 bis y siguientes del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo.

## 4.2. Opción por la no sujeción de las prestaciones de servicios TRE

Como se ha podido comprobar, la nueva regulación de la localización de los servicios TRE hasta alcanzar el umbral de 10.000 euros es una situación análoga a la prevista para las ventas a distancias, respecto de las que también se prevé el ejercicio de una opción para tributar en sede del sujeto pasivo que realiza la operación o en el Estado miembro de consumo.

En tanto con la nueva localización de los servicios TRE se establece también una opción análoga, el legislador debía incluir en la norma reglamentaria cómo se ejercitaba este derecho. En tanto esta opción es análoga a la de las ventas a distancia, por Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, de modificación del RIVA, da nueva redacción a su artículo 22, con entrada en vigor a partir de 1 de enero de 2019 para recoger dentro de este precepto tanto las ventas a distancia como los servicios TRE.

De esta forma se establecen las mismas condiciones para los servicios TRE que los previstos para las ventas a distancia y, por tanto, los sujetos pasivos que presten servicios TRE a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales establecidos en otros Estados miembros distintos del territorio de aplicación del IVA español y que hayan optado por la tributación en todo caso, en el Estado miembro de consumo:

- Deberán justificar ante la Administración tributaria que dichos servicios han sido declarados en otro Estado miembro.
- Se establece la necesidad de reiterar la opción, una vez transcurridos dos años naturales para que esta no se entienda revocada.

### Ejemplo 20

Un empresario establecido en el TAI presta servicios TRE a empresarios o profesionales, comenzando en este ejercicio a prestarlos a particulares, tanto establecidos en este territorio, como en el de otros Estados miembros de la Unión, y también a establecidos en Estados o territorios terceros.

Las prestaciones de servicios a empresarios o profesionales se localizarán en sede del destinatario, dada la condición del destinatario (presumiendo que actúan también en calidad de empresarios o profesionales).

Para el supuesto de que los destinatarios sean particulares establecidos en el TAI español, las operaciones se localizan en este territorio, debiendo repercutir IVA al tipo general.

Si los destinatarios son particulares establecidos en territorios terceros (Canarias, por ejemplo), o en Estados terceros (Canadá, por ejemplo), las operaciones no estarán sujetas al IVA

español, debiendo acudirse a la normativa reguladora del territorio tercero o Estado tercero. Así, sabemos que, respecto a los particulares de Canarias, el empresario deberá repercutir en su caso el impuesto general indirecto canario (IGIC).

En cuanto a los particulares establecidos en el territorio IVA de otros Estados miembros, al comenzar ahora a realizar estas operaciones podrá tributar: hasta alcanzar 10.000 euros (IVA excluido) de volumen de operaciones se localizarán los servicios en el TAI español, debiendo repercutir IVA al tipo general. En todo caso, cuando supere ese umbral, deberá tributar en la forma que se indica en el párrafo siguiente.

No obstante, el empresario español podrá optar por tributar en destino y para ello deberá ir dándose de alta como empresario sujeto pasivo en los distintos Estados miembros en los que vaya a realizar o preste los servicios o bien acogerse ante la Administración tributaria española en el régimen de la Unión dentro de los regímenes especiales de los servicios TRE. En este caso, deberá repercutir el IVA correspondiente a cada Estado miembro y declararlo e ingresarlo bien ante cada Administración tributaria o bien ante la AEAT en el caso de acogerse al régimen especial.

### 4.3. Regímenes especiales de los servicios TRE y facturación

Consecuencia de estas nuevas reglas de localización de los servicios TRE se han modificado los regímenes especiales de los servicios TRE así como las normas por las que se regulan las obligaciones de expedición de facturas emitidas con ocasión de la prestación de estos servicios a fin de simplificar su emisión.

Ambos extremos se examinan posteriormente en los epígrafes dedicados a los regímenes especiales del IVA y a las novedades en materia de facturación.

### 4.4. Determinación del lugar de establecimiento del destinatario

Si bien puede ser que la intención del legislador europeo sea la simplificación de las reglas de localización de los servicios, no cabe duda de que respecto de los servicios TRE se planteaba un serio problema para determinar dónde se encuentra establecido el destinatario no empresario o profesional. Ese reto lo asumió el legislador, esencialmente con la redacción de los artículos 24 bis y 24 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, que fijan una serie de presunciones en relación con la ubicación del cliente de servicios TRE, si bien deben tenerse en cuenta también los artículos 24 quinquies a 24 septies. Si la idea original era simplificar la gestión del impuesto, desde luego el cúmulo de presunciones y la forma de acreditar dónde se encuentra establecido el destinatario no empresario o profesional por parte del prestador de los servicios queda muy lejos de esa finalidad, y más para los pequeños y medianos empresarios (exigió de unas notas explicativas de la Comisión Europea de 3 de abril de 2014, especialmente extensas, que no son criterios plenamente

seguros pues la interpretación de esta norma corresponde al TJUE, lo que venía a introducir, si cabe, mayor inseguridad a los empresarios).

El legislador modificó el artículo 24 ter a través del Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, entrando en vigor el 1 de enero de 2019, reconociendo que «la evaluación de los requisitos para la aplicación de tales presunciones ha demostrado que al sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que presta dichos servicios a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos en otros Estados miembros le resulta extremadamente gravoso obtener, en determinadas circunstancias, dos elementos de prueba no contradictorios del lugar en el que está establecido o tiene su domicilio o su residencia habitual su cliente. Este trámite resulta especialmente gravoso para las pequeñas y medianas empresas». Así, «la exigencia de un elemento de prueba debería simplificar las obligaciones de las empresas cuyas prestaciones intracomunitarias a consumidores de otros Estados miembros se sitúen por debajo de un determinado umbral», siendo esta simplificación complementaria a las modificaciones que se han expuesto en el epígrafe anterior sobre los servicios TRE y por ello todo este conjunto de novedades se aplica a partir del 1 de enero de 2019.

Frente a las reglas particulares establecidas en el resto del contenido de los artículos 24 bis y 24 ter, en la letra d) de este último precepto se fija una regla que bien puede ser la que fija la presunción general, pues se reconoce que en circunstancias distintas a las contempladas en el artículo 24 bis y en las letras a), b) y c) del artículo 24 ter, se presume que el cliente que sea una persona que no tenga la condición de empresario o profesional está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies.

Así, resultarán de aplicación preferente las presunciones específicas recogidas en el artículo 24 bis y 24 ter, letras a), b) y c). Y respecto de las situaciones contempladas en la letra d), se establece ahora una regla especial a la misma, para exigir exclusivamente un elemento de prueba, en vez de dos, mientras no se supere el umbral que fija el legislador.

Por tanto, esta nueva modificación del Reglamento de Ejecución supone:

- a) Para el resto de las prestaciones de servicios TRE no contempladas en el artículo 24 bis y 24 ter, letras a), b) y c), se exigen dos elementos de prueba no contradictorios de entre los enumerados por el artículo 24 septies (letras a) a f) para que el prestador determine dónde se encuentra establecido el destinatario que no tiene la condición de empresario o profesional, pues es el prestador quien tiene que determinar los elementos de la relación jurídico-tributaria, entre los que se encuentra la localización territorial del hecho imponible.
- b) No obstante, frente a esta regla, solo se exigirá un elemento de prueba de los enumerados en el artículo 24 septies (pero solo de entre los fijados en las letras a) a f) cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el valor de los servicios TRE, excluido el IVA, prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no exceda de 100.000 euros o su contravalor en moneda nacional (este último se calcula aplicando el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo el 5 de diciembre de 2017, fecha de adopción del Reglamento de Ejecución donde se establece esta regla), durante el año civil corriente y el anterior. El umbral señalado se calcula, por tanto, teniendo en cuenta de forma conjunta dos años, el corriente y el anterior.
- El elemento de prueba será facilitado por una persona, distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios.
- En el supuesto de que en el curso de un año civil se superase el umbral de 100.000 euros, pasará a aplicarse la regla general de la letra d), esto es, dejará de exigirse un único elemento de prueba aportado por un tercero y se exigirán dos de estos elementos que pueden ser aportados por el prestador, el destinatario o un tercero.

En este caso hasta que no vuelvan a cumplirse las condiciones requeridas anteriormente no podrá aplicarse nuevamente la excepción a la regla general (no superar el umbral de 100.000 € durante el año civil corriente y el anterior).

## 5. Sujetos pasivos

### 5.1. Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo

Cuando se ejercita la renuncia a las exenciones inmobiliarias del artículo 20.uno.20.º y 22.º de la LIVA y se sujeta la operación a IVA, el sujeto pasivo es el empresario o profesional adquirente, si bien deben cumplirse los requisitos previstos en el apartado segundo del artículo 20 de la LIVA y dar cumplimiento a las condiciones formales del artículo 8 del RIVA. Entre estos últimos, se prevé que la renuncia se practicará por cada operación y deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que este haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

En el artículo 24 quater del RIVA se recogen diversas reglas de aplicación que desarrolla el artículo 84 de la LIVA en materia de inversión del sujeto pasivo. Su apartado 7, letra b), establece una condición aplicable al supuesto recogido en el apartado 1, referido a la inversión del sujeto pasivo en operaciones inmobiliarias, previsto en el artículo 84.uno.2.º, letra e), segundo guion, concordante con la operación que se ha expuesto en el párrafo anterior.

Esta condición se refería también a la citada declaración que debe emitir el adquirente o destinatario al proveedor del bien, pero existía una discordancia técnica, pues modificada la LIVA y el artículo 8 del RIVA para prever que bastaba que el adquirente generase el derecho a deducir total o parcialmente, pero no se había recogido esta última previsión en el citado artículo 24.

Estamos pues ante una mera reforma que adapta el texto reglamentario al legal, de manera que ahora se prevé (reforma aprobada por RD 1512/2018, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2019) que en dicha declaración que debe emitir el destinatario que se convierte en sujeto pasivo, coincidente con la recogida en el artículo 8 del RIVA, se hará expresa mención a que tienen el derecho a la deducción total «o parcial» del IVA por la adquisición de los bienes inmuebles.

## 6. Tipos impositivos

### 6.1. Entradas de cine

Con efectos de 5 de julio de 2018, por Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos para 2018, se rebaja el tipo impositivo aplicable a la entrada a las salas cinematográficas, que pasa de tributar del 21 al 10%, modificándose el artículo 91.uno.2.6.º de la LIVA.

### 6.2. Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos

El Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, suprimió el tipo impositivo reducido para estos servicios de forma que pasaron a tributar al tipo general. Por Real Decreto-Ley 26/2018, de 28 de diciembre, se incluye un número 13.º en el artículo 91.uno.2, recuperando así la tributación que estos servicios tenían hasta el 2012. A partir del 1 de enero de 2019 se aplica el tipo impositivo del 10% a los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

Resulta de la dicción del precepto que el tipo reducido se aplica solo cuando el prestador sea una persona física, de forma que los servicios prestados por sociedades mercantiles y comunidades de bienes seguirán tributando al tipo del 21%.

Dado que se recupera el tipo impositivo tal como estaba vigente en 2012, vuelve a recuperarse también como doctrina administrativa la establecida por la DGT hasta esa fecha. De esta forma, el tipo reducido se aplica tanto si el servicio se contrata directamente por el artista como si se hace a través de su representante que actúe en nombre ajeno (Consulta 720/1998, de 28 de abril –NFC009064–).

Para que resulte aplicable el tipo reducido, el servicio debe prestarse a organizadores de obras teatrales y musicales. Como reiteradamente ha señalado la DGT (entre otras, Consultas 1500/1998, de 11 de septiembre –NFC070897–, y 1679/1998, de 21 de octubre –NFC008474–), tiene la consideración de organizador de una obra teatral o musical la persona o entidad que lleve a cabo la ordenación de los medios materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de que la obra teatral o musical se represente, pudiendo tener la condición de organizadores de obras teatrales o musicales las entidades públicas (Estado, comunidades autónomas, diputaciones, ayuntamientos); asociaciones de diversa naturaleza (culturales, de vecinos, de padres de alumnos); colegios públicos o privados; sindicatos, comités de empresa o partidos políticos; empresas dedicadas habitualmente a la organización de tales obras (empresarios teatrales, propietarios de pubs o salas de fiesta; agentes artísticos, representantes y promotores, cuando asuman la organización de las obras no limitándose a la actividad de mediación); empresas que tienen otro objeto social pero que ocasionalmente organizan la representación de obras teatrales o musicales, cualquiera que sea la finalidad de dicha actividad (cajas de ahorros, empresas comerciales o industriales).

En cuanto a la delimitación de obra teatral y musical, además de las consultas anteriores, la DGT en Consultas 1570/1998, de 29 de septiembre (NFC070898), y 2392/1999, de 20 de diciembre (NFC070899), ha señalado que por obras teatrales se consideran las obras dramáticas, dramático-musicales, coreográficas, pantomímicas y literarias en cuanto sean objeto de recitación o adaptación para la escena; y por obras musicales se entienden las que se expresan mediante una combinación de sonidos a la que puede unirse o no un texto literario. No tienen por ello efecto sobre el tipo impositivo el lugar donde se produzca la actuación, el procedimiento establecido para la determinación de la contraprestación o la finalidad singular que tenga el organizador de la obra.

Entre otros servicios, la DGT, en las consultas anteriores, ha estimado que tributan al tipo reducido los servicios artísticos de guiñol, los de títeres o los servicios consistentes en recitar poesías durante un concierto de flamenco.

### 6.3. Servicios de teleasistencia

La Ley 6/2018, con vigencia a partir del 5 de julio de 2018, amplía el ámbito objetivo de aplicación del tipo reducido del 4% para las operaciones reflejadas en el artículo 91.dos.2, número 3.º, de la LIVA. Así, se aplica este tipo a los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del artículo 15.1 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.

Se exige para aplicar este tipo reducido que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras en aplicación de lo dispuesto en dicha ley. También se aplica el tipo

reducido cuando se presten como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75% de su precio, en aplicación de lo dispuesto en la ley.

Pues bien, la novedad radica en que se reduce el porcentaje anterior, de forma que ahora se aplica el tipo reducido cuando la prestación económica cubra más del 10% de su precio, ampliándose así el perímetro objetivo de aplicación del tipo reducido de manera importante.

## 6.4. Actualización de referencias normativas

El Real Decreto 1512/2018 modifica el artículo 26 bis, apartados 1 y 2, del RIVA, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019, para actualizar, conforme a la regulación vigente, las referencias normativas contenidas en este precepto a la norma reguladora del impuesto sobre sociedades y a los derechos de las personas con discapacidad.

## 6.5. Libros electrónicos

La Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, modifica los artículos 98.2, párrafo segundo y 99 (añadiendo un apartado 3) así como el anexo III, punto 6, de la Directiva IVA en lo relativo a los tipos impositivos aplicados a los libros, los periódicos y las revistas.

De esta forma, se puede aplicar el tipo reducido al suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de soporte físico, bien por vía electrónica, o en ambas formas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, libros ilustrados y de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos y levantamientos hidrográficos y similares), que no sean íntegra o predominantemente publicaciones destinadas a la publicidad y que no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible.

Se exige para ello unas condiciones que en el caso de España se dan, por lo que el legislador nacional puede adoptar las disposiciones necesarias para aprobar que el tipo reducido del 4% se aplique a los servicios prestados por vía electrónica referidos en el párrafo anterior (el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A, de 16 de enero de 2019, así lo recoge en su art. 70, si bien en la actualidad ha quedado paralizado).

Así, se exige que el Estado miembro viniera aplicando a 1 de enero de 2017, de conformidad con el Derecho de la Unión, tipos reducidos inferiores al mínimo establecido por el artículo 99 de la directiva (lo que ocurre en nuestro caso, en que el tipo aplicable a libros es del 4%, y no el tipo del 5% que fija como mínimo el precepto de la directiva) o concedieran exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior en relación con el

suministro de determinados bienes a los que se refiere el punto 6) del anexo III, también podrán aplicar el mismo trato a efectos del IVA en caso de que se efectúe por vía electrónica el suministro a que se refiere el punto 6) del anexo III.

## 7. Devoluciones

### 7.1. Devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancía por carretera

Estos sujetos pasivos, cuando tributen por el régimen simplificado, y hayan soportado cuotas deducibles como consecuencia de la adquisición de medios de transporte afectos a sus actividades, pueden solicitar la devolución de las mismas durante los primeros 20 días naturales del mes siguiente a aquel en el cual hayan realizado la adquisición (cumpliendo los requisitos del art. 30.3, letras b) y c), RIVA), esto es, estar al corriente de sus obligaciones tributarias y que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja en el régimen de devolución mensual del IVA (REDEME), sin necesidad de esperar a declarar estas cuotas en la autoliquidación por IVA, modelo 303, cumplimentando la parte correspondiente al régimen especial simplificado.

Para ello deben cumplimentar y presentar el modelo 308, o modelo de solicitud de devolución del régimen especial del recargo de equivalencia, artículo 30 bis del RIVA, artículo 21.4.º, párrafo 2.º, de la LIVA y sujetos pasivos ocasionales.

Por Real Decreto 1512/2018 se modifica el artículo 30 bis.1, párrafo segundo del RIVA, encontrándonos nuevamente ante una reforma técnica o de ajuste a la regulación vigente, pues para delimitar los vehículos por los que podía acogerse a este sistema de devolución se refería la norma a una directiva que ya no estaba vigente; recogándose ahora la que procede, esto es, la Directiva 2007/46/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de septiembre de 2007, por la que se crea un marco para la homologación de los vehículos de motor y de los remolques, sistemas, componentes y unidades técnicas independientes destinados a dichos vehículos.

## 8. Regímenes especiales del IVA

### 8.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Está siendo ya una cuestión recurrente que el legislador retrase el momento en que se reduzcan los límites cuantitativos para la exclusión de los sujetos pasivos en ambos regi-

menes. Cualquiera que sea la razón que lleve al legislador a prorrogar el régimen existente, el Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (BOE de 29 de diciembre) modifica la disposición transitoria decimotercera de la LIVA y vuelve a prorrogar para el periodo impositivo 2019 los límites cuantitativos que delimitan el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; de manera que la magnitud de 150.000 euros a que se refiere el primer guion del número 2.º y el número 3.º del apartado dos del artículo 122, y el número 6.º del apartado dos del artículo 124 de esta ley, queda fijada en 250.000 euros.

De esta forma, respecto del régimen especial simplificado, quedarán excluidos del mismo:

- Los empresarios o profesionales en los que el volumen de ingresos en el año 2018 supere cualquiera de los siguientes importes:
  - a) Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 250.000 euros anuales.
  - b) Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el ministro en la orden reguladora del régimen, 250.000 euros anuales.

Si en el año 2018 se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año. Para determinar el volumen de ingresos se incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades citadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2018 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Si en 2018 se ha iniciado la actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

En relación con el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, quedarán excluidos del régimen:

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2018 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Cuando en el año 2018 se haya iniciado una actividad, el importe anterior se elevará al año.

- Debe recordarse:

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.dos.3.º de la LIVA en relación con el artículo 43.2, letra a) del Reglamento del IVA, quedan excluidos del régimen los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en este, un importe de 250.000 euros durante el año 2018.
2. También quedan excluidos, conforme a lo dispuesto en el artículo 43.2, letra b), los sujetos pasivos que superen, para la totalidad de las operaciones realizadas, distintas de las referidas en la letra a) anterior, durante el año 2018, un importe de 250.000 euros (por RD 1512/2018 se modifica este precepto para ajustarlo a los límites anteriores).

Como consecuencia de esta prórroga sobre los límites excluyentes de los regímenes especiales, la disposición transitoria primera del real decreto-ley fija un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones a los citados métodos y regímenes especiales.

El plazo de renuncia al que se refiere el artículo 33.2, párrafo segundo, del RIVA, así como la revocación de las mismas, que deben surtir efectos para el año 2019, será de un mes a partir del día siguiente a la fecha de publicación en el BOE del real decreto-ley (esto es, el mes se computa a partir de 30 de diciembre de 2018).

Por otro lado, las renunciaciones y revocaciones presentadas, para el año 2019, a los regímenes especiales durante el mes de diciembre de 2018, se entenderán presentadas en periodo hábil; aun cuando los sujetos pasivos afectados por lo dispuesto en el párrafo anterior, podrán modificar su opción en el plazo previsto en el mismo.

## 8.2. Régimen especial del grupo de entidades

Por el Real Decreto 1512/2018 se realizan ajustes técnicos en el artículo 61 quater, apartado 2, segundo párrafo y en el artículo 61 quinquies, apartado 2, primer párrafo del RIVA para adaptar los textos a la regulación actual del reglamento de facturación, sustituyendo la norma antigua por la referida al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

## 8.3. Regímenes especiales de los servicios TRE

Se incluyen modificaciones tanto en la LIVA como en el RIVA, si bien todas ellas entran en vigor a partir del 1 de enero de 2019.

### 8.3.1. Ámbito de aplicación y obligaciones formales en el régimen exterior de la Unión

Los artículos 163 octiesdecies y 163 noniesdecies de la LIVA regulan el ámbito de aplicación y las obligaciones formales del denominado régimen especial de los servicios TRE prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, esto es, el régimen exterior de la Unión. La Ley 6/2018 incluye dos modificaciones puntuales a estos preceptos, con vigencia a partir del 1 de enero de 2019, con los que se pretende favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la posibilidad de acogerse a los sistemas simplificados de ventanilla única por parte de estos empresarios o profesionales suprimiéndose la limitación existente de que los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, pero registrados a efectos del IVA en un Estado miembro, por ejemplo porque realizan ocasionalmente operaciones sujetas al IVA en dicho Estado miembro, no pueden utilizar ni el régimen especial aplicable a los empresarios no establecidos en la Unión ni el régimen especial aplicable para los empresarios o profesionales establecidos en la Unión.

Las dos modificaciones son las siguientes:

- a) Se restringe el concepto de «empresario o profesional no establecido en la Unión» (art. 163 octiesdecies, apartado dos, letra a), LIVA), de forma tal que lo será todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica fuera del territorio de la Unión y no posea un establecimiento permanente en el territorio de la Unión (se suprime la referencia a que tampoco tenga la obligación, por otro motivo, de estar identificado en la Unión, dada la nueva redacción de las reglas de localización de los servicios TRE que anteriormente hemos analizado).
- b) En el artículo 163 noniesdecies se recogen las obligaciones formales que deben cumplir los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión para acogerse a este régimen especial, obligando al empresario o profesional, conforme la letra a), a declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Se exigía que presente una declaración en la que el empresario o profesional manifieste que no está identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Unión. Esta obligación queda sustituida, en concordancia con la restricción apuntada en el punto anterior, por la obligación de presentar una declaración en la que manifieste que no ha situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Unión y que no posee en él un establecimiento permanente.

### 8.3.2. Facturación

La adaptación a la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, exige la modificación del artículo 61 quinquiesdecies, apartado 3, del RIVA, efectuada por Real Decreto 1512/2018, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019.

Se establece ahora que la normativa aplicable en materia de facturación, en los casos en que resulte procedente, para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de los servicios TRE será el del Estado miembro de identificación del prestador y no el de consumo del servicio como ocurría hasta ahora.

Con ello se pretende favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la posibilidad de acogerse a los sistemas simplificados de ventanilla, dado que el sistema anterior era farragoso para los empresarios, en tanto quedaban sometidos por las obligaciones de facturación a los diferentes regímenes normativos de los Estados miembros.

## 9. Régimen fiscal aplicable a los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020»

El Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, al que hemos aludido anteriormente, aprueba también un régimen específico aplicable a los eventos citados que se celebrarán en nuestro país, y que supone la adopción de medidas particulares tanto en la imposición directa como en la indirecta.

Debe tenerse en cuenta que estas medidas entraron en vigor el día 30 de diciembre de 2018.

Por lo que se refiere al IVA, las medidas incluidas son las que a continuación se exponen.

### 9.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión

En el artículo 119 bis de la LIVA en el que se regula el régimen especial de devoluciones a los empresarios no establecidos en la Unión (a estos efectos hemos de equiparar los empresarios establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla con los establecidos en la Unión, por lo que no se les aplica este art. 119 bis). Se exige para proceder a la devolución el requisito de reciprocidad en el Estado tercero donde se encuentre establecido el solicitante (lo que ocurre en muy pocos casos a tenor de los reconocimientos de esta reciprocidad otorgados por la DGT).

Pues bien, se recoge un beneficio puntual referido a esta devolución y el requisito de reciprocidad citados, como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de estos eventos, de forma que no se exigirá el referido requisito, previsto en el artículo 119.2.º de la LIVA.

La devolución se efectuará, por tanto, a todo empresario no establecido en el territorio de la Unión, aun cuando no existe reciprocidad con la inmensa mayoría de Estados terce-

ros, quedando claro que solo se procederá a la devolución respecto de cuotas soportadas en el TAI afectas a entregas de bienes o prestaciones de servicios relacionadas con estos eventos, no a las restantes que soporte el empresario establecido fuera de la Unión.

### Ejemplo 21

Un empresario establecido en Estados Unidos (no tiene establecimiento permanente alguno en España) adquiere bienes muebles a un empresario de Zaragoza que posteriormente los vende a las empresas españolas que van a participar en los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020», para ser consumidos en los estadios ubicados en el TAI donde se celebrarán. Además adquiere también bienes muebles de la misma naturaleza al empresario de Zaragoza, para su consumo en el mismo territorio pero con destino a otros eventos a cuyos organizadores españoles les transmite los bienes.

La venta efectuada por el empresario de Zaragoza estará sujeta y no exenta, localizándose de acuerdo con el artículo 68.uno de la LIVA en el TAI, por lo que repercutirá IVA español al empresario de Estados Unidos, por la totalidad de las ventas efectuadas. Las ventas efectuadas por el empresario de Estados Unidos están también sujetas y no exentas, ya que se localizan en el mismo territorio en virtud de la regla anterior. No obstante, como el empresario de Estados Unidos no se encuentra establecido en el TAI español, los sujetos pasivos por inversión en todos los casos serán los empresarios españoles adquirentes.

El empresario de Estados Unidos ha soportado las cuotas de IVA por las adquisiciones que realizó y, en este sentido, puede solicitar la devolución de las mismas a la Administración tributaria española, si bien para la devolución de las cuotas soportadas afectas a bienes que se destinan a los eventos deportivos no se exigirá el requisito de reciprocidad, por lo que serán devueltas con arreglo a los beneficios fiscales ahora aprobados; mientras que las afectas a otros eventos se exigirá el requisito de reciprocidad, el cual no existe con Estados Unidos, por lo que no resultará viable la devolución solicitada en la proporción de cuotas afectas a estos eventos.

## 9.2. Nombramiento de representantes

El artículo 164.uno de la LIVA enumera las obligaciones exigidas a los sujetos pasivos del impuesto, entre las que se recoge en el número 7.º la de nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la ley cuando los sujetos pasivos no estén establecidos en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Unión.

El beneficio fiscal que tendrán estos empresarios cuando sean sujetos pasivos por operaciones vinculadas a los eventos deportivos citados es que no precisarán de nombrar el

representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la LIVA; lo que implica también la exclusión de nombrar representante para solicitar la devolución de las cuotas soportadas a través del régimen del artículo 119 bis, implicando con ello la eliminación de los dos requisitos esenciales adicionales que se exigían en este procedimiento de devolución, equiparándose así estos empresarios con los establecidos en la Unión.

### 9.3. Reglas relativas a los periodos de liquidación y devolución y obligaciones formales y de suministro inmediato de información (SII)

Si las dos previsiones anteriores se referían a los empresarios o profesionales establecidos fuera de la Unión, las que ahora se examinan afectan a todos los empresarios establecidos fuera del TAI español, estén dentro de la Unión o fuera de él.

Se establecen las siguientes normas específicas que parten de la premisa de que los empresarios o profesionales no establecidos se han dado de alta como tales ante la Administración tributaria española pasando a dar cumplimiento de las obligaciones de autoliquidación, etc., aun cuando no estén establecidos (cualquier empresario no establecido en el TAI puede darse de alta en el censo de empresarios o profesionales dando cumplimiento a sus obligaciones fiscales frente al fisco español) y, por tanto, no solicitan la devolución por la vía de los artículos 119 y 119 bis de la LIVA:

- A) Los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI que tengan la condición de sujetos pasivos y que soporten o satisfagan cuotas como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con ambos eventos tendrán derecho a la devolución de dichas cuotas al término de cada periodo de liquidación.

De la redacción de la norma no queda claro si este sistema de devolución comprenderá solo las cuotas relacionadas o afectas a los eventos deportivos, o comprenderá también el resto de las cuotas soportadas, si bien resulta lógico considerar que se refiera exclusivamente a las primeras, a pesar de que no se especifica con claridad cómo cumplen estos empresarios sus obligaciones de autoliquidación, por lo que seguidamente se expone.

- B) Para los empresarios o profesionales anteriores, el periodo de liquidación coincidirá con el mes natural, debiendo presentar sus declaraciones-liquidaciones durante los 20 primeros días naturales del mes siguiente al periodo de liquidación. Si deben presentar este tipo de autoliquidación, es lógico considerar que declaran todas las cuotas soportadas, por lo que la gestión para obtener solo la devolución de las cuotas afectas a los eventos deportivos tendrá su complicación, dado que los modelos de autoliquidación no diferencian, y admitir una devolución del total de las cuotas soportadas, implicaría un beneficio que excede la finalidad por la que se crea este sistema.

Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones correspondientes al último periodo del año deberán presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero.

- C) Lo anterior no determinará la obligación para dichos empresarios o profesionales de la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que resulta una excepción al artículo 62.6 del RIVA. Quedan excluidos, por tanto, de esta obligación formal y de su complejidad administrativa que supone para los empresarios o profesionales.
- D) Todo lo señalado en las letras anteriores es igualmente aplicable a la entidad organizadora del acontecimiento, a los equipos participantes y a las personas jurídicas no establecidas en el TAI que soporten o satisfagan cuotas de IVA como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de ambos eventos.
- E) No obstante, cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en los que concurran los requisitos previstos en los artículos 119 o 119 bis de la LIVA, la devolución de las cuotas soportadas se efectuará conforme al procedimiento establecido en dichos artículos y en los artículos 31 y 31 bis del RIVA.

## 9.4. Régimen de importación temporal

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 27/2018 prevé también respecto de estos eventos deportivos determinados beneficios en materia de régimen aduanero. De conformidad con ellos, con arreglo al artículo 251 del Código Aduanero de la Unión y al artículo 7 del Convenio relativo a la Importación Temporal, hecho en Estambul el 26 de junio de 1990, las mercancías que se importen para su utilización en la celebración y desarrollo que se vinculen al régimen aduanero de importación temporal podrán permanecer al amparo de dicho régimen por un plazo máximo de 24 meses desde su vinculación al mismo, que, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020».

Pues bien, en materia de IVA, en concordancia con el régimen aduanero anterior, se prevé que, respecto a las operaciones relacionadas con los bienes vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos, a que se alude en el párrafo anterior, resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 24 de la LIVA, esto es, les resultará de aplicación las exenciones previstas en el citado precepto.

El plazo a que se refiere el artículo 9.3.º, letra g), de la LIVA será, en relación con los bienes que se utilicen temporalmente en la celebración y desarrollo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020», de 24 meses desde su vinculación al régimen aduanero de importación temporal, que, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de

diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020».

## 9.5. Transferencias intracomunitarias

En el artículo 9, número 3.º de la LIVA se regulan los supuestos de autoconsumo o transferencia intracomunitaria, que se asimilan a entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes, esto es, la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último.

Las letras a) a h) de este número 3.º recogen supuestos excluidos de este concepto que da lugar al hecho imponible intracomunitario de IVA. En la letra g) se especifica que no constituirá transferencia intracomunitaria la utilización temporal de los bienes, por un periodo que no exceda de 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación.

El beneficio fiscal que se establece se refiere a la concreción del cómputo del plazo anterior de 24 meses. Así el citado plazo de 24 meses se computará en relación con los bienes que se utilicen temporalmente en la celebración y desarrollo de la final de ambos eventos deportivos desde que se efectúe la transferencia al TAI y, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020».

## 9.6. Cláusula de cierre en localización de servicios

En el artículo 70.dos de la LIVA se recoge una norma de conflicto de localización para determinadas prestaciones de servicios que tiene como elemento esencial la utilización o explotación efectivas del servicio en el TAI. Se trata de servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos fuera del territorio de la Unión y, siempre que su utilización o explotación efectiva se produzca en el TAI y se trate de los servicios que enumera este apartado dos, se localizarán en el citado territorio, por tanto, alejadas de las reglas especiales que se establecen en los artículos 69 y 70.uno de la LIVA.

Esta regla establecida en el artículo 70.dos de la LIVA no resultará aplicable a los servicios relacionados con la celebración de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020» cuando sean prestados por las personas jurídicas residentes en España constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020» por los equipos participantes y estén en relación con la organización, la promoción o el apoyo de dicho acontecimiento.

## Ejemplo 22

De acuerdo con el artículo 70.dos de la LIVA, los servicios de arrendamiento de medios de transporte y de bienes muebles, los servicios TRE, los de publicidad, cesiones de licencias, marcas y demás derechos de propiedad intelectual, asesoramiento, auditoría, etc., cuando sean prestados a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de la Unión y la explotación o utilización efectivas tenga lugar en el TAI, se localizarán en este territorio.

Cuando se presten por personas jurídicas residentes en España constituidas por la entidad organizadora o los equipos participantes en los eventos deportivos, no les resultará de aplicación esta regla especial del artículo 70.dos. Así, si se constituye por la entidad organizadora del evento una sociedad española que va a tener los derechos de retransmisión de los eventos y esta sociedad cede estos derechos a una entidad establecida fuera de la Unión, esta prestación no tributará en el TAI, ni siquiera por la parte en que se utilicen o exploten estos derechos en el TAI español.

## 10. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registro y SII

Las modificaciones que afectan a esta materia han sido aprobadas por el citado Real Decreto 1512/2018, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019 y se examinan a continuación.

### 10.1. Libros registro del IVA

Se modifica el artículo 62.2 del RIVA que regula las excepciones para llevar los cuatro libros que se indican en el apartado primero.

Hasta ahora se exceptuaba a los sujetos que aplicaban los regímenes especiales simplificado, de agricultura, ganadería y pesca, de recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica. Se sustituye ahora esta última referencia, dado el olvido que había tenido el legislador, por la de «aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica» que, como sabemos, tienen un mismo tratamiento.

### 10.2. Libro registro de facturas expedidas a través del SII

En relación con los sujetos pasivos que deben llevar este libro a través de la Sede electrónica de la AEAT (SII) se realiza un ajuste técnico para comprender los distintos documentos que pueden emitirse por el empresario o profesional, pues no se había recogido referencia alguna al documento electrónico de reembolso en las operaciones en que procede la devolución del IVA a los viajeros.

Entre la información que debe suministrarse en el sistema SII se encuentra el tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa o simplificada (letra a) del apartado 3 del art. 63 RIVA).

Respecto de la orden que puede exigir la inclusión de otras especificaciones, como consecuencia de que el documento obligatorio por parte de los empresarios o profesionales que entreguen bienes en régimen de viajeros va a ser a partir de 1 de enero de 2019 el «documento electrónico de reembolso», conforme al artículo 9.1.2.º, letra B) del RIVA, se incluye ahora este documento entre las especificaciones que puede exigirse (además de recibos y otros documentos de uso en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional conforme al art. 16.1 y disp. adic. primera del Reglamento de facturación, como hasta ahora se especificaba).

De esta forma se recuerda la obligación de incluir estos documentos electrónicos de reembolso entre aquellos respecto de los que debe suministrarse información a través del SII.

### 10.3. Opción por la llevanza electrónica de los libros registro

Estamos ante una novedad trascendente respecto a la llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Hasta ahora la opción, respecto de aquellos empresarios o profesionales que no estaban obligados a incluirse en el SII y voluntariamente se acogían al mismo, debía efectuarse en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

Se modifica el artículo 68 bis, párrafo primero, del RIVA, de manera que esta opción por aplicar el SII podrá ejercitarse a lo largo de todo el ejercicio, mediante la presentación de una declaración censal, surtiendo efecto dicha opción en el año natural en curso.

Al poder efectuarse esta opción en cualquier momento del ejercicio para todo tipo de empresario, se suprime la referencia a los empresarios o profesionales que inicien la actividad a lo largo del año natural en curso, dado que la anterior previsión general comprende la posibilidad de que quien inicie la actividad pueda ejercitar la opción en el momento de presentar la declaración censal de inicio, cualquiera que sea el momento del año natural.

### 10.4. Información a suministrar en relación con el periodo de tiempo anterior a la llevanza electrónica de los libros registro

La Orden HFP/187/2018, de 22 de febrero, había recogido algunas modificaciones a la orden reguladora del SII de 12 de mayo de 2017, incluyendo una disposición adicional que regulaba esta cuestión.

Esta materia, por su contenido y naturaleza, debía estar recogida en el RIVA, y ahora se incluye un nuevo artículo, el 68 ter, para regular esta cuestión en el reglamento, disponiéndose las siguientes reglas en relación con la información que deben suministrar los sujetos pasivos que se acojan voluntariamente al SII o deban aplicarlo, desde una fecha posterior al 1 de enero del año natural, de manera que respecto del plazo comprendido entre el inicio del año y el periodo a partir del cual se suministra la información a través de la Sede electrónica de la AEAT, deberán cumplirse las siguientes reglas:

- a) Obligación de suministrar la información. Los sujetos pasivos que hayan comenzado a llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT desde una fecha diferente al primer día del año natural quedarán obligados a remitir los registros de facturación relativos al periodo de tiempo anterior a dicha fecha, correspondientes al mismo año natural, esto es, desde el 1 de enero hasta la fecha de llevanza de los libros a través del SII.
- b) Contenido de la información. Dichos registros deberán contener la información de las operaciones realizadas durante este periodo que deban ser anotadas en los libros registro del IVA de acuerdo con lo establecido en los artículos 63.3, 64.4 y 66.2 del RIVA, para las personas y entidades diferentes a las que se refiere el artículo 62.6. Esto es, no se suministra la totalidad de la información exigida en el SII, sino la correspondiente a los libros registro de IVA generales.

Esta información deberá suministrarse identificando que se trata de operaciones correspondientes al periodo de tiempo inmediatamente anterior a la inclusión del sujeto pasivo como obligado a la llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, de acuerdo con las especificaciones técnicas, procedimiento, formato y diseño que establezca por orden el ministro de Hacienda, a que se refieren los artículos 63 y 64 del RIVA.

- c) Plazo de remisión de la información. El plazo para remitir los registros de facturación correspondientes a este periodo será el comprendido entre el día de la inclusión y el 31 de diciembre del ejercicio en que se produzca la misma.
- d) Libro registro de bienes de inversión (art. 65 RIVA). Incluirá las anotaciones correspondientes a todo el ejercicio, tanto del periodo en que no se aplicó el SII como de aquel a partir del cual se suministró la información a través de la Sede electrónica de la AEAT.
- e) Otra información relevante. Al igual que la información anterior, aquella otra información con trascendencia tributaria a que se refieren los artículos 63.3 y 64.4 del RIVA incluirá las operaciones correspondientes a todo el ejercicio y no solo del periodo anual a partir del cual se aplicó el sistema SII.
- f) Presentación de modelos informativos. La inclusión en el SII supone que estos empresarios o profesionales queden exonerados de presentar los modelos infor-

mativos 347 y 390, de ahí la trascendencia en remitir la información referida en este apartado.

## 10.5. Plazos de remisión electrónica de los registros de facturación

El nuevo sistema de devolución en régimen de viajeros, con la obligación de emitir en todo caso el «documento electrónico de reembolso» a partir de 1 de enero de 2019, lleva consigo la obligación de suministrar información sobre el mismo, de manera que ahora se incluye una nueva letra e) en el apartado 1 del artículo 69 bis del RIVA para recoger este documento y el plazo de remisión de su información (recordemos que no se remite el documento, sino la información contenida en el mismo).

Así, la información relativa al «documento electrónico de reembolso» que debe emitir el empresario o profesional para que el viajero no residente en el territorio de la Unión obtenga la devolución del IVA deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se incluya la rectificación del impuesto correspondiente a la devolución de la cuota soportada por el viajero.

Estamos ante un plazo distinto del general de remisión de la información contenida en las facturas que, como sabemos, es de cuatro días naturales desde la expedición de las facturas.

## 11. Obligaciones de los sujetos pasivos. Autoliquidaciones y representantes

### 11.1. Liquidaciones mensuales de IVA

Como sabemos, tienen obligación de presentar autoliquidaciones mensuales aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

El cálculo de este umbral cuantitativo plantea problemas en relación con el supuesto en que se hubiese efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial. Para ello, el número 2.º del apartado 3 del artículo 71 del RIVA recoge las reglas correspondientes, si bien se refería al texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

Se modifica el párrafo tercero de este precepto para ajustarse técnicamente el RIVA a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, aludiendo ahora al artículo 76.4 de esta norma en lo referente al concepto de rama de actividad.

## 11.2. Representante fiscal

El artículo 82.1 del RIVA regula la obligación de los sujetos pasivos no establecidos en relación con el nombramiento de un representante respecto del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la LIVA y en el RIVA.

En el párrafo segundo se determinan las exclusiones o excepciones al cumplimiento de la anterior obligación. Entre las mismas se preveía que no debían cumplir la misma aquellos sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión cuando se acogían al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

Pues bien, ahora este precepto se ajusta técnicamente y dado que la LIVA da un tratamiento conjunto a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, se alude a todos ellos, como excluidos de la obligación de nombrar representante cuando se acojan al citado régimen especial.

## 12. Facturación

El Real Decreto 1512/2018, al que hemos aludido en varias ocasiones a lo largo de este trabajo (en vigor el 1 de enero de 2019), modifica los siguientes preceptos del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

### 12.1. Obligación de expedir factura. Normativa aplicable a los servicios TRE

Nuevamente la transposición de la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, obliga a modificar el apartado 3 del artículo 2, donde se recoge la norma aplicable a la obligación de expedir factura, todo ello como consecuencia de fijar como norma que debe tenerse en cuenta para expedir factura la del Estado de identificación para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de los servicios TRE. Lo anterior, en concordancia con lo expuesto previamente respecto del artículo 61 quinquiesdecies del RIVA, donde a partir del 1 de enero de 2019 se señala que la normativa aplicable a la factura expedida por los sujetos pasivos acogidos a los regímenes de los servicios TRE será la del Estado miembro de identificación del prestador de los servicios.

De esta forma la obligación de expedir factura se ajustará a las normas establecidas en el Reglamento de facturación español (sobre el que el legislador interno tiene competencia), en los siguientes supuestos:

- A) Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiera la factura se entienda realizada en el territorio de aplicación del IVA español (es la regla general que tiene en cuenta el lugar donde se produce la entrega del bien o la prestación de servicios, de acuerdo con las reglas de localización del hecho imponible). No obstante, se establecen las siguientes excepciones, de manera que no resultará de aplicación el Reglamento de facturación español (se entiende que será el del Estado del destinatario o de consumo):
- A.a') Cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del IVA sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura no sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 (expedición por el destinatario o por un tercero a quienes se autoriza por parte del proveedor o del prestador la confección de la factura).
  - A.b') Cuando el prestador del servicio se encuentre acogido a alguno de los regímenes especiales a los que se refiere el capítulo 6, del título XII de la Directiva IVA (regímenes especiales de los servicios TRE cuando el destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo, esto es, no es empresario o profesional) y no sea España el Estado miembro de identificación, a efectos de lo establecido en el capítulo XI del título IX de la LIVA (régimen especial de los servicios TRE).

### Ejemplo 23

1. Un empresario situado en el TAI presta un servicio TRE a un particular establecido en otro Estado miembro. Se conoce que el volumen total de las operaciones TRE realizadas por este empresario a lo largo de este año natural y del anterior en relación con destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros distintos de España localizados en otros Estados miembros no ha alcanzado 10.000 euros en cada periodo, y que con esta operación tampoco supera este umbral.

En este caso la factura que debe emitir el empresario español se expedirá de acuerdo con el Reglamento de facturación español, por aplicación de la regla general señalada en la letra A).

2. Un empresario situado en Francia presta un servicio TRE a un empresario establecido en el TAI, sin que se haya autorizado al destinatario español a expedir la factura de la operación por cuenta del prestador francés.

En este caso el empresario francés deberá emitir una factura de acuerdo con la legislación francesa, y no con la legislación española, conforme a la regla prevista en la

letra A.a') anterior. En la factura no repercutirá impuesto alguno, produciéndose la inversión del sujeto pasivo en el TAI español (de acuerdo con la normativa francesa, en la factura deberá especificar que se produce la circunstancia de que el deudor frente a la Hacienda pública española es el destinatario).

3. Un empresario establecido en Portugal presta un servicio TRE a un particular situado en el TAI español. Se conoce que el volumen total de las operaciones TRE realizadas por este empresario a lo largo de este año natural y del anterior en relación con personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros distintos de Portugal no ha alcanzado 10.000 euros en cada periodo, y que con esta operación tampoco supera este umbral.

En este caso el empresario portugués emitirá factura de acuerdo con la normativa vigente en Portugal, de acuerdo con la regla de la letra A.b') anterior.

- B) Cuando el proveedor o prestador esté establecido en el territorio de aplicación del IVA español o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, a partir del cual se efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios y dicha entrega o prestación, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entienda realizada en el territorio de aplicación del IVA español, en los siguientes supuestos:

- B.a') Cuando la operación esté sujeta en otro Estado miembro, el sujeto pasivo del IVA sea el destinatario para quien se realice la operación y la factura no sea materialmente expedida por este último en nombre y por cuenta del proveedor del bien o prestador del servicio.
- B.b') Cuando el prestador del servicio se encuentre acogido al régimen especial a que se refiere la sección 3.<sup>a</sup> del capítulo XI del título IX de la LIVA (régimen especial aplicable a los servicios TRE prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo, o régimen de la Unión) y sea España el Estado miembro de identificación.
- B.c') Cuando la operación se entienda realizada fuera de la Unión.

## Ejemplo 24

1. Un empresario establecido en el TAI español presta un servicio TRE a un empresario establecido en Italia, emitiendo la factura el empresario español, al no existir autorización para que sea emitida por el destinatario.

En este caso la operación se localiza en Italia (art. 69.uno.1.º LIVA), y la factura emitida por el empresario español se ajustará a las reglas del Reglamento de facturación, en virtud de la regla B.a'), ya que no se ha autorizado al empresario italiano a emitir la factura por cuenta del empresario español. Este emitirá la factura sin repercusión de IVA alguno (español o italiano), pero deberá especificar que se produce la inversión del sujeto pasivo en Italia, pudiendo mencionar el precepto de la Directiva IVA que regula esta obligación, a fin de que el empresario italiano esté informado de que adquiere la condición de deudor frente a la Administración tributaria italiana por el IVA devengado en Italia.

2. Mismo supuesto, pero el empresario de Italia ha sido autorizado por el empresario español para expedir la factura de la operación en nombre del prestador español.

La diferencia con el supuesto anterior se encuentra en la autorización concedida por el empresario español, que lleva como consecuencia que la factura expedida por el empresario italiano se ajustará a la normativa de Italia, de acuerdo con la previsión de la misma regla B.a').

3. Un empresario situado en el TAI español, acogido al régimen especial de los servicios TRE, presta un servicio de esta naturaleza a un particular establecido y con residencia habitual en Bélgica. Se conoce que con anterioridad a la realización de esta operación el empresario español había superado el umbral de 10.000 euros de volumen de este tipo de operaciones realizado durante este año natural con destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros.

La prestación de servicios se localiza en Bélgica, por la norma de conflicto recogida en el artículo 70.uno.4.º de la LIVA, ya que se ha superado el umbral de 10.000 euros de ventas a destinatarios no empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros. La factura que debe expedir el empresario español se ajustará a la normativa belga y no a la española, por aplicación de la regla B.b') anterior, debiendo repercutir en la factura el IVA belga, al tipo impositivo que fija la normativa belga.

4. Cualquier entrega de bienes o prestaciones de servicios efectuada por un empresario establecido en el TAI español que suponga una exportación de bienes, y toda prestación de servicios localizada fuera del territorio IVA de la Unión, deberá ser reflejada en una factura expedida de acuerdo con el Reglamento de facturación. Así, por las ventas de bienes efectuadas por un empresario establecido en Teruel con destino a empresarios y particulares de Canadá se documentarán en factura que cumplirá las condiciones del Reglamento de facturación, si bien respecto al localizarse fuera del territorio IVA de la Unión no se repercutirá IVA.

- C) Cuando el prestador que no esté establecido en la Unión, se encuentre acogido al régimen especial a que se refiere la sección 2.ª del capítulo XI del título IX de la LIVA (régimen especial de los servicios TRE prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, o régimen fuera de la Unión) y sea España el Estado miembro de identificación.

### Ejemplo 25

1. Un empresario establecido en Canadá, acogido al régimen especial de los servicios TRE, siendo España el Estado miembro de identificación, presta un servicio de esta naturaleza a un particular situado y con residencia habitual en el TAI español.

La operación se localiza en el TAI español por aplicación de la norma de conflicto del artículo 70.uno.4.º de la LIVA. El empresario canadiense emitirá factura al particular ajustándose a las normas del Reglamento de facturación, conforme a la regla C) anterior.

2. Mismo supuesto que el anterior, pero en este caso el empresario de Canadá, acogido al régimen especial de los servicios TRE, ha considerado como Estado miembro de identificación Francia.

La diferencia con el supuesto anterior es la del Estado miembro de identificación, pues la operación se sigue localizando en el TAI español. No obstante, la factura a emitir se ajustará a las normas de facturación de Francia.

## 12.2. Excepciones a la obligación de expedir factura

### A) Regla general: operaciones exentas

En el artículo 3.1 del Reglamento de facturación se recogen los supuestos respecto de los que los empresarios o profesionales no tienen la obligación de expedir factura (con la excepción de los supuestos previstos en el art. 2.2 en los que siempre debe emitirse factura, como es el caso en que el destinatario sea un empresario o profesional, o sea la Administración, en cuyo caso existe siempre obligación de emitir factura).

La letra a) del citado precepto se refiere a determinadas operaciones exentas en las que no existe la obligación de emitir factura (servicios sanitarios, etc.). Se recogen dos novedades:

- a) De una parte se realiza un ajuste técnico al eliminarse la referencia al número 21.º del artículo 20.uno de la LIVA (exenciones relativas a las juntas de compensación, que habían sido suprimidas por Ley 28/2014, de 27 de noviembre).
- b) De otra, se incluye un nuevo supuesto en que no existe obligación de emitir factura. Se trata de las operaciones exentas del artículo 20.uno.28.º de la LIVA, esto es, las prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.

B) Operaciones de seguro y financieras: sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de pensiones, fondos de titulación y sus sociedades gestoras

Conforme al apartado 2 del artículo 3 del Reglamento de facturación, como regla general, no existe obligación de emitir factura por las prestaciones de servicios exentas relativas a seguros (art. 20.uno.16.º LIVA) y financieras (art. 20.uno.18, letras a) a n), LIVA).

No obstante, siempre se ha previsto unas excepciones, de manera que existe obligación de emitir factura en determinadas operaciones, ampliándose ahora respecto de determinadas entidades financieras, de forma que existe obligación de emitir factura:

- a) Cuando conforme a las reglas de localización aplicables a las operaciones de seguro y financieras, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA español o en otro Estado miembro de la Unión y estén sujetas y no exentas al mismo (supuesto que se mantiene en las mismas condiciones que las que regían esta operatoria hasta ahora).
- b) Cuando conforme a las reglas de localización aplicables a las operaciones de seguro y financieras, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA español, Canarias, Ceuta o Melilla, estén sujetas y exentas al mismo y sean realizadas por empresarios o profesionales, distintos de entidades aseguradoras y entidades de crédito, a través de la sede de su actividad económica o establecimiento permanente situado en el citado territorio. Se añaden ahora, junto con las entidades anteriores, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de pensiones, así como sociedades gestoras de fondos de titulación, con la misma condición de establecimiento (se trata de recoger con ello una demanda de estas entidades que no tienen la calificación de entidades de créditos o de seguros propiamente dichas y quedaban obligadas a la expedición de factura, lo que implicaba una carga administrativa que las diferenciaba del sector bancario y de seguros).

C) Autorización por el Departamento de Gestión de la AEAT

Se añade en este mismo precepto un nuevo párrafo en el apartado 2 del artículo 3 del Reglamento de facturación para conferir al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT la potestad de eximir a otros empresarios o profesionales de la obligación de expedir factura, previa solicitud de los interesados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de estas facturas.

La inserción de este párrafo puede hacer pensar que se trata de empresarios o profesionales relacionados con las operaciones a las que antes se ha hecho re-

ferencia, si bien los términos generales utilizados dan lugar a interpretar que se refiere a la posibilidad de exonerar la emisión de factura respecto de cualquier otra actividad u operaciones.

En este sentido, esta autorización y su procedimiento se incluye en el apartado uno de la disposición adicional primera del Reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión (RD 1065/2007), modificado por el Real Decreto 1512/2018, entre aquellos cuyo vencimiento del plazo máximo establecido para resolver sin que se haya notificado la resolución supondrá la desestimación de la solicitud (se incorpora un número 90 a este apartado uno).

### 12.3. Facturación de agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena

La disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación regula un sistema de facturación específico para determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena.

Se requiere, entre otras condiciones, que se trate de alguno de los servicios que se delimitan en la letra c) del apartado 1 de la mencionada disposición, regulando de esta forma el ámbito o marco objetivo de este sistema especial de facturación. Entre los servicios que pueden facturarse por este sistema se encuentra el transporte de viajeros y sus equipajes, hostelería, acampamento y balneario, etc.

Se amplía de manera importante este marco objetivo, dado que este sistema de facturación se va a aplicar también para los «servicios de viajes a los que sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viaje» (letra h', que se añade), de manera que, cuando una agencia de viajes intervenga como mediadora en la prestación de estos servicios por cuenta de otra agencia de viajes, podrá aplicar este sistema de facturación.

## 13. Modificaciones en el reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión que afectan al IVA

Asimismo, por el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, se modifican algunos preceptos de este reglamento consecuencia de las novedades en materia de IVA. Son los siguientes:

### 13.1. Opciones en materia de IVA

Como consecuencia de las novedades que se han comentado hasta ahora en relación con los servicios TRE, se hace preciso modificar este reglamento para recoger las distintas opciones que se han establecido en materia de IVA. De esta forma:

A) Se incluyen dos nuevas letras s) y t) al apartado 3 del artículo 9 para establecer que la declaración de alta en el censo de empresarios sirve para:

- Optar por la no sujeción al IVA de las prestaciones de servicios TRE a personas que no tengan la condición de empresario o profesional establecidas en otro Estado miembro (sin haber superado el umbral de 10.000 €) a que se refiere el artículo 70.8.º de la LIVA (al pasar a tributar en el Estado miembro de consumo).
- Comunicar la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.uno.4.º a) de la LIVA, siempre que el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.

B) La declaración de modificación en el censo de empresarios servirá en particular, conforme señala el artículo 10.2, para:

- Optar por la no sujeción que se acaba de mencionar (letra r).
- Revocar las opciones o modificar las solicitudes que se indican en la letra h), incluyéndose la revocación de la opción que se menciona en la letra anterior.
- Se añade además que servirá (letra s) para comunicar otros hechos y circunstancias de carácter censal previstos en las normas tributarias o que determine el ministro de Hacienda (lo que supone una desreglamentación de esta materia, de forma que bastará una orden ministerial para establecer nuevos supuestos).

## 13.2. Declaración anual de operaciones con terceras personas y derogación del artículo 36

Se realiza un mero ajuste técnico en el artículo 32 dedicado a concretar las personas excluidas de la obligación de presentar esta declaración anual. Se suprime la letra e) y pasa por ello el contenido de la letra f) a la anterior letra. De esta forma, desaparece el supuesto «los obligados tributarios que deban informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro de acuerdo con el artículo 36», dado que a tenor de la evolución legislativa en la actualidad no tenía sentido recoger esta exclusión.

Al hilo de ello se suprime el artículo 36, donde se recogía la «obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro». Como ya se estableció para el IVA, la implantación en el ámbito del IGIC del SII, entre otros, para los sujetos pasivos inscritos en el REDEME, determina que estos sujetos pasivos, que estaban obligados a presentar la declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro y otras operaciones

(modelo 340), queden exonerados de la misma, por lo que procede eliminar esta obligación informativa que únicamente se exigía en el IGIC.

### 13.3. Información sobre determinadas operaciones con activos financieros

El artículo 42 regula la obligación de informar sobre determinadas operaciones con activos financieros, exigiéndose en su apartado 2, respecto de las operaciones en las que intervengan sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva o sociedades de inversión de capital variable, junto con fedatarios o intermediarios financieros, que la declaración informativa debe contener la información adicional que se cita en este apartado.

Se precisa ahora que, en relación con las operaciones sobre derechos de suscripción, corresponde realizar la declaración a la entidad depositaria de dichos valores en España y, en su defecto, al intermediario financiero o al fedatario público que haya intervenido en la operación.

## 14. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA

### 14.1. Orden HAC/1148/2018, de 18 de octubre (modelos 303, 322, 347 y 390)

Esta orden modifica los modelos 303, 322, 347 y 390 siendo aplicable para la presentación de las autoliquidaciones del IVA, modelos 303 y 322, correspondientes al último periodo de liquidación de 2018 y de las declaraciones informativas, modelos 390 y 347, correspondientes a 2018.

#### A) Modelos 303 y 322

El SII implicó la exoneración de presentar la declaración resumen-anual para los sujetos pasivos obligados al mismo, así como para aquellos que voluntariamente opten por utilizarlo, estableciéndose para dichos sujetos la obligación de informar de su volumen de operaciones en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural. Con este objeto, en el apartado de datos identificativos se introdujo la casilla «¿Existe volumen anual de operaciones (art. 121 LIVA)?», a cumplimentar exclusivamente por los sujetos pasivos exonerados de la obligación de presentar la declaración-resumen anual. Con el fin de clarificar los sujetos pasivos que deben informar de su volumen de operaciones en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación, la casilla anterior se sustituye por otras dos, la primera a cumplimentar por los exonerados de la obligación de presentar la declaración-resumen anual

y la segunda por los que, estando exonerados, deban consignar su volumen de operaciones. Esta modificación afecta a los modelos 303 y 322.

También en relación con el volumen de operaciones, se modifican las casillas 79 de los modelos 303 y 322, para incluir en las mismas, de manera expresa, el importe de las entregas no habituales de oro de inversión.

#### B) Modelo 390

Se establece que la realización de actividades por las que no exista obligación de presentar autoliquidaciones periódicas no afectará a la exoneración de presentar el modelo 390.

Como consecuencia de la exoneración de la obligación de presentar la declaración-resumen anual para los sujetos pasivos que lleven los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, en el apartado de datos identificativos del modelo 390 se elimina la casilla «¿La autoliquidación del último periodo corresponde al régimen especial del grupo de entidades?».

Habiendo transcurrido más de cuatro años desde la última modificación de tipos impositivos en el IVA, en el desglose del IVA deducible del modelo 390, se eliminan los tipos no vigentes y se crea una casilla en la que se incluirán, en su caso, las cuotas deducibles en virtud de resolución administrativa o sentencia firmes con tipos no vigentes.

En el apartado de resultados de las liquidaciones del modelo 390 se crea una casilla para consignar las cuotas pendientes de compensación al término del ejercicio.

En el desglose del volumen de operaciones del modelo 390 se incluyen expresamente las entregas no habituales de oro inversión en la casilla 106.

#### C) Modelo 347

Por otra parte, esta orden modifica el artículo 10 de la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, para establecer con carácter indefinido el plazo de presentación del modelo 347 en el mes de febrero.

## 14.2. Orden HAC/1416/2018, de 28 de diciembre (modelos 309, 036 y 034)

Esta orden modifica estos modelos, con vigencia a partir del 1 de enero de 2019, para que con los mismos los siguientes obligados tributarios cumplan con sus deberes tributarios en los casos que se detallan:

**A) Modelo 309 (declaración-liquidación no periódica de IVA)**

Se amplían los supuestos en los que se prevé la obligación de presentar esta declaración-liquidación no periódica del IVA, incluyendo el caso de aquellos sujetos pasivos acogidos a las regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia que resulten deudores de un crédito a favor de la Hacienda Pública, como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que resulten total o parcialmente impagadas, según lo dispuesto en el artículo 80.cinco.5.ª de la LIVA.

**B) Modelo 036 (declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores)**

- Se modifica tanto este modelo 036 como el 030 (Declaración censal de alta en el Censo de Obligados Tributarios, cambio de domicilio o variación de datos personales), introduciendo en los mismos una nueva casilla para comunicar la fecha de efectos del cambio de residencia fiscal.
- Como se ha indicado anteriormente, se establece un nuevo apartado C) dentro del apartado 11, para recoger las opciones relativas a los servicios TRE.

**C) Modelo 034 (Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de TRE en el IVA)**

Se recoge una modificación eminentemente técnica, consecuencia de la nueva regulación de los servicios TRE, para modificar, en el modelo 034, el apartado 5 de la declaración de inicio o modificación del régimen exterior de la Unión, sustituyendo la declaración de no estar identificado en otro país de la Unión Europea por la declaración de no disponer de sede de actividad económica ni establecimiento permanente en el territorio de la Unión.

## 15. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español

La Comisión emprendió una ambiciosa reforma del IVA en la Unión, aprobando el Plan de Acción sobre el IVA el 7 de abril de 2016, siendo una de sus finalidades básicas la de delimitar de manera definitiva los intercambios de bienes entre los territorios IVA de los Estados miembros. En tanto no se apruebe este régimen definitivo, que se encuentra ya en avanzado trámite, se han aprobado diversas normas que pretenden resolver algunos problemas técnicos que se han ido detectando por el legislador europeo. Se trata tanto de directivas como de normas reglamentarias, siendo necesario, respecto de las primeras, la transposición por parte de los Estados miembros.

A fin de conocer la tarea que deberá emprender el legislador español en esta materia a lo largo de 2019 y 2020, se va a efectuar un análisis de las normas europeas que se encuentran ahora en periodo análogo al de *vacatio legis* a la espera bien de su transposición al ordenamiento jurídico interno o, en su ausencia, a las consecuencias que el derecho europeo prevé para estas situaciones.

## 15.1. Normas publicadas el 29 de diciembre de 2017

Con esta fecha se publicaron en el DOUE tres normas que afectan al IVA: la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes; el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; y el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Parte del contenido de la directiva ha sido ya recogido por el legislador español en la Ley 6/2018 y el Real Decreto 1512/2018, que anteriormente hemos comentado, en relación con los servicios TRE, y también ha entrado en vigor la reforma del Reglamento de Ejecución 282/2011, referida al mismo ámbito objetivo.

No obstante, respecto de este primer paquete quedan pendientes de legislar los siguientes extremos que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2021:

- El nuevo régimen de ventas a distancia.
- El umbral aplicable a los sujetos pasivos que realizan entregas intracomunitarias de bienes a distancia, y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de servicios prestados por vía electrónica, que será de 10.000 euros.
- El régimen de exenciones a las importaciones de escaso valor.
- La regulación de los regímenes especiales para los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o realicen ventas a distancia de bienes, estableciéndose por separado las normas reguladoras de cada uno de ellos:
  - a) Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Unión.

- b) Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo.
  - c) Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países.
  - d) Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones.
- Consecuencia de los cambios apuntados sobre los regímenes especiales, se aprobó el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, que resultará de aplicación, al igual que los nuevos regímenes, el 1 de enero de 2021, si bien, a diferencia de la directiva, no se exige desarrollo normativo interno, al encontrarnos ante un Reglamento de la UE de aplicación directa y prioritaria sobre la norma interna. En este Reglamento 904/2010 se establecen normas relativas al intercambio y almacenamiento de información por parte de los Estados miembros, con el fin de establecer los regímenes especiales previstos en el título XII, capítulo 6 (en la actualidad los regímenes especiales de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y de los servicios prestados por vía electrónica).

## 15.2. Reglamento (UE) 2018/1541 del Consejo, de 2 de octubre

Este Reglamento (UE) modifica los Reglamentos (UE) 904/2010 y (UE) 2017/2454 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA, entrando en vigor la mayoría de sus disposiciones el 1 de enero de 2020, si bien no se exige transposición.

## 15.3. Normas sobre inversión del sujeto pasivo

Según esta materia se dictaron dos normas: la Directiva 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre, en lo que respecta al periodo de aplicación del mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo en relación con determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, y del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA; y la Directiva (UE) 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre, en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado; ambas con vigencia hasta el 30 de junio de 2022, fecha en la que se prevé entre en vigor el sistema definitivo de tributación de las operaciones intracomunitarias.

En virtud de la primera, los Estados miembros pueden establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario como medida especial de instauración de un mecanismo de reacción rápida para combatir modalidades de fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables, sujetándose eso sí a las condiciones que se precisan en la norma.

Por la segunda de las directivas se modifica la Directiva IVA en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministradores de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado.

Su origen se encuentra en la Comunicación de 7 de abril de 2016 relativa a un Plan de Acción sobre el IVA, en el que la Comisión presentó una propuesta destinada a establecer los elementos de un régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo de empresa a empresa entre los Estados miembros, basada en el principio de imposición de los intercambios transfronterizos de bienes en el Estado miembro de destino; así como en nivel actual de fraude en materia de IVA detectado por las autoridades europeas, en particular el originado como consecuencia de las entregas intracomunitarias que permite la obtención de productos con exención del IVA, y posteriormente una serie de operadores incurrir en fraude fiscal al no abonar a las autoridades tributarias el IVA percibido de sus clientes, mientras que estos tienen derecho a una deducción fiscal. Fraude en cascada que también tiene lugar con prestaciones de servicios.

Esta preocupación del legislador europeo ha motivado la aprobación de la anterior directiva con vigencia hasta el 30 de junio de 2022, fecha en la que se prevé entre en vigor el sistema definitivo de tributación de las operaciones intracomunitarias, incluyendo ahora un nuevo precepto 199 quater en la Directiva IVA.

De esta forma, como excepción a la regla general en virtud de la que el sujeto pasivo del impuesto es el proveedor del bien o el prestador del servicio, los Estados miembros pueden establecer un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo (GRCM, por sus siglas en inglés de *generalised reverse charge mechanism*), a fin de que lo sea el destinatario, siempre que tenga esta condición, cuando la base imponible de las operaciones sea superior a 17.500 euros.

Ahora bien, aprobar esta medida por parte de los Estados miembros exige el cumplimiento de una serie de condiciones e iniciar un procedimiento de autorización que será concedido por el Consejo europeo antes de aplicar esta medida (mediante decisión de ejecución); todo ello con el fin de limitar el riesgo de que el fraude se traslade a otros Estados miembros.

Si bien la medida puede resultar de un extraordinario calado en el IVA y producir un gran beneficio financiero en muchos ámbitos sectoriales de la economía, la exigencia de las condiciones impuestas (déficit recaudatorio de IVA por debajo del porcentaje que se indica, evaluación de impacto, comprobación de que otras medidas de control no son suficientes para combatir el fraude, etc.), además de la actual situación parlamentaria y legislativa en

nuestro país, puede llevar a la inaplicación de esta medida. Ahora bien, incluso en el caso de no aplicación, la directiva exige de los Estados miembros que no inicien el procedimiento de autorización, la elaboración de un informe provisional a la Comisión relativo al impacto en su territorio de la aplicación del GRCM por otros Estados miembros.

Finalmente, ante la posibilidad de que la implantación de este mecanismo generalizado por los Estados miembros cause un impacto negativo considerable sobre el mercado interior constatado por la Comisión, esta institución puede proponer al Consejo la derogación de todas las decisiones de ejecución autorizadas por el Consejo, como muy pronto, seis meses después de la entrada en vigor de la primera.

## 15.4. Normas publicadas el 7 de diciembre de 2018

En esta fecha se publicaron en el DOUE dos normas que afectan al IVA: la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros, y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias.

La Directiva (UE) 2018/1910, que tiene que ser objeto de transposición antes del 1 de enero de 2020, se refiere a las siguientes operaciones u obligaciones formales:

- A) Acuerdos sobre existencias de reserva, venta de existencias de reservas o acuerdos de ventas en consignata (*call-off stock*). Hasta ahora cuando un sujeto pasivo transporta bienes de un Estado miembro a otro para ser objeto en el segundo territorio de una entrega posterior, aun cuando conociera al futuro adquirente, debía declarar una transferencia intracomunitaria (entrega intracomunitaria de bienes en el Estado de salida y adquisición intracomunitaria en el Estado de llegada), y posteriormente se producía una entrega interior entre ambos empresarios en el Estado donde se habían almacenado previamente los bienes, respecto de la que se podía o no producir la inversión del sujeto pasivo.

Se incluye un nuevo artículo 17 bis en la Directiva IVA, que afectará al artículo 9.3 de la LIVA al regular las transferencias intracomunitarias, para simplificar la tributación de las operaciones anteriores, recogiendo con estas denominaciones aquellas operaciones consistentes en entregas de bienes de un Estado miembro a otro en que el proveedor, cuando se inicia el transporte, conoce la identidad del sujeto pasivo destinatario que esté habilitado para entrar en posesión de dichos bienes con arreglo a un acuerdo existente entre ambos sujetos pasivos, en un momento posterior.

Con efectos de 1 de enero de 2020, la operación tributará de la siguiente forma: tendrá lugar una única entrega intracomunitaria en el Estado miembro de salida y una adquisición intracomunitaria en el de llegada, siendo sujeto pasivo el adquirente, de forma que el proveedor no deberá declarar la transferencia intracomunitaria ni en el Estado de salida ni tampoco en el de llegada.

Se exige que el proveedor no cuente con establecimiento permanente o que su sede social no radique en el Estado miembro de llegada, que el adquirente esté identificado en este último territorio, que el proveedor conozca la identidad y el NIF a efectos del IVA del cliente final y que la entrega se produzca en el plazo máximo de 12 meses desde que las mercancías llegan al Estado miembro. Se impone, además, un riguroso control y registro de los bienes que se entregan en estas situaciones.

De incumplirse estas condiciones, o de no concurrir, la operación seguirá tributando con el mismo régimen que el actual.

- B) Operaciones o ventas en cadena. El legislador europeo establece un régimen uniforme para estas operaciones de entregas sucesivas de bienes que, sin embargo, son objeto de un único transporte intracomunitario, consecuencia todo ello de la diversidad de situaciones que se habían planteado respecto de las que el TJUE había conocido en diversas sentencias. Como había señalado este órgano, el transporte intracomunitario solo puede imputarse a una de las entregas que será la que se beneficie de la exención para las entregas intracomunitarias de bienes.

A partir del 1 de enero de 2020, la primera venta del bien en cadena se considerará entrega intracomunitaria de bienes exenta cuando se realice a favor del operador intermediario, debiendo comunicarse desde el inicio de la operación el destino final de los bienes. Para ello se exige que el operador intermediario notifique al proveedor un NIF a efectos de IVA expedido por la Administración tributaria del Estado miembro de salida de los bienes.

- C) Número de identificación a efectos de IVA en las operaciones intracomunitarias. Nos encontramos ante la novedad más importante recogida en la nueva directiva, en tanto es la que afecta con carácter general a dichas operaciones. Como sabemos la exención en las entregas intracomunitarias de bienes exige la identificación a efectos del IVA del destinatario, aun cuando este requisito era considerado como formal y no material, lo que ha dado lugar a una jurisprudencia tanto europea como nacional tendente a reconocer la menor importancia del requisito formal sobre el material.

El legislador europeo modifica esta situación, y da nueva redacción al artículo 138.1 de la Directiva IVA, de manera que la inclusión del número de identificación a efectos del IVA del adquirente en el Sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES), asignado por un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie el transporte de los bienes, se convierta, junto con la condición de que

los bienes se transporten fuera del Estado miembro de entrega (condición ahora regulada en el Reglamento de Ejecución 282/2011, como seguidamente se expondrá), en una condición material y no formal, para la aplicación de la exención de las entregas intracomunitarias de bienes.

Dos son pues los requisitos materiales que ahora serán necesarios para aplicar la exención: el transporte de los bienes y la identificación del destinatario en el sistema VIES.

Considerando que la indicación en la lista VIES es esencial para informar al Estado miembro de llegada de la presencia de los bienes en su territorio y es, por lo tanto, un elemento clave en la lucha contra el fraude en la Unión, el legislador considera que los Estados miembros deben garantizar que, cuando el proveedor no cumpla con las obligaciones de indicación en la lista VIES, no se aplique la exención, excepto si el proveedor actúa de buena fe, esto es, si puede justificar debidamente ante las autoridades tributarias competentes cada una de sus carencias respecto del estado recapitulativo, lo que en ese momento podría incluir asimismo facilitar la información correcta prevista en el artículo 264 de la Directiva IVA (que recoge el contenido de los estados recapitulativos).

Con efectos de 1 de enero de 2020 se exigirá esta condición como requisito necesario e imprescindible para aplicar la exención en las entregas intracomunitarias de bienes, con los efectos indicados.

- D) Estados recapitulativos de operaciones intracomunitarias. Los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA deberán presentar un estado recapitulativo en el que figure la información que se recoge en el artículo 262 de la directiva, en relación con las operaciones intracomunitarias que realicen, lo que supone una modificación del actual modelo informativo 349, debiendo incluirse las ventas de existencias de reserva.

En el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, cuya entrada en vigor tendrá lugar también el 1 de enero de 2020, se incluyen dos importantes novedades:

- a) Se inserta una nueva sección 2 bis al capítulo VIII, dedicada a las exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias.

El fundamento de esta reforma está relacionado con el fraude del IVA transfronterizo, que pretende corregirse, y que se encuentra vinculado fundamentalmente a la exención en las entregas intracomunitarias de bienes. Por ello, el legislador considera preciso especificar las circunstancias en las que debe considerarse que los bienes han sido expedidos o transportados desde el territorio del Estado miembro de entrega.

De esta forma, frente a las polémicas surgidas hasta ahora sobre la acreditación de la entrega intracomunitaria de bienes, centrada esencialmente

en el transporte o salida de los bienes del territorio del Estado de partida, el legislador establece ahora un sistema de presunciones o pruebas *iuris tantum* (al admitirse prueba en contrario por la Administración) si bien es el proveedor de los bienes quien tiene que aportar o acreditar frente a la Administración el transporte, de acuerdo con las presunciones que se indican en el reglamento.

Se pretende con ello introducir un sistema que dé seguridad jurídica a las partes intervinientes, así como a los Estados miembros, si bien el cuadro de presunciones que se incluyen y su aplicación no estarán exentas tampoco de polémica.

En el artículo 13 del RIVA se recogen los medios de prueba que se consideran válidos a efectos de acreditar el transporte de las mercancías desde el TAI al de otros Estados miembros y esta reforma supone, en la práctica, vaciar de contenido el precepto reglamentario o, cuando menos, su aplicación dentro de los parámetros y condiciones fijados por el Reglamento de Ejecución, de aplicación directa y prioritaria sobre las normas nacionales.

- b) Se concreta el contenido que deben tener los registros de operaciones intracomunitarias.

Como se ha señalado al examinar la nueva directiva, se establece una nueva tributación para los denominados acuerdos sobre existencias de reserva. Tal como indica la directiva, los dos sujetos pasivos intervinientes, el proveedor y el destinatario, deberán llevar un registro de estas operaciones.

Se introduce con tal motivo una nueva sección 1 bis en el capítulo X del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, con el fin de concretar toda la información que deberán contener los citados registros, el que debe llevar el proveedor de los bienes, y el que debe cumplimentar el destinatario de los bienes.



# La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos

**María Pilar Navarro Schiappacasse**

*Doctora en Derecho y Ciencia Política por la Universidad de Barcelona.  
Investigadora del Instituto de Ciencias Sociales de la Universidad de O'Higgins.  
Becaria del programa Becas Chile, convocatoria 2015*

## Extracto

Tras la incorporación de la infracción administrativa en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria regulada en el artículo 206 bis de la LGT, surge la necesidad de realizar un examen que determine, en primer lugar, la adecuación de este ilícito a los principios del derecho administrativo sancionador que, según la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional, corresponden a los principios penales aplicados de manera matizada. Más allá de los problemas de constitucionalidad que la norma pueda presentar, en segundo lugar, es necesario establecer si la sanción a supuestos de elusión fiscal es *a priori* inconstitucional, esto es, si independientemente de la configuración que el legislador efectúe de la infracción administrativa en un momento concreto, la misma no es compatible con las exigencias constitucionales. Tal estudio es necesario ya que, incluso si se derogase el ilícito del artículo 206 bis, de todos modos la Administración tributaria podría sancionar al contribuyente, pues la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, eliminó la exclusión de la sanción del artículo 15.3 de la LGT. Por ello, resulta imprescindible analizar críticamente los fundamentos en los que se basa la inadmisibilidad constitucional de la sanción y precisar si las exigencias derivadas del principio de tipicidad son compatibles con la regulación de un ilícito que castigue supuestos de elusión.

**Palabras clave:** conflicto en la aplicación de la norma tributaria; elusión fiscal; ilícito administrativo; principios del derecho administrativo sancionador.

Fecha de entrada: 20-09-2018 / Fecha de aceptación: 22-10-2018 / Fecha de revisión: 22-01-2019

**Cómo citar:** Navarro Schiappacasse, M.ª P. (2019). La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 432, 147-186.



# The unconstitutionality of the penalty for tax avoidance: a critical review of its fundamentals

María Pilar Navarro Schiappacasse

## Abstract

After the incorporation of the administrative infringement in the supposed of conflict in the application of the tax norm, the Spanish General Tax Act has incorporated an administrative infringement regulated in its article 206 bis. Thus, it is needed to examine, in first place, the adaptation of this figure to the principles of the Administrative Law Penalties, which according to the consolidated doctrine of the Constitutional Court corresponding to the criminal principles, applied in a nuance form. In addition, beyond the constitutionality problems that the rule can present, it is needed to determine, in second place, if the fine to the tax avoidance, *a priori*, is unconstitutional. This means analyze if, independently of the specific regulation of the administrative infringement, the penalty is not compatible with the constitutional requirement. Even more, if the fine of the article 206 bis would be abolished, the tax Administration could be able to fine to the tax payer, because the 34/2015 Act, of 21 of September, has eliminated the expression in the article 15.3 GTA that excluded the penalty. Therefore, it is fundamental to analyze in a critique approach, the fundamentals that are given to affirm that the Constitution does not allow to fine the tax avoidance. Also, it is needed to specify if the requirements of the prior definition of criminal principle are compatible with the regulation of an administrative illicit that punishes the tax avoidance assumption.

**Keywords:** conflict in the application of the tax law; tax avoidance; administrative infringement; Administrative Law Penalties principles.

**Citation:** Navarro Schiappacasse, M.<sup>a</sup> P. (2019). La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 147-186.



## Sumario

1. Introducción
2. Los principales problemas de constitucionalidad en la regulación del artículo 206 bis de la LGT
  - 2.1. El criterio de la Comisión consultiva como núcleo esencial de la conducta sancionada y su naturaleza no reglamentaria
  - 2.2. El componente analógico de la regulación
  - 2.3. La eventual retroactividad de la sanción
  - 2.4. El principio de culpabilidad y la sanción a la elusión
  - 2.5. Una conclusión preliminar
3. Los fundamentos de la inadmisibilidad de la sanción a la elusión fiscal
  - 3.1. La aplicación del criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo
  - 3.2. El carácter objetivo del conflicto en la aplicación de la norma tributaria
  - 3.3. La ausencia de «engaño» u «ocultación»
  - 3.4. La ausencia de una infracción legal: la elusión supone un estricto cumplimiento de la ley, con lo cual no surge la obligación de declarar
  - 3.5. La naturaleza analógica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la vigencia del principio de tipicidad
4. La infracción en supuestos de conflicto y el principio de tipicidad
  - 4.1. El problema de la sanción a la elusión fiscal: algunas notas de derecho comparado
  - 4.2. Del principio de tipicidad y su olvidado «matiz»
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

A través de la modificación operada a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se incorporó a dicho cuerpo legal el artículo 206 bis, que establece una infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Con anterioridad a esta reforma, el Gobierno había incluido en el Anteproyecto de la nueva LGT un ilícito administrativo también aplicable cuando previamente se había declarado el conflicto. Sin embargo, las críticas del Consejo de Estado (Dictamen n.º 1403/2003 al Anteproyecto de Ley General Tributaria, de 22 de mayo, pp. 42-45<sup>1</sup>) y de la doctrina fueron tan potentes que el texto presentado a las Cortes, y que derivó en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, prescindió del todo de esta regulación. Los cuestionamientos apuntaron a que el ilícito era inconstitucional, ya que no cumplía con las exigencias derivadas del principio de *lex certa* (Ferreiro, 2003, pp. 11-13; Falcón, 2003, pp. 7-8 y García Novoa, 2003, pp. 18 y ss.). De ahí que se considerase que en los casos de elusión se estaba ante «ilícitos atípicos»<sup>2</sup>, concepto que fue recogido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>3</sup>.

Debido a la incorporación del artículo 206 bis en la LGT recobra fuerza el debate en torno a la admisibilidad de establecer una infracción que sancione supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión, toda vez que resurge la discusión aún no resuelta en España que pivota en dos extremos: aquellos que consideran que la sanción a la elusión es imposible jurídicamente y aquellos que han apuntado que más bien corresponde a una

<sup>1</sup> En lo sucesivo se referirá a este documento como Dictamen n.º 1403/2003.

<sup>2</sup> Expresión con la que Atienza y Ruiz (2000) quieren significar que se está ante conductas que atentan, no contra una regla, pues *prima facie* están permitidos por esta, sino contra principios que delimitan el alcance justificado de la regla; de esta forma, la violación del principio, dada la conexión justificativa que existe entre la regla y este, lleva a modificar la regla para restaurar esa forma de coherencia del sistema (pp. 67, 75, 78). En palabras de González García (2001), el fraude a la ley es una conducta imposible de ser tipificada, y de ahí que no pueda ser penalizado (p. 24).

<sup>3</sup> SSTs de 20 de septiembre de 2012, rec. n.º 6231/2009, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 6.º; de 24 de noviembre de 2011, rec. n.º 1231/2008, ponente señor Ángel Aguillo Avilés, FD 3.º, y de 1 de octubre de 2009, rec. n.º 2535/2003, ponente señor José Antonio Montero Fernández, FD 6.º. Ahora bien, con la inclusión de la infracción del artículo 206 bis de la LGT, Alonso González (2016) ha señalado que se acabó la noción de «ilícito atípico» (p. 85).

opción política del legislador –bajo el escenario anterior a la reforma de la Ley 34/2015–, lo que genera una distorsión en el sistema<sup>4</sup>.

El presente trabajo busca determinar si es posible constitucionalmente recurrir al derecho administrativo sancionador para castigar a los contribuyentes que hayan implementado planificaciones tributarias que luego han sido declaradas en conflicto con la aplicación de la norma tributaria.

Para tal fin, el análisis se dividirá en tres partes. En la primera, se examinará la adecuación del ilícito del artículo 206 bis a la Constitución española (CE). En la segunda, se revisarán críticamente los fundamentos en que se apoya la doctrina para afirmar la imposibilidad de sancionar administrativamente supuestos de elusión fiscal. En la tercera, se hará referencia a la experiencia a nivel comparado en esta materia y se determinará si hay algún impedimento constitucional que permita concluir que es imposible sancionar la elusión fiscal, independientemente de la regulación que en un momento determinado contemple la legislación. Finalmente, se hará referencia a las principales conclusiones a las que se llegó.

## 2. Los principales problemas de constitucionalidad en la regulación del artículo 206 bis de la LGT

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria corresponde a la cláusula general antielusión contemplada en el artículo 15 de la LGT, que buscó superar los problemas de inaplicación de su antecesora, el fraude a la ley tributaria, regulado en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (LGT/1963)<sup>5</sup>.

Por tal motivo, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria está configurado en términos objetivos, en circunstancias que el fraude a la ley exigía la prueba de un componente subjetivo. Contempla un procedimiento establecido en la ley para su declaración, que implica la intervención previa y obligatoria de una Comisión consultiva regulada en el artículo 159 de la LGT, mientras que el fraude a la ley solo contó con una regulación procedimental de carácter reglamentario entre los años 1979 y 1993. Por último, en el año 2015 se estableció la posibilidad de sancionar al contribuyente cuya planificación tributaria hubiera verificado los presupuestos aplicativos de la norma general antielusión, mediante la regulación del ilícito del artículo 206 bis, infracción administrativa de la que siempre careció el fraude a la ley tributaria.

<sup>4</sup> No era frecuente encontrar críticas a la ausencia de sanción en los supuestos de elusión, pero las hubo (véanse Pérez, 2005, p. 31; Ruiz Almendral, 2006, p. 128 y Ruiz Toledano, 1998, pp. 211-212).

<sup>5</sup> La doctrina española se refiere a la institución del artículo 24 de la LGT/1963 indistintamente como «fraude de ley» y «fraude a la ley». Para los efectos de este trabajo, se seguirá la segunda alternativa para designar dicha figura, como fraude a la ley tributaria.

El objeto de nuestro análisis será, precisamente, el ilícito establecido en el artículo 206 bis, que es el resultado de la última modificación legislativa que ha intentado palear el problema de la inaplicación del conflicto<sup>6</sup>.

Con la incorporación de una sanción aplicable en los casos de elusión, surge la necesidad de determinar su ajuste a las exigencias constitucionales. Este examen puede ser efectuado desde dos perspectivas: la primera, y que se abordará en este apartado, se dice en relación con el grado de respeto de la regulación del ilícito a los principios del derecho administrativo sancionador; la segunda, que se realizará en el último apartado, se refiere a un examen de carácter abstracto, prescindiendo de la regulación concreta del ilícito, y apunta a determinar *a priori* si es constitucionalmente posible establecer este tipo de sanción.

## 2.1. El criterio de la Comisión consultiva como núcleo esencial de la conducta sancionada y su naturaleza no reglamentaria

El ilícito del artículo 206 bis de la LGT contempla cuatro conductas típicas diversas (Pérez, 2016, p. 449) que tienen lugar en un contexto en el cual hay un incumplimiento tributario consistente en la regularización de actos o negocios mediante la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Los comportamientos típicos corresponden a los siguientes: a) la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria<sup>7</sup>; b) la obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo; c) la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal, y d) la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. Tales conductas típicas son casi idénticas a las contempladas en otros ilícitos de la LGT, por lo que, en virtud de las exigencias derivadas del principio *non bis in idem*, expresamente el artículo 206 bis.5 de la LGT dispone la incompatibilidad con las infracciones de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT (García Novoa, 2016, p. 237).

<sup>6</sup> Según señala Rodríguez-Ramos (2015), durante los años 2012, 2013 y los dos primeros meses de 2014, el conflicto del artículo 15 de la LGT ha sido aplicado 17 veces en España (p. 41). Las razones, para Ruiz Toledano (2010), son de la más diversa índole: vinculadas con la regla de entrada en vigencia de esta normativa, ya que según lo dispuesto en la disposición transitoria tercera.3 de la LGT, solo se aplicaría a los actos o negocios realizados a partir de la entrada en vigor de la LGT, lo que aconteció el 1 de julio de 2004; a la falta de desarrollo reglamentario, pues el artículo 194 del RGGIAT entró a regir el 1 de enero de 2008, y a que es más fácil para la Administración tributaria recurrir, en desmedro del conflicto, a la figura de la simulación (pp. 359-360).

<sup>7</sup> Como señala Falcón (2016), la conducta puede constituir delito fiscal si hay dolo y el perjuicio económico es superior a los 120.000 euros. Pero la infracción no requiere que exista «defraudación», por lo que incluye supuestos en que no concurre la ocultación (p. 357).

Ahora bien, de la sola lectura de la infracción contemplada en el artículo 206 bis de la LGT no es posible determinar cuál es la conducta sancionada, ya que el artículo 206 bis.2, que comento, prescribe que las cuatro conductas antes aludidas constituirán infracción exclusivamente «cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación».

De esta forma, la regulación del artículo 206 bis ha de tener algún elemento novedoso o distinto de los señalados en los restantes ilícitos de la LGT<sup>8</sup>. La particularidad de esta infracción radica en el hecho de que la conducta ilícita no está íntegramente recogida en el artículo 206 bis, sino que su núcleo esencial requiere ser precisado a través de criterio administrativo emanado de la Comisión consultiva.

Si se tiene presente que en materia de derecho administrativo sancionador resultan aplicables los principios penales, aunque de manera atenuada<sup>9</sup>, es necesario examinar si la sanción establecida respeta el principio de legalidad<sup>10</sup>.

En efecto, el artículo 25 de la CE contempla la regla *nullum crimen, nulla poena sine lege*, y prescribe que «[n]adie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento».

El Tribunal Constitucional (TC) ha precisado los contornos del principio de legalidad y ha manifestado que «no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí

---

<sup>8</sup> Para Martín López (2017), en el artículo 206 bis de la LGT hay un ilícito especial en relación con las infracciones generales de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT, lo que a su juicio se fundamenta la expresa incompatibilidad de estas con la sanción del artículo 206 bis de la LGT (p. 126).

<sup>9</sup> Primeramente este criterio se sostuvo en las SSTs de 2 y 25 de marzo de 1972 y posteriormente es reiterado por la STC 18/1981, de 8 de junio, ponente señor Rafael Gómez-Ferrer Morant, FJ 2.º. El fundamento: ambos ordenamientos son manifestación del orden punitivo del Estado, tal como prescribe el artículo 25 de la CE, al punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, con la limitante de que la Administración no podrá imponer penas que impliquen privación de libertad.

<sup>10</sup> Como apunta el voto particular de la señora Adela Asúa Batarrita, en la STC 146/2015, de 25 de junio, de la cual ella es ponente, al que se adhirió el señor Andrés Ollero Tassara en dicho fallo y en el voto particular de la STC 150/2015, de 6 de junio, ponente señor Santiago Martínez-Vares García, la sumisión irrestricta al principio de legalidad opera como límite infranqueable frente a tentaciones o apetencias de modular, corregir o suplantarse la política legislativa en materia de infracciones plasmada en las normas aprobadas por el Parlamento. De esta manera, «cualquier consideración de justicia material, preferencias en la modalidad de sanción, o espacios de discrecionalidad queda estrictamente excluida o, en su caso, restringida a lo que permita el marco de la ley aplicable».

hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley»<sup>11</sup>. Luego, ha dejado sentado que la «ley puede establecer válidamente infracciones mediante remisiones reglamentarias si contiene el mínimo de tipicidad (los «elementos esenciales» de las conductas antijurídicas) que exige la garantía formal del principio de legalidad, pero, en ese caso, corresponderá al reglamento cumplir la garantía constitucional de taxatividad de modo tal que los ciudadanos puedan razonablemente prever el ámbito de lo punible»<sup>12</sup>.

Así, en definitiva, es una doctrina pacífica del TC el hecho de que en el ámbito administrativo sancionador se admite la colaboración del reglamento<sup>13</sup>. Pero no es admisible una remisión amplia al reglamento, sino que la norma ha de contener los elementos esenciales de las conductas antijurídicas<sup>14</sup>.

Si examinamos la regulación de la infracción del artículo 206 bis de la LGT es evidente que la conducta sancionada por este ilícito no está completamente descrita en él, sino que requiere de un complemento<sup>15</sup>. Tal añadidura se encuentra en un criterio administrativo emitido por la Comisión consultiva a través de un informe que se pronuncia acerca de la existencia del conflicto del artículo 15 de la LGT en un caso particular. De esta forma, bajo estos parámetros fijados por el TC, dos condiciones debieran concurrir para afirmar que la sanción administrativa se adecúa al texto constitucional: que el citado informe tenga el carácter de reglamento y que el artículo 206 bis de la LGT establezca el núcleo esencial de la conducta sancionada.

Respecto a la primera condición, cabe señalar que cuando se afirma que un determinado texto normativo tiene el carácter de reglamento, implica que ha de ser emitido por una autoridad con potestad normativa y que, una vez dictado, vincula a todo órgano público, funcionario y particular, porque pasa a formar parte del bloque de legalidad (Cordero, 2010, p. 32). Así, frente a un caso idéntico al regulado por el criterio –en el entendido que fuese reglamento–, no se podría dejar de aplicar el ilícito, a riesgo de infringir el principio de in-

<sup>11</sup> STC 242/2005, de 10 octubre, ponente señor Pablo Pérez Trempe, FJ 2.º.

<sup>12</sup> STC 145/2013, de 11 julio, ponente señor Andrés Ollero Tassara, FJ 3.º a).

<sup>13</sup> En este punto, se parte de la base de que el gobierno es el titular de la potestad reglamentaria originaria establecida en la Constitución, correspondiendo al resto de los órganos la potestad reglamentaria derivada, esto es, necesitada de concretas habilitaciones legales e incluso reglamentarias en todo lo que no fuera organización interna (Moreno, 1998, p. 162).

<sup>14</sup> Y es que, como apunta Nieto (2012), la colaboración del reglamento no supone una excepción al principio de reserva de ley, sino que corresponde a una modalidad de su ejercicio. La regulación en la ley de la infracción puede quedar incompleta, dejando espacios en blanco que deberán ser llenados por un reglamento. Eso sí, la ley debe indicar de qué forma ha de realizarse ese complemento (p. 227).

<sup>15</sup> Aspecto criticado por la doctrina (véanse Carrasquer, 2016, p. 43 y Menéndez, 2014, p. 15).

derogabilidad singular del reglamento; por la misma razón, los tribunales de justicia no podrían dejar de aplicar la sanción, y estarían impedidos de determinar la legalidad del criterio.

Es del caso indicar que la normativa tributaria no le confiere potestad reglamentaria a la Comisión consultiva (Carrasquer, 2016, p. 44 y Sánchez Huete, 2017b, pp. 47-48; en contra Palao, 2015, p. 25<sup>16</sup>), por lo que en este caso hay un complemento a la conducta sancionada efectuado por un criterio interpretativo de un órgano colegiado de la Administración pública que no tiene el carácter de reglamento. Ello es inaceptable en el sistema jurídico<sup>17</sup>, más aún si el propio Consejo de Estado, en el Dictamen n.º 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 9 de abril (p. 36)<sup>18</sup> manifestó que los supuestos de conflicto se aplican a casos que no están prohibidos generalmente por las leyes, en el sentido de «soluciones negociales que por así decir se declaran ilícitas con carácter general» y que tampoco han recibido una solución interpretativa en el caso concreto.

De esta forma, se está ante un primer vicio de constitucionalidad, toda vez que infringe el principio de legalidad, en su dimensión de reserva legal, el hecho de que la infracción sea complementada por un criterio interpretativo de la Comisión consultiva que no tiene el rango normativo de reglamento<sup>19</sup>.

La segunda condición que debe concurrir para cumplir con las exigencias del principio de reserva de ley consiste en que puede haber un complemento de la conducta sancionada, pero se requiere que el núcleo esencial de esta se contemple en una norma de rango legal. Esto último tampoco se cumple, pues el criterio administrativo de la Comisión forma parte del núcleo esencial de la conducta ilícita.

<sup>16</sup> Para quien la definición en términos abstractos de los supuestos de conflicto tiene el carácter de normativo.

<sup>17</sup> Falcón (2016) sostiene que el ilícito del artículo 206 bis de la LGT es un tipo en blanco que debe ser colmado por meros informes de la Comisión consultiva, que no son normas jurídicas (p. 190). Para Sánchez Huete (2017a), la Administración fiscal aplica las sanciones y las crea, de forma tal que actúa como legislador, por la delegación que efectúa al criterio administrativo (p. 99).

<sup>18</sup> En lo sucesivo se referirá a este documento como Dictamen n.º 130/2015.

<sup>19</sup> Ahora bien, existen casos en la jurisprudencia en los cuales el complemento de la norma viene dado por circulares emitidas por la autoridad administrativa. Así, por ejemplo, las SSTS de 18 de marzo de 1996, rec. n.º 10374/1991, ponente señor Francisco José Hernando Santiago, FD 3.º, y de 4 de mayo de 1999, rec. n.º 646/1994, ponente señor Segundo Menéndez Pérez. La doctrina ve en esta postura del Tribunal Supremo un problema, pues considera que atribuir naturaleza reglamentaria a circulares conlleva el peligro de que se valide la existencia de normas reglamentarias elaboradas sin sujeción a los límites formales y sustantivos que garantizan la validez de este tipo de disposiciones administrativas generales. A lo que se agrega el que no existe un cuestionamiento acerca de si las reparticiones públicas que dictan las circulares son o no titulares de potestad reglamentaria o si cuentan con la cobertura de una orden ministerial o decreto o ley para dictar válidamente reglamentos con efectos *ad extra* de la organización (véanse Moreno, 1998, pp. 195-196, y Gómez y Sanz, 2017, pp. 155-156).

En este sentido, no solo el criterio de la Comisión consultiva carece del carácter reglamentario, sino que, además, el núcleo esencial de la conducta sancionada no se determina en el artículo 206 bis, ya que estas conductas típicas no difieren de las señaladas en las restantes infracciones del título IV de la LGT, que son expresamente excluidas en el artículo 206 bis.6. De ello se sigue que lo propio y característico de esta infracción radica en que la actuación del contribuyente coincide con una planificación fiscal que fue conocida previamente por la Administración tributaria y que fue declarada elusiva en los términos del artículo 15 de la LGT por la Comisión consultiva. Por lo tanto, ese criterio administrativo, indudablemente, forma parte del núcleo esencial de la conducta, el que no se encontraría en una norma de rango legal.

La doctrina ha criticado la atipicidad del «caso cero», esto es, del primer caso en el cual la Administración tributaria determinó que la planificación tributaria del contribuyente era elusiva (Carrasquer, 2016, p. 44 y García Novoa, 2016, p. 238). Si se interpreta la infracción del artículo 206 bis de la manera que se propone en este trabajo, se llega a la conclusión de que el criterio de la Comisión consultiva forma parte del núcleo esencial de la conducta, por lo que solo una vez que se publica este, la conducta adquiere el carácter de ilícita.

## 2.2. El componente analógico de la regulación

Legalmente se establece que solo se sancionará al contribuyente si la planificación tributaria que implementa, además de verificar los presupuestos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, presenta una «igualdad sustancial» con un caso que fue objeto de regularización, en el que hubo un informe favorable de la Comisión consultiva y cuyo criterio se encuentra publicado<sup>20</sup>.

Esta idea de «igualdad sustancial» es, por cierto, un concepto jurídico indeterminado<sup>21</sup>. Según la RAE, «igualdad», en su primera acepción, es la conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad, y «sustancial» alude a algo perteneciente o relativo a la sustancia, que a su turno corresponde al conjunto de características permanentes e invariables que constituyen la naturaleza de algo.

Por tanto, la «igualdad sustancial» pareciera aludir no a que haya una coincidencia exacta entre los actos y negocios comprendidos en el «caso cero» y los que se llevan a efecto

<sup>20</sup> La expresión «igualdad sustancial» también se contempla en el artículo 179.2 d) de la LGT, para entender que hay diligencia necesaria y, consecuentemente, excluir la responsabilidad infraccional del particular, cuando su actuación se ajusta a los criterios manifestados por la Administración en respuesta a una consulta efectuada por otro obligado, concurriendo determinados requisitos.

<sup>21</sup> De hecho, el tema fue discutido en el Parlamento mientras se tramitaba la Ley 34/2015, y se presentó la enmienda n.º 103, del Grupo Convergencia i Unió que buscaba que un reglamento delimitara dicho concepto jurídico, pues se lo consideraba inadmisibles en el ámbito sancionador (Sánchez Huete, 2017b, p. 40, nota 15).

por el contribuyente y que luego son objeto de una regularización. Tampoco exige identidad numérica ni que se siga un mismo esquema negocial en relación con la oportunidad en que tuvieron lugar las operaciones con efectos jurídico-tributarios, en cuanto a un plan trazado en que deban tener lugar, en semejante orden, todos los pasos seguidos. No se trata de que el objeto perseguido en ambos casos sea el ahorro tributario, pues ello es legítimo si la planificación fiscal tiene lugar dentro del ámbito de la economía de opción.

Lo que la norma exige es que la actuación del contribuyente esté teñida de una artificialidad contractual, esto es, que solo tenga explicación pues lo que este busca es obtener el ahorro tributario torciendo el espíritu de la norma, aplicándola a un supuesto para el cual no está pensada, o impidiendo su aplicación en un supuesto en el cual era claramente aplicable. Y una vez que ello ha tenido lugar y que se ha determinado que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se requiere para sancionar que la operatoria negocial coincida o presente semejanzas sustanciales con otra planificación tributaria por la cual la Administración determinó la aplicación del artículo 15 de la LGT.

Al respecto, Alonso González (2016) considera que la forma de cómo está tipificada la infracción del artículo 206 bis lleva a que se esté a las puertas de una multiplicidad de los tipos infractores (p. 85). Sin embargo, tal efecto se producirá solo si la Comisión considera que una gran cantidad de planificaciones tributarias disímiles realizan los presupuestos aplicativos del artículo 15 de la LGT. En cambio, puede ocurrir que un solo criterio administrativo sirva para sancionar a contribuyentes que lleven a cabo planificaciones tributarias que no coincidan exactamente entre sí, pero que tengan algunos elementos que formaban parte de una planificación tributaria declarada elusiva, concurriendo una «igualdad sustancial».

Es posible efectuar dos reparos a esta regulación: el primero, se refiere a que, como afirma Palao (2015), contradice la máxima según la cual la elusión debe ser apreciada caso a caso (pp. 24-25); el segundo, y que es determinante para los efectos que se examinan, se refiere a que esta «igualdad sustancial» agrega un componente analógico en la apreciación de la sanción (Palao, 2015, p. 23), aspecto que no es admitido en el ámbito sancionador por exigencias derivadas del principio de tipicidad<sup>22</sup>.

Para Cano (2002), la prohibición de analogía *in peius* –que supone la creación de una infracción nueva– se explica claramente por la vigencia del principio de legalidad. Si se admitiese que la Administración encargada de aplicar la norma sancionadora crease una nueva disposición sancionadora, se vulneraría este principio tanto en su vertiente formal, porque habría una infracción no prevista en ninguna ley, como en su dimensión material, pues se atentaría en contra de la seguridad jurídica, certeza o previsibilidad de los comportamientos

---

<sup>22</sup> Por lo demás, el artículo 27.4 de la Ley de régimen jurídico del sector público (LRJSP) –ley que en materia tributaria tiene aplicación supletoria– prescribe que «4. Las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica».

sancionables, al verse sorprendidos los ciudadanos con nuevas normas que desconocían y a las que mal podían adecuar su comportamiento (pp. 60, 63).

Así lo ha manifestado el TC, para el que la extensión de una norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica su aplicación analógica, incompatible con la legalidad penal, de forma tal que no es admisible la sanción de comportamientos no previstos en la norma correspondiente pero similares a los que sí contempla<sup>23</sup>. Asimismo, el tribunal ha señalado que utilizar del fraude a la ley tributaria para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, constituye analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 de la CE<sup>24</sup>.

Se considera que esto es precisamente lo que ocurre con la regulación del artículo 206 bis de la LGT<sup>25</sup>, y que se intenta subsanar con la exigencia de que el criterio administrativo sea publicado con anterioridad. No queda sino concluir que la determinación de la «igualdad sustancial» el legislador se la entrega a la Administración, la que, discrecionalmente, apreciará caso a caso este elemento (Palao, 2015, p. 24<sup>26</sup>), sin que el particular pueda tener certezas de si su conducta es o no constitutiva de infracción, dándose la paradoja de que para la Administración tributaria el criterio de la Comisión no es vinculante para futuras inspecciones.

### 2.3. La eventual retroactividad de la sanción

El artículo 206 bis de la LGT exige que los criterios administrativos emanados de la Comisión consultiva sean hechos públicos e impone el deber de dictar un reglamento que determine la forma en que ello tendrá lugar. Este se dictó el 29 de diciembre de 2017, y sus disposiciones comenzaron a regir el 1 de enero de 2018<sup>27</sup>.

La exigencia de que el criterio administrativo esté publicado antes del periodo de presentación de la declaración o autodeclaración es fundamental, pues es la única forma de

<sup>23</sup> STC 151/1997, de 29 de septiembre, ponente señor Carles Viver Pi-Sunyer, FJ 4.º.

<sup>24</sup> STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente señor Pascual Sala Sánchez, FJ 4.º.

<sup>25</sup> Y es que como afirma Palao (2015) la «igualdad sustancial» corresponde a un estándar muy laxo que introduce un elemento analógico (p. 23. Véanse también Falcón, 2016, p. 190 y Carrasquer, 2016, p. 44).

<sup>26</sup> Para quien la Administración tributaria posee el control del criterio que condiciona la sanción, y Escribano (2015), quien considera que lo sancionado es actuar en los casos de conflicto en «desacuerdo con la calificación realizada por la Administración» (p. 16).

<sup>27</sup> El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, introduce un nuevo apartado 6 al artículo 194 del Real Decreto 1065/2007, que establece que los informes se publicarán trimestralmente. La regla general es la publicación en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo el caso de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso se hará a través del medio que las mismas señalen.

ser respetuosos con la garantía de *lex praevia*, esto es, con la prohibición de retroactividad de las leyes que establecen nuevos ilícitos o que agravan su punición.

Lo que se busca con la exigencia de *lex praevia* es que el sujeto pueda saber en cada momento si va a incurrir en algún delito o alguna nueva pena, es decir, se protege de la seguridad jurídica (Mir, 2015, p. 116). Se persigue que el contribuyente y sus asesores tomen conocimiento de que la planificación que se pretende llevar a cabo es considerada por la Administración como constitutiva de «conflicto» y, consecuentemente, puede ser sancionada.

Si se parte de la base, como se sostiene en este trabajo, de que el criterio administrativo –que determina los casos en que una planificación tributaria es elusiva– forma parte del núcleo esencial de la conducta, es evidente que debe ser conocido previamente por el contribuyente o, al menos, estar en condiciones de conocerlo<sup>28</sup>, de forma tal que, si no lo hizo, fue por un actuar no diligente en sus negocios importantes. De lo señalado previamente se concluye que solo se podría considerar que existe igualdad sustancial, en los términos del artículo 206 bis, desde que se publique el criterio y no desde que tal decisión fue acordada. De lo contrario, un elemento de la tipicidad de la conducta se estaría aplicando retroactivamente, sin que el potencial sujeto activo de la infracción pudiese tener conocimiento de esta.

Pese a las buenas intenciones del legislador español por ser respetuoso de los derechos y garantías del contribuyente, en algunas hipótesis concretas, la publicación de los criterios administrativos de la Comisión consultiva puede tener lugar con posterioridad a la implementación de toda la planificación tributaria del contribuyente, esto es, una vez que ha celebrado todos los actos, contratos o negocios que resultan necesarios para lograr el ahorro tributario buscado. Dicha situación deviene en que puede acontecer que la Administración tributaria aplique la infracción con efecto retroactivo.

Una de las manifestaciones del principio de legalidad es el de irretroactividad de la norma penal que empeora la situación jurídica de las personas, consagrado en el artículo 9.3 de la CE, que prescribe que esta garantiza «la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales». Como precisa el artículo 25.1 de la CE, nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que «en el momento de producirse no constituyan» infracción administrativa.

Ahora bien, el hecho que debería marcar la ilicitud de la conducta es que la misma sea llevada a efecto por el contribuyente después de que se haya publicado el criterio de la Comisión consultiva<sup>29</sup>, ya que solo en este supuesto el contribuyente habría tenido la po-

<sup>28</sup> Ahora bien, aquí no se puede sino reproducir las palabras de Nieto (2012), cuando se refiere a que el Estado moderno «impone a los ciudadanos obligaciones que este ni conoce ni puede conocer y le sanciona por el incumplimiento» (p. 365).

<sup>29</sup> De hecho, esta fue una de las objeciones efectuadas por el Consejo de Estado. Dictamen n.º 130/2015, pp. 43-44. En la tramitación parlamentaria de la Ley 34/2015, la enmienda n.º 103 del Grupo Convergen-

sibilidad de conocer previamente que la planificación fiscal que pretendía implementar era considerada por la Administración tributaria como constitutiva de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, adicionalmente, como ilícita.

Este punto es determinante, toda vez que no se debe perder de vista el hecho de que el fundamento de la irretroactividad de la ley penal perjudicial radica en la seguridad jurídica, de forma tal que las personas tengan la posibilidad de conocer el derecho vigente y la calificación jurídico-penal que tendrán sus actuaciones (véase Oliver, 2007, pp. 123-124, 141).

No es esta, sin embargo, la solución adoptada por la LGT, ya que su artículo 206 bis.2 establece que el criterio ha de haber sido hecho público para generar conocimiento «antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación<sup>30</sup>».

Si se tiene presente la solución legal, no es descabellado sostener que la aplicación de la sanción puede tener lugar con efecto retroactivo si, al momento de llevarse a cabo la operación por el contribuyente, la conducta era lícita, en el sentido de «no típica», ya que el núcleo esencial de la conducta sancionada queda delimitado con posterioridad, cuando se publica el criterio administrativo.

Es cierto que la declaración, o autodeclaración de impuestos, marca la oportunidad en que el contribuyente realiza la determinación de la obligación tributaria –que surge a consecuencia de haberse verificado el o los hechos imponibles establecidos en la norma–, la declara y, a continuación, si procede, efectuará el pago correspondiente. La declaración no es más que el cumplimiento de una obligación formal impuesta por el derecho tributario. Sin embargo, los hechos de relevancia tributaria ocurren en el periodo tributario respectivo y no al momento de declarar.

Si la planificación fiscal del contribuyente es elusiva en los términos del artículo 15 de la LGT, independiente de la oportunidad en la que se haya materializado jurídicamente –siempre que la disposición estuviese vigente y que la fiscalización se realice dentro de los plazos de prescripción con las particulares notas delimitadoras efectuadas por la jurisprudencia i Unió, apuntó precisamente a que era un grave atentado contra la seguridad jurídica que se exigiese la presentación de la autoliquidación como momento determinante para analizar la tipicidad de la conducta (Sánchez Huete, 2017b, p. 41, nota 17).

<sup>30</sup> Precisamente, la Memoria del análisis del impacto normativo de la modificación entiende que lo que determina la procedencia de la sanción es que los informes (lo dice en plural) «eran públicos en el momento en que se presentó la declaración tributaria objeto de regularización», lo que permitirá al obligado tributario conocer la calificación jurídico-tributaria que le da la Administración a una determinada operación o esquema de actuación. De forma tal que la actuación contraria al criterio, que conocía, genera su incumplimiento y de ello surge la responsabilidad y el reproche sancionador. Dirección General de Tributos. Memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, p. 6. En lo sucesivo se referirá a este documento como DGT, 2003.

dencia<sup>31</sup>–, la Administración tributaria podrá desconocer la operatoria negocial montada y perseguir la tributación correspondiente.

Pero sancionar al contribuyente es algo distinto, y se considera que ello solo podrá tener lugar cuando, al momento de llevarse a cabo la planificación tributaria –y no antes del inicio del periodo de declaración o autodeclaración–, la Administración hubiese hecho público el criterio de la Comisión consultiva. De otro modo, se estaría aplicando con efecto retroactivo una infracción tributaria que no existía al momento de llevarse a cabo las actuaciones, sancionando al contribuyente por implementar una planificación que era totalmente lícita desde la perspectiva del derecho administrativo sancionador<sup>32</sup>.

Es más, incluso si se sostuviese que el criterio administrativo no forma parte del núcleo esencial de la conducta, sino que corresponde a un mero complemento de la infracción, de todos modos se afectaría el principio de irretroactividad, porque este se aplica también respecto de la norma que complementa el ilícito<sup>33</sup>.

Todo lo previamente expuesto permite afirmar, además, que es discutible que sea respetuoso del principio de seguridad jurídica la forma de publicidad que el reglamento ha determinado para dar publicidad a los criterios de la Comisión consultiva: como regla general la publicación en una página web institucional y, excepcionalmente, cuando la Comisión consultiva se integre por otras Administraciones tributarias, el reglamento no fija la forma de publicación, sino que se establece que las mismas deberán señalar el medio de publicación, sin ningún tipo de límite, lo que es una traba para que las personas puedan conocer la conducta indebida<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> El criterio vigente en materia de prescripción en los casos de fraude a la ley se encuentra en las SSTs de 22 de diciembre de 2016, rec. n.º 3421/2015, FD 2.º, y 5 de febrero de 2015, rec. n.º 4075/2013, FD 3.º, ambas del ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó; de 26 de febrero de 2015, rec. n.º 4072/2013, ponente señor José Antonio Montero Fernández, FF. DD. 6.º y 7.º, y de 23 de marzo, rec. n.º 682/2014, ponente señor Emilio Frías Ponce, FD 2.º, que, entre otras, declaran superada la postura mantenida previamente a través de la STS de 4 de julio de 2014, rec. n.º 581/2013, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó. Así, dentro de las actuaciones de comprobación pueden verificarse operaciones cuyo origen se encuentra en ejercicios fiscales prescritos, en tanto sus efectos se sigan produciendo. Tal proceder se justifica a fin de evitar la imposibilidad de actuar frente a la ilegalidad, ya que sostener el criterio primitivo equivaldría a consagrar un principio de «igualdad fuera de la ley», «igualdad en la ilegalidad» o «igualdad contra ley» en materia tributaria.

<sup>32</sup> Esta conclusión es acorde con lo prescrito en el artículo 26.1 de la LRJSP que en materia de irretroactividad señala que «1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa».

<sup>33</sup> STC 38/1997, de 27 de febrero, ponente señor José Gabaldón López, FF. JJ. 5.º y 6.º, y SSTs de 3 de febrero de 1998, rec. n.º 1391/1997, ponente señor José Augusto de Vega Ruiz, FD 4.º, y de 31 de octubre de 1997, rec. n.º 1095/1997, ponente señor José Manuel Martínez-Pereda Rodríguez, FD 4.º.

<sup>34</sup> Con anterioridad a esta norma, Sanz (2014) postuló la publicación de los criterios en el BOE, a fin de garantizar la mayor difusión posible (p. 135), lo cual, en definitiva, no ocurrió.

La doctrina indicó otro supuesto en que se podía vulnerar el principio de irretroactividad en perjuicio, al estimar que se podría sancionar una conducta efectuada por el contribuyente con anterioridad a la entrada en vigor de la sanción (EY Abogados, 2015, p. 92)<sup>35</sup>. Sin embargo, producto de la demora en la implementación de esta normativa, ello no aconteció, porque no fue sino hasta el 1 de enero de 2018 que se estableció la forma de publicar los criterios de la Comisión consultiva, sin la cual no era posible aplicar la infracción (Palao, 2016, p. 479 y Merino, 2017, p. 198).

## 2.4. El principio de culpabilidad y la sanción a la elusión

La regla en materia de derecho administrativo sancionador es que basta la imprudencia –realizar un hecho típicamente antijurídico infringiendo un deber de cuidado que personalmente le era exigible y cuyo resultado debió haber previsto– para que se entienda cometida una infracción, a menos que la ley expresamente establezca lo contrario (Nieto, 2012, pp. 340, 349). Esta circunstancia en el ámbito tributario se recoge en la propia definición de la infracción tributaria dada por el artículo 183.1 de la LGT. Así, se exige que se pueda formular un juicio de reproche al autor de la infracción, sin que tenga cabida la responsabilidad objetiva (Martín Queralt *et al.*, 2016, p. 599)<sup>36</sup>.

La vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito sancionador tributario fue expresamente declarada por la STC 76/1990, de 26 de abril, ponente señor Jesús Leguina Villa<sup>37</sup>, con lo cual está excluida la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente<sup>38</sup>.

La Administración tributaria tenía una práctica no avalada por la legislación de entender que la única interpretación razonable de la norma impositiva era efectuada por ella. El

<sup>35</sup> La disposición transitoria única, apartado 1, de la Ley 34/2015 establece que la modificación del artículo 15.3 de la LGT «será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta ley», lo que ocurrió el 12 de octubre de 2015.

<sup>36</sup> Critica esta postura Nieto (2012), quien plantea que este principio no se encuentra directamente en la Constitución, sino que lo está, «no porque ella lo diga, sino porque otros dicen que lo dice» (pp. 321, 323-324, 333).

<sup>37</sup> En su FJ 4.º afirma que el hecho de que desapareciera el adjetivo «voluntarias» de la definición de las infracciones tributarias no puede llevar a pensar que se ha producido una supresión del elemento subjetivo culpabilidad de estas sanciones, para ser sustituido por un sistema objetivo o sin culpa. Este tipo de ilícitos son manifestación del *ius puniendi* del Estado, por lo que dicho resultado sería inadmisibles en el ordenamiento español.

<sup>38</sup> Véanse también las SSTC 164/2005, de 20 de junio, ponente señor Eugeni Gay Montalvo, FJ 6.º; 246/1991, de 19 de diciembre, ponente señor Francisco Tomás y Valiente, FJ 2.º, y 219/1988, de 22 de noviembre, ponente señor Carlos de la Vega Benayas, FJ 3.º.

Tribunal Supremo fue claro y contundente a este respecto: en virtud de las exigencias derivadas del principio de culpabilidad –aplicable en materia infraccional–, la Administración debía motivar suficientemente la comisión de los ilícitos<sup>39</sup>. De ello se sigue, por respeto al principio de presunción de inocencia establecido en el artículo 24.2 de la CE, que la culpabilidad no puede ser razonada por exclusión, esto es, afirmando la culpabilidad del obligado tributario<sup>40</sup>.

Ahora bien, el artículo 77.4 d) de la LGT/1963 incluyó una causal de exclusión de la responsabilidad infraccional incorporada por la reforma operada por la Ley 25/1995, de 21 de julio, consistente en que el contribuyente empleara la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias<sup>41</sup>, norma que luego se incluyó en el artículo 179.2 d), de la LGT (véase López López, 2009, pp. 288 y ss.), que establece que no dará lugar a responsabilidad por infracción tributaria: «d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria compe-

<sup>39</sup> Con carácter general, su jurisprudencia ha entendido que la culpabilidad es exigible en materia de sanciones administrativas, y no corresponde deducirla, por ejemplo, con base en informes de la Administración, pues ello genera una situación de indefensión. No basta con que la conducta esté tipificada para que sea sancionada, sino que se requiere además que se pueda apreciar en el infractor la culpabilidad, que consiste en el reproche que se le hace a una persona, que debió actuar de un modo distinto a como lo hizo. STS de 27 de mayo de 1999, rec. n.º 12510/1991, ponente señor Eladio Escusol Barra, FD 2.º 1.

<sup>40</sup> Esto, porque como afirma la STS de 4 de febrero de 2010, rec. n.º 7043/2004, ponente señor Ángel Aguallo Avilés, FD 12.º «no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable –como ha sucedido en el caso enjuiciado– o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad [...] uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente». Véanse también SSTS de 7 de febrero de 2014, rec. n.º 4877/2011, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 4.º; de 30 septiembre de 2010, rec. n.º 4498/2005, ponente señor Manuel Martín Timón, FD 7.º, y de 6 de junio de 2008, rec. n.º 146/2004, ponente señor Ángel Aguallo Avilés, FD 5.º, entre otras.

<sup>41</sup> «4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: [...]

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma». Según la exposición de motivos de la citada ley, lo que se buscó fue poner un «decidido acento en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor, lo que da lugar a la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida».

tente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados»<sup>42</sup>.

Con la reforma operada por la Ley 34/2015, se agrega un apartado al artículo 179.2 d) de la LGT, que prescribe que «[a] efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior».

Con esta redacción se ha estimado que legalmente se avala la forma de proceder que tenía la Administración tributaria: entender que la única interpretación razonable de la norma tributaria es la que ella efectúa (EY Abogados, 2015, p. 93)<sup>43</sup>.

Se afirma por la doctrina que esta norma invierte la carga de la prueba (Alonso Murillo, 2016, p. 284)<sup>44</sup>, debiendo el contribuyente acreditar que empleó la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual no es constitucionalmente válido, toda vez que «supone establecer una presunción de signo diametralmente opuesto a la presunción de inocencia, y por tanto resulta inconstitucional» (Falcón, 2016, p. 351, nota 6; véase también García Novoa, 2016<sup>45</sup>).

<sup>42</sup> La STS de 19 de diciembre de 2013, rec. n.º 2924/2012, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 4.º, afirma que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el artículo que se comenta exige una actuación diligente del sujeto pasivo que no se agota en los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma. Se exige que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones, según demuestra la expresión «en otros supuestos».

<sup>43</sup> Más tajante aún es el voto particular concurrente a la opinión del Consejo General del Poder Judicial, que considera que la LGT en este punto «viene a establecer una suerte de responsabilidad objetiva». Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 2 de octubre de 2014. Voto particular concurrente que formula la vocal María Concepción Sáez Rodríguez, p. 3.

<sup>44</sup> De hecho, hay jurisprudencia en esta línea. Véase la STSJ de las Islas Baleares (Palma), de 20 de diciembre de 2016, rec. n.º 316/2015, ponente señor Pablo Delfont Maza, que en su FD 2.º.

<sup>45</sup> Para quien la disposición que comento asigna al dictamen de la Comisión una suerte de presunción de culpabilidad que, si bien puede ser desvirtuada –por ejemplo, acreditando el contribuyente que actuó con base en un pronunciamiento de los tribunales de justicia en un sentido concreto–, de todos modos es atentatoria del principio de presunción de inocencia, pues según lo establecido por la STC 164/2005, de 20 de junio, para poder destruirla se requiere de una adecuada motivación (pp. 239-240).

En la memoria del análisis del impacto normativo de la modificación parcial a la LGT, se explica que esta nueva regulación responde al hecho de que la infracción se comete por el no acatamiento del obligado tributario del criterio preexistente de la Comisión consultiva, el que marcaría la diferencia entre considerar la conducta como artificiosa y no como economía de opción (DGT, 2003, p. 5).

En este trabajo se sostiene que, a pesar de la redacción, la disposición mantiene la idea de que «la inocencia se presume y la culpabilidad se prueba» (Aneiros, 2011, p. 56)<sup>46</sup>, pues lo que esta norma considera es que aunque en los casos de elusión existe un cumplimiento estricto de la legalidad (Carrasquer, 2002, pp. 133-134), en la conducta sancionada en el artículo 206 bis de la LGT existe una interpretación de la Comisión consultiva que señala que la planificación implementada es constitutiva de conflicto, que integra el núcleo esencial del ilícito administrativo según se ha señalado<sup>47</sup>.

Con base en lo señalado no se comparte lo manifestado por el Consejo de Estado en el Dictamen n.º 130/2015, para el que se producen dos efectos bien distintos: cuando se trata de la respuesta a una consulta y el contribuyente se ajusta a esta interpretación, la conducta subjetivamente sancionable puede excluir la culpabilidad; en cambio, cuando el criterio viene sentado por la Comisión consultiva y el obligado tributario se aparta de él, habría un efecto en la culpabilidad, absurdo, pues se entendería acreditada la culpabilidad por apartarse de dicho criterio, en circunstancias que la culpabilidad debe acreditarse (pp. 44-45).

## 2.5. Una conclusión preliminar

El objetivo buscado con la incorporación de este ilícito a la LGT fue disminuir los casos de elusión fiscal (Alonso Murillo, 2016, p. 285); sin embargo, es discutible que este objetivo se logre con la regulación del artículo 206 bis de la LGT, como bien anticipó el propio Consejo de Estado, Dictamen n.º 130/2015 (pp. 43-44)<sup>48</sup> y ha apuntado la doctrina (Martín López, 2017, p. 142). La disposición exige como elemento del tipo que exista una igualdad sustancial, bastará

<sup>46</sup> Por tanto, se considera que la disposición no exceptiona a la Administración tributaria de la obligación de motivar la culpabilidad, no pone de cargo del contribuyente acreditar que no cometió la infracción, ni tampoco supone la aplicación de la sanción de forma automática.

<sup>47</sup> Por lo demás las SSTS de 24 de febrero de 2016, rec. n.º 948/2014, ponente señor Joaquín Huelin Martínez de Velasco, FJ 11.º D, y rec. n.º 4044/2014, ponente señor Manuel Martín Timón, FJ 3.º, de forma expresa han excluido la aplicación de lo dispuesto en el artículo 179.2 d) de la LGT cuando se está ante la simulación, pues consideran que el precepto que excluye la culpa es incompatible con aquellos en los que se aprecia una decidida conducta dolosa en la realización del entramado negocial simulado.

<sup>48</sup> Que manifestó que la regulación del ilícito podía ser contraproducente o estorbar con la finalidad de sancionabilidad perseguida, porque podía no resultar sancionable la actuación de un contribuyente que haya incumplido su obligación tributaria si falta el reparo objetivo: el apartamiento del criterio administrativo.

un cambio de cierta entidad para transformar la conducta en atípica<sup>49</sup>, con lo cual solo se podrán castigar estructuras elusivas que estén relativamente asentadas (Lucas, 2016b, p. 124).

De todo lo precedentemente señalado, se considera que el ilícito del artículo 206 bis tiene suficientes vicios de constitucionalidad como para poder augurar en un futuro su derogación por esta causa (visión que también comparte Escribano, 2015, p. 17).

Ahora bien, aún si se elimina del sistema jurídico esta infracción administrativa, es relevante e imprescindible determinar si la sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria es compatible en abstracto con la CE, toda vez que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modificó el artículo 15.3 de la LGT, eliminando la frase «sin que proceda la imposición de sanciones», con lo cual una eventual declaración de inconstitucionalidad del tipo del artículo 206 bis dejaría abierta la puerta a examinar si la conducta es encasillable en alguna de las infracciones que contempla la LGT. Así, de manera indirecta, se haría realidad la postura que ha sostenido parte de la doctrina española, para la que no es necesario establecer un ilícito específico que sancione las conductas en conflicto, sino que basta con hacer concurrentes las infracciones generales de la LGT (véanse Palao, 2015, p. 30 y Alonso y Gómez, 2006, pp. 9, 23-24).

### 3. Los fundamentos de la inadmisibilidad de la sanción a la elusión fiscal

En el epígrafe anterior de este trabajo se examinaron los problemas concretos de constitucionalidad que presenta la regulación de la infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria contemplado en el artículo 206 bis. Estos pueden fácilmente ser corregidos con una reforma legal que los subsane, construyendo el ilícito a partir de una tipificación completa en la norma, sin remisión a una «igualdad sustancial» entre la planificación tributaria objeto de regularización y otra previamente declarada en conflicto según las normas del artículo 15 de la LGT, con lo cual se elimina también el problema de la eventual retroactividad en perjuicio. Sin embargo, más allá de las críticas que ha efectuado la doctrina a la regulación del artículo 206 bis, es necesario revisar objeciones que no apuntan a la configuración específica que el legislador pueda determinar en concreto al ilícito en un momento, sino que más bien impiden, de manera previa y abstracta, cualquier posibilidad de establecer una sanción en los supuestos en que tiene aplicación una norma general antielusión.

En las líneas que siguen, se realizará un examen crítico de las principales objeciones de la doctrina en relación con la inadmisibilidad de la sanción a la elusión.

<sup>49</sup> Constatando la realidad, Sanz (2016) señala que el ente público se encuentra siempre un paso por detrás respecto de los intermediarios fiscales (p. 227).

### 3.1. La aplicación del criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo

Toda la discusión acerca de la inadmisibilidad constitucional de establecer una sanción administrativa en los supuestos en los que tiene lugar la aplicación de una cláusula general antielusión parece girar en torno a la jurisprudencia sentada por la STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente señor Pascual Sala Sánchez, que declara contrario a la CE entender verificado el delito tributario contra la Hacienda Pública en los casos de fraude a la ley, ya que proceder de otra forma implicaría lesionar el principio de legalidad penal<sup>50</sup>.

Al respecto, el FJ 4.º de la STC 120/2005 –siguiendo en este punto a la sentencia 75/1984, de 27 de junio, FJ 5.º y 6.º– declara que «siendo el indicado derecho [de legalidad penal] una "garantía de la libertad de los ciudadanos (...) no tolera (...) la aplicación analógica *in peius* de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que solo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si, a través de la figura del fraude de ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica (...) pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal". Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE».

Mediante este pronunciamiento el TC declara que conductas calificadas como fraude a la ley tributaria no pueden dar lugar al delito contra la Hacienda Pública, ya que entiende

<sup>50</sup> Los hechos: la sociedad Pinyer suscribe el 90% de las acciones de Cajun, SA, cuando en esta había operado una mutación patrimonial por venta de su principal activo (las acciones de Atlantis) a una sociedad francesa. Los beneficios obtenidos por la venta de acciones debieron tributar en el IRPF, según el régimen de transparencia fiscal, pero quedaban completamente compensadas con las pérdidas de Pinyer de ejercicios anteriores. El Juzgado de lo Penal n.º 14 de Barcelona absolvió a los acusados porque consideró que la entrada de Pinyer en Cajun no fue un negocio simulado utilizado como medio para defraudar a la Administración tributaria, por lo que no se verificó el ilícito tributario del artículo 349 del Código Penal (actual art. 305 del mismo cuerpo legal). La resolución fue recurrida por el Ministerio Fiscal y por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La SAP de Barcelona de 19 de julio de 2002, rec. n.º 247/2002, ponente señor Albert Pons Vives, FD 2.º, modifica la calificación jurídica de los hechos, apartándose de la que efectuó la acusación, y señala que estos corresponden a fraude a la ley. En definitiva, declara que la utilización del fraude a la ley como mecanismo para eludir el pago de un tributo integra la conducta definida por el tipo de defraudar porque «supone ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado».

que sancionar penalmente el fraude a la ley implica una integración analógica de las normas penales, lo que es absolutamente incompatible con el principio de legalidad penal<sup>51</sup>. Ahora bien, si se examina en detalle el pronunciamiento, lo que se reprocha es un problema de tipicidad de la conducta, toda vez que se estarían sancionando conductas que no están cubiertas por las normas que determinan el tipo<sup>52</sup>.

Para el TC, lo relevante al analizar el respeto del principio de legalidad dice en relación con la calificación jurídica dada a la planificación tributaria por los tribunales del fondo: si es fraude a la ley, está vedada la sanción penal; si, en cambio, constituye simulación, no hay vulneración alguna de la CE<sup>53</sup>.

La doctrina tributaria no tardó en traspasar este criterio sostenido para el ámbito penal a propósito del fraude a la ley, al ámbito sancionador (Falcón, 2005, p. 9) y en aplicarlo respecto a los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (por todos, Ferreira, 2006<sup>54</sup>). Este proceder no resulta extraño, ya que un importante sector de la doctrina española considera que la figura del artículo 15 de la LGT no es sino el fraude a la ley del ex artículo 24 de la LGT/1963, con otro nombre (por todos, Pérez, 2016, pp. 273-274).

Pese a que existen importantes diferencias sustantivas entre la figura de fraude a la ley tributaria y conflicto en la aplicación de la norma tributaria<sup>55</sup>, de todos modos ambas corresponden a normas generales antielusión, pues persiguen la tributación de planificaciones tributarias

<sup>51</sup> Existía una línea jurisprudencial minoritaria que avalaba la sanción penal del fraude a la ley. Véanse la STS de 9 de febrero de 1991, rec. n.º 1833/1968, ponente señor Marino Barbero Santos, FD 2.º y la SAP de Barcelona de 18 de marzo de 1999, rec. n.º 1252/1992, ponente señor Pablo Larena Conde, FD 15.º.

<sup>52</sup> Por ello, para García Novoa (2005), el criterio del TC es insuficiente, toda vez que podría dar lugar a que se estableciese una sanción específica para los casos de aplicación de una cláusula general para subsanar los problemas de tipicidad (p. 150).

<sup>53</sup> Véanse SSTC 48/2006, de 13 de febrero de 2006, ponente señor Pascual Sala Sánchez; 129/2008, de 27 de octubre, ponente señora María Emilia Casas Baamonde (que se pronuncia sobre unos mismos negocios jurídicos que los juzgados en la STC 120/2005 y que entiende que procede la imposición de una pena, ya que las operaciones fueron calificadas como simuladas), y 145/2008, de 10 de noviembre, ponente señor Pablo Pérez Tremps, FJ único.

<sup>54</sup> Quien manifiesta que ha de excluirse, naturalmente, toda sanción de tipo penal incompatible con las técnicas antielusivas y con los principios de *lex certa* y de prohibición de analogía de aplicación ineludible, por mandato constitucional, en todo el ámbito del ordenamiento sancionador (p. 319).

<sup>55</sup> El fraude a la ley tributaria exigía acreditar un elemento subjetivo, del que carece el conflicto del artículo 15 de la LGT, el que a su vez contempla un test de propiedad o artificialidad que no se exige en la norma general antielusiva de la LGT/1963; asimismo, legalmente se establece en procedimiento del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuestión que nunca aconteció respecto al fraude a la ley. Con todo, debe reconocerse que cierta jurisprudencia objetivó el requisito del fraude a la ley e incluyó en el análisis para determinar su concurrencia el elemento artificialidad. Véase la STS de 29 de abril de 2010, rec. n.º 100/2005, ponente señor Ángel Aguillo Avilés, FF. DD. 5.º C y 8.º.

en las que se produce un rodeo al hecho imponible, con lo cual, en principio, no se vislumbran razones de peso para afirmar que el criterio del TC que comento no resulte aplicable.

Sin embargo, se estima que hay un aspecto central del fallo que ha pasado inadvertido por la doctrina tributaria y que más bien pareciera admitir la sancionabilidad del fraude a la ley. Si se examina en detalle la STC 120/2005, es posible constatar que esta se hace cargo de un argumento del recurrente, consistente en que el artículo 24 de la LGT/1963 excluye expresamente la imposición de sanciones como consecuencia de la declaración del fraude a la ley, exclusión que se introduce tras la modificación operada a la LGT por la Ley 25/1995<sup>56</sup>.

Pues bien, en este contexto normativo, la sentencia del TC se coloca en un escenario particular: que la conducta del contribuyente hubiese sido sancionada, ya que no había norma legal que excluyese acudir al derecho administrativo sancionador. La solución a esta situación es diversa a la expresada a propósito del delito: el fallo no señala que en este caso existe una vulneración del principio de legalidad, sino que parece aceptar la admisibilidad de la sanción, ya que aplica la regla penal que resuelve la sucesión de leyes penales en el tiempo. A este respecto el FJ 3.º declara que «no obsta para que pueda considerarse de aplicación en este caso [la exclusión de sanción], dada su naturaleza de ley posterior más favorable en materia sancionadora».

Por tanto, la STC 120/2005, de 10 de mayo, es relevante, ya que, pese a que declara contraria a la Constitución la sanción penal de conductas calificadas en fraude a la ley, parece admitir, en cambio, que estas puedan dar lugar a una infracción administrativa. En este punto, no se debe perder de vista que es jurisprudencia consolidada del TC el que al derecho administrativo sancionador se aplican los principios penales de manera matizada<sup>57</sup>.

Se podría contraargumentar en el sentido de que en España la distinción entre el injusto administrativo y el penal estriba en la cuantía de la cuota defraudada y, consecuentemente, no habría mayor diferencia ontológica respecto de ambos ilícitos. A pesar de que ello es efectivo, se considera que de todos modos existe una decisión de política criminal del legislador en orden a someter a un estatuto jurídico distinto conductas que en princi-

---

<sup>56</sup> El texto vigente a partir de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 21 de julio, prescribe que «Tres. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones». Con anterioridad a esta enmienda legal, la exclusión a la sanción solo se contempló en el Decreto 1919/1979, de 29 de junio.

<sup>57</sup> Alonso y Gómez (2006) dan una mirada distinta a la STC 120/2005, de 10 de mayo, y afirman que si el tribunal cuestionó la posibilidad de sancionar penalmente el fraude a la ley, es debido a que, en este caso, existe un deber u obligación tributario incumplido: tal es la razón por la que se exigen intereses de demora. En dicho contexto señalan que la sanción administrativa solo resultaba improcedente por expresa exclusión legal, pues, de lo contrario, la conducta sería típica, por ejemplo, siendo aplicable el ilícito del artículo 191 de la LGT (pp. 9, 23-24).

pio parecieran no diferir, con lo cual las garantías aplicables en uno y otro régimen pueden coincidir, pero no necesitan ser idénticas atendida la idea de la atenuación o matiz de las garantías penales en el ámbito sancionador.

### 3.2. El carácter objetivo del conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La doctrina ha manifestado que el carácter objetivo que presenta la norma general antielusiva de la LGT incidiría en la imposibilidad de sancionar la elusión (Martín Queralt *et al.*, 2016, p. 184 y Tejerizo, 2015, p. 155).

Esta objeción, seguramente, se explica en el contexto español en el que la primera norma general antielusión expresamente hacía mención a un elemento subjetivo. La consideración a este elemento, sin embargo, desaparece con la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria<sup>58</sup>.

En referencia a este punto, es posible refutar la crítica si se tienen en cuenta dos aspectos. El primero, dice en relación con que es necesario distinguir las exigencias de la norma general antielusión de las que derivan del ilícito administrativo. De esta forma, la circunstancia de que la norma base de la sanción del comportamiento, establecida en el artículo 15 de la LGT, esté formulada en términos objetivos, no condiciona que la infracción también haya de estarlo, porque lo relevante es examinar cómo esta última es configurada por el legislador.

El segundo argumento, y a nuestro juicio el más potente, se refiere a que al derecho administrativo sancionador se aplican los principios penales, pero de manera atenuada. De esta forma, conviene traer a colación la STC 76/1990, de 26 de abril, ponente señor Jesús Leguina Villa, FJ 4.º, que exige que la sanción se pueda imputar al menos a título de culpa. Por tanto, el análisis que es necesario efectuar respecto del ilícito del artículo 206 bis de la LGT se refiere a si este cumple el estándar exigido por el intérprete constitucional. Para tales efectos, es necesario tener presente que para entender que la infracción ha de ser cometida al menos con culpa, ni siquiera es necesario que la norma lo diga expresamente, tal como ocurre en el derecho penal<sup>59</sup>.

<sup>58</sup> Con todo, no se puede desconocer que hay un sector de la doctrina que considera que la actuación del contribuyente en los supuestos de elusión fiscal denota un propósito de eludir el impuesto, ya que incluso si la norma está redactada en términos objetivos, tal ánimo puede inducirse, precisamente, de los elementos objetivos que la cláusula general antielusión contempla (véase Palao, 2009e, p. 172).

<sup>59</sup> Es lo que ocurre con innumerables delitos, en los cuales no se hace referencia al elemento subjetivo –dolo o culpa–, pese a lo cual se entiende es un elemento del tipo y que debe ser acreditado. Así, y por ejemplo, la formulación estándar del homicidio bajo la proposición «el que mate a otro», sufrirá una determinada pena que no hace referencia expresa a este aspecto.

### 3.3. La ausencia de «engaño» u «ocultación»

Se ha señalado, asimismo, que no es admisible sancionar supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión, toda vez que en las planificaciones tributarias elusivas no existe engaño u ocultación (García Novoa, 2005, p. 150). Esta idea aparece recogida en la STC 120/2005, de 10 de mayo, pues el fallo efectúa la distinción entre el fraude a la ley tributaria y la simulación, precisamente partiendo de la base de que en el caso de esta última concurren ambos elementos, esto es, el engaño o la ocultación<sup>60</sup>, los que no se encontrarían presentes en el fraude a la ley<sup>61</sup>.

Pues bien, en este contexto, se estima que no queda clara la razón por la cual sería exigible que concurriese engaño u ocultación para sancionar los casos de elusión fiscal que han sido regularizados mediante el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En efecto, a partir de la definición de las infracciones tributarias en el artículo 183.1 de la LGT, no se desprende que el hecho imponible se verificó y que existe ocultación. Es más, hay argumentos de peso para señalar que esta objeción no es relevante a la hora de examinar la admisibilidad de la sanción. En primer lugar, es posible encontrar doctrina (véanse Palao, 2009g, p. 23; Báez, 2009, pp. 207-209; López y Báez, 2004, pp. 133-134 y Alonso y Gómez, 2006, pp. 42-43) y jurisprudencia<sup>62</sup> que reconocen que en el fraude a la ley puede

<sup>60</sup> También la STS de 25 de noviembre de 2016, rec. n.º 536/2016, ponente señor Antonio del Moral García, FD 5.º, que declara que el artículo 305 del Código Penal «exige *defraudar*, lo que es algo más que dejar de pagar. Implica un cierto componente de artificio, ardid o engaño». A su turno, la STC 57/2010, de 4 de octubre de 2010, ponente señor Guillermo Jiménez Sánchez, FJ 9.º expresamente señala «en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño [...] resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto».

<sup>61</sup> En la parte pertinente, el FJ 4.º de este fallo declara que «procede asimismo señalar que el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar *per se* de infracción tributaria o de delito fiscal».

<sup>62</sup> La STS de 19 de julio de 2016, rec. n.º 2553/2015, ponente señor Manuel Vicente Garzón Herrera, FD 11.º, declara que «la actividad elusiva, pese haber sido ocultada, es manifiesta». También la SAN de 18

existir engaño u ocultación. En segundo lugar, tales elementos podrán tener relevancia en materia penal para entender verificado el ilícito del artículo 305 del Código Penal<sup>63</sup>, pero no para el derecho administrativo sancionador si la infracción específica no hace alusión a estas circunstancias, como ocurre en España<sup>64</sup>.

Por lo demás, la experiencia comparada demuestra que la ocultación o engaño se toma en cuenta para incrementar el monto de la sanción, pero no como elemento de la tipificación de la conducta<sup>65</sup>.

### 3.4. La ausencia de una infracción legal: la elusión supone un estricto cumplimiento de la ley, con lo cual no surge la obligación de declarar

Asimismo, la doctrina señala que no es posible sancionar las conductas constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, debido a que no se verifica el hecho imponible; la obligación tributaria no nació y, consecuentemente, no existe obligación de declarar (García Novoa, 2016, pp. 229, 231).

Para analizar este punto no deber perderse de vista que en los casos en que tiene aplicación una norma general antielusión existe un estricto apego a la legalidad. Así, desde el punto de vista formal, el razonamiento de que no se ha verificado el hecho imponible es perfecto; sin embargo, omite toda consideración a un aspecto importante, constituido por el hecho de que es el contribuyente quien voluntariamente evita que se realice la hipótesis de gravamen por una actuación previa que de manera deliberada busca amparo en una estructura negocial artificial que solo se explica por la búsqueda de un ahorro impositivo indebido.

Se estima que puede ilustrar el presente análisis examinar el derecho penal, ámbito en el cual Neumann parte de la base de una fundamentación dialogal de la responsabilidad penal,

---

de diciembre de 2013, rec. n.º 3534/2012, ponente señor Tomás García Gonzalo, FD 3.º 9, que señala que puede existir una finalidad de engaño en el negocio o contrato simulado al igual que en el negocio o contrato en fraude de ley, pese a lo cual no son figuras semejantes.

<sup>63</sup> En Alemania, el fraude a la ley no es punible en cuanto tal, sino solo cuando va acompañado de engaño o junto con la no información a la Administración tributaria, contraria a deber (véanse Tiedemann, 2010, p. 275 y García Novoa, 2003, p. 22).

<sup>64</sup> Para García Berro (2010), la ocultación –que constituye sin duda un elemento inherente al ilícito penal tributario– no tiene por qué concurrir para apreciar una infracción asociada a la elusión (p. 95). También Pérez (2005), quien reconoce que la LGT contempla conductas sancionables en las que no existe ocultación (p. 31).

<sup>65</sup> Así acontece por ejemplo en Australia, jurisdicción en la cual la ocultación o engaño al Commissioner importa un recargo de la multa (véase la Sección 284-220 de la *Tax Administration Act* de 1953).

la que se vería imposibilitada por quien pretendiese amparo en el derecho tras haberlo burlado (Neumann citado por Sánchez-Ostiz, 2008, p. 543). Esta idea encuentra su manifestación en la «imputación extraordinaria». En ella, se realiza una atribución de responsabilidad, pese a que el sujeto carece de los elementos en que se fundaría una imputación ordinaria. El caso más claro se encuentra en la *actio libera in causa*<sup>66</sup>, pero también se aprecia en los supuestos de error (Sánchez-Ostiz, 2008, p. 532). Lo común a estas figuras es que impiden a un sujeto invocar –como excusa o en su favor– la falta de un presupuesto para la constitución del hecho delictivo, cuando dicho defecto les resulta imputable.

En los casos en que tiene aplicación una norma general antielusión existe una vulneración indirecta del ordenamiento jurídico: hay un resultado tributario consistente en un ahorro impositivo concreto que se obtiene a través de negocios jurídicos impropios o artificiales que solo se explican por una finalidad tributaria. La reacción primaria del sistema jurídico frente a la conducta del contribuyente es someter a gravamen la planificación tributaria o privarla de los efectos fiscales pretendidos. Sin embargo, ello no es más que hacer efectivo el principio de capacidad contributiva.

En virtud del principio de unidad del derecho, lo que es ilícito en una rama del derecho lo es para todas. Ello, debido a que todo el derecho es, según su ser íntimo, idéntico (Jelinek, 2008, pp. 3, 7). De esta forma, la conducta que verifica los presupuestos aplicativos del conflicto es ilícita para el resto del derecho pese a que no reúna los requisitos exigidos en un ámbito específico del derecho –como es el derecho penal– para ser penada.

Por tanto, es necesario realizar un examen a la luz de los principios que rigen el derecho administrativo sancionador para determinar si se puede sancionar al contribuyente cuando la planificación tributaria que implementó verifica los presupuestos del conflicto del artículo 15 de la LGT.

### 3.5. La naturaleza analógica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la vigencia del principio de tipicidad

Si se examina detenidamente la STC 120/2005, de 10 de mayo, es posible constatar que ella no se pronuncia sobre la naturaleza jurídica del fraude a la ley<sup>67</sup>. Lo que el fallo declara

<sup>66</sup> La que se aplica a casos en que el sujeto lesiona un bien jurídico siendo penalmente irresponsable (generalmente, inimputable o incapaz de acción), cuando con anterioridad a dicha lesión, él mismo ha provocado una situación de exención que le beneficia (Joshi, 1992, p. 13). El clásico ejemplo es el conductor de un camión que se duerme mientras conduce y, en estado de inconsciencia, atropella a un peatón.

<sup>67</sup> García Berro (2010) es contrario a considerar que el TC declare que el fraude a la ley tributaria tiene una naturaleza analógica, pues lo asimila al fraude de ley civil y, en dicho ámbito, la reacción del ordenamiento jurídico es la aplicación directa de la norma (pp. 87-88).

con rotundidad es que sancionar penalmente estos casos implica una integración analógica de las normas penales, lo que no es admisible constitucionalmente, ya que supondría encajar en un tipo penal al fraude a la ley, el que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables. Y declara que tal proceder constituye analogía *in malam partem*, la que se encuentra prohibida por lo dispuesto en el artículo 25.1 de la CE.

Cabe hacer notar que parte importante de la doctrina española considera que el conflicto del artículo 15 de la LGT tiene una naturaleza analógica (véanse Ferreiro, 2001, pp. 16-17, 19, 21; García Novoa, 2005, pp. 136, 140; García Novoa, 2003, pp. 18-19<sup>68</sup>, Falcón, 1995, pp. 5, 9, 13, Báez, 2009, p. 193<sup>69</sup> y Palao<sup>70</sup>), esto es, da una solución normativa a un supuesto no reglado, pero que guarda una igualdad sustancial con otro caso que sí tiene una regulación (véase Siota, 2010, pp. 39-48).

Las críticas que se hacen a esta postura dicen que a diferencia de lo que acontece en la analogía en que existe una laguna normativa, en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria la disposición existe, y es precisamente la norma defraudada; por lo demás, faltaría la relación de semejanza, a menos que esta se entienda que es de carácter económico (véanse Martín Queralt *et al.*, 2016, p. 187 y González García, 2001, p. 25).

Junto con esta realidad, no debe perderse de vista que si se considera que esta norma general antielusión tiene naturaleza analógica, lo que ocurre es que se amplía el ámbito de aplicación de la norma defraudada para captar la planificación tributaria del contribuyente. Pero esta sola operación no soluciona el problema de la elusión fiscal, ya que de todos modos resulta concurrente la norma de cobertura, con lo cual se produciría una antinomia que se debería solucionar recurriendo a las reglas de interpretación, las que no aseguran que se aplique en definitiva la norma defraudada.

De otra parte, si solo se actúa respecto de la norma de cobertura, no por ello la planificación tributaria es captada por la norma defraudada, ya que lo característico de la elusión fiscal es que esta no resulte aplicable y, por tanto, la planificación tributaria quedaría en un espacio vacío del derecho.

En virtud de lo expresado, coincidimos con Siota (2008) en orden a que respecto de las normas generales antielusión se produce un desarrollo del derecho que va más allá de la mera interpretación (p. 560).

<sup>68</sup> Este último autor reconoce que con la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se disipa la estrecha relación entre fraude a la ley y analogía.

<sup>69</sup> Aunque Báez, más que a una solución analógica, se refiere a una de carácter integrador.

<sup>70</sup> La postura de Palao ha tenido variaciones en el tiempo, según se analizará en la nota 73.

Aunque la doctrina española no ha contemplado esta solución con carácter general<sup>71</sup>, se cree que en los casos de aplicación del conflicto existen dos actividades integradoras del ordenamiento jurídico: por una parte se amplía analógicamente la norma defraudada, a fin de que capte la planificación tributaria, y, por otra, se restringe la norma de cobertura, mediante una reducción teleológica<sup>72</sup>.

La restricción teleológica se relaciona con las lagunas ocultas, esto es, supuestos en los cuales la norma legal –contra su sentido literal, pero de acuerdo con la teleología inmanente de la ley– precisa una restricción que no está contenida en el texto legal, por lo que la integración se realiza añadiendo la reducción que requiere conforme al sentido. La idea que está detrás es tratar lo desigual de diversa manera<sup>73</sup>. Una vez que se limita el ámbito de aplicación de una norma, generalmente se amplía el de otra por analogía (Larenz, 1994, pp. 385, 389).

La consecuencia de lo que se sostiene en este trabajo es que resulta fundamental examinar si es compatible con las exigencias derivadas de los principios aplicables al derecho administrativo sancionador el que un elemento típico (si es que se considera en el ilícito) o implícito (si no se hace referencia a él) tenga naturaleza integradora.

#### 4. La infracción en supuestos de conflicto y el principio de tipicidad

La problemática de la sanción en los supuestos en que ha tenido aplicación la elusión en la actualidad dista de ser un debate teórico, pues la legislación contempla un tipo par-

<sup>71</sup> Hasta donde llega nuestro conocimiento solo lo ha planteado Báez (2010), para el caso de que la cláusula general antielusión se aplique en la hipótesis normativa que resta de la protección a la norma que concede una exención fiscal (pp. 470-471).

<sup>72</sup> Idea por lo demás esbozada, pero no desarrollada, por Rosembuj (1994), cuando manifiesta «[l]a interpretación extensiva o analógica suscita alguna reacción en la doctrina, si se pretende la manipulación de la norma por el intérprete, sea por extender su eficacia más allá de su ámbito *normal*, sea para paralizar otras normas a las que debiera dar eficacia» (p. 95).

<sup>73</sup> Palao ha sido uno de los autores españoles que más ha estudiado la aplicación de las normas generales antielusión. Resulta interesante estudiar la transformación que ha experimentado su concepción acerca de la naturaleza jurídica la norma general antielusión. Si bien en un primer momento aseguró que la respuesta no era analógica, abandonó esta postura y afirmó que sí lo era. Sin embargo, en sus trabajos posteriores, manifestó algún tipo de duda en orden a que la respuesta fuese analógica, ya que en el fraude a la ley –a diferencia de lo que ocurre en la analogía– existe una norma, y es la defraudada. Los cambios que reflejan su concepción de la figura se explican, muy probablemente, porque no ha encontrado una postura que recoja íntegramente el fenómeno de la elusión en la que, como señala, la norma existe y es la defraudada. Esta es la razón por la que en su última toma de posición ha manifestado que solo existe una laguna en «sentido impropio», puramente formal, que es creada por el propio contribuyente que utiliza formas jurídicas abusivamente (véase Palao, 2009c, pp. 30-31; 2009b, p. 40; 2009d, p. 51; 2009a, pp. 99-100; 2009e, p. 157 y 2009f, pp. 183-185).

ricular en el artículo 206 bis. De esta forma, es necesario dilucidar si la anterior inadmisión era efectivamente una imposibilidad *a priori* de establecer un ilícito, esto es, una «imposibilidad jurídica»<sup>74</sup>, o bien respondía a consideraciones de «oportunidad política»<sup>75</sup> (véanse Ruiz Almendral, 2006, p. 138 y López Molino, 1998, p. 165).

#### 4.1. El problema de la sanción a la elusión fiscal: algunas notas de derecho comparado

Se cita la STJCE, dictada en el asunto C-255/02, caso Halifax, de 21 de febrero de 2006, para afirmar que no es admisible sancionar los casos en que ha habido abuso del derecho en materia tributaria. Su apartado 93, en *obiter dicta*, declara que «la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de esta comprobación». Pese a la aparente rotundidad de la parte transcrita, y a lo manifestado por la doctrina (por todos Falcón, 2006, pp. 7-8<sup>76</sup>), lo cierto es que más que considerar inadmisibles la sanción, la sentencia del caso Halifax exige que haya una base legal clara y exenta de ambigüedades, es decir, alude a que ha de existir una adecuada tipificación legal<sup>77</sup>.

<sup>74</sup> Corriente heredera de la doctrina de Hensel (2005), para quien el que actúa en fraude a la ley tributaria no puede ser sancionado penalmente –siempre y cuando no exista ocultación–, ya que no realiza una conducta prohibida por el ordenamiento jurídico. De ahí que el efecto jurídico de este tipo de actuaciones consista solo en que se niega la consecuencia jurídica buscada (pp. 232-233).

<sup>75</sup> Para García Novoa (2016), lo común en los planteamientos favorables a la sanción es que parten de la base de que en realidad «no se sanciona el abuso sino el acto *realizado en abuso*», pues no se sancionaría el conflicto ni el fraude a la ley en cuanto tal, sino la conducta en sí misma, independientemente de la calificación que reciba en el plano civil (no penal). El autor estima, no obstante, que la sanción a estas conductas está vedada por los reparos constitucionales que presentan (p. 225).

<sup>76</sup> Para quien el Tribunal de Luxemburgo considera oportuno precisar en *obiter dicta* la improcedencia de sanciones. Esto quedaría sentado en la frase transcrita, que no es otra cosa que un «reconocimiento expreso de la imposibilidad de sancionar en los supuestos de fraude de ley, pues ello resultaría incompatible con el principio de *lex certa* que es un principio común a los Estados miembros y, como tal, forma parte del acervo comunitario».

<sup>77</sup> Hay jurisprudencia en España que ha interpretado que el abuso a que alude el caso Halifax corresponde a la simulación y al fraude a la ley tributaria, y con base en ella ha sancionado en los casos de simulación en el IVA. Véase el Auto del TS de 5 de julio de 2017, rec. n.º 1380/2017, ponente señor Joaquín Martínez de Velasco. A su turno, el Auto del TS de 5 de julio de 2017, rec. n.º 1380/2017, ponente señor Joaquín Martínez de Velasco, FJ 5.º, con expresa mención al caso Halifax, reconoce que tras la modificación de la Ley 34/2015, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es sancionable. En línea con la interpretación tradicional de la sentencia Halifax, véase la STS de 12 de noviembre de 2014, rec. n.º 1881/2012, ponente señor Manuel Vicente Garzón Herrera, FD 6.º. También se puede mencionar que la Corte di Cassazione italiana de 30 de noviembre de 2011, n.º 25.537, analizando expresamente la juris-

La pregunta que surge de inmediato es si acaso es posible realizar una adecuada tipificación de la actuación del contribuyente cuando ha eludido la verificación del hecho imponible mediante una planificación tributaria que verifica los presupuestos del conflicto del artículo 15 de la LGT.

Si se analiza la problemática de la sancionabilidad de la elusión fiscal a nivel comparado, es posible constatar posturas que avalan recurrir al derecho administrativo sancionador, que van desde argumentos de costo-oportunidad, en el entendido de que la falta de sanción incentiva la planificación tributaria elusiva (Institute for Fiscal Studies, 1997, p. 50), hasta considerar que la forma de disminuir la oferta de planificaciones tributarias elusivas consiste en establecer una sanción para el promotor de estos esquemas fiscales. Esta última es la postura que ha adoptado la OCDE, que a partir del informe *Study into the Role of Tax Intermediaries* (OCDE, 2008, pp. 5, 20, 45-46), y con mayor fuerza mediante su Plan BEPS, ha señalado que la sanción al promotor de los esquemas fiscales elusivos es una de las estrategias disuasivas que existen, la que apunta a lograr que los contribuyentes se desistan de implementar planificaciones de este tipo (OCDE, 2013, p. 44).

En España, salta a la vista la influencia de las BEPS en esta regulación, si se revisan los antecedentes que llevaron a introducir en el ordenamiento español el ilícito del artículo 206 bis (Cámara, 2016, p. 21 y Rodríguez-Ramos, 2015, p. 42). En efecto, la Memoria del análisis del impacto normativo de la modificación parcial de la LGT invita a reflexionar sobre la necesidad de imponer sanciones, más aún, teniendo presente que los países de la OCDE no dudan en establecerlas. Esta idea luego es reiterada en la exposición de motivos de la Ley 34/2015, que señala que en el derecho comparado se sancionan estos casos<sup>78</sup> y afirma que la jurisprudencia no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que, indica, es apoyada por un amplio sector de la doctrina científica.

Adicionalmente la Memoria estima que la «lenidad» de las consecuencias aparejadas a la calificación de una «anomalía negocial» como conflicto –en el entendido de ausencia de sanciones– explicaría que este tipo de conductas no se desincentiven, sino más bien sean

---

prudencia emanada del caso Halifax concluye que lo que exige el fallo es un fundamento normativo claro e inequívoco para sancionar los comportamientos en abuso del derecho. La Corte estima que esta base legal existe en el artículo 1,2 del Decreto Legislativo n.º 471 de 1991, que no exige violación de la ley y que, por tanto, procede sancionar la elusión. El fallo que se comenta es previo a la regulación del Decreto Legislativo de 5 de agosto de 2015, n.º 128, que incorporó una sanción en el artículo 10 bis en el Estatuto de derechos de los contribuyentes.

<sup>78</sup> Efectivamente, a nivel comparado, se contemplan sanciones específicas para los casos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión. Algunas jurisdicciones sancionan solo al contribuyente, como ocurre en Francia con la sanción del 1729 del Code general des impôts; otras solo al asesor fiscal, como acontece en Chile en el artículo 100 bis del Código Tributario, y finalmente están las que sancionan tanto al contribuyente como a los *enablers*, situación que se da en Reino Unido, en la Sección 212A de la *Bill Act* de 2016 y en *Schedule 16* de la *Finance Act* (N.º 2) Act 2017.

promovidas, como ha ocurrido con la proliferación de gastos artificiosos en sociedades españolas en el caso de multinacionales (DGT, 2003, p. 5).

## 4.2. Del principio de tipicidad y su olvidado «matiz»

Más allá de este panorama internacional y de las conclusiones que se puedan extraer de la experiencia comparada, resulta vital determinar si la CE permite consagrar en el ordenamiento jurídico una infracción en los casos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión.

La posición del TC es que al derecho administrativo sancionador se le aplican los principios penales, visión que es compartida por la amplia mayoría de la doctrina administrativista en España<sup>79</sup>.

Una consecuencia directa de lo anteriormente expuesto es que en materia de infracciones tributarias rige el principio de tipicidad, según el cual debe existir una ley previa a la acción u omisión de que se trate, y se exige la descripción de la conducta sancionada «sea precisa, de manera que se encuentre en ella claramente determinado qué conductas son sancionables. El principio de tipicidad incorpora [...], la exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores [...], de la taxatividad en la determinación legal de las conductas constitutivas de infracción y acreedoras de sanción» (Zornoza, 1992, pp. 85-86).

De la vigencia del principio de tipicidad en el ámbito del derecho administrativo sancionador se deriva la prohibición de integrar analógicamente la conducta ilícita y la sanción misma, por lo que el problema de la sancionabilidad de la elusión radica en determinar si es compatible con el principio de tipicidad sea que de manera expresa el texto del injusto administrativo incluya como elemento típico la aplicación de la norma general antielusión, sea que esta circunstancia no se contemple, pero en los hechos concorra este supuesto.

Lo expresado precedentemente es del todo relevante, ya que como se ha afirmado en este trabajo, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria tiene una naturaleza integradora del ordenamiento tributario<sup>80</sup>.

---

<sup>79</sup> Para Huergo (2007), la aplicación de los principios penales al ámbito sancionador se encuentra consolidada y solo se podría avanzar hacia un cambio de paradigma si las matizaciones en la aplicación de los principios penales en el ámbito sancionador fuesen considerables, al punto que resultasen más importantes que la misma regla (p. 27). La postura contraria la sostiene en España Nieto (2012), quien plantea que el derecho administrativo sancionador no se puede ahogar en los moldes del derecho penal, que no son los suyos, ya que el derecho público estatal y el derecho administrativo están perfectamente capacitados para crear su propio sistema de garantías para el inculpado (pp. 25, 322, 336).

<sup>80</sup> Véase el apartado 3.5.

La respuesta a esta interrogante no se encuentra en la vigencia o no del principio de tipicidad, ya que este es aplicable al caso concreto y según sus postulados la conducta no podría ser sancionada<sup>81</sup>. Por lo mismo, la sancionabilidad de la elusión implica determinar si es admisible matizar tal principio y, si la atenuación es posible, precisar en qué consiste.

A este respecto, pese a que no existe claridad en qué consiste el matiz, cuáles son las razones que lo justifican, ni su alcance (Zornoza, 1992, p. 67)<sup>82</sup>, Nieto (2012) es de la idea de que en el fraude a la ley hay razones suficientes para efectuar un matiz al principio de tipicidad y lo afirma a propósito del análisis del caso del fraude de subvenciones, aduciendo a que el derecho administrativo sancionador es autónomo del derecho penal (p. 275).

Quizás, el matiz se podría efectuar a partir del principio de buena fe, que subyace a todo el ordenamiento jurídico, y que en materia tributaria se concreta en la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que da cuenta de una actuación del contribuyente reñida con esta<sup>83</sup>. En el fondo, lo que se postula es aplicar la máxima del derecho según la cual nadie puede aprovecharse de su propio dolo, pues no se puede buscar amparo en el derecho por quien previamente lo vulneró.

Se considera fundamental reiterar el hecho de que el derecho penal no pueda sancionar la elusión fiscal, pues lo impiden sus garantías, no es óbice para afirmar que las conductas que verifican los presupuestos del «conflicto» se consideren ilícitas para todo el ordenamiento jurídico, ya que la antijuridicidad de la conducta no se encuentra condicionada a la sancionabilidad en todas y cada una de las parcelas del derecho.

De esta forma, si conforme con los postulados propios del derecho administrativo sancionador se pueden castigar las conductas cometidas en «conflicto», no se ve impedimento para que, pese a la atipicidad penal, la conducta pueda ser típica desde una perspectiva

---

<sup>81</sup> De hecho, Bacigalupo (2005) ha señalado que la ausencia de ilicitud penal del fraude a la ley estaría dada por la ausencia de ocultación: no hay ni declaraciones incompletas ni incorrectas. Luego, y desde la perspectiva administrativa no sería admisible su sanción, porque lo impide el respeto al principio de legalidad, que prohíbe aplicar en todo el derecho sancionador la norma eludida de manera analógica (*analogía in malam partem*) (pp. 209, 212-213).

<sup>82</sup> Para quien no está claro cuáles son dichos matices ni se puede establecer con suficiente precisión las razones que la justifican, lo que impide fijar con seguridad su alcance. Nieto (2012), por su parte, afirma que «no se sabe si lo esencial es la aplicación, o más bien, las matizaciones con que hay que realizarla» (p. 137).

<sup>83</sup> Hasta donde llega nuestro conocimiento, Lucas (2016a) ha sido quien de manera más clara ha aludido a la vinculación estrecha entre buena fe y fraude a la ley, cuestionando la afirmación generalizada en orden a la «ausencia de mala fe» del contribuyente que adopta esquemas de planificación tributaria agresiva. A su juicio, la falta de buena fe del contribuyente en estos casos impide la protección del ordenamiento jurídico, por mucho que se invoque el principio de seguridad jurídica: hay una apuesta por una interpretación forzada de la norma, conociendo que ello puede ser indebido en una actuación que difícilmente puede calificarse como economía de opción (p. 47).

administrativa, toda vez que ambas ramas son diversas y tienen funciones y fines distintos (Quintero, 1991, pp. 4.218, 4.220); por lo mismo, los principios no pueden aplicarse de igual manera. Entender la relación de estas dos ramas de manera diversa generaría el efecto de que el derecho administrativo sancionador sería un apéndice del derecho penal<sup>84</sup>.

A modo de cierre, cabe señalar que la inclusión del ilícito del artículo 206 bis ha abierto un espacio para discutir en España la admisibilidad constitucional de este tipo de infracciones, y existe un cambio a la hora de enfrentar estas temáticas, lo que se refleja en la forma en que el Consejo de Estado aborda este tema. En efecto, si se examinan las objeciones planteadas por el Consejo de Estado (Dictamen n.º 130/2015, p. 45) a la regulación de la infracción propuesta en el Anteproyecto de reforma parcial de la LGT, salta a la vista que no cuestiona la posibilidad de tipificar el fraude a la ley en sentido amplio –como sí lo había hecho en el año 2003<sup>85</sup>–, toda vez que lo que objeta es la configuración legal que le fue sometida a examen<sup>86</sup>. Así, dicho organismo propone dos alternativas de tipificación<sup>87</sup>, aclara que la norma analizada no es satisfactoria, porque no cumple los estándares constituciona-

<sup>84</sup> O como ha manifestado Quintero (1991) «la extensión a absolutamente todas las infracciones administrativas del sistema penal acarrearía la esclerosis del derecho sancionador, consecuencia nada deseable, pues también de su eficacia depende el bienestar colectivo» (p. 4.218).

<sup>85</sup> La infracción proyectada en el Anteproyecto de LGT estaba regulada en la letra d) del artículo 185.1. Esta contemplaba el presupuesto genérico del conflicto regulado en el artículo 15.1 y establecía dos exigencias: que la Administración hubiese declarado el abuso (conflicto) y que las circunstancias del caso concreto pusieran de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor. Al revisar esta norma, el Consejo de Estado consideró que era inviable la incorporación del ilícito, ya que lo impedían las exigencias constitucionales derivadas del principio de tipicidad, en la dimensión de *lex certa* (Consejo de Estado. Dictamen n.º 1403/2003, pp. 42-45). Pues bien, pese a que pareciera que el Consejo de Estado critica la redacción de la infracción, en verdad objeta la posibilidad de imponer una sanción en los supuestos de elusión, por resultar imposible su tipificación.

<sup>86</sup> Originariamente, el Anteproyecto de reforma parcial de la LGT contemplaba la inclusión en el artículo 15 de tres nuevos incisos, que prescribían:

«No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformedo el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la Comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 159.8 de esta ley.

A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten».

<sup>87</sup> Señala, el Dictamen n.º 130/2015, p. 42, que solo dos opciones caben: a) que legalmente se contemplen los elementos del tipo infractor, o b) que los órganos administrativos establezcan criterios de calificación, con toda la repetición y publicidad que se determine, pero que solo orienten o definan la calificación tributaria de la conducta.

les, y precisa que ha de buscarse otra regulación «tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador» (Consejo de Estado. Dictamen n.º 130/2015, p. 45).

## 5. Conclusiones

La actual regulación del ilícito contemplado en el artículo 206 bis de la LGT presenta diversos problemas de constitucionalidad que hacen avizorar una corta vida si es que la Administración tributaria decide aplicarlo: el núcleo esencial de la conducta ha de ser complementado con un criterio interpretativo de una Comisión consultiva, que no tiene carácter de reglamento; la conducta sancionada contempla un elemento analógico al exigir una «igualdad sustancial» de la conducta sancionada con un criterio interpretativo, y finalmente, la infracción puede ser aplicada con carácter retroactivo. Todos estos problemas de contravención a exigencias constitucionales, sin embargo, pueden ser solucionados mediante una reforma legal.

Ahora bien, una eventual declaración de inconstitucionalidad del ilícito deja latente la pregunta acerca de si es constitucionalmente admisible la sanción de la elusión, ya que se eliminó la exclusión de sanción del artículo 15.3 de la LGT, con lo cual la elusión bien podría ser sancionada recurriendo a las infracciones generales de dicha ley.

Por tal motivo resulta fundamental determinar si es posible sancionar las hipótesis en que ha tenido aplicación una norma general antielusiva, realizando un examen de carácter abstracto, que prescinda de la regulación concreta.

En este trabajo se han descartado los fundamentos que la doctrina tradicionalmente esgrime para negar la sanción de la elusión, ya que la STC 120/2005, de 10 de mayo, bien parece admitir la constitucionalidad de sancionar la conducta mediante un ilícito administrativo; la ausencia de ocultación no es relevante, porque no es imprescindible este elemento para sancionar; el carácter objetivo del conflicto en nada influye en su sanción, ya que necesariamente han de cumplirse con las exigencias de culpabilidad derivadas de la aplicación matizada de los principios penales, y en cuanto a la falta de verificación del hecho imponible, esta circunstancia se debe a un actuar del propio sujeto infractor.

Si se analiza esta materia desde una perspectiva comparada se constata que, por una parte, existen legislaciones que imponen una sanción administrativa en los casos de aplicación de la norma general antiabuso, algunas claramente inspiradas en los postulados de BEPS; por otra parte, lo que pareciese exigir el TJUE es que haya una base legal clara y exenta de ambigüedad para admitir la aplicación de una sanción en los casos de elusión fiscal.

El principal reparo constitucional para sancionar al contribuyente en los supuestos en que se ha empleado el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se refiere a la naturaleza integradora de esta figura, con lo cual resulta fundamental determinar si es compatible

con el principio de tipicidad –que exige una clara determinación de la conducta sancionada y, como contrapartida, prohíbe la analogía en perjuicio– el hecho de que un elemento que expresamente se contempla en el tipo administrativo, o que implícitamente se desprende en él, tenga un componente analógico, que amplía las hipótesis de aplicación de la norma defraudada, y otro que implica una reducción teleológica de la norma de cobertura.

Debido a esta circunstancia, la sanción solo será constitucionalmente admisible si se logra construir un fundamento para matizar en este punto la aplicación del principio de tipicidad y, a continuación, se precisa en qué consiste dicha atenuación. Este trabajo propone hacer tal matización con base en el principio de buena fe, ya que no se puede buscar amparo en el derecho después de haberlo vulnerado.

## Referencias bibliográficas

- Alonso González, L. M. (2016). *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*. Madrid: Marcial Pons.
- Alonso Madrigal, F. J. y Gómez-Lanz, F. J. (2006). Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 281-282, 3-56.
- Alonso Murillo, F. (2016). Infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En I. Merino (Dir.). *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria* (pp. 283-315). Barcelona: Huygens Editorial.
- Aneiros Pereira, J. (2011). El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador. *QF*, 21, 47-66.
- Atienza, M. y Ruiz, J. (2000). *Ilícitos atípicos. Sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Editorial Trotta.
- Bacigalupo Saggese, S. (2005). Principio de Legalidad y fraude a la ley. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 71, 201-216.
- Báez Moreno, A. (2009). *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Báez Moreno, A. (2010). Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita, J. Zornoza Pérez (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (pp. 453-471). Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters.
- Cámara Barroso, M.<sup>a</sup> C. (2016). Normativa doméstica y era *post-BEPS*: ¿hacia dónde vamos? En C. García-Herrera Blanco. *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario. (3.ª parte)* (pp. 21-28). Doc. N.º 15. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Cano Campos, T. (2002). La analogía en el Derecho administrativo sancionador. *Civitas. REDA*, 113, 51-85.
- Carrasquer Clari, M. L. (2002). *El problema del fraude a la ley en el Derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Carrasquer Clari, M. L. (2016). Una vuelta atrás en la configuración de la «elusión fis-

- cal». *Carta Tributaria. Revista de opinión*, 13, 39-44.
- Consejo de Estado. Dictamen n.º 1403/2003 al Anteproyecto de Ley General Tributaria, de 22 de mayo, 117 p.
- Consejo de Estado. Dictamen n.º 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 9 de abril. 127 p.
- Consejo General del Poder Judicial. Informe al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 2 de octubre de 2014. Voto particular concurrente que formula la vocal María Concepción Sáez Rodríguez.
- Cordero Quinzacara, E. (2010). Las normas administrativas y el sistema de fuentes. *Revista de Derecho (UCN)*, 1(17), 21-50.
- Dirección General de Tributos. Memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Escribano López, F. (2015). Sobre el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT. *Civitas. REDF*, 166, 13-28.
- EY Abogados. (2015). *Cláusula general anti-abuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- Falcón y Tella, R. (1995). El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC. *QF*, 17, 5-15.
- Falcón y Tella, R. (2003). El Anteproyecto de la LGT y la técnica jurídica: definición del tributo, carga de la prueba y fraude de ley. *QF*, 6-7, 5-8.
- Falcón y Tella, R. (2005). El fraude a la ley o «conflicto en la aplicación de la norma» y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005. *QF*, 12-13, 5-9.
- Falcón y Tella, R. (2006). El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 de febrero de 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado. *QF*, 6, 5-11.
- Falcón y Tella, R. (2016). *Derecho financiero y tributario (parte general)*. (5.ª edición). Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, Universidad Complutense Madrid.
- Ferreiro Lapatzta, J. J. (2001). Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *QF*, 8, 9-24.
- Ferreiro Lapatzta, J. J. (2003). El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria. *QF*, 11, 11-13.
- Ferreiro Lapatzta, J. J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*. (25.ª edición). Madrid: Marcial Pons.
- García Berro, F. (2010). Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación. *Civitas. REDF*, 145, 41-95.
- García Novoa, C. (2003). La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de la LGT. *QF*, 8, 9-26.
- García Novoa, C. (2005). La imposibilidad de sancionar penalmente conductas en fraude a la ley tributaria (la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo). *RTT*, 70, 113-151.
- García Novoa, C. (2016). El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo. En G. Patón García (Coord.). *La nueva tributación tras la reforma fiscal*. Madrid: CISS, 199-244.

- Gómez Tomillo, M. y Sanz Rubiales, Í. (2017). *Derecho administrativo sancionador. Parte general*. (4.<sup>a</sup> edición). Cizur Menor: Aranzadi.
- González García, E. (2001). *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Elcano: Aranzadi, SA.
- Hensel, A. (2005). *Derecho tributario*. Trad. de la tercera edición de A. Báez Moreno, M. L. González-Cuellar Serrano y E. Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons.
- Huergo Lora, A. (2007). *Las sanciones administrativas*. Madrid: lustel.
- Institute for Fiscal Studies. (1997). *Tax Avoidance*. London.
- Jellinek, G. (2008). Injustos absoluto y relativo. Trad. de J. L. Guzmán Dalbora. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 10, 1-8.
- Joshi Jubert, U. (1992). *La doctrina de la «actio libera in causa»*. (Ausencia de acción o inimputabilidad provocada por el sujeto). Barcelona: Bosch.
- Larenz, K. (1994). *Metodología de la ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel Derecho.
- López López, H. (2009). *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Cizur Menor: Aranzadi.
- López López, H. y Báez Moreno, A. (2004). Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 251, 119-137.
- López Molino, A. M. (1998). Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la LGT). *CT*, 85, 159-188.
- Lucas Durán, M. (2016a). Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 397, 5-58.
- Lucas Durán, M. (2016b). El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal. En C. García-Herrera Blanco (Coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª parte)* (pp. 115-126). Doc. N.º 13.
- Martín López, J. (2017). La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *CT*, 163, 123-145.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M., y Casado Ollero, G. (2016). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (27.<sup>a</sup> edición). Madrid: Tecnos.
- Menéndez Moreno, A. (2014). La modificación parcial a la Ley General Tributaria. *QF*, 14, 13-18.
- Merino Jara, I. (2017). La regulación del conflicto de la aplicación de la norma tributaria tras la reforma de la LGT. En I. García-Ovies Sarandeses, J. Pedreira Menéndez y B. Sesma Sánchez (Dirs.). *Conflictos actuales en Derecho tributario. Homenaje a la profesora Doctora Manuela Fernández Junquera* (pp. 173-203). Cizur Menor: Aranzadi.
- Mir Puig, S. (2015). *Derecho penal. Parte general*. (10.<sup>a</sup> edición). Madrid: EDISOFER, SL.
- Moreno Rebato, M. (1998). Circulares, instrucciones y órdenes de servicio: naturaleza y régimen jurídico. *RAP*, 147, 159-200.
- Nieto, A. (2012). *Derecho administrativo sancionador*. (5.<sup>a</sup> edición). Madrid: Tecnos.
- OCDE (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris: OCDE Publishing.
- OCDE. (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Paris: Éditions OCDE.

- Oliver Calderón, G. (2007). *Retroactividad e irretroactividad de las leyes penales*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Palao Taboada, C. (2009a). ¿Existe el fraude a la Ley tributaria? En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 89-115). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009b). Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 35-43). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009c). El fraude a la ley en el Derecho tributario. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 21-33). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009d). La interpretación y la aplicación de las normas tributarias en la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 45-62). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009e). La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 147-174). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009f). Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 175-198). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009g). «Prólogo». En A. Báez Moreno. *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta* (pp. 17-25). Cizur Menor: Aranzadi.
- Palao Taboada, C. (2016). The Spanish General Anti-Abuse Rule. *Bulletin for International Taxation*, 8 (70), 474-480.
- Palao Taboada, C. (2015). El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del anteproyecto de la ley de modificación de la Ley General Tributaria. *Civitas. REDF*, 165, 17-30.
- Pérez Royo, F. (2005). La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. (Examen de casos recientes). *QF*, 10, 11-32.
- Pérez Royo, F. (2016). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. (26.ª edición). Cizur Menor: Civitas Thomson Reuters.
- Quintero Olivares, G. (1991). La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración pública y los principios inspiradores del Derecho penal. *Boletín de Información del Ministerio de Justicia, 1608-1610* (pp. 4.217-4.241).
- Rodríguez-Ramos Ladaria, L. (2015). Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 7, 41-46.
- Rosembuj, T. (1994). *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. (1.ª edición). Madrid: Marcial Pons.
- Ruiz Almendral, V. (2006). *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Ruiz Toledano, J. I. (1998). *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Valencia: CISS.
- Ruiz Toledano, J. I. (2010). Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En A. Menéndez Moreno (Coord.). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional* (pp. 337-360). Valladolid: Lex Nova.
- Sánchez Huete, M. A. (2017a). Cuestiones tributarias y economía colaborativa. *QF*, 18, 89-115.
- Sánchez Huete, M. A. (2017b). La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas. *QF*, 22, 31-56.

- Sánchez-Ostiz, P. (2008). *Imputación y teoría del delito. La doctrina kantiana de la imputación y su recepción en el pensamiento jurídico-penal contemporáneo*. Buenos Aires: BdeF.
- Sanz Gómez, R. (2014). (Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del Derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 380, 105-140.
- Sanz Gómez, R. (2016). Luces y sombras de una ¿esperada? herramienta contra el abuso del Derecho tributario. En C. García-Herrero Blanco, C. (Coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª parte)*. Doc. N.º 13, pp. 221-227.
- Siota Álvarez, M. (2008). Analogía y fraude a la ley tributaria. *Civitas. REDF*, 139, 517-560.
- Siota Álvarez, M. (2010). *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Tejerizo López, J. M. (2015). Una valoración de la reforma de la LGT. *Presupuestos y Gasto Público*, 3(80), 151-171.
- Tiedemann, K. (2010). *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. Coordinador de la traducción Manuel A. Abanto Vázquez. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Zornoza Pérez, J. J. (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid: Civitas.

# La saga sobre la amortización del fondo de comercio financiero español ha llegado a su «fin». El Tribunal General de la Unión Europea confirma su carácter selectivo

Análisis de las SSTGUE de 15 de noviembre de 2018,  
asuntos [T-399/11 RENV](#) y [T-219/10 RENV](#)

**María del Carmen Cámara Barroso**

*Doctora en Derecho  
Profesora de Derecho Financiero y Tributario. CEF.- UDIMA*

## Extracto

El pasado 15 de noviembre de 2018, el Tribunal General de la Unión Europea se ha pronunciado sobre los asuntos T-399/11 RENV y T-219/10 RENV, relativos a la consideración como ayuda de Estado de la amortización del fondo de comercio financiero derivado de adquisiciones de sociedades extranjeras prevista en el artículo 12.5 de nuestro antiguo TRLIS. Con su pronunciamiento, el tribunal, al resolver la devolución del asunto que le giró el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en 2016, ha ratificado el carácter selectivo de la medida, confirmando las decisiones de la Comisión Europea en las que se declaraba que la misma constituía una ayuda de Estado contraria al derecho de la Unión Europea.

## 1. Supuesto de hecho

Aunque en respuestas a varias preguntas parlamentarias formuladas entre 2005 y 2006 la Comisión Europea afirmó que, a su juicio, lo dispuesto en el artículo 12.5 del (ya derogado) Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), introducido en dicha ley a través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, no constituía una ayuda de Estado, tras la denuncia de una empresa privada pocos meses después, el 10 de octubre de 2007, decidió incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) respecto a lo allí dispuesto, decisión que se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (en adelante, DOUE) el 21 de diciembre de 2007.

Con carácter general, dentro del ordenamiento jurídico español, el fondo de comercio únicamente podía amortizarse como consecuencia de una combinación de empresas. No obstante, el citado artículo 12.5 del TRLIS disponía que, en los casos de adquisición por parte de un contribuyente del impuesto sobre sociedades de participaciones en una «sociedad extranjera», si el porcentaje de participación era de, al menos, el 5% y dicha participación se poseía de manera ininterrumpida durante, como mínimo, un año, el fondo de comercio financiero resultante de dicha adquisición –esto es, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones y su valor contable– podía deducirse de la base imponible del impuesto vía amortización<sup>1</sup>. Para tener la consideración de «sociedad extranjera», la misma debía estar sujeta a un impuesto idéntico al aplicable en el ordenamiento jurídico español y sus ingresos debían proceder, principalmente, de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Por lo que respecta a las adquisiciones de participaciones realizadas dentro de la Unión Europea, la Comisión concluyó el procedimiento mediante la Decisión 2011/5/CE, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras (Primera Decisión), donde se declaraba incompatible con el mercado interior el régimen controvertido. Poco tiempo después, el 12 de enero de 2011, la Comisión adoptó la Decisión 2011/282/UE, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras (Segunda Decisión), donde se declaraba incompatible con el mercado interior el régimen controvertido cuando se aplicaba a adquisiciones de participaciones en empresas establecidas fuera de la Unión Europea. Por último, a través de la Decisión (UE) 2015/314 de la Comisión, de 15 de octubre de 2014 (Tercera Decisión), esta declaró incompatible con el mercado interior la nueva interpretación administrativa adoptada por España, que ampliaba el ámbito de aplicación del artículo 12.5 del TRLIS con el fin de abarcar las adquisiciones indirectas de participaciones en sociedades no residentes a través de una adquisición directa de participaciones en sociedades *holding* no residentes.

Mediante escrito presentado el 29 de julio de 2011, Banco Santander, SA y Santusa Holding, SL interpusieron un recurso en el que solicitaban que se anulara la Decisión 2011/282/UE (Segunda Decisión). En su Sentencia de 7 de noviembre de 2014, *Banco Santander y*

---

<sup>1</sup> Podemos definir el «fondo de comercio», y así lo entiende la Comisión, como el valor de la buena reputación del nombre comercial de la empresa de que se trate, las buenas relaciones con los clientes, la cualificación de los empleados y otros factores similares que permiten esperar que producirán en el futuro ganancias superiores a las aparentes. En el ámbito de las combinaciones de empresas, el «fondo de comercio» surge como la diferencia contable entre el coste de adquisición y el valor de mercado de los activos que componen los negocios adquiridos por la entidad combinada o en manos de esta. Cuando la adquisición de una sociedad se produce mediante la compra de sus acciones, el «fondo de comercio» coincide con la diferencia entre el precio pagado por la adquisición de participaciones en una sociedad y el valor de mercado de los activos que integran la empresa. El «fondo de comercio financiero» se define entonces como el fondo de comercio que se habría consignado en la contabilidad de la empresa adquirente en caso de que esta y la empresa participada se hubieran combinado.

*Santusa/Comisión* (asunto T-399/11 –NFJ056280–), el Tribunal General de la Unión Europea (en adelante, TGUE) estimó el recurso de las demandantes, basándose en que la Comisión había aplicado erróneamente el requisito de selectividad establecido en el artículo 107.1 del TFUE<sup>2</sup>. La Decisión 2011/5/CE (Primera Decisión) también fue anulada por el TGUE en su sentencia de la misma fecha, *Autogrill España/Comisión* (asunto T-219/10 –NFJ056281–).

Posteriormente, mediante escrito presentado el 19 de enero de 2015, la Comisión interpuso recurso de casación contra la Sentencia de 7 de noviembre de 2014, *Banco Santander y Santusa/Comisión* (asunto T-399/11), que fue acumulado al recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la misma fecha, *Autogrill España/Comisión* (asunto T-219/10). En su Sentencia de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/World Duty Free Group y otros* (asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P –NFJ064878–), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) anuló ambas sentencias y devolvió el asunto al TGUE, que se ha pronunciado sobre las mismas el 15 de noviembre de 2018.

## 2. Doctrina del tribunal

Las demandantes invocaron tres motivos en apoyo de su recurso, basados en: a) la falta de selectividad de la medida controvertida; b) la incorrecta identificación de los beneficiarios de la medida controvertida; y c) la violación del principio de confianza legítima.

### 2.1. Falta de selectividad de la medida controvertida

Sobre el primer motivo de recurso (carácter selectivo de la medida controvertida), las demandantes alegaban lo siguiente: a) la falta de selectividad *prima facie* de la medida controvertida; b) una errónea identificación del marco de referencia; y c) el hecho de que la medida se justificaba por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal en el que se enmarca (el español).

En cuanto a la ausencia de carácter selectivo en el sentido del artículo 107.1 del TFUE, los demandantes sostenían que cualquier empresa podía acceder al beneficio fiscal establecido en el artículo 12.5 del TRLIS.

Tradicionalmente, por lo que respecta al requisito de selectividad (en términos del artículo 107.1 del TFUE, «favoreciendo a determinadas empresas o producciones»), el TJUE ha considerado que la apreciación del cumplimiento de este requisito exige determinar si, en el marco

<sup>2</sup> Como sabemos, la calificación de una medida como «ayuda estatal» requiere que concurren los requisitos que se establecen en el artículo 107.1 del TFUE: «salvo que los tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

de referencia correspondiente, la medida nacional controvertida puede favorecer a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable desde el punto de vista del objetivo perseguido por dicho régimen (y que, en consecuencia, reciben un trato diferenciado que puede calificarse de discriminatorio).

En sus Sentencias de 7 de noviembre de 2014, a las que hemos hecho referencia anteriormente, el TGUE consideró que no era posible afirmar que una medida consistente en una ventaja fiscal falseaba la competencia («favoreciendo a determinadas empresas o producciones») si todas las empresas sujetas al impuesto sobre sociedades en el Estado miembro en cuestión podían acceder a dicha ventaja, y que en este caso concreto resultaba imposible identificar una categoría de empresas excluida del disfrute de esa medida (o, en sentido contrario, una categoría de empresas a las que se reservase en exclusiva el disfrute de la misma). Así, en aquel momento, el TGUE llegó a la conclusión de que la Comisión, para calificar una determinada medida como controvertida, no podía limitarse a afirmar que la misma constituía una excepción al marco de referencia que únicamente había beneficiado a las empresas que realizaron las operaciones a las que se aplicaba.

Por su parte, el TJUE invalidó este razonamiento del TGUE por considerar que se estaba introduciendo una exigencia adicional que no se derivaba de su jurisprudencia; en particular, la de identificar una categoría particular de empresas que pudieran distinguirse por sus propiedades específicas. El TJUE entendió, en una interpretación más extensiva del concepto de ayuda de Estado, que un requisito de aplicación u obtención de una ayuda fiscal podía fundamentar el carácter selectivo de dicha ayuda si ese requisito llevaba a establecer una diferenciación entre empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

Ahora, el TGUE, siguiendo el razonamiento empleado por el TJUE, ha puesto énfasis en un concepto de selectividad basado en la distinción entre las empresas que optan por realizar ciertas operaciones y las que deciden por no realizarlas, y no ya tanto en la distinción entre empresas en función de sus características inherentes. Así, ha determinado que: «una medida fiscal nacional como la medida controvertida, que confiere una ventaja cuya obtención depende de la realización de una operación económica, puede ser selectiva incluso en el caso de que, dadas las características de la operación en cuestión, cualquier empresa pueda optar libremente por realizar tal operación».

Respecto a la errónea identificación del marco de referencia, las demandantes consideran que, mientras que las empresas españolas pueden acceder sin dificultad a una operación de reestructuración empresarial con otras sociedades residentes (y, en consecuencia, a amortizar el fondo de comercio resultante de la misma), sí se encuentran con problemas que les impiden realizar una combinación de empresas similar en las operaciones relativas a sociedades no residentes (que se ven agravados en los Estados que no son miembros de la Unión Europea). Entienden, entonces, que las empresas se encuentran en situaciones jurídicas y fácticas diferentes y que no cabe considerar que la medida controvertida introduzca una excepción al régimen común.

En las decisiones impugnadas (Primera y Segunda Decisión), la Comisión consideró que el marco de referencia pertinente, entendido este como el patrón a través del cual se evalúa la selectividad de una medida, era el régimen general español del impuesto sobre sociedades (y, en particular, las normas relativas a la amortización fiscal del fondo de comercio en él contenidas, que únicamente permite dicha amortización en el supuesto de combinación de empresas), entendiéndose que dicho marco no podía limitarse únicamente al tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero establecido por el artículo 12.5 del TRLIS, pues el mismo únicamente beneficiaba a las adquisiciones de participaciones en sociedades no residentes.

Correspondía en este punto al TGUE determinar si la Comisión había aplicado correctamente las dos primeras etapas del tradicional método de análisis en tres etapas, esto es, la identificación de un régimen fiscal común (1.ª etapa) y la apreciación de una excepción a este régimen fiscal (2.ª etapa). Según este método de análisis en tres fases, una ventaja es selectiva cuando constituye una excepción al sistema de referencia pertinente, cuando no está abierta a todas las empresas que se encuentran en una situación comparable y cuando no encuentra justificación en la naturaleza o en la estructura general del sistema en que se inscribe.

Como acabamos de señalar, la Comisión utilizó como marco de referencia para su análisis el tratamiento fiscal del fondo de comercio (sin limitarse exclusivamente al tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero contenido en el art. 12.5 TRLIS).

El TGUE considera que, en esta primera etapa, la Comisión actuó legítimamente al no limitar el examen del criterio de la selectividad, restringiéndolo exclusivamente a las adquisiciones de participaciones en sociedades no residentes, y al identificar como régimen normal el tratamiento fiscal del fondo de comercio (y no el fondo de comercio financiero que establecía la medida controvertida), pues el objetivo de su tratamiento fiscal guarda relación con su registro en la contabilidad de la empresa y, por el contrario, no tiene por objetivo compensar la existencia de obstáculos a las combinaciones transfronterizas de empresas o garantizar la igualdad de trato de los diferentes tipos de adquisiciones de participaciones y, por extensión, el marco de referencia no podía quedar limitado a la medida controvertida.

Sobre la segunda etapa, al considerar el TGUE que el argumento relativo a la existencia de obstáculos a las combinaciones transfronterizas era el objetivo de la medida controvertida y no del régimen general, determinó que esta establecía una excepción a este régimen.

Por último, en lo atinente a la justificación por la lógica del sistema fiscal español de la presunta excepción que supone la medida controvertida, las demandantes consideraban que esta permitía garantizar la neutralidad fiscal entre las operaciones de adquisición de participaciones en sociedades residentes y las de participaciones en sociedades no residentes.

En esta tercera etapa, aunque el TGUE considera que el principio de neutralidad fiscal (que impide que existan diferencias injustificadas entre empresas con el mismo perfil y que

ejercen la misma actividad) puede resultar incluso oportuno para justificar la diferenciación introducida por la medida controvertida, se hace necesario comprobar si, en su configuración práctica, dicha medida permite efectivamente garantizar la neutralidad fiscal.

Aunque, a juicio de las demandantes, la medida controvertida se basa en la premisa de que las empresas que desean realizar fusiones transfronterizas y no pueden hacerlo –por los obstáculos inherentes a estas combinaciones de empresas–, adquieren por defecto participaciones en sociedades no residentes, el TGUE considera que dicha premisa no resulta lo suficientemente acreditada. Dado que, a su juicio, a diferencia de una fusión, la adquisición de participaciones no conlleva la disolución de la sociedad adquirida, no puede presumirse que una empresa que no puede fusionarse con una sociedad adquirente vaya a adquirir sistemáticamente participaciones en dicha sociedad.

Además, entiende el TGUE que, presumiendo que la medida controvertida tuviera dicho efecto neutralizador, resulta desproporcionada desde el momento en que no todas las empresas que poseen participaciones de (al menos) un 5% (participación minoritaria) tienen necesariamente la intención de fusionarse con esas sociedades (y así amortizar el fondo de comercio).

## 2.2. Incorrecta identificación de los beneficiarios de la medida controvertida

Respecto al segundo motivo del recurso, antes señalado, basado en un posible error en la identificación del beneficiario de la medida controvertida, las demandantes entienden que la ventaja ofrecida por el artículo 12.5 del TRLIS no beneficiaba a las empresas sujetas al impuesto sobre sociedades español que adquirirían participaciones en sociedades residentes, sino a sus accionistas, que podían así vender a mejor precio sus participaciones.

Sobre este punto, el TGUE considera que no es posible presumir que la ventaja que procura la medida analizada se repercuta necesariamente en el precio de venta de las acciones de las sociedades adquiridas (pues no existía ningún mecanismo que garantizase que la ventaja se transfería –total o parcialmente– al vendedor de las participaciones en cuestión) y que, en consecuencia, las empresas sujetas al impuesto sobre sociedades en España y que adquirirían participaciones en sociedades no residentes eran las destinatarias inmediatas de la ayuda en cuestión y sus beneficiarias reales.

## 2.3. Violación del principio de confianza legítima

Finalmente, respecto al último de los motivos, basado en la violación del principio de protección de la confianza legítima (entendido este como corolario del principio de seguridad jurídica), las partes realizan dos imputaciones.

En primer lugar, aducen un error de derecho cometido por la Comisión al fijar incorrectamente la fecha de publicación de la Decisión de incoación del procedimiento (21 de diciembre de 2007) como fecha de referencia para determinar las ayudas que debían ser recuperadas, entendiéndolo que, al no utilizar como momento de referencia el de la publicación de la Decisión impugnada (11 de enero de 2011 y 21 de mayo de 2011, respectivamente), la Comisión violó el principio de confianza legítima.

En las decisiones impugnadas, la Comisión no ordenó que se recuperara la ayuda en lo que respecta a los beneficiarios de la medida controvertida que hubieran adquirido participaciones en una sociedad extranjera (o hubieran asumido el compromiso irrevocable de adquirirlas) hasta la fecha de publicación de la Decisión de incoación en el DOUE (21 de diciembre de 2007). Según la Comisión, la aplicación de este régimen transitorio se justificaba por el hecho de que ella había ofrecido garantías específicas, incondicionales y concordantes de una naturaleza tal que había dado lugar a que los beneficiarios de la medida controvertida albergaran esperanzas justificadas de que el régimen de amortización del fondo de comercio contenido en el artículo 12.5 del TRLIS no era contrario al derecho de la Unión Europea.

Sobre este punto, el TGUE entiende que, en el presente asunto, la Decisión de incoación bastaba para poner fin a la confianza legítima que las declaraciones de 19 de enero y 17 de febrero de 2006 –donde, tras las preguntas parlamentarias a las que hemos hecho referencia anteriormente, la Comisión había afirmado que las normas tributarias españolas relativas a la amortización del fondo de comercio financiero contenidas en el art. 12.5 TRLIS no parecían entrar en el ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas estatales– hubieran podido generar en los beneficiarios de la medida controvertida, pues desde ese momento (la fecha de publicación de la Decisión de incoación) las empresas a las que se aplicaba (o podía aplicarse) el régimen controvertido podían adaptar su comportamiento a la nueva situación.

En segundo lugar, en el asunto T-399/11 RENV (NFJ071913), las demandantes impugnaban los requisitos que imponía la Comisión para permitir que, en determinados supuestos, se tomase como fecha de referencia para la determinación de las ayudas que debían recuperarse la de publicación de la Decisión impugnada. A su juicio, a un operador diligente le resultaba imposible prever la solución por la que finalmente optó la Comisión en el marco del régimen transitorio establecido en la Decisión impugnada.

La Comisión, además de no ordenar que se recuperase la ayuda en cuestión en lo que respecta a los beneficiarios de la medida controvertida que hubieran adquirido participaciones en una sociedad extranjera hasta el 21 de diciembre de 2007, tampoco ordenó la recuperación de esta ayuda a los beneficiarios de la medida controvertida que hubieran adquirido, a más tardar el 21 de mayo de 2011 (fecha de publicación de la Segunda Decisión), participaciones mayoritarias establecidas en China, India y en otros países en los que se hubiera demostrado (o se pudiera demostrar) la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas.

La Comisión justificó la aplicación de tal régimen transitorio por considerar que, en su Decisión de 28 de octubre de 2009 (Primera Decisión), podía haber generado esperanzas fundadas en la inexistencia de ayuda estatal por lo que se refería a «las transacciones de empresas españolas en aquellos terceros países en los que existen "obstáculos jurídicos" explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas y en las que la empresa española en cuestión había adquirido una "mayoría del accionariado"».

Las demandantes consideraban que esa fecha debería haberse aplicado a todas las operaciones realizadas en países terceros, pues, a su entender, la confianza legítima generada no se limitaba únicamente a los supuestos que la Comisión seleccionó finalmente en la Decisión impugnada.

Este motivo también fue rechazado por el TGUE al entender que, como en la Decisión de 28 de octubre de 2009 la Comisión no había concluido, por lo que se refiere a las operaciones transfronterizas, que no existiera una ayuda incompatible con el mercado interior, sino que se había limitado a decidir continuar el procedimiento de investigación formal, persistían los efectos de la Decisión de incoación, que habían puesto fin a la confianza legítima que hubiera podido nacer con anterioridad al 21 de diciembre de 2007.

Al hilo de esta cuestión, el TGUE ha resuelto, en su Sentencia de 15 de noviembre de 2018, *Deutsche Telekom AG contra Comisión Europea* (asunto T-207/10 –NFJ071878–), el recurso presentado por Deutsche Telekom AG el 6 de mayo de 2010 donde se invocaba un único motivo de recurso en el que se alegaba la errónea aplicación del principio de protección de la confianza legítima en este ámbito.

La demandante sostenía que la Comisión estimó erróneamente que debía aplicar este principio de confianza legítima a determinados beneficiarios del régimen controvertido, pese a que no concurrían los requisitos para su aplicación, entendiendo que se hubiera debido ordenar la recuperación de las ayudas otorgadas en virtud de este régimen, sin permitir que el mismo siguiera aplicándose para las adquisiciones de participaciones anteriores a la publicación de la Decisión de incoar el procedimiento de investigación formal en el DOUE (21 de diciembre de 2007).

En cuanto al derecho a invocar la confianza legítima, el TGUE recuerda que, atendiendo a lo dispuesto en la jurisprudencia del TJUE, deben darse tres requisitos acumulativos: a) la Administración debe haber ofrecido al interesado garantías precisas, incondicionales y concordantes, procedentes de fuentes autorizadas y fiables; b) estas deben ser de tal naturaleza que puedan suscitar una esperanza legítima en el ánimo de la persona a la que se dirigen; y c) deben ser conformes con las normas aplicables. Además, en algunas ocasiones, se ha aplicado por la jurisprudencia un requisito negativo, el interés público imperativo, de forma que es preciso que el mismo no exista para poder reconocer una confianza legítima. A este respecto, la demandante niega que se cumplan los dos primeros requisitos.

Por lo que respecta al primero de ellos (existencia de garantías precisas, incondicionales y concordantes), la demandante considera que las presuntas garantías ofrecidas por la Comisión deberían haber ido dirigidas a los beneficiarios del régimen controvertido (el Estado español), sin que sea este el caso de la respuesta de la Comisión a unas preguntas parlamentarias (que forman parte de una discusión jurídica entre instituciones, en particular, entre el Parlamento y la Comisión).

No obstante, y así lo entiende el TGUE, no se deduce de la jurisprudencia del TJUE que únicamente los actos de las instituciones específicamente dirigidos o destinados a unos operadores económicos determinados puedan suscitar en ellos una confianza legítima. Siendo así, y teniendo en cuenta que las respuestas de la Comisión se hicieron públicas, en contra de lo sostenido por la demandante, el Tribunal General afirma que «la naturaleza y el modo de publicación de las respuestas de la Comisión no permiten excluir que dichas respuestas pudieran ofrecer, por su propia naturaleza, garantías precisas a los beneficiarios del régimen controvertido. Por el contrario, tales respuestas podían reafirmar la confianza de los beneficiarios en la legalidad de dicho régimen».

Además, en lo atinente al segundo requisito, el TGUE considera, en contra de lo alegado por la demandante, que las respuestas de la Comisión en enero y febrero de 2006 a las preguntas parlamentarias a las que venimos haciendo referencia dieron a los beneficiarios del régimen controvertido garantías precisas de que dicho régimen no entraba en el ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas de Estado y estaba constituido por reglas de amortización generales, aplicables a todas las empresas de España, por lo que la Comisión actuó legítimamente al afirmar en la Decisión impugnada que concurría este requisito para la aplicación del principio de protección de la confianza legítima.

En consecuencia, el TGUE ha confirmado la disposición de la Decisión de 2009 que permitía que esta medida fiscal española siguiera aplicándose durante todo el periodo de amortización a las adquisiciones (o a los compromisos de adquisición irrevocable) de participaciones realizadas antes del 21 de diciembre de 2007 (fecha de publicación en el DOUE de la Decisión de abrir el procedimiento de investigación formal) que, a causa de las respuestas dadas en ese sentido por la Comisión en 2006 a las preguntas parlamentarias antes señaladas, podían pensar legítimamente que dicha medida no constituía una ayuda de Estado.

### 3. Comentario crítico

Tras un largo periplo por las diferentes instituciones de la Unión Europea (en la Comisión desde 2007 –o incluso antes–, cuando decidió incoar el procedimiento de investigación formal recogido en el art. 108.2 TFUE –lo que culminó en la publicación de tres decisiones–, en el TGUE en 2014, cuando declaró que la Comisión había empleado un concepto equivocado de selectividad, y en el TJUE en 2016, cuando anuló estas sentencias del TGUE –al que

volvió a devolverle el asunto—), finalmente, en las Sentencias dictadas el 15 de noviembre de 2018 (asuntos T-227/10, T-239/11, T-405/11, T-406/11, T-219/10 RENV y T-399/11 RENV), el TGUE ha confirmado las dos decisiones de la Comisión en las que se declaraba que el régimen del fondo de comercio financiero contenido en nuestro antiguo artículo 12.5 del TRLIS era contrario al régimen de ayudas de Estado regulado en el artículo 107.1 del TFUE.

Así, tras estos pronunciamientos, el TGUE ha interpretado (restrictivamente) el concepto de ayuda de Estado, entendiendo que una medida fiscal puede ser selectiva incluso en el caso de que cualquier empresa pueda optar libremente por llevar a cabo la operación de la que depende la obtención de la ventaja ofrecida por esa medida. Este (nuevo) concepto de selectividad no atiende únicamente a la distinción entre empresas en función de sus características propias, sino que va más allá, extendiéndose a la diferenciación entre las empresas que optan por realizar ciertas operaciones y aquellas otras que optan por no efectuarlas.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 56 del Estatuto del TJUE, «contra las resoluciones del Tribunal General que pongan fin al proceso, así como contra las que resuelvan parcialmente la cuestión de fondo o pongan fin a un incidente procesal relativo a una excepción de incompetencia o de inadmisibilidad, podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal de Justicia en un plazo de dos meses a partir de la notificación de la resolución impugnada».

Siendo así, en el momento de redactar estas páginas, consideramos posible, al menos desde un punto de vista teórico, que las sentencias analizadas sean recurridas ante el TJUE. No obstante, entendemos que, en la práctica, el recorrido de este posible recurso de casación ante el TJUE será limitado, pues el razonamiento seguido por el TGUE en las sentencias analizadas deriva, precisamente, de un pronunciamiento anterior del TJUE, que le ha hecho modificar su Decisión de 2014.

De ser así, aunque, como acabamos de señalar, es de esperar que el TJUE mantenga el razonamiento ya seguido en su Sentencia de 21 de diciembre de 2016 (en el que confirmaban las decisiones de la Comisión), quizás se profundice en la idea ya apuntada por el TGUE en virtud de la cual la medida controvertida podría estar justificada por el normal funcionamiento del sistema fiscal en el que la misma se inserta (y, en particular, para garantizar la neutralidad fiscal del mismo), debiendo determinarse entonces si la misma resulta o no proporcionada para la consecución del fin que se propone.

Además, junto con esta posibilidad de nueva interpretación por parte del TJUE de las dos primeras decisiones de la Comisión en segunda instancia, el TGUE deberá continuar con la tramitación de los recursos que están pendientes en relación con la Tercera Decisión, relativa a las adquisiciones de sociedades *holding* extranjeras, que en el momento de escribir estas páginas se encuentran pendientes de resolver.

# Devolución de retenciones por el impuesto sobre la renta de no residentes a instituciones de inversión colectiva extranjeras

Análisis de la [STS de 5 de diciembre de 2018, rec. núm. 129/2017](#)

**Eduardo Sanz Gadea**

*Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)*

## Extracto

El presente comentario expone la doctrina derivada de la Sentencia del Tribunal Supremo 1720/2018, de 5 de diciembre, la cual sienta jurisprudencia, en cuanto reitera el criterio sostenido por la Sentencia 935/2018, también del Tribunal Supremo, en lo concerniente a la cuantificación de los intereses inherentes a la devolución de retenciones por el impuesto sobre la renta de no residentes, soportadas por instituciones de inversión colectiva comunitarias.

Esa doctrina da pie para indagar respecto de la situación jurídica de las instituciones de inversión colectiva extranjeras frente al impuesto sobre la renta de no residentes, así como para efectuar una aproximación crítica respecto de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la materia.

## 1. Supuesto de hecho

Los hechos pueden ser resumidos de la siguiente manera:

- Una institución de inversión colectiva constituida y residente en Luxemburgo bajo el amparo de la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), sufrió retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) respecto de los dividendos pagados por entidades residentes en territorio español. Tales retenciones se practicaron respetando lo previsto en el convenio hispano-luxemburgués.
- El contribuyente solicitó la devolución de las cantidades así retenidas, fundando su derecho en el principio de no discriminación y en las libertades comunitarias, señaladamente la de libertad de movimiento de capitales.
- La Administración tributaria rechazó la pertinencia de la devolución.
- La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de octubre de 2013 declaró el derecho a la devolución, estableciendo asimismo el derecho del contribuyente a la percepción de intereses a partir de los seis meses siguientes a la presentación de la declaración mediante la cual se solicitó la devolución.
- La Sentencia de la Audiencia Nacional 411/2016, de 29 de septiembre (rec. núm. 167/2014 –NFJ064413–), determinó la fecha de inicio de los intereses en aquella en la que se practicaron las retenciones, por considerar que ese ingreso era indebido, en el sentido del artículo 32 de la Ley General Tributaria (LGT), siguiendo así el criterio establecido por sendas sentencias de la propia Audiencia Nacional de 23 de julio y 22 de octubre de 2016. Es de advertir que la Audiencia Nacional modificó posteriormente ese criterio en la Sentencia de 28 de octubre de 2016 (rec. núm. 13/2013 –NFJ064711–), llevando la fecha de inicio de los intereses al momento en el que se formuló la solicitud de ingresos indebidos. Sin embargo, esta sentencia fue casada por la Sentencia del Tribunal Supremo 935/2018, de 5 de junio (rec. núm. 634/2017 –NFJ070742–), la cual estableció la fecha de inicio de los intereses en el momento en que se practicaron las retenciones, con fundamento en el artículo 32 de la LGT.
- Finalmente, el Tribunal Supremo, mediante la Sentencia 1720/2018, de 5 de diciembre, ha ratificado el criterio establecido en su Sentencia 935/2018.

## 2. Doctrina del tribunal

La doctrina de la Sentencia 1720/2018 del Tribunal Supremo se proyecta sobre dos extremos.

En primer lugar, fija la fecha de inicio de los intereses correspondientes a la devolución en el momento en el que se practicaron las retenciones, que reputa incorrectas por infracción de la normativa de la Unión Europea. Entiende que ello debe ser así por aplicación de lo previsto en el artículo 32 de la LGT, a cuyo tenor «el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución». Con ello, como se ha apuntado, reitera la doctrina contenida en su Sentencia 935/2018.

En segundo lugar, declara contrarias a la libertad de movimiento de capitales las retenciones practicadas sobre los dividendos percibidos por una institución de inversión colectiva constituida en Luxemburgo, reiterando, igualmente, la doctrina contenida en su Sentencia 935/2018, si bien esta última estaba referida a una entidad aseguradora.

Aun cuando el conflicto ha versado sobre la fecha de inicio del devengo de los intereses inherentes a la devolución, lo verdaderamente relevante es que los tribunales, tanto de instancia como el Tribunal Supremo, han declarado que la retención por el IRNR, en relación con los dividendos percibidos por una institución de inversión colectiva residente en un Estado miembro de la Unión Europea, provoca una restricción a la libertad de movimiento de capitales prohibida por el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

En efecto, la sentencia de instancia, esto es, la Sentencia de la Audiencia Nacional 411/2016, en orden a resolver la cuestión de la fecha de inicio de intereses, ha entendido que debía pronunciarse previamente sobre el fundamento del derecho a la devolución, hallándolo, justamente, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en particular en la Sentencia de 10 de mayo de 2012, *Santander Assets Managements SGII y otros* (en adelante, *Santander Assets*) (asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11 –NFJ046753–), a cuyo tenor «los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que prevé la imposición, mediante una retención en origen, de los dividendos de origen nacional cuando son percibidos por organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios residentes en otro Estado, mientras que esos dividendos están exentos para los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios residentes en el primer Estado».

Ciertamente, las instituciones de inversión colectiva residentes en España sufren retenciones sobre los dividendos que perciben, pero como tributan al 1% por el impuesto sobre sociedades tales retenciones les son, casi en su totalidad, devueltas.

### 3. Comentario crítico

Los hechos sobre los que versa la Sentencia del Tribunal Supremo 1720/2018 son anteriores a la introducción, por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR), de una exención a favor de los dividendos percibidos por las instituciones de inversión colectiva amparadas por la normativa comunitaria, pero esto no le resta interés, sino que, por el contrario, lo acrecienta, por cuanto da pie para analizar la bondad de la reforma legislativa y sus principales efectos a la vista del conflicto abordado, al tiempo que estimula el examen de un nutrido conjunto de problemas conexos.

Y así surgen, entre otras, las siguientes cuestiones: ¿Es conforme la solución alcanzada por la sentencia, respecto de la fecha de inicio de los intereses, con el principio de equivalencia propio del ordenamiento de la Unión Europea? ¿Ha quedado superado el conflicto abordado por la sentencia a raíz de la exención introducida por la Ley 2/2010? ¿Es pertinente extender la exención a las instituciones de inversión colectiva no amparadas por el ordenamiento comunitario? ¿Es congruente con la lógica del sistema de imposición directa la exención de la retención respecto de los dividendos e intereses percibidos por las instituciones de inversión colectiva extranjeras?

#### 3.1. Adecuación al principio de equivalencia

El principio de equivalencia, al que la Sentencia del Tribunal Supremo 1720/2018, siguiendo la estela de la Sentencia 935/2018, de este mismo tribunal, apela para fundamentar su decisión, exige igualdad de trato entre las situaciones interna y transfronteriza. Por tanto, el principio de equivalencia está íntimamente vinculado con el principio de no discriminación, y este, a su vez, con las cuatro libertades comunitarias.

En el caso que nos ocupa, la igualdad de trato, una vez establecido el derecho a la devolución con fundamento en el principio de no discriminación y en la libertad de movimiento de capitales, se proyecta respecto de la fecha de inicio del devengo de los intereses asociados a dicha devolución.

Las instituciones de inversión colectiva residentes en España obtienen la devolución de las retenciones en exceso «dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración» (art. 139.1 TRLIS; actual art. 127.1 Ley 27/2014), coincidiendo dicho término con los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (art. 136.1 TRLIS; actual art. 124.1 Ley 27/2014). Transcurrido el plazo mencionado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, «se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo» (art. 139.4 TRLIS; actual art. 127.4 Ley 27/2014).

Al llevar la fecha de inicio de los intereses al momento en el que se produjeron las retenciones, las Sentencias del Tribunal Supremo 935/2018 y 1720/2018 quiebran el principio de equivalencia, por cuanto hacen de mejor condición a las instituciones de inversión colectiva extranjeras respecto de las españolas.

El Tribunal Supremo llega a una solución adversa al principio de equivalencia porque parte de una premisa discutible, a saber, que el principio de no discriminación y la libertad de movimiento de capitales se oponen a la tributación de las instituciones de inversión colectiva comunitarias por el IRNR en relación con los dividendos procedentes de entidades residentes en territorio español y, por ende, a la retención a cuenta de dicho tributo, a la que identifica con la deuda tributaria misma, y de ahí la calificación como ingreso indebido en el sentido del artículo 32 de la LGT y, consecuentemente, la fijación de la fecha de inicio de los intereses en el momento en el que se produjo el ingreso de la retención.

Ahora bien, el principio de no discriminación y la libertad de movimiento de capitales lo que proscriben es que las instituciones de inversión colectiva extranjeras, que sean comparables a las españolas, reciban un trato fiscal desfavorable respecto de estas últimas, pero para alcanzar tal finalidad no es pertinente la no exigencia del IRNR ni de la retención a cuenta del mismo, habida cuenta de que las instituciones de inversión colectiva españolas sufren retención y tributan por el impuesto sobre sociedades, bien a un tipo de gravamen reducido, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos.

A mayor abundamiento, aun siendo cierto que el artículo 28.3 del TRLIRNR libera a los contribuyentes de la «presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado retención o efectuado el ingreso a cuenta», de ahí no se sigue que la retención sea la propia deuda tributaria del IRNR, sino que los importes de una y otra son coincidentes.

La equivalencia se hubiera alcanzado situando la fecha de inicio de los intereses dentro de los seis meses siguientes al término del plazo legalmente establecido para la presentación de la declaración por el IRNR, cualquiera que hubiere sido la fecha en la que efectivamente se presentaron las solicitudes de devolución, ya que el contribuyente no ha de soportar el perjuicio derivado de una legislación no respetuosa con los principios y libertades del derecho de la Unión Europea, pero tampoco sacar ventaja de ello.

### 3.2. Hechos imponderables posteriores a la entrada en vigor de la Ley 2/2010

El artículo 4 de la Ley 2/2010 incorporó un supuesto de exención a la lista de los previstos en el artículo 14 del TRLIRNR, con la letra l), referido «a los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del

Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios; no obstante en ningún caso la aplicación de esta exención podrá dar lugar a una tributación inferior a la que hubiera resultado de haberse aplicado a dichas rentas el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el impuesto sobre sociedades las instituciones de inversión colectiva domiciliadas en territorio español».

Posteriormente, la Ley 2/2011 extendió tal exención «a las instituciones de inversión colectiva residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria».

A partir de las modificaciones normativas reseñadas, parece claro que el conflicto resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo 1720/2018 no habrá de presentarse.

En efecto, las entidades residentes en territorio español pagadoras de los dividendos deberán retener a cuenta del IRNR, sin que la exención lo impida, como así expresamente lo establece el artículo 31.4 a), párrafo segundo, del TRLIRNR. Por su parte, los contribuyentes, esto es, las instituciones de inversión colectiva extranjeras, presentarán el modelo 210, aprobado por la Orden EHA/3316/2010, a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas, solicitando la devolución derivada de la aplicación de la exención referida, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 del Reglamento del IRNR, la cual será sustanciada en el plazo previsto por el artículo 103 de la Ley 35/2006, esto es, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la presentación de la autoliquidación.

Véase, por consiguiente, que las instituciones de inversión colectiva amparadas por la Directiva 2009/65/CE así como las residentes en algún Estado integrante del Espacio Económico Europeo con el que España pueda intercambiar información tributaria tendrán un régimen fiscal por el IRNR que supera el conflicto abordado por la Sentencia del Tribunal Supremo 1720/2018, por cuanto disfrutarán de una exención determinante de la devolución de las retenciones sufridas sobre los dividendos percibidos de entidades residentes en territorio español, que procura un trato igual respecto de las instituciones de inversión colectiva residentes en territorio español.

Incluso es posible que se haya ido más allá de lo necesario. En efecto, el régimen fiscal privilegiado de las instituciones de inversión colectiva residentes en territorio español está basado en el tipo de gravamen del 1%, según lo establecido en el artículo 29.4 de la Ley 27/2014, cuya aplicación está supeditada al cumplimiento del requisito de mantener el número mínimo de partícipes o accionistas previsto, respectivamente, en los artículos 5.4 y 9.4 de la Ley 35/2003, pero tal requisito no está exigido para disfrutar de la exención del artículo 14.1 l) del TRLIRNR. En el mismo sentido, respecto de las instituciones de inversión colectiva del Espacio Económico Europeo, tampoco se alude al número mínimo de socios o partícipes.

De esta manera, la exención del artículo 14.1 l) del TRLIRNR podría jugar a favor de instituciones de inversión colectiva que, caso de ser residentes en territorio español, podrían tributar al tipo de gravamen general por no disponer del número mínimo de socios o partícipes.

Las instituciones de inversión colectiva de carácter financiero obtienen, básicamente, tres tipos de rentas, a saber, dividendos, intereses y plusvalías derivadas de la transmisión de activos financieros.

La exención del artículo 14.1 l) del TRLIRNR versa exclusivamente sobre los dividendos, pero el artículo 14.1 c) del TRLIRNR exime «los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 25.2 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, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea».

En consecuencia, las exenciones de las letras c) y l) del artículo 14.1 del TRLIRNR amparan la totalidad de las rentas percibidas por las instituciones de inversión colectiva de carácter financiero residentes en un Estado miembro de la Unión Europea. No así a las residentes en Noruega, Islandia y Liechtenstein, a las que solo ampara la exención relativa a dividendos del artículo 14.1 l) del TRLIRNR.

### 3.3. Instituciones de inversión colectiva extranjeras no comunitarias

Las exenciones previstas en el TRLIRNR aprovechan a las instituciones de inversión colectiva residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, pero no a las residentes en un Estado tercero.

La sentencia del Tribunal Supremo que estamos analizando se refiere a una institución de inversión colectiva residente en Luxemburgo, y fundamenta la infracción del ordenamiento comunitario en la preterición de la libertad de movimiento de capitales, por cuanto «el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha señalado (STJUE de 6 de junio de 2000, Asunto C-35/98, Verkooijen (EU:C:2000:294); de 8 de noviembre de 2007, Asunto C-379/05, Amurta (EU:C:2007:655) que los dividendos percibidos por un residente de un Estado miembro, procedentes de una sociedad residente en otro Estado de la UE están comprendidos en el objeto de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio, conocida como Directiva de liberalización de capitales, y por tanto, en el ámbito de la libre circulación de capitales del artículo 67 del Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas, actual artículo 63 del Tratado FUE».

Ahora bien, de acuerdo con lo previsto en el artículo 63.1 del TFUE, «quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

¿Infringe el ordenamiento comunitario la tributación, sin derecho a exención, por el IRNR sobre los dividendos, intereses o plusvalías percibidos por instituciones de inversión colectiva residentes en Estados terceros?

La respuesta tal vez deba ser positiva, en la medida en que las instituciones de inversión colectiva residentes en Estados terceros sean comparables a las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Ley 35/2003, y la Administración tributaria disponga de los instrumentos jurídicos de intercambio de información pertinentes para poder efectuar el análisis de comparabilidad.

Así se desprende de la Sentencia del TJUE de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (en adelante, *Emerging Markets*) (asunto C-190/12 –NFJ054063–), a cuyo tenor «los artículos 63 TFUE y 65 TFUE han de interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, en virtud de la cual no pueden gozar de una exención fiscal los dividendos pagados por sociedades establecidas en ese Estado miembro a un fondo de inversión situado en un Estado tercero, siempre que exista entre ese Estado miembro y el Estado tercero de que se trate una obligación convencional de asistencia administrativa mutua que permita a las autoridades tributarias nacionales comprobar la información remitida, en su caso, por el fondo de inversión».

De esta suerte, la restricción a la libertad de movimiento de capitales se produciría cuando pudiera constatarse, a través de los mecanismos de intercambio de información pertinentes, que la institución de inversión colectiva residente en un Estado tercero es comparable a las instituciones de inversión colectiva residentes en España que tributan al tipo de gravamen del 1%.

En *Emerging Markets* los gobiernos personados en el proceso rechazaron la situación de comparación, ya que las instituciones de inversión colectiva residentes en Estados terceros, al no estar sujetas «a la Directiva OICVM, se encuentra(ban), por consiguiente, en principio, en una situación jurídica y fáctica fundamentalmente distinta de la de los fondos de inversión establecidos en los Estados miembros de la Unión», pero el TJUE no admitió esa argumentación, por «cuanto la circunstancia de que los fondos de inversión no residentes no estén comprendidos en el marco normativo uniforme de la Unión establecido por la Directiva OICVM que regula la constitución y el funcionamiento de los fondos de inversión dentro de la Unión, tal como ha sido transpuesta en derecho interno por la *ustawy o funduszach inwestycyjnych*, no puede bastar, en sí misma, para determinar el hecho de que las situaciones de dichos fondos sean distintas. En efecto, toda vez que la Directiva OICVM no se aplica a los fondos de inversión establecidos en países terceros, debido a que se encuen-

tran fuera del ámbito de aplicación del derecho de la Unión, exigir que estos se regulen de manera idéntica en relación con los fondos de inversión residentes privaría de toda eficacia a la libertad de circulación de capitales».

No es pertinente, por tanto, fundamentar la comparación en la identidad de régimen jurídico. La identidad de régimen jurídico llevaría siempre, inexorablemente, a la conclusión de no ser comparables las instituciones de inversión colectiva comunitarias acogidas a la Directiva 2009/65 y las instituciones de inversión colectiva residentes en Estados terceros.

Si se considera que el régimen fiscal privilegiado de las instituciones de inversión colectiva españolas y de sus partícipes descansa en el objetivo de proteger la inversión colectiva, se llega a la conclusión de que la comparación ha de establecerse con base en las notas esenciales que configuran el régimen jurídico de la inversión colectiva.

A tenor del artículo 1 de la Ley 35/2003, «son instituciones de inversión colectiva (IIC, en adelante) aquellas que tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos». Esta es la nota básica de la inversión colectiva, de la que se deriva el derecho de los socios o partícipes de solicitar y obtener, por su sola voluntad, el reembolso de la participación. Adicionalmente, los artículos 5 y 9 de la Ley 35/2003 exigen como mínimo, respectivamente, 100 partícipes o accionistas, requisito este al que, precisamente, está supeditado expresamente la aplicación del régimen fiscal privilegiado de las instituciones de inversión colectiva y sus partícipes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29.4 de la Ley 27/2014.

La comparación, consecuentemente, deberá indagar en el objeto social, los derechos de los socios o partícipes, y el número de socios.

Así, el análisis de comparación debería dar respuesta a las siguientes cuestiones:

- ¿Apela la entidad al público para captar fondos o los obtiene de instituciones gubernamentales o inversores que han promovido su constitución?
- ¿Tienen los socios o partícipes el derecho de solicitar el reembolso de la acción o participación por su sola decisión o deben atenerse a la voluntad de la junta general u órgano asimilado?
- ¿Exige la normativa reguladora la presencia de, al menos, 100 partícipes o accionistas?

La respuesta a estas cuestiones, en el sentido determinante de una situación comparable posiblemente determinaría una decisión de los tribunales consistente en otorgar a la institución de inversión colectiva residente en un Estado tercero el derecho a la devolución

del exceso de las cantidades retenidas a cuenta del IRNR sobre la cuota íntegra que, eventualmente, le correspondería satisfacer por el impuesto sobre sociedades caso de ser residente en territorio español.

### 3.4. La lógica de la exención de la retención por el IRNR a favor de las instituciones de inversión colectiva

Los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición suscritos por España permiten la tributación por el IRNR de los intereses y dividendos pagados por personas o entidades residentes en territorio español. Sin embargo, cuando la entidad perceptora es una institución de inversión colectiva, comparable a las constituidas de acuerdo con la Ley 35/2003, es posible que el principio de libertad de movimiento de capitales se oponga a tal tributación.

De esta manera, los inversores individuales extranjeros sufrirán retención por el IRNR, en los términos establecidos en el convenio bilateral para eliminar la doble imposición aplicable, en tanto que los inversores colectivos no la soportarán.

¿Por qué se ha llegado a esta situación absurda? Sencillamente, porque el TJUE no ha sabido ver que la institución de inversión colectiva es, en todo caso, una entidad puramente instrumental siendo así que los verdaderos contribuyentes son los socios o partícipes que se agrupan bajo la misma.

En efecto, la institución de inversión colectiva agrupa a los inversores individuales transformándolos en colectivos, de manera tal que las rentas que, bajo la forma de intereses, dividendos o plusvalías obtiene la institución de inversión colectiva, no son suyas sino de los socios o partícipes.

Bajo la consideración precedente, a los efectos de constatar la existencia de un régimen fiscal discriminatorio, el TJUE, en el contexto de las sentencias relativas a la tributación de las instituciones de inversión colectiva, hubiera debido tomar en consideración tanto la tributación de las mismas como la de sus partícipes. Si así se hiciera se llegaría a la conclusión de que la ausencia de retención o su devolución a la institución de inversión colectiva residente no es sino la respuesta de técnica tributaria congruente con el carácter instrumental de la misma.

Garantizada la tributación de los inversores colectivos residentes, la exención de retención o su devolución a favor de las instituciones de inversión colectiva residentes, no genera un trato discriminatorio. Ciertamente, los inversores colectivos no residentes podrán sufrir un exceso de imposición por comparación con los inversores colectivos residentes si la retención sufrida por la institución de inversión colectiva no residente no genera un cré-

dito de impuesto a su favor. Ahora bien, tal discriminación no la determina la retención, sino la no concesión del crédito fiscal.

En el caso de España, la discriminación no la generaría la retención por el IRNR, sino el que la misma no fuera reconocida como crédito fiscal a favor de la institución de inversión colectiva extranjera, si tributase plenamente por el impuesto sobre sociedades correspondiente o a favor de los inversores colectivos, si la institución de inversión colectiva tuviere el tratamiento fiscal propio de la entidad instrumental, esto es, exención, tipo de gravamen simbólico o transparencia fiscal.

El planteamiento precedente fue atisbado por el TJUE en la Sentencia de 20 de mayo de 2008, *Orange European Smallcap Fund* (asunto C-194/06 –NFJ028746–), pero rechazado posteriormente en la sentencia anteriormente mencionada *Santander Assets*. En *Orange European Smallcap Fund* la compensación fiscal que recibía la institución de inversión colectiva residente (Países Bajos) estaba supeditada a la distribución de rentas a sus socios o partícipes, en tanto que en *Santander Assets* la exención de la retención a la institución de inversión colectiva residente no se supeditaba a esa distribución. Ahora bien, la no distribución no implica la no tributación, sino el diferimiento de la misma hasta el momento en que el socio o partícipe obtenga el reembolso a su acción o participación.

En España, el tipo de gravamen privilegiado de las instituciones de inversión colectiva no está vinculado a la distribución de las rentas a los socios o partícipes. Por ello, lo previsible es que, ante una eventual cuestión prejudicial concerniente a la tributación por el IRNR de las instituciones de inversión colectiva residentes en un Estado tercero, el TJUE se pronuncie en el sentido de *Santander Assets*.

El régimen fiscal privilegiado del que disfruta la inversión colectiva en España no consiste en el tipo de gravamen reducido del 1% en el impuesto sobre sociedades de la institución de inversión colectiva, sino en la posibilidad que tienen los socios o partícipes de diferir la tributación de las rentas acumuladas. Y es, precisamente, ese privilegio fiscal el que puede llevar a que la Hacienda Pública pierda la totalidad de los ingresos por el IRNR correspondientes a las rentas obtenidas por las instituciones de inversión colectiva extranjeras.

Con todo, tal pérdida podría ser evitada si operase alguna causa de justificación. Esta causa de justificación o, más bien, neutralización de la diferencia de trato fiscal, podría hallarse en un convenio bilateral que contuviere los mecanismos necesarios para que la tributación por el IRNR de la institución de inversión colectiva extranjera fuere considerada por la jurisdicción fiscal extranjera como un crédito de impuesto susceptible de aplicación efectiva. Este es el sentido de la Sentencia del TJUE de 8 de noviembre de 2007, *Amurta* (asunto C-379/05 –NFJ026644–).

¿No ha llegado la hora de reflexionar sobre el régimen de las instituciones de inversión colectiva y sus partícipes?

## 4. Conclusiones

**Primera.** La Sentencia del Tribunal Supremo 1720/2018 no ha procurado, respecto de la fecha de inicio del devengo de intereses inherentes a la devolución de retenciones por el IRNR, una solución congruente con el principio de equivalencia.

**Segunda.** El conflicto sobre el que versa la citada sentencia ha sido encauzado mediante la nueva exención del artículo 14.1 l) del TRLIRNR, respecto de las instituciones de inversión colectiva residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea acogidas a la Directiva 65/2009, o del Espacio Económico Europeo.

**Tercera.** Respecto de las instituciones de inversión colectiva no comprendidas en el conjunto precedente, la aplicación del IRNR podría tropezar con una sentencia adversa de los tribunales, basada en la libertad de movimiento de capitales, en el caso de que la institución de inversión colectiva no residente fuese comparable a las instituciones de inversión colectiva residentes en territorio español.

**Cuarta.** La comparación debería contemplar el objeto de la institución de inversión colectiva, en particular su apertura y apelación a los inversores, los derechos de los socios o partícipes y el número mínimo de los mismos, que no deberá ser inferior a 100.

**Quinta.** La Administración tributaria debe disponer de un acuerdo de intercambio de información que le permita constatar los hechos relevantes que integran el análisis de comparación.

**Sexta.** Las sentencias del TJUE han fundado la restricción a la libertad de movimiento de capitales, constatando que las instituciones de inversión colectiva residentes disfrutaban de un régimen fiscal privilegiado, en tanto que las no residentes tributan plenamente, en el caso de España, por el IRNR, cuando no les ampara la exención del artículo 14.1 l) del TRLIRNR.

**Séptima.** Si, a los efectos de determinar la existencia de una ventaja fiscal para las instituciones de inversión colectiva residentes por relación a las no residentes, se tomara también en consideración la tributación de los inversores colectivos, probablemente se llegaría a constatar, en no pocos casos, que tal ventaja no existe. El TJUE ha admitido esta técnica de evaluación de la ventaja fiscal en el caso en que la no tributación de la institución de inversión colectiva residente, o su régimen fiscal privilegiado, estuviera supeditado a la distribución de las rentas a sus socios o partícipes, con la consiguiente tributación de los mismos.

**Octava.** En España el régimen fiscal privilegiado de la institución de inversión colectiva no está vinculado a la distribución de la renta a sus socios o partícipes. Por tanto, nuestra legislación ofrece un flanco débil frente a la apreciación de la ventaja fiscal.

**Novena.** No es congruente que los inversores individuales extranjeros deban soportar la tributación por el IRNR en relación con las rentas pagadas por entidades residentes en territorio español, en tanto que los inversores colectivos extranjeros puedan escapar a la misma por el solo hecho de percibir esas rentas a través de una institución de inversión colectiva extranjera, que sea comparable, en los términos expuestos, con las instituciones de inversión colectiva españolas.

# **Análisis práctico de la deducción de vehículos en el IVA**

**Sebastià Longàs Macian**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Extracto**

En relación con la deducción de vehículos automóviles en el IVA, se han encontrado diversos puntos en nuestra normativa interna que podrían no haber interpretado de forma correcta la Directiva IVA. Además, la deducción de vehículos automóviles en el IVA es un punto constante de conflicto entre la Administración y los sujetos pasivos, por lo que se intenta dar solución a los problemas más frecuentes en su aplicación práctica.

**Palabras clave:** medios de prueba; presunción de afectación; bienes de inversión; gastos accesorios; autoconsumo; vehículos.

## 1. Introducción

Análisis, tanto teórico como práctico, de los problemas que se suscitan en relación con la deducción de vehículos automóviles en el impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA), teniendo en cuenta la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Directiva IVA) realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

El TJUE ha señalado que los sujetos pasivos están autorizados para deducir, del IVA por ellos devengado, el soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. Este derecho a deducción constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas, garantizando, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

No obstante, se han encontrado diversos puntos en nuestra normativa interna que podrían no haber interpretado de forma correcta la Directiva IVA. Algunos autores destacan su creciente anacronismo, cuando son reiterados los pronunciamientos del TJUE en los que se indica la pertinencia de ajustar con algo más de precisión la deducción del IVA soportado.

Por otro lado, más allá de dicho problema, uno de los principios jurídico/técnico tributarios, el principio de factibilidad, apunta que las normas tributarias deben ser practicables por los contribuyentes y aplicables por la Administración tributaria. La deducción de vehículos automóviles en el IVA según nuestra normativa interna es un punto constante de conflicto entre la Administración y los sujetos pasivos, por ejemplo debido a la dificultad de probar el grado de afectación del vehículo a la actividad económica.

## 2. Dificultad probatoria de la afectación a la actividad. La carga de la prueba

El régimen de deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de vehículos automóviles que tengan la consideración de bienes de inversión, cuando estos están parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional, no se acompaña en la Ley 37/1992,

de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) de indicaciones en cuanto a los elementos de prueba concretos a utilizar ni en cuanto a los medios para cuantificar el grado de afectación. Es por eso que habremos de acudir a los criterios generales que en cuanto a la prueba informan nuestro derecho.

Una primera idea básica del concepto de prueba lo obtenemos de la definición de la Real Academia Española que establece que «prueba» es «acción y efecto de probar, razón, instrumento, argumento u otro medio con el que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo».

El objeto de la prueba es la demostración de aquellos datos fácticos que han de servir de fundamento a la resolución administrativa.

En la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), los artículos referentes a la prueba se encuentran en la sección 2.<sup>a</sup> del capítulo II del título III de la LGT (arts. 105 a 108).

La regla de la carga de la prueba supone determinar a cuál de las partes le corresponde aportar las pruebas y, por tanto, será esta parte la que en caso de no aportarlas sufra las consecuencias. En términos generales, la carga de la prueba corresponde al que afirma, no al que niega, ya que para este la prueba devendría diabólica, como señalan las Sentencias del Tribunal Supremo (en adelante, TS) de 12 de noviembre de 1992, 11 de mayo de 1998 o 23 de marzo de 2004 (Sánchez Pedroche, 2010).

En materia tributaria, la carga de la prueba corresponde a la Administración o a los contribuyentes en función de a quién beneficie la misma. Así se desprende del artículo 105 de la LGT: «En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

Una reciente reforma de la LGT (art. 106.4) ha añadido que a pesar de que las operaciones deban justificarse de forma prioritaria mediante factura, esta no constituye un medio privilegiado de prueba y que, por tanto, cuando la Administración cuestiona la realidad de las operaciones de forma fundamentada, le corresponde al obligado tributario la carga de probar la realidad de la operación.

Para que las cuotas sean deducibles es necesario que los servicios hayan sido prestados efectivamente, no sirviendo como prueba de dicha efectividad las facturas recibidas; al resultar prácticamente imposible la prueba de lo negativo –inexistencia o ineffectividad de los servicios–, la carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo.

En la medida en que es el sujeto pasivo quien pretende deducirse las cuotas de IVA soportadas, en principio cabría pensar que es a él a quien corresponde la carga de la prueba. Así lo señala el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en Sentencia 1218/2017, de 29

de mayo (rec. núm. 641/2012 –NFJ071288–): «La prueba de la afectación de los bienes y derechos a la actividad corresponde al contribuyente que quiere hacer valer su derecho a la deducción del IVA soportado por la adquisición de los mismos».

No obstante, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) señala que el artículo 95 de la LIVA establece, para los vehículos automóviles de turismo que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, una presunción legal de afectación del 50 %, salvo para los destinados a las finalidades previstas en el párrafo tercero de la regla 2.<sup>a</sup> del apartado tres de dicho artículo, en que la presunción es del 100 %. Independientemente de lo anterior, cuando se acredite un grado efectivo de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional diferente del previsto según la correspondiente presunción legal, procederá la regularización de las deducciones practicadas inicialmente sobre la base de la citada presunción. En todo caso, será necesario que dichos vehículos estén integrados en el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, así como debidamente contabilizados e incluidos en los registros oficiales de la actividad desarrollada. El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del vehículo deberá ajustarse, sea cual sea el grado de afectación de los bienes señalados a la actividad empresarial, a las restantes condiciones y requisitos previstos en la LIVA (Consulta vinculante V2711/2011, de 16 de noviembre –NFC043000–).

Esto supone que el sujeto pasivo, para deducirse la adquisición de un vehículo, en primer lugar, deberá probar la afectación a la actividad. Una vez probada esta afectación, la LIVA recoge una presunción del 50 %, por lo que si pretende deducir un porcentaje superior, la carga de la prueba recaerá sobre él; si por el contrario, la Administración quiere admitir un porcentaje inferior al 50 %, será a esta a quien corresponda la carga de la prueba.

Como vemos, el legislador español optó por aplicar una presunción de afectación a la actividad empresarial o profesional del 50 % para ofrecer, tanto a los contribuyentes como a la Administración, una regla que facilitara la aplicación del impuesto. Además de ser coherente con el principio de neutralidad, la presunción admite prueba en contrario, por lo que no lesiona derechos de los contribuyentes en caso de que puedan justificar una afectación superior.

Esta presunción de afectación al 50 % prevista en el artículo 95.Tres de la LIVA actualmente no contradice la normativa europea ni se opone a la jurisprudencia del TJUE, extremo que ha sido confirmado recientemente por el TS, en la Sentencia 153/2018, de 5 de febrero (rec. núm. 102/2016 –NFJ069766–).

## 2.1. Medios de prueba

Tanto para muchos asesores como para la propia Administración, la prueba de un porcentaje superior o inferior al 50 % de afectación a la actividad del vehículo es extremadamente difícil, tratándose de una prueba casi diabólica. No se trata en sentido estricto de

una prueba diabólica, ya que se entiende como tal la situación que se produce cuando quien alega un derecho o una situación de la que se deriva una consecuencia jurídica, se encuentra imposibilitado de poder probar un hecho o extremo concreto, ya que está en la mano de la otra parte acreditarlo.

Esta situación no se produce cuando se trata de probar el grado de afectación de los vehículos, pero no debemos desconocer que es realmente difícil y es una cuestión que genera un conflicto constante entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Barciela Pérez (2012) señala que en la ley no se especifica «cuáles son los medios más idóneos para acreditar el grado de afectación real del vehículo», y la Administración tributaria tampoco se ha pronunciado al respecto. «Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar la actividad real realizada, así como el grado de afectación del vehículo a la misma, los cuales serán valorados por la Administración tributaria».

Ya señalaba el TJUE, entre otras Sentencias en la de 8 de marzo de 2001, asunto C-415/98, Bakcsi (NFJ010474), que la cuestión de si, en un caso concreto, un sujeto pasivo ha adquirido bienes para sus actividades económicas, es una cuestión de hecho que debe apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate, el periodo transcurrido entre la adquisición de estos y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo.

Ante todo, debemos tener en cuenta que la Administración tributaria realizará un primer análisis a efectos de determinar si las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de un vehículo son deducibles: nos referimos a la afectación del vehículo a la actividad empresarial o profesional. A modo de ejemplo, citamos una serie de circunstancias que, si no se cumplen, ni siquiera se aplicaría la presunción del 50 %, por lo que no sería nada deducible:

- Para la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de un vehículo ha de acreditarse suficientemente la afectación del mismo a la actividad económica, de modo que debe documentarse cómo se realiza la actividad, en qué le afecta o no la existencia de vehículos y cómo se produce la utilización de dichos vehículos.
- Si el sujeto pasivo tiene varios vehículos a su nombre, deberá justificar que se hallan afectos a la actividad, ya que no se admite una deducción de todos ellos al 50 %.
- Si por el tipo de actividad realizada solo se justifica que pueda tener un vehículo afecto y ya tiene deducido uno, si no desafecta el primero de la actividad, la Administración tributaria podría discutir la afectación del nuevo vehículo.
- No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo, ni la contabilización o inclusión del vehículo en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

- Si el sujeto pasivo no es el titular del vehículo, al no integrarse este en su patrimonio empresarial o profesional, no podría deducirlo.
- Si el vehículo de turismo se transmite antes del año, podría perder la condición de bien de inversión, y en consecuencia el régimen de deducción de las cuotas soportadas no se regiría por el artículo 95.3 de la LIVA, sino por el artículo 95.1 de la LIVA que sí exige una afectación exclusiva y directa, sin poder aplicar la afectación parcial del 50 %.

A continuación, citaremos una serie de puntos que, de forma conjunta, nos pueden ayudar a determinar qué medios de prueba podemos utilizar para destruir la presunción de afectación al 50 %, tanto para incrementarla como para disminuirla. En todo caso, tienen la consideración de indicios, por lo que será la utilización conjunta de todas las circunstancias que concurren lo que permita determinar una afectación inferior o superior al 50 %. A modo de ejemplo, podemos citar las siguientes:

- Disponer de un aparcamiento en el despacho profesional, disponiendo de otro vehículo particular.
- Para demostrar un uso comercial exclusivo para la actividad sería recomendable rotular el coche con publicidad de la empresa.
- Podrían presentarse pruebas testificales de clientes, proveedores y terceros.
- Si la clientela está repartida por varias provincias, parece justificada la necesidad de efectuar desplazamientos.
- El sujeto pasivo podría aportar justificantes de desplazamientos reales realizados de forma exclusiva para la actividad profesional, para determinar así el porcentaje de deducibilidad en función del número de kilómetros realizados. Si, por ejemplo, con motivo de su actividad, debe realizar numerosos desplazamientos de larga distancia, cabría admitir un porcentaje muy superior al 50 % o incluso el 100 %. Sería recomendable guardar la agenda de contactos y reuniones que justifique los desplazamientos comerciales.
- En ocasiones la Administración tributaria cuantifica la utilización para fines particulares por horas, esto es, considerando una jornada laboral de 8 horas de lunes a viernes, de forma que la utilización particular son 16 horas más los fines de semana. Esto supone reducir considerablemente el porcentaje de deducción. Incluso si consideramos que la jornada laboral fuera de 12 horas, siendo los días laborables unos 220 respecto de los 365 del año (un 60 %), este mecanismo supondría reducir el porcentaje de afectación al 30 %, esto es:  $60\% \times 12 \text{ horas} / 24 \text{ horas}$ . No se utiliza como criterio el de los días laborables (cinco séptimos).
- En cuanto a la limitación del vehículo por tipos, potencia o modelos, en principio no se limita la deducción por este motivo, pero en ello influye, por ejemplo, la categoría de la empresa o el trabajo realizado. Si es una multinacional y el trabajo

y la responsabilidad es muy grande, puede quedar justificado llevar un coche de alta gama. Si es una empresa pequeña, dependiendo del volumen de la empresa puede ser excesivo un coche de este tipo.

- Una actividad de arrendamiento de locales industriales difícilmente permite considerar afecto un vehículo de lujo.
- El hecho de que un vehículo disponga de 7 plazas, puede servir para acreditar que el vehículo va a ser utilizado principalmente para el desarrollo de la actividad, pero resulta insuficiente para acreditar que el vehículo se utiliza exclusivamente en la misma.
- En relación con la alegación típica de que el vehículo se utiliza para acudir al centro de trabajo, en la Sentencia del TJUE de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, Eon Aset Menidjmont (NFJ045785), el reclamante sostuvo ante el órgano jurisdiccional que los automóviles controvertidos se utilizaban para garantizar el transporte de su gerente entre el domicilio de este y su lugar de trabajo. El TJUE declaró, como en anteriores ocasiones, que el hecho de que el desplazamiento del domicilio al lugar de trabajo sea un requisito necesario de la presencia en el trabajo no constituye un elemento determinante para considerar que el transporte del trabajador entre su domicilio y su lugar de trabajo no satisface necesidades privadas del trabajador. En efecto, sería contrario al objetivo de esta disposición que tal relación indirecta bastara por sí sola para excluir la asimilación del desplazamiento a una prestación a título oneroso.
- No es obligatorio para poder deducir el IVA soportado consignar la matrícula del vehículo en la factura que documenta la operación de suministro de carburante para un vehículo afecto a una actividad empresarial o profesional. Al respecto, en una posible comprobación se tendrá en cuenta el hecho de que no haya distintos tipos de carburante cuando el sujeto pasivo solo tiene un vehículo a su nombre; y también se valorará el nivel de consumo de carburante, ya que si es excesivo en relación con el tipo de actividad realizada, puede constituir un indicio de que se está deduciendo el carburante de más de un vehículo.
- Otro posible argumento que se utiliza para reducir el porcentaje de afectación es la correlación del vehículo con los ingresos. Si no se puede establecer en qué medida el vehículo matriculado a nombre de la entidad colabora en la realización de su objeto y de esta manera hace posible la obtención de ingresos, y no se conocen argumentos que permitan establecer una relación directa o indirecta entre el proceso de generación de ingresos a través de la estructura productiva por la entidad y la tenencia del vehículo indicado, la Administración tributaria regularizará el IVA soportado, minorando el porcentaje de afectación.
- En relación con el seguro del vehículo, cuando el uso declarado en la póliza de seguros es «particular», la Administración tributaria podría tener un muy buen argumento para reducir el porcentaje de afectación del vehículo a la actividad, o incluso para negar la afectación.

## Ejemplo 1

En relación con este último punto de los seguros, supongamos que un sujeto pasivo en noviembre de 2016 ha adquirido un vehículo por 50.000 euros de base imponible y una cuota de IVA soportado al 21 % de 10.500 euros que había sido deducida al 100 %. En enero de 2017 le roban el vehículo, y la compañía aseguradora le abona 60.500 euros (50.000 + 10.500). En abril de 2017, vuelve a adquirir otro vehículo por 58.000 euros de base imponible y una cuota de IVA soportado al 21 % de 12.180 euros, que vuelve a deducir al 100 %.

La Administración tributaria podría llegar a la conclusión de que no procede la deducción de ninguno de los dos vehículos por no considerarlos afectos a la actividad: si requerida la póliza de seguro del vehículo, se comprueba que el uso del vehículo declarado en la misma es «uso particular», se podría entender que el sujeto pasivo está comunicando a la compañía de seguros que es un «consumidor final», con las consecuencias de que su vehículo no estaría afecto a la actividad y no tendría derecho a deducirse el IVA soportado en su adquisición.

En este caso de robo, la compañía de seguros ha abonado al sujeto pasivo la base imponible más el IVA, ya que en su momento le comunicó que no podía deducirlo y que el vehículo se integraba en su patrimonio particular. En este supuesto, lo que se consigue es alterar en apariencia y en beneficio del sujeto pasivo y en perjuicio exclusivamente de la Hacienda Pública el normal funcionamiento del régimen de deducciones establecido en la LIVA, dado que el sujeto pasivo está obteniendo por duplicado el mismo importe: en primer lugar, vía deducción; y en segundo lugar, vía indemnización abonada por la compañía de seguros.

Si el sujeto pasivo hubiera comunicado a la compañía aseguradora que el uso del vehículo iba a ser «profesional», dado que podría haber deducido las cuotas soportadas en su adquisición, en caso de producirse la contingencia prevista en el seguro la compañía abonaría únicamente la base imponible, evitando así una «doble deducción».

Este caso es muy gráfico porque efectivamente ha habido un robo y la compañía de seguros le abona, en concepto de indemnización, la base imponible más el IVA después de habérselo deducido. Pero, ¿y en aquellos casos en que no se ha producido un siniestro o un robo? Siendo coherentes, lo lógico sería negar la deducción a todo aquel que hubiera comunicado al seguro que le iba a dar al vehículo un «uso particular». Al fin y al cabo es una manifestación del propio sujeto pasivo.

Se ha detectado que normalmente el uso declarado a la compañía aseguradora es particular. Esto es así porque la prima a pagar es menor que si se declara un uso profesional.

El problema, a mi entender, es que el hecho de que el sujeto pasivo haya comunicado a la compañía de seguros un «uso particular» para ahorrarse un dinero, no significa que el uso que realmente le vaya a dar al vehículo sea particular. En su caso el problema lo tendría el sujeto pasivo con la compañía de seguros si esta se enterara de que el vehículo ha sido deducido, pues podría haber un incumplimiento de la póliza (pero esta cuestión no la voy a entrar a valorar).

En la medida en que el sujeto pasivo justifique que el vehículo lo emplea en la actividad, entiendo que deberíamos considerarlo afecto, pero este no es un tema que esté zanjado. Solo hay que pensar, por ejemplo, en la posibilidad de negar el derecho a la deducción por incumplimiento del artículo 93.Cuatro de la LIVA, por determinar que la intención inicial del sujeto pasivo era destinar el vehículo al uso particular ya que así lo había declarado en su póliza de seguros.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en Resolución de 23 de junio de 2009, números de referencia 28/04608/06 y 11568/06, señala lo siguiente: «Respecto al uso particular que consta en las pólizas de seguro, cabe precisar que el contrato de seguro es un contrato privado en el que las partes manifiestan libremente su voluntad, siendo el propio interesado el que contrata la cobertura que estima necesaria para su uso, previa solicitud a la compañía aseguradora, siendo lógico pensar que es el propio tomador quien mejor conoce el uso que pretende dar [...]».

En este sentido, la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de contrato de seguro, [...] atribuye al tomador un plazo de un mes para solicitar la rectificación de la póliza [...].

En el presente caso, no se ha aportado justificación alguna de que se solicitase por el interesado o se formalizase modificación alguna del contrato de seguro, de lo que cabe concluir razonablemente que el seguro finalmente contratado se corresponde con la voluntad del tomador de asegurar únicamente un uso particular de la embarcación». Aunque esta resolución se refiere a embarcaciones, puede resultar aplicable también a los vehículos.

En la práctica se está utilizando este indicio por la Administración tributaria para reforzar la motivación de cara a los tribunales, cuando se pretende reducir la deducción al 50 % habiendo deducido el sujeto pasivo el 100 %. No cabe duda de que es un indicio muy potente para reducir el grado de afectación del vehículo a la actividad y habrá que ponderar, en cada caso concreto, si se entiende o no justificada la afectación del vehículo a la actividad. En cualquier caso, si el sujeto pasivo ha deducido el 100 % de la cuota de IVA soportada y únicamente aporta la factura y el libro registro de facturas recibidas donde aparece registrada, resulta improbable que la Administración tributaria admita esta deducción con base en elementos probatorios que no inciden de forma directa y objetiva en la relación del vehículo cuestionado con la actividad efectivamente realizada, y que, por tanto, no permiten determinar que el vehículo se haya utilizado exclusivamente en el desarrollo de la actividad.

### 3. Presunción de afectación al 100 % a la actividad

El artículo 95.Tres.2.<sup>a</sup>, párrafo 3.º, de la LIVA enumera una serie de vehículos que se presumen afectados al 100 % al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

En primer lugar, para aplicar la presunción, se debe probar primero la afectación. Una vez probada, ya se presume un grado de afectación del 100 %.

## Ejemplo 2

Supongamos que un agente comercial adquiere un vehículo de turismo por 15.000 euros de base imponible y 3.150 euros de IVA que utiliza para el desarrollo de su actividad profesional. No obstante, los fines de semana lo utiliza para sus necesidades privadas. Dado que en este caso opera la presunción del 100 %, el agente comercial podrá deducir la totalidad del IVA soportado (3.150 €) simplemente probando la afectación. La carga de la prueba para reducir el grado de afectación en este caso corresponde a la Administración, por lo que si esta considera que la afectación real no se corresponde con la presunta, deberá probarlo por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

En cuanto a la presunción de afectación del 100 % en el caso de vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías, hay que tener en cuenta que si no se utilizan para el transporte de mercancías, solo se presumirá la afectación en un 50 %. Habrá que estar al tipo de actividad realizada y a las circunstancias concretas de cada caso, a efectos de probar si el vehículo mixto efectivamente se utiliza para el transporte de mercancías.

Es el caso de los vehículos mixtos destinados al traslado de pintura y demás materiales y utensilios de la actividad, ya que no se trata de vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, pues estas se consideran como género vendible o cosas muebles que son objeto de trato o venta.

Entre los representantes y agentes comerciales (con independencia de si las tareas comerciales o de representación son realizadas por profesionales o trabajadores asalariados, según reciente Sentencia del TS 1347/2018, de 19 de julio –rec. núm. 4069/2017, NFJ071185–) hay que incluir a los representantes y agentes comerciales de comercio exterior, pero no a los demás intermediarios en estas operaciones, ni a los agentes libres de publicidad, agentes comerciales personas jurídicas, representantes técnicos del espectáculo, ni a los agentes de seguros (Memento Práctico, 2017).

## 4. Presunción de afectación al 50 % a la actividad

La LIVA establece la deducibilidad del 50% de las cuotas soportadas en relación con la adquisición de vehículos que tengan la consideración de bienes de inversión y que no puedan incluirse dentro de la presunción de afectación al 100 %, estableciendo una presunción *iuris tantum* que puede ser desvirtuada por el interesado acreditando que la afectación es exclusiva o superior al 50 %, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, no exigiéndose una prueba plena, sino resultando suficiente las pruebas indiciarias que permitan concluir una mayor afectación.

Al respecto, como ya hemos venido indicando, habrán de tenerse en cuenta los siguientes criterios:

- El sujeto pasivo debe hallarse en condiciones de probar que el vehículo se utiliza en la actividad empresarial o profesional, pero no está obligado a probar ningún porcentaje de afectación concreto. Probada dicha utilización, opera la presunción de afectación al 50 %, de manera que el sujeto pasivo puede deducir la mitad de las cuotas soportadas cuando esté en prorrata del 100 %, o la parte que proceda de acuerdo con la regla de prorrata aplicable.
- Si el sujeto pasivo prueba que la afectación es superior al 50 %, puede deducir las cuotas soportadas en la parte que corresponde a la afectación probada y en la medida en que lo permita la regla de prorrata aplicable.
- Igualmente, la Administración puede probar que el vehículo no se utiliza en la actividad empresarial en ninguna medida o que la afectación a tal actividad es inferior al 50 %.

De acuerdo con el artículo 177 de la Directiva IVA, «previa consulta al Comité del IVA, cada Estado miembro podrá, por razones coyunturales, excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes».

De forma más específica, el nuevo artículo 168 bis de la Directiva IVA establece que «los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa». El apartado uno prevé de forma expresa la deducción proporcional a la utilización a la actividad en el caso de bienes inmuebles. Si con el artículo 177 de la Directiva IVA podían existir dudas de que fuera compatible la presunción del 50 %, por plantearse por ejemplo que las razones no fueran coyunturales (sino permanentes), con el nuevo artículo 168 bis estas dudas han quedado disipadas, pues ahora es la propia Directiva IVA la que prevé la aplicación de deducciones proporcionales a la afectación, otorgando a los Estados miembros la facultad de aplicar estos cálculos proporcionales a otros bienes además de a los inmuebles. Es por eso que la LIVA no ha sido necesaria adaptarla en este punto porque ya lo cumple, tanto para los bienes inmuebles como para los demás bienes de inversión.

### Ejemplo 3

Un cirujano adquiere un vehículo nuevo por 50.000 euros más 10.500 euros de IVA. El cirujano realiza dos tipos de operaciones: cirugía reconstructiva (sujeta y exenta) que representa el 20 % de su volumen de operaciones y cirugía estética (sujeta y no exenta) que representa el 80 % de su volumen de operaciones.

El IVA soportado y deducible será:  $10.500 \times 50\% \times 80\% = 4.200$  euros.

Por otra parte, en el caso de vehículos que son adquiridos por sociedades, pero son utilizados por trabajadores, socios profesionales o por meros accionistas, destacamos el estudio realizado por Arasteny Torregrosa y Mahiques Gómez (2018). En esencia, cuando un vehículo se utiliza parcialmente para necesidades privadas, solo es posible deducir el IVA al 100 % si existe repercusión por la parte del uso que se corresponde con las necesidades privadas.

#### Ejemplo 4

Una sociedad adquiere un vehículo nuevo por 20.000 euros de base imponible y 4.200 euros de IVA. El vehículo se va a utilizar por un trabajador por cuenta ajena, y el uso será un 60 % para la actividad y un 40 % para fines privados. Un alquiler de un vehículo similar supone al día 10 euros de base imponible y 2,1 euros de cuota de IVA. El trabajador declara la correspondiente retribución en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por la utilización para fines privados.

En este caso de cesión a título oneroso, la sociedad deberá repercutir, en un mes de 30 días:  $10 \text{ euros} \times 30 \text{ días} \times 21 \% \times 40 \% = 25,2 \text{ euros}$  de cuota de IVA. Sería obligatoria la repercusión del impuesto al trabajador por la cesión de uso particular, no siendo un autoconsumo porque sí hay retribución (la retribución es el trabajo del empleado, en especie); se trataría de una operación en la que la contraprestación no consiste en dinero, determinándose la base imponible por el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes (art. 79.Uno LIVA, que remite al art. 79.Tres LIVA). A su vez, la sociedad podrá deducir el 100 % del IVA soportado en la adquisición del vehículo.

De no haber pactado en contrato esta cesión de uso, no podemos considerar que exista una cesión de uso a título oneroso. El IVA soportado por la adquisición del vehículo sería deducible al 60 % y la cesión de uso para fines particulares no estaría sujeta por ser un autoconsumo no sujeto del artículo 7.7.º de la LIVA, en la medida en que el 40 % de la cuota de IVA soportada no deducida se corresponde con la utilización particular del vehículo.

## 5. Cambio del grado efectivo de utilización

Esta regla prevista en el artículo 95.Tres de la LIVA, reglas 3.<sup>a</sup> y 4.<sup>a</sup>, resulta de aplicación tanto a los vehículos como a los demás bienes de inversión. Vamos a centrarnos en la deducción de vehículos.

En caso de que el grado efectivo de utilización del vehículo en el desarrollo de la actividad varíe a lo largo del periodo de regularización respecto del inicialmente considerado, la norma se remite al procedimiento previsto para la regularización de las deducciones por variaciones en el porcentaje de prorrata, debiéndose sustituir el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total, por el porcentaje que represente el grado de utilización del bien en la actividad económica.

De tal remisión se desprende que la regularización habrá de practicarse también durante los mismos periodos de tiempo (4 o 9 años, según los casos) y siempre que el porcentaje de afectación del bien a la actividad económica varíe en más de 10 puntos porcentuales, ya sea por aumento o por disminución (la necesidad de variación superior a 10 puntos porcentuales no se desprende de la LIVA, pero es la interpretación más lógica).

### Ejemplo 5

Esto supone que si un empresario adquiere un vehículo y soporta una cuota de 10.000 euros, deduciendo 5.000 euros (el 50 %), y el año siguiente es capaz de probar que el vehículo pasa a estar afecto al 100 %, el empresario no tiene derecho a rectificar su deducción y así deducir los 5.000 euros restantes en el segundo año. Debe aplicar el procedimiento previsto en los artículos 107 y 109 de la LIVA, que, en este caso, se haría de la siguiente forma:

Regularización:  $(10.000 \times 50\% - 10.000 \times 100\%)/5 = -1.000$  euros de deducción complementaria.

Así, si el porcentaje de afectación ya no varía, durante los años segundo al quinto podrá practicar una deducción adicional de 1.000 euros. La diferencia correspondiente al primer año no se recuperará, ya que en dicho año solo estaba afecto en un 50 % y la regularización que establece el artículo 107 se refiere a los cuatro años siguientes contados a partir del de la utilización efectiva del vehículo.

### Ejemplo 6

Un abogado adquiere un vehículo nuevo en 2019 por 40.000 euros de base imponible y 8.400 euros de cuota de IVA, que deduce al 100 %. Al año siguiente, considera que la afectación del vehículo a su actividad pasa a ser del 80 %.

La regularización sería:  $(8.400 \times 100\% - 8.400 \times 80\%)/5 = 336$  euros (a ingresar).

## 5.1. Caso específico del cese de hecho en la actividad

Se da con bastante frecuencia el hecho de que un profesional adquiera un vehículo, deduzca la cuota de IVA soportada al 50 % y unos años después, antes de que transcurra el periodo de regularización, cesa en el ejercicio de la actividad de hecho, pero no de derecho. Normalmente estos contribuyentes presentan declaraciones de IVA incluyendo cuotas de IVA tanto repercutido como soportado durante el tiempo en el que están realizando la actividad, pero luego, por ejemplo, les va mal el negocio, y continúan presentando declaraciones con resultado negativo o con pequeños gastos corrientes sin ninguna cuota repercutida.

Dado que el periodo de regularización en el caso de vehículos son 5 años, la Administración podría plantearse que cuando un sujeto pasivo deduce este bien de inversión, se está comprometiendo a mantenerlo en la actividad económica durante dicho periodo. Por lo que si cesa en la actividad de hecho, realmente el grado efectivo de utilización del vehículo en la actividad es, durante dicho año, del 0 %.

Entiendo que este planteamiento no es correcto, y que la regularización por cambio en el grado de utilización debe aplicarse cuando se modifica en parte la utilización del vehículo (en un porcentaje, tanto inferior como superior, de al menos el 10 %), pero no cuando se elimina totalmente. Este supuesto de cese de hecho debería contemplarse como un posible supuesto de autoconsumo. Es decir, que si la Administración es capaz de probar, a través de facturas de combustible o reparaciones entre otros medios, que el vehículo está siendo utilizado cuando no se está desarrollando actividad profesional alguna, entenderíamos que el vehículo ha pasado al patrimonio particular del sujeto pasivo y debería tributar sobre una base imponible determinada por el valor del vehículo en ese momento. Todo ello sin perjuicio hacer también, en su caso, la regularización a que se refiere el artículo 110 de la LIVA.

### Ejemplo 7

Una sociedad adquiere en el primer trimestre de 2017 un vehículo nuevo por 30.000 euros de base imponible y 6.300 euros de cuota de IVA, deduciendo el 50 % (3.150 €). En el cuarto trimestre de 2019 cesa en la actividad, pero continúa usando el vehículo. Consideramos en este caso que el vehículo se deprecia un 20 % por año.

El autoconsumo se calcularía de la siguiente forma:

En primer lugar, determinamos la base imponible conforme al artículo 79.Tres.3.ª de la LIVA:  $30.000 - (30.000 \times 20\% \times 3 \text{ años}) = 12.000$  euros. A continuación, aplicamos el tipo impositivo, pero dado que dedujo el 50 %, únicamente se repercute el 50 %:  $12.000 \times 21\% \times 50\% = 1.260$  euros.

Este autoconsumo externo está sujeto y no exento, por lo que no procede aplicar la regularización a que se refiere el artículo 110 de la LIVA.

A su vez, no es posible deducirlo, por el artículo 92.Uno.3.º de la LIVA, que solo permite la deducción en los autoconsumos internos.

## 6. Extensión del tratamiento de los bienes de inversión a los gastos accesorios de vehículos automóviles

Tradicionalmente se ha venido entendiendo que la deducción de gastos accesorios a los vehículos automóviles debía hacerse en la misma proporción en que se hubiera dedu-

cido el vehículo. Es decir, que si se había deducido, por ejemplo, un 50 % de la cuota de IVA soportada por la adquisición, únicamente sería deducible el 50 % del IVA soportado en combustible, reparaciones, etc.

Sin embargo, se ha producido un cambio de criterio de la DGT para adaptarse a la jurisprudencia del TJUE. Este cambio de criterio no ha requerido una modificación del artículo 95 de la LIVA, sino que al mismo artículo se le ha dado una interpretación diferente. Con este cambio la regulación en la LIVA de los bienes de circulante en este punto (gastos accesorios) sí se adapta a la jurisprudencia del TJUE, pero no se adapta en el resto del circulante.

La DGT se pronuncia en Consulta vinculante V1709/2013, de 24 de mayo (NFC047974), en los siguientes términos:

En relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios (combustible, revisiones, reparaciones, etc.) directamente relacionados con bienes de inversión (vehículos), el TJUE, en la Sentencia de fecha 8 de marzo de 2001, Laszlo Bakcsi, recaída en el asunto C-415/98, ha declarado que la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del IVA al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el IVA que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva. El citado derecho depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo.

De lo anterior cabe concluir que los requisitos exigidos legalmente para la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con bienes de inversión deben concurrir respecto de dicha adquisición en particular y su relación con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, con independencia de que esté relacionada directamente con un bien afecto exclusiva y directamente a la citada actividad.

Por consiguiente, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de combustible o por las reparaciones o revisiones a que se someta el vehículo debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo. En este sentido, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 37/1992 [...], y en especial sus apartados uno y tres, se puede concluir señalando que, en particular, las cuotas soportadas por la adquisición de combustible serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica.

La cuota deducida por la adquisición de combustible deberá ser regularizada cuando varíe el grado de utilización aplicado inicialmente.

En cualquier caso, el grado de utilización deberá ser probado por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Estos gastos de combustible, reparaciones y todos los demás citados en el artículo 95.Cuatro de la LIVA, cuando tienen un valor de adquisición inferior a 3.005,06 euros, no tienen la consideración de bienes de inversión. Pese a ello, por estar relacionados directamente con bienes de inversión, van a participar de la naturaleza de los mismos, por lo que les resultará de aplicación la regla del artículo 95.Tres.1.<sup>a</sup> de la LIVA y podrán deducirse en función de la afectación a la actividad.

Es por eso que, aunque estemos ante gastos corrientes, no resultará de aplicación la regla del artículo 95.Uno de la LIVA, por lo que no se requiere una afectación directa y exclusiva a la actividad. Como ya hemos indicado, para este caso concreto, con el cambio de criterio de la DGT la LIVA se adapta a la jurisprudencia del TJUE. Las cuotas de IVA soportado en este tipo de gastos corrientes serán deducibles en el porcentaje en el que se hallen afectas a la actividad. En la práctica, resulta difícil determinar con precisión el grado de afectación de cada factura de combustible. En puridad, podríamos encontrarnos con facturas de combustible afectas a la actividad en un 100 % porque el sujeto pasivo prueba que las ha consumido en un evento determinado relacionado con su actividad, y podríamos encontrarnos con otras que no fueran deducibles, al no aportar prueba alguna sobre su afectación.

Recordemos que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente, por lo que si simplemente aporta la factura y el libro registro donde aparece registrada, podría no considerarse prueba suficiente para justificar la afectación. Todo dependerá del tipo de actividad realizada, de si el volumen general de gastos de combustible guarda correlación con los ingresos, entre otros criterios.

### Ejemplo 8

Una comunidad de bienes realiza una actividad de arrendamiento de locales, en la que únicamente tiene arrendado un local, y ha deducido 40 facturas de combustible. En un procedimiento de comprobación limitada, se le requiere que justifique el derecho a la deducción de dichas facturas de combustible. Si únicamente aporta las facturas y los libros registro, sin aportar prueba alguna que justifique los desplazamientos, procedería denegar el derecho a deducir el IVA soportado de las 40 facturas de combustible.

En todo caso, la regla del artículo 95.Tres.1.<sup>a</sup> de la LIVA permite calcular la deducción aplicable «de acuerdo con criterios fundados». Comprobar la deducibilidad de cada factura de combustible, factura por factura, puede ser una tarea excesivamente complicada; lo más razonable es admitir un porcentaje de deducción común para todas las facturas de combustible, para lo que la Administración tendrá que aplicar un criterio lógico y razonable. Lo habitual será, si el vehículo ha sido deducido al 50 %, que las facturas de combustible se deduzcan también al 50 %. Pero nada impediría determinar un porcentaje de deducción del 30 % o del 70 %.

### Ejemplo 9

Un electricista adquirió en 2018 un vehículo tipo SUV, con la calificación de turismo, para el ejercicio de su actividad, por un importe total de 20.000 euros (IVA incluido). También lo emplea para sus necesidades privadas, pero considera que el porcentaje de afectación es de un 60 %, por lo que deduce al 60 % tanto el IVA de la adquisición del vehículo como el de los gastos relacionados con el vehículo. En 2019 se inicia un procedimiento de comprobación limitada de los cuatro trimestres de 2018 y se requiere que justifique la deducción de la factura de adquisición del vehículo, 20 facturas de combustible de 30 euros y una factura de reparación del vehículo de 120 euros.

El electricista aporta fotografías del vehículo rotulado con el logo de su tienda y explica que lo emplea en los desplazamientos para realizar instalaciones eléctricas y llevar el material. Además aporta facturas en las que consta que se ha desplazado a las localidades de alrededor para realizar su trabajo.

El Técnico de Hacienda lo considera suficientemente justificado, por lo que admite la deducción del IVA al 60 %. Las facturas de combustible y la factura de reparación son deducibles por el artículo 95.Tres.1.<sup>a</sup> de la LIVA, mientras que la factura de adquisición es deducible por el artículo 95.Tres.2.<sup>a</sup> de la LIVA.

En mi opinión, este punto supone un conflicto constante entre la Administración y los contribuyentes, y la modificación de criterio de la DGT no ha supuesto un gran cambio en la práctica. Son muchos los recursos que se interponen por los contribuyentes por no estar de acuerdo con las regularizaciones practicadas por la Administración. Resulta necesaria una modificación del artículo, en la que de forma clara se establezca una regla que tanto los contribuyentes como la Administración puedan aplicar con certeza. Es posible que esa regla no respetara del todo el principio de neutralidad, pero no debemos olvidar que el IVA es un impuesto y, como tal, debe ser fácilmente aplicable por los contribuyentes y por la Administración, y que con la redacción actual se ven afectados otros principios como el de seguridad jurídica.

Por otra parte, merece una particular mención, en relación con la deducción de gastos accesorios a los vehículos, la Consulta vinculante de la DGT V0599/2011, de 10 de marzo (NFC040820). El consultante es titular de un negocio de hostelería que utiliza, mediante cesión gratuita por parte de su hijo, un vehículo para desplazarse al negocio y utilizarlo también para el transporte de mercancías del propio negocio. Si la cesión del vehículo se realiza a título gratuito y no se realiza ninguna otra entrega o prestación sujeta al IVA, el cedente no tiene la condición de empresario o profesional y la cesión no está sujeta al impuesto. No obstante, siempre que el vehículo se afecte a la actividad económica del consultante, y siempre que este pueda deducir la totalidad del IVA soportado, las cuotas soportadas por los gastos de mantenimiento del vehículo serán deducibles en un 50 %.

Esta consulta es anterior al cambio de criterio de la DGT, por lo que ahora el porcentaje de deducción debe desvincularse del que correspondería a la adquisición del vehículo.

Pero a mi entender lo relevante en esta consulta es la posibilidad de deducir gastos de combustible o reparaciones de un vehículo sin ser el titular del mismo. Es decir, que si un empresario o profesional utiliza por arrendamiento o cesión, con o sin contraprestación, un vehículo de un tercero, podría deducir el combustible siempre que probara la utilización exclusiva en la actividad.

La principal diferencia de este supuesto con lo que hemos analizado anteriormente es que en este caso los gastos accesorios al vehículo no están relacionados con un bien de inversión (dado que el titular del vehículo es un tercero), por lo que su deducción se realizará conforme al artículo 95.Uno de la LIVA y no serán de aplicación los apartados Tres y Cuatro del artículo 95 de la LIVA. Esto supone que ya no resulta aplicable la regla de afectación parcial, por lo que únicamente podrán ser deducidos si se demuestra una afectación directa y exclusiva a la actividad. Y este tratamiento es claramente contrario a la normativa comunitaria, que permite deducir en proporción a la afectación, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales.

Longás Lafuente (2019) señala que el artículo 95.Uno de la LIVA «debería ser corregido por el legislador interno para adecuarlo a la norma europea»; sobre todo teniendo en cuenta que «tanto la DGT como el TEAC vienen sustentando una interpretación más benigna y acorde con la Directiva IVA».

## 7. Desafectación del vehículo. Determinación del valor en el autoconsumo de bienes externo

El artículo 16 de la Directiva IVA establece que: «Se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA».

Como podemos observar, la normativa europea regula expresamente el concepto conocido como autoconsumo de bienes, equiparable a una entrega de bienes, condicionando su sujeción a que los bienes transmitidos hubieran generado el derecho a deducir total o parcialmente, ya que, de no ser así, el autoconsumo estaría no sujeto.

El fundamento o finalidad de los autoconsumos consiste en evitar consumos privilegiados, es decir, garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que realiza un autoconsumo de un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que se haya podido deducir el IVA se libre del pago del IVA cuando realice un autoconsumo con fines privados.

Nuestra normativa interna, con una redacción muy similar a la Directiva IVA, regula el autoconsumo externo de bienes en las dos primeras letras del artículo 9.1.º de la LIVA, asimilándolos a las entregas de bienes a título oneroso, realizados ambos sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Y, por su parte, el artículo 7.7.º de la LIVA establece la no sujeción de los autoconsumos de bienes, «[...] siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto sobre el valor añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones [...]».

La redacción de este artículo es un tanto confusa, ya que el literal parece indicar «que no se hubiese atribuido el derecho a deducir», pero lo que realmente pretende decir es «que no se lo haya deducido», lo que resulta más conforme con la Directiva IVA. En caso de haber deducido un bien de inversión de forma parcial, el posterior autoconsumo estaría sujeto. Y si teniendo derecho a la deducción, no lo hubiera deducido, el posterior autoconsumo estaría no sujeto. Lo que no da lugar a dudas es que si no se soporta expresamente el impuesto, por ejemplo, por adquirir un vehículo a un particular o por adquirirlo en el régimen de bienes usados, el posterior autoconsumo estaría no sujeto (Sentencia de 27 de junio de 1989, asunto C-50/88, Kühne –NFJ000568–).

Los autoconsumos y la rectificación de las cuotas de IVA deducidas conviven dentro de la normativa del impuesto y resulta necesario delimitar cuándo se producirá la aplicación de una y otra figura. Al margen de los supuestos de rectificación de las cuotas soportadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de la LIVA, el artículo 114 de la LIVA admite la rectificación de las cuotas deducidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente. Es el caso por ejemplo de un error aritmético al calcular la cuota de IVA soportado; un error de cálculo en la determinación de la prorrata; o una deducción cuando atendiendo a la naturaleza de la operación, quedaba limitado, excluido o restringido el derecho a deducir en virtud de lo establecido en los artículos 95 o 96 de la LIVA. En todos estos casos, la determinación de la cuota de IVA deducible por el sujeto pasivo fue incorrecta y, por tanto, la deducción aplicada era errónea desde su origen, por lo que procede rectificar la deducción. Por el contrario, en los supuestos de autoconsumo de bienes, la deducción aplicada inicialmente por el sujeto pasivo es correcta.

### Ejemplo 10

Un empresario adquiere un vehículo por 10.000 euros de base imponible y 2.100 euros de IVA.

- a) Lo afecta a su actividad y deduce el 100 % de la cuota de IVA soportada (2.100 €). Sin que medie requerimiento previo de la Administración, el empresario recuerda que de acuerdo con el artículo 95.Tres.2.ª de la LIVA debía haberse deducido el 50 %. Deberá rectificar la cuota de IVA deducida presentando una autoliquidación complementaria, ingresando el 50 % restante (1.050 €) más el recargo y, en su caso, los intereses de demora.
- b) Lo usa a título privado y deduce el 100 % de la cuota IVA soportada (2.100 €). Deberá también presentar una autoliquidación complementaria, ingresando la totalidad del IVA deducido (2.100 €) más el recargo y, en su caso, los intereses de demora.
- c) Lo afecta a su actividad y deduce el 50 % de la cuota de IVA soportada (1.050 €), pasados 2 años decide utilizarlo exclusivamente a título privado. Se produciría un autoconsumo externo de bienes (9.1.º a) LIVA), que quedaría sujeto a gravamen. Tendría que repercutir el impuesto al 50 % sobre una base imponible determinada conforme al artículo 79.Tres de la LIVA y no podría deducirlo. En este caso vamos a considerar una depreciación de un 20 % por año. El IVA a repercutir sería:  $[10.000 - (10.000 \times 20\% \times 2)] \times 21\% \times 50\% = 630$  euros.

No obstante, la principal diferencia en este punto de nuestra normativa interna con la Directiva IVA es el hecho de que la esta directiva, además de la posibilidad del autoconsumo prevista en los artículos 16 y 18 para el caso de utilización de bienes para fines ajenos a la actividad, en el artículo 184 permite rectificar la deducción inicialmente practicada «cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar», es decir, que la Directiva IVA prevé la utilización de ambos mecanismos (autoconsumo y rectificación de deducciones) mientras que nuestro legislador español se ha decantado por los autoconsumos. Siendo el fundamento de los autoconsumos el evitar consumos privilegiados, este mecanismo podría sustituirse por la rectificación de las cuotas de IVA deducidas y que con posterioridad, atendiendo al consumo real del bien o servicio, resultan inadecuadas. De esta forma se lograría el ajuste sin necesidad de sujetar a gravamen los autoconsumos, con los problemas de delimitación de la base imponible que conllevan.

En el caso de vehículos, lo más habitual es que con el transcurso del tiempo se produzca una pérdida de valor, pero tanto si se han depreciado como si se han revalorizado, debemos determinar la base imponible del autoconsumo atendiendo al valor del vehículo en ese momento (véase art. 79.Tres.3.ª LIVA). En todo caso, con la sujeción a gravamen de estas operaciones, el legislador está evitando que se consuma el producto con fines particulares totalmente libre de gravamen. Por ello, cuando un empresario realice una operación calificada como autoconsumo, debe ser consciente que parte de las cuotas de IVA que se dedujo en su adquisición o elaboración, deberán ser ingresadas en la Administración vía repercusión.

Un supuesto sencillo a la hora de determinar la base imponible en el autoconsumo de bienes es el caso de que se adquiriera un vehículo por *leasing* y haya un posterior autoconsumo antes de que el *leasing* termine. En este caso, la base imponible debe estar constituida por el valor de los importes que deben pagarse anualmente como contraprestación durante el periodo de vigencia restante del derecho, capitalizados del mismo modo que el empleado para determinar el valor de constitución del derecho.

Pero en la práctica lo habitual no es encontrarnos en este caso y surge el problema de determinar el valor del vehículo usado. En una comprobación administrativa, cuando se detecta un supuesto de autoconsumo por cese de actividad, la Administración encuentra muchas dificultades para determinar el valor del vehículo usado. El hecho de no existir una regla clara y precisa en la ley para determinar este valor, aunque fuera aproximadamente, conduce muchas veces a pronunciamientos erróneos que pueden aumentar la conflictividad en los tribunales.

La Directiva IVA en el artículo 74 fija una regla muy similar que no resuelve el problema, señalando lo siguiente: «En los casos de destino o de afectación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa, o de tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes cuya actividad económica imponible haya cesado, contemplados en los artículos 16 y 18, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen». Por «precio de compra, evaluado en el momento de la afectación» debe entenderse el valor residual del bien en el momento de su afectación a fines privados (Sentencia del TJUE de 17 de mayo de 2001, asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99, Fischer y Brandenstein –NFJ010678–).

Resulta necesario establecer una regla que tanto los contribuyentes como la Administración puedan aplicar con facilidad. Nótese que el legislador ha omitido expresamente el concepto «valor de mercado», refiriéndose al «valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega». Esto no es algo casual, ya que según diversos pronunciamientos del TJUE, el valor de mercado en el IVA únicamente puede ir referido a las operaciones vinculadas (art. 79.Cinco LIVA). Esto facilita mucho las cosas a la hora de determinar la base imponible en el caso de autoconsumos de vehículos, ya que únicamente deberemos realizar una valoración razonable. En todo caso, si la Administración realiza una valoración, debe dar la oportunidad al contribuyente de alegar una valoración alternativa, que se admitirá siempre que sea razonable.

No se recomienda utilizar la valoración prevista en las tablas de valoración de vehículos a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante, ITP y AJD), ya que no conviene mezclar tributos. Son varios los pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Central en el sentido por ejemplo de no mezclar el IRPF con el ITP y AJD que son extrapolables a este caso, y por ello podríamos encontrarnos con problemas.

Podemos pensar en dos fórmulas muy sencillas que serían aceptadas por los tribunales:

- Asimilarlo al valor neto contable, esto es, partir del precio de compra del vehículo y minorarlo con los coeficientes de amortización máximos (o la efectivamente practicada por el contribuyente). El coeficiente máximo, tanto en la tabla de amortización simplificada como en la Ley del impuesto sobre sociedades es del 16 %.
- Partir del periodo de regularización de los bienes de inversión de 5 años, de forma que el precio inicial se reduzca cada año en un 20 %. Si el contribuyente ha utilizado el vehículo 3 años y se produce un autoconsumo, este se valoraría multiplicando el precio de compra del vehículo por un 40 %.

Por otra parte, uno de los requisitos del autoconsumo que conlleva mayores errores en su aplicación práctica por parte de la Administración es el hecho de que debe suponer un acto de consumo, es decir, que debe existir una cierta generación de utilidad derivada de la utilización privada del bien. Tal y como apunta Sánchez Gallardo (2003), en una primera aproximación, en caso de cese de actividad se podría suponer que se produce un autoconsumo de bienes por referencia al total del patrimonio empresarial o profesional que sea propiedad del sujeto pasivo cuando efectivamente cesa en la actividad, quedando al margen de la aplicación del IVA cualquier transmisión posterior, que se efectuaría a título particular. Una solución como esta, aplicada de forma indiscriminada por el mero hecho de que finalice la actividad, no sería correcta, por cuatro razones:

- En primer lugar, porque de la misma se deduce que el tratamiento sería distinto según la forma jurídica del empresario o profesional que cesa en la actividad, ya que, al menos en principio, no cabe la existencia de un ámbito de actividad privado para las entidades mercantiles a efectos de IVA, por lo que tampoco cabría la existencia de dicho autoconsumo.
- En segundo lugar, porque el cese en la actividad no implica necesariamente el traspaso del activo empresarial existente en ese momento al patrimonio particular, ya que perfectamente puede ocurrir que el patrimonio empresarial remanente quede a la espera de su transmisión, sea de forma conjunta, sea desagregadamente.
- En tercer lugar, porque siendo el IVA un impuesto que grava el consumo, únicamente aquellas operaciones en las que efectivamente se produzca dicho consumo han de quedar gravadas por el mismo.
- Y en cuarto lugar, porque si bien la Directiva IVA permite a los Estados miembros gravar por autoconsumo la tenencia de los bienes afectos a la actividad empresarial o profesional en los casos de cese en la actividad (art. 18 c), el legislador nacional no ha hecho uso de esta posibilidad, al menos de forma expresa.

Este punto debería interpretarse en el sentido de considerar que el cese en la actividad de los empresarios o profesionales personas físicas únicamente ha de dar lugar a la existencia

de autoconsumos de bienes por el traspaso de los mismos desde su patrimonio empresarial al particular cuando dicho traspaso suponga efectivamente un consumo o generación de utilidad para el citado empresario o profesional en su calidad de particular o consumidor final.

### Ejemplo 11

Si un taxista se jubila, si destina el taxi a su consumo particular, se produce su autoconsumo. Pero dado que la licencia con toda seguridad la acabará transmitiendo, en la medida en que no admite otro uso que, como *input* empresarial, no puede admitirse que se autoconsume, sino que se mantendrá en expectativa de venta, quedando su transmisión, cuando se produzca, sujeta al impuesto.

Esta última reflexión debería aplicarse igualmente a otros bienes que únicamente admitan su uso como *input* empresarial, para los cuales el cese de la actividad en ningún caso debe suponer la existencia de un supuesto de autoconsumo.

Finalmente, en relación con la determinación de la base imponible de un automóvil en un supuesto de autoconsumo, cuando se le han incorporado elementos accesorios, debemos hacer referencia a la Sentencia del TJUE de 17 de mayo de 2001, asunto C-322/99, Fischer. El señor Fischer adquirió a un particular un automóvil, por lo que no pudo deducir el IVA, por 28.000 marcos alemanes. El automóvil fue adquirido con el fin de revenderlo en el marco de su actividad. El señor Fischer renovó dicho automóvil, encargando profundas reparaciones de carrocería y de pintura, por un importe de 10.800 marcos alemanes, además de 1.512 marcos alemanes en concepto de IVA, por los que practicó la deducción. Posteriormente, el señor Fischer cesó en su actividad y transfirió a su patrimonio personal el mencionado automóvil.

La primera cuestión que se plantea al tribunal es si existe sujeción al IVA cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un vehículo comprado sin que se haya generado derecho a deducir el IVA y que ha sido objeto, con posterioridad a su adquisición, de trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA.

El tribunal distingue dos situaciones:

1. Operaciones que simplemente contribuyen a mantener el valor del bien y que han sido normalmente consumidas en el momento de la afectación a fines privados. En este caso considera contrario al principio de neutralidad someter la afectación del vehículo al patrimonio particular al pago del IVA, aun habiendo deducido el IVA soportado por los gastos de la reparación.
2. Operaciones que implican un incremento duradero del valor del bien y no han sido totalmente consumidas en el momento de la afectación a fines privados. En este caso considera que sí existe sujeción al IVA.

Y la segunda cuestión que se plantea al tribunal es si, en caso de autoconsumo, debe interpretarse de manera que se considere gravado el bien y los elementos que lo componen, o únicamente los elementos incorporados al bien *a posteriori*. El tribunal concluye que la base imponible «debe determinarse tomando en consideración el precio, en el momento de la afectación a fines privados, de los bienes incorporados al vehículo», es decir, que solo se incluiría como base imponible el coste de la reparación (ello si el autoconsumo se produce en un momento muy cercano a la reparación, de forma que el vehículo no haya experimentado alteraciones de valor).

No lo entiende así la DGT, por ejemplo, en Consulta vinculante V0366/2010, de 28 de febrero (NFC037474): «Sin embargo, lo que en ningún caso puede aceptarse, como propone el consultante en el escrito presentado ante este Centro directivo, es que dentro de la base imponible se distinga entre los costes de los bienes y servicios utilizados para la obtención del bien por los cuales se hubiera soportado el impuesto sobre el valor añadido, a la cual se le aplicaría el tipo impositivo que procediera, y los costes de los bienes y servicios utilizados para la obtención del bien por los cuales no se hubiera soportado este impuesto (como ocurriría con el importe de los inmuebles adquiridos a personas físicas sin la condición de empresario o profesional), a la cual se le aplicaría una "exención" para quedar fuera de la aplicación del tipo impositivo correspondiente. Este razonamiento, que el consultante considera más justo y que no distorsiona el impuesto, no se ajusta a lo establecido por la ley del impuesto en su artículo 79.Tres previamente extractado».

Así, según este planteamiento, desde el momento en que el vehículo se incorpora al patrimonio empresarial o profesional sin posibilidad de deducción, si se autoconsume la operación quedaría sujeta al IVA en su totalidad, siendo la base imponible el valor del vehículo en ese momento. Como vemos, esta interpretación es contraria a la Directiva IVA. No obstante, este es el único pronunciamiento de la DGT en este caso concreto de autoconsumos y tiene ya algunos años; teniendo en cuenta que la DGT ha modificado su criterio admitiendo que en el caso de una venta de un vehículo deducido al 50 %, la base imponible debe reducirse también al 50 %, lo lógico es pensar que en caso de autoconsumo de un vehículo deducido al 50 % ocurra lo mismo, por lo que entiendo que este debe ser el criterio a seguir.

## Ejemplo 12

Un mecánico adquiere un vehículo de segunda mano que no funciona, con la intención de repararlo y afectarlo a su actividad. Lo adquiere de un particular, pagando 1.000 euros más el ITP y AJD. Los materiales de la reparación le cuestan 2.000 euros de base imponible y 420 euros de cuota soportada, que deduce al 100 %. Nada más terminar la reparación, por problemas personales, decide jubilarse.

La base imponible en caso de autoconsumo incluirá únicamente la parte correspondiente a las reparaciones. El IVA a repercutir será:  $2.000 \times 21 \% = 420$  euros.

## 8. Conclusiones

Se ha realizado un estudio teórico-práctico que se ha centrado en detectar incumplimientos de la LIVA con la Directiva IVA, siguiendo para ello la jurisprudencia del TJUE, y en solucionar los problemas más frecuentes en la aplicación del IVA en lo referente a la deducción de vehículos.

Del análisis efectuado sobre los incumplimientos de la LIVA, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

- Con la modificación introducida por la Directiva 2009/162/CE ahora es posible deducir los bienes de inversión en proporción a la afectación. Antes de esta modificación la LIVA incumplía la Directiva IVA, pero ahora (sin necesidad de haberla modificado) ya no la incumple.
- Una de las principales novedades es que para aquellos bienes de circulante relacionados con bienes de inversión (carburante, reparaciones...), podrán deducirse en función de la afectación a la actividad. Este punto no era compatible con la Directiva IVA, por lo que únicamente podía corregirse mediante la modificación de la ley. No obstante, una modificación de criterio de la DGT ha dado una interpretación diferente al mismo artículo, por lo que ahora sí resulta conforme con la Directiva IVA. Esta modificación de criterio no ha supuesto un gran cambio en la práctica, por lo que sería deseable una modificación del artículo, en la que de forma clara se establezca una regla que determine la cantidad a deducir con mayor certeza.
- Para los bienes de inmovilizado que no son de inversión por no alcanzar un valor de adquisición de 3.005,06 euros, pero que se afecten a la actividad por un plazo superior a un año, no se permite deducir en proporción a la afectación por lo que se incumple la Directiva IVA.
- Para el resto de bienes de circulante, al requerir en la LIVA una afectación directa y exclusiva para ser deducibles, también se incumple la Directiva IVA.

Por otra parte, son varios los problemas que se han detectado en la aplicación práctica del IVA, de los que destacamos los siguientes:

- La transmisión de un vehículo parcialmente afecto a la actividad queda sujeta al IVA, pero la base imponible de la venta coincidirá con el porcentaje deducido en la compra.
- En caso de utilización privada de un vehículo, se distinguen dos momentos: si esta se produce antes del periodo de regularización, utilizaremos el procedimiento

de regularización de deducciones; si se produce después, utilizaremos el autoconsumo.

- Solo se consideran vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, a efectos de aplicar la presunción del 100 %, los que transportan género vendible o cosas muebles que son objeto de trato o venta.
- Se ha efectuado un análisis de la deducción de vehículos distinguiendo las circunstancias que, si no se cumplen, ni siquiera se aplicaría la presunción del 50 %; y se han indicado posibles elementos de prueba para justificar la afectación.
- Cabe la posibilidad de deducir gastos de combustible o reparaciones de un vehículo sin ser el titular del mismo, pero la afectación tendrá que ser exclusiva.
- Para valorar un vehículo usado en los autoconsumos únicamente deberemos realizar una valoración razonable. Pueden emplearse dos fórmulas muy sencillas: asimilarlo al valor neto contable o utilizar la proporción del periodo de regularización que reste.
- El autoconsumo debe suponer un acto de consumo o generación de utilidad para el consumidor final, por lo que no se produce automáticamente con el cese de la actividad. Además, no cabe el autoconsumo en caso de disolución para las entidades mercantiles.

## Referencias bibliográficas

- Arasteny Torregrosa, F. y Mahiques Gómez, C. (2018). Rentas en especie: visión general y caso particular de vehículos adquiridos por empresas para ser usados por sus socios. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 425-426, 1-28.
- Barciela Pérez, J. A. (2012). El derecho a deducción del IVA soportado por los bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto Eon Aset Menidjunt. *Quincena Fiscal Aranzadi*, 21.
- Longàs Lafuente, A. (2019). Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula *standstill*. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432 (marzo 2019), pp. E1-E26.
- vista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 5-42.
- Memento práctico Francis Lefebvre IVA (2017). Capítulo 9: Deducciones y Devoluciones. En *Parte primera: Operaciones interiores*, núm. 2625.
- Sánchez Gallardo, F. J. (2003). El IVA y el automóvil, la limitación en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en relación con automóviles, alcance, naturaleza y consecuencias. *Carta Tributaria*, monografía 1/2003.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2010). A vueltas con los problemas de la prueba en Derecho Tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 325, 47-72.



# Sugerencias para una aproximación a la noción de «obligación» más acorde con la realidad empresarial aleatoria

**Santiago Iglesias Escudero**

*Técnico de Auditoría e Inspección Externa. Dirección General de Supervisión del Banco de España  
Doctor en Economía Financiera y Contabilidad y Doctor en Derecho Procesal Concursal*

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

Las empresas se encuentran a menudo ante la necesidad de tratar hechos contables de carácter contingente con una nota de aleatoriedad importante. Y quizás una de las mayores dificultades asociadas a los pasivos contingentes radica en valorar si estos se han originado o no, esto es, en determinar si ha nacido una obligación. Pero para llevar a cabo esta tarea adecuadamente se hace imprescindible contar con una definición apropiada de los conceptos que subyacen bajo estos hechos.

En este trabajo formulamos una delimitación clara de las partidas de naturaleza incierta y proponemos una redefinición y un nuevo concepto de pasivo contingente. Y tras analizar y revisar las nociones de «pasivo» y de «obligación» cuando estos se presentan en situaciones de incertidumbre, planteamos: a) el reconocimiento contable de partidas hasta ahora no contabilizadas, como las llamadas obligaciones posibles; b) el abandono de la figura de las *stand-ready obligations*, que integramos en el concepto de obligación presente con contingencias asociadas; y c) restringir el reconocimiento de las obligaciones implícitas a situaciones excepcionales.

**Palabras clave:** NIC 37; obligaciones; obligaciones implícitas; pasivos contingentes; provisiones.

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

**Cómo citar:** Iglesias Escudero, S. (2019). Sugerencias para una aproximación a la noción de «obligación» más acorde con la realidad empresarial aleatoria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 211-230.



# Recommendations for addressing the definition of an «obligation» more in tune with random business reality

Santiago Iglesias Escudero

## Abstract

Companies have an ongoing task of facing uncertain accounting events, and one of the major difficulties related to contingent liabilities is determining whether they have arisen or not, that is, whether an obligation exists. To cope successfully with this task an appropriate definition of the underlying concepts is needed.

This paper develops a clear scope covering uncertain items, and provides a proposal for a new definition and concept of «contingent liability». In addition, it analyses and reviews the notions of «liability» and «obligation» when there is uncertainty, and consistently suggests: (i) to recognise possible obligations, not recognised at present, as real liabilities; (ii) to abandon the concept of «stand ready» obligation and integrate it into the new proposed term of «contingent liability»; and (iii) to limit the recognition of constructive obligations to those cases in which avoiding acting in a specific way would involve a significant loss compared to the cost of acting.

**Keywords:** IAS 37; obligations; constructive obligations; contingent liabilities; provisions.

**Citation:** Iglesias Escudero, S. (2019). Sugerencias para una aproximación a la noción de «obligación» más acorde con la realidad empresarial aleatoria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 211-230.



## Sumario

1. Introducción
  2. Soluciones sugeridas ante el incongruente y confuso ámbito de aplicación previsto en la reforma de la NIC 37
    - 2.1. Delimitación del ámbito de la norma a los pasivos de naturaleza incierta
    - 2.2. Redefinición del término «pasivo contingente»: una opción coherente para referirse a los pasivos bajo el ámbito de la norma
  3. Proposición de un enfoque alternativo para la determinación de las obligaciones en situaciones inciertas
    - 3.1. Una revisión previa de la definición de pasivo
    - 3.2. Inclusión de las obligaciones posibles como auténticas obligaciones
  4. Las *stand-ready obligations*: una construcción conceptual innecesaria
  5. Recomendable excepcionalidad de las obligaciones implícitas
  6. Conclusiones finales
- Referencias bibliográficas

**Nota:** Este artículo es responsabilidad exclusiva del autor y no refleja necesariamente la opinión del Banco de España.

## 1. Introducción

Uno de los campos de la contabilidad que más dificultades plantea desde un punto de vista conceptual es el relativo al reconocimiento y valoración de hechos contables de carácter contingente (Nelson y Kinney, 1997; Botosan, Koonce, Ryan, Stone y Wahlen, 2005), esto es, aquellos que pueden suceder o no suceder dependiendo, a menudo, de factores de naturaleza aleatoria, o que *a priori* podrían materializarse en cualquiera de los desenlaces posibles dentro de un abanico de posibilidades más o menos amplio con probabilidades de ocurrencia asociadas difíciles de estimar.

Pero quizás mayor dificultad aún que la relativa al reconocimiento y valoración de estos acontecimientos de futuro incierto (Kieso, Weygandt y Warfield, 2012), es la de hallar una definición coherente que nos permita delimitar qué constituye un pasivo contingente, puesto que una etapa previa e inevitable a todo reconocimiento y valoración de un pasivo consiste en determinar si realmente se ha originado ese pasivo.

El empeño que ha puesto en los últimos años el International Accounting Standards Board (IASB) para resolver estas cuestiones, principalmente en el marco del proyecto de investigación para la reforma de la Norma Internacional de Contabilidad 37 (NIC 37), «Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes», no ha permitido salvar completamente aquellas dificultades. A pesar de ello, es cierto que la reforma se esfuerza en avanzar en una dirección plausible, en tanto que se orienta a facilitar a los usuarios de los estados financieros la comprensión de la magnitud y naturaleza de las obligaciones y la incertidumbre relacionada con las salidas futuras de recursos que incorporen beneficios económicos. Pero en nuestra opinión, el IASB debe poner mayor interés en que la información financiera facilitada en los estados contables deje reflejo de todos los hechos económicos susceptibles de contabilización que puedan tener un efecto en la situación patrimonial de la empresa, ya sea de una manera cualitativa o cuantitativa.

Nos referiremos, en primer lugar, al ámbito de aplicación de la nueva norma en construcción, intentando acotarlo de un modo más racional; y en segundo lugar, abordaremos la redefinición de algunos de los conceptos clave de la norma, con el objetivo de mejorar la representación de la imagen fiel de la empresa.

## 2. Soluciones sugeridas ante el incongruente y confuso ámbito de aplicación previsto en la reforma de la NIC 37

### 2.1. Delimitación del ámbito de la norma a los pasivos de naturaleza incierta

Nos hemos propuesto en este artículo contribuir a la formación de un enfoque contable que facilite la contabilización de los pasivos de carácter incierto de tal modo que la información publicada en los estados financieros relativa a los mismos ayude a los inversores, tanto actuales como potenciales y en cuanto que proveedores de capital, en la evaluación del riesgo y del rendimiento inherentes a sus inversiones (Fama, 1965; American Accounting Association, 1966; Jiménez Cardoso, García-Ayuso Covarsí y Sierra Molina, 2002; Beretta y Bozzolan, 2004; Cabedo y Tirado, 2007; Rodríguez Domínguez y Noguera Gámez, 2014).

Con un objetivo como este, parece muy poco apropiado agregar pasivos de carácter incierto con otros de carácter cierto, que es lo que a la postre propone el IASB en el marco de los trabajos que está llevando a cabo para la reforma de la NIC 37 cuando se ocupa del ámbito de aplicación.

Como se ha puesto de manifiesto (Iglesias Escudero, 2016), la diferente naturaleza de estos dos tipos de pasivos aconseja clasificarlos en distintas categorías, tomando en consideración las características y variabilidad de los flujos de efectivo esperados, de modo que cada clase de pasivos cuente con un modelo contable propio. En efecto, en nuestra opinión, los pasivos para los que existe un mínimo grado de incertidumbre en cuantía o en vencimiento requieren un modelo contable alternativo y específico que no será necesariamente adecuado para el reconocimiento, y menos aún para la valoración, de partidas de carácter cierto o con un grado asociado de incertidumbre residual, incluso en el caso de que estas necesiten de la realización de algún tipo de estimación.

Por otra parte, se ha constatado que la propuesta del Borrador de Modificación (BM) de la NIC 37 elaborada por el IASB (2005) no cuenta con el trabajo de investigación pertinente (EFRAG, 2005) del que se puedan derivar argumentos que den soporte a su intención de extender el alcance objetivo de la norma estudiada más allá de las partidas de carácter contingente, abarcando todos los pasivos excepto los cubiertos por otra norma internacional y los correspondientes a contratos pendientes de ejecución, salvo que resulten onerosos. Ni se ha examinado qué pasivos pasarían a quedar abarcados por la norma reformada tras la ampliación de su alcance objetivo ni se ha argumentado por qué les resultaría adecuada su aplicación.

Consecuentemente, una norma subsidiaria como la pretendida se aplicaría por definición a distintos hechos contables en ausencia de otra norma específica y concreta que los

regulara, sin exponer claramente desde sus inicios cuáles serían estos hechos. En nuestra opinión, el recurso a normas de este tipo supone una alternativa arriesgada en el campo que nos ocupa.

Así, se han planteado dudas sobre la inclusión de los anticipos recibidos, de las obligaciones de resultado, de los ingresos diferidos o de los compromisos de préstamo, entre otros. Además, para algunos de estos pasivos no resulta coherente valorarlos por el importe que la entidad razonablemente pagaría para satisfacer la deuda o para transferirla a una tercera persona (German Accounting Standards Committee, 2005). Por ejemplo, si pretendiéramos valorar a la fecha de balance el anticipo recibido de un cliente por ese importe que la entidad razonablemente pagaría para satisfacer la deuda o para transferirla a un tercero, quizás nos encontraríamos con que el importe así determinado no se correspondería con el efectivamente recibido y contabilizado en el momento de la entrada, con el consecuente impacto en resultados. Parece obvio que resulta poco apropiado intentar valorar el anticipo de un cliente con base en su valor razonable.

Además, qué duda cabe de que esta ampliación de su alcance objetivo nos llevaría a negar la finalidad misma de la norma, que fue concebida para estandarizar la contabilización y la difusión de información financiera relativa a las llamadas provisiones y partidas contingentes.

Finalmente, si nos basamos en las razones de utilidad de la información financiera para los usuarios de los estados contables, entendemos que la distinción entre pasivos de naturaleza cierta e incierta mejora, en primer lugar, la comprensibilidad de los mismos y, en segundo lugar, la relevancia, dado que dicha distinción ayuda a evaluar con más precisión los riesgos a los que se expone la entidad.

Por las razones expuestas anteriormente, proponemos establecer de una manera clara el ámbito de aplicación material de la norma reformada, o de la que en su caso se elabore, limitándolo exclusivamente a las partidas que tengan como característica común su naturaleza contingente y que no vengán tratadas en otra norma internacional.

## 2.2. Redefinición del término «pasivo contingente»: una opción coherente para referirse a los pasivos bajo el ámbito de la norma

Una vez delimitado el ámbito de aplicación material de la norma con el alcance descrito en el epígrafe anterior a aquellas partidas que cuenten con una naturaleza incierta o contingente, consideramos necesario encontrar un término que las describa adecuadamente, de modo que permita, por una parte, excluir aquellos pasivos para los que no exista un mínimo grado de incertidumbre en cuantía o en vencimiento y, por otra, incorporar junto a las provisiones los llamados, en términos de la NIC 37, pasivos contingentes, esto es,

las obligaciones presentes hasta ahora no reconocidas contablemente por no implicar una salida probable de recursos (en lo que coincidimos con la propuesta del BM), pero también otras partidas que el BM deja en principio descuidadas: las obligaciones no reconocidas por no poder estimarse con fiabilidad<sup>1</sup> y las denominadas obligaciones posibles.

Recordemos antes de nada qué sentido le da la NIC 37 al término «pasivo contingente», para proponer después una nueva definición del mismo que nos servirá a los efectos del propósito expuesto.

Conforme a la norma internacional, para que se pueda reconocer un pasivo deben verificarse tres condiciones:

- 1.<sup>a</sup> Que sea probable que la entidad tenga una obligación presente.
- 2.<sup>a</sup> Que sea probable que el pasivo dé lugar a una salida futura de recursos económicos.
- 3.<sup>a</sup> Que el pasivo pueda valorarse con fiabilidad.

Si una obligación no cumple alguna de las tres condiciones anteriores se califica de pasivo contingente y no se reconoce contablemente. De este modo, el término «pasivo contingente» se utiliza por la NIC 37 para referirse a partidas que son o podrían ser pasivos, pero que por una u otra razón no se reconocen en los estados financieros.

Sin embargo, en el curso de los trabajos llevados a cabo para la mejora de la norma estudiada, el IASB ha considerado que dicho término resulta confuso por tres razones:

- 1.<sup>a</sup> No es un término preciso, dado que engloba algunas partidas que no son o podrían no ser pasivos junto con otras que sí lo son (las que no se han reconocido por no observar una de las dos últimas condiciones de reconocimiento).
- 2.<sup>a</sup> El término se utiliza a menudo por la doctrina con un significado distinto. Por ejemplo, para referirse únicamente a situaciones en las que existe incertidumbre sobre la existencia del pasivo, cuya confirmación dependerá de la ocurrencia o no ocurrencia de uno o más sucesos futuros.
- 3.<sup>a</sup> Incluso cuando se entiende el término «pasivo contingente» en ese sentido restrictivo, puede dar lugar a equívocos, puesto que algunos usuarios consideran

---

<sup>1</sup> En este estadio de nuestro análisis, nos referimos a la inclusión de las «obligaciones no reconocidas por no poder estimarse con fiabilidad» en el concepto buscado, llamado a englobar todas aquellas partidas de naturaleza contingente. Otra cuestión distinta, a la que nos referiremos más adelante, será la de su reconocimiento contable.

que engloba obligaciones cuya cuantía o momento de cancelación, pero no su existencia, son contingentes, dependiendo de la ocurrencia de acontecimientos futuros. Este sería, por ejemplo, el caso de las garantías que, como se deduce de los documentos de trabajo del proyecto de reforma, el IASB plantea descomponerlas en dos obligaciones: una obligación no contingente, que da lugar a un pasivo, y una obligación contingente, que determinará el importe necesario para su cancelación si se produce un cierto desenlace.

Para evitar las consecuencias negativas de estas posibles interpretaciones divergentes y de la subsiguiente aplicación inconsistente, el IASB ha propuesto simple y llanamente la eliminación del término «pasivo contingente».

Frente a esa tajante medida, en nuestra opinión, la solución a las dificultades presentadas vendría por hallar un término que, adecuadamente definido, ostentara la propiedad de englobar y delimitar claramente los hechos contables que cuenten con el denominador común de poseer una naturaleza incierta. Sugerimos, por lo tanto, recurrir precisamente al término «pasivo contingente», que proponemos definir en los siguientes términos:

Se define pasivo contingente como toda obligación presente sobre la que existe incertidumbre acerca del importe necesario para cancelarla. Los pasivos contingentes deben reconocerse contablemente siempre, salvo que el importe de la obligación no pueda ser valorado con la suficiente fiabilidad, en cuyo caso se deberá informar acerca de la obligación en los estados financieros por medio de las notas.

La definición propuesta permitiría reflejar en los estados financieros no solamente las denominadas hasta ahora provisiones y las obligaciones presentes con salida no probable de recursos (solución propuesta por el BM), sino también las catalogadas por la NIC 37 como obligaciones «posibles» que, según hemos sugerido más arriba, pasarían a integrarse en la definición de obligación presente.

Con esta definición se salvaría asimismo el defecto del BM de ignorar buena parte de la información relativa a las obligaciones posibles, que no ordena contabilizar ni tampoco informar sobre ellas en las notas (salvo que se refieran a procedimientos judiciales, arbitrales o con las administraciones públicas). Efectivamente, el BM propone revelar en las notas información detallada acerca de las obligaciones no reconocidas por no poder ser estimadas con fiabilidad, pero no dispone requerimientos similares para las obligaciones posibles, las cuales, con base en la evaluación realizada por la entidad, resulten no cumplir la definición de pasivo, eliminando así, excepto para los casos indicados, toda referencia a ellas, con la consecuente pérdida de información para los usuarios de la información financiera.

No obstante, es justo reconocer que esta carencia del BM podría verse mitigada en parte por el efecto de la NIC 1, «Presentación de estados financieros», que obliga a revelar las causas de incertidumbre en la estimación cuando puedan suponer un riesgo significativo de

provocar ajustes materiales en los activos o pasivos en el próximo ejercicio contable (NIC 1.125). Aun así, el IASB ha mostrado su preocupación sobre la ausencia de información relativa a las obligaciones posibles<sup>2</sup> y ha recomendado que la redacción final de la norma conserve los requisitos de información que a esos efectos contempla la NIC 37 cuando en situaciones inciertas la entidad juzgue que no existe un pasivo y se deriven de procedimientos judiciales, arbitrales o con las administraciones públicas<sup>3</sup>. Recomendación que ha sido recogida tan solo con esa perspectiva parcial por el documento de trabajo publicado en febrero de 2010<sup>4</sup>, en tanto que únicamente requiere dicha revelación para los casos relacionados con procedimientos legales en contra de la entidad en los que los administradores hayan concluido, con base en las pruebas disponibles, que no ha nacido una obligación.

En definitiva, sostenemos que el término «pasivo contingente» podría contener todo hecho contable de naturaleza incierta, esto es, en términos de la NIC 37, las provisiones y todos los pasivos contingentes, dado que apoyamos la tesis de que el adjetivo contingente no implica cuestionar la existencia misma del pasivo, sino que hace referencia a una característica asociada que, de ocurrir, afectará a su importe.

### **3. Proposición de un enfoque alternativo para la determinación de las obligaciones en situaciones inciertas**

Tras proponer la limitación del ámbito de aplicación de la nueva norma a las partidas pasivas de naturaleza contingente no tratadas en otra norma internacional y sugerir el uso del término «pasivo contingente» para denominarlas, entendemos necesario ahora profundizar en la definición que hemos formulado más arriba para esta expresión.

Hemos resuelto definir los pasivos contingentes como aquellas obligaciones presentes sobre las que existe incertidumbre acerca del importe necesario para cancelarlas. Y hemos expresado que esta nueva noción incorporaría las denominadas, en términos de la NIC 37, provisiones y también todos los pasivos contingentes, incluidos los definidos como obligaciones «posibles», que entendemos que también pueden observar la definición de obligación presente.

Este empeño nos empuja a proponernos la tarea de analizar y revisar el sentido del término «obligación» cuando esta se presente en situaciones con un cierto grado de incertidumbre, lo que en definitiva nos incita a adentrarnos en el dilatado terreno de las definiciones

---

<sup>2</sup> IASB Board Meeting of 18 July 2006, London (Agenda Paper 4A).

<sup>3</sup> IASB Board Meeting of 16 December 2008, London (Agenda Paper 7).

<sup>4</sup> International Financial Reporting Standard on Liabilities - Working Draft of 19 February 2010.

fundamentales de carácter conceptual. Obviamente, una etapa previa e inevitable a todo reconocimiento y valoración de un pasivo consiste en determinar si ese pasivo realmente existe, y puesto que la noción de obligación se presenta como el núcleo de la definición de pasivo debemos intentar contar con una delimitación clara de ese concepto, también en esas situaciones de incertidumbre.

### 3.1. Una revisión previa de la definición de pasivo

El Marco Conceptual para la Información Financiera (MC) emitido por el IASB en 2010<sup>5</sup> presenta las definiciones básicas de los elementos exhibidos en los estados financieros e identifica sus características esenciales, por lo que debemos comenzar por hacer algunas consideraciones en torno a la definición de pasivo para intentar clarificar después cuándo existe una obligación presente en circunstancias inciertas.

Para resolver el problema de identificación de las obligaciones bajo condiciones de incertidumbre, nos parece importante incidir, como paso previo, en el sentido del término «espera» en la definición de pasivo y observar las tendencias del IASB, a juzgar por los trabajos de reforma que se están llevando a cabo en los últimos años, tanto del MC como de la norma que estamos estudiando.

Recordemos que el MC define los pasivos como aquellas obligaciones presentes de la empresa, surgidas a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de las cuales, y para cancelarlas, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. Intentaremos demostrar la falta de pertinencia de la última parte de la definición, la condición de que «la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos». Como se deduce de algunas de las discusiones celebradas en el curso de los trabajos de reforma de la NIC 37<sup>6</sup>, esta expresión ha traído confusión a la definición estudiada y ha

---

<sup>5</sup> En su origen, fue el International Accounting Standards Committee (IASC), fundado en junio de 1973, y que en 2001 se transformó en el IASB, el encargado de concebir y redactar un primer MC (el llamado Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros), documento que se aprobó por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, y que fue adoptado por el IASB en abril de 2001. Posteriormente, en septiembre de 2010 el IASB emitió un nuevo documento, el Marco Conceptual para la Información Financiera, que formalmente derogó el anterior pero que en la práctica tan solo supuso una modificación parcial del MC original, lo que constituyó la primera fase dentro del proceso de actualización en el que está inmerso en estos momentos el IASB. En marzo de 2018, una nueva revisión del MC materializó la segunda fase de este proceso, vinculante desde ese mismo momento para el IASB y para el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o IFRS Interpretations Committee (IFRIC). Para las empresas, no obstante, esta última revisión solamente será aplicable para los ejercicios contables iniciados desde el 1 de enero de 2020.

<sup>6</sup> IASB Board Meeting of 26 May 2006, London (Agenda Paper 10B).

provocado justificaciones muy forzadas por parte del IASB. La dificultad principal consiste en desentrañar si esa expresión conlleva la exigencia de que exista un determinado grado de certidumbre acerca de la salida futura de recursos que incorporen beneficios económicos. Si eso fuera así, deberíamos cuestionarnos la existencia misma de ciertos pasivos con alguna incertidumbre asociada, como es el caso, por ejemplo, de los avales técnicos a favor de personas o sociedades con una elevada capacidad de cumplimiento, dado que irían ligados a una obligación con una baja o remota probabilidad de pago y, si esta no alcanzara el umbral exigido, no cumplirían la definición de pasivo. El IASB, que en los trabajos de reforma de la NIC 37 propone el reconocimiento de todos los pasivos, reflejando la probabilidad de salida de recursos en el momento de la valoración, intentó salvar este obstáculo afirmando que la palabra «espera» utilizada en la definición de pasivo no tiene la intención de sugerir que deba existir un determinado grado de certidumbre acerca de la salida futura de recursos que incorporen beneficios económicos para que se satisfaga la definición de pasivo<sup>7</sup>. Pero cometió el desliz de sostener que debía existir una vinculación entre la obligación presente y la salida de recursos. Y lo ilustró con el ejemplo de un automovilista que conscientemente había superado el límite de velocidad permitido sin ser detectado y no esperaba por tanto recibir ninguna sanción de tráfico. Interpretó el IASB que en ese supuesto sí existía una obligación presente, pues el conductor conocía la infracción cometida, pero no se verificaba la definición de pasivo al no esperar una salida de recursos que incorporaran beneficios económicos.

No encontramos ningún argumento de peso que permita justificar la afirmación del IASB de que el conocimiento de la violación de una norma legal (o de un incumplimiento contractual) puede dar lugar en sí mismo a una obligación presente, recayendo la decisión de si ha nacido o no el pasivo correspondiente en el hecho de que se «espere» o no realizar un desembolso. Imaginemos que una empresa extiende un cheque contra una cuenta corriente sin fondos y que no tiene ninguna intención de atenderlo ni espera ser requerida para hacerlo (por ejemplo, porque dado el bajo importe del cheque, dada la ineficacia práctica para esos importes del proceso cambiario aplicable, previsto en la Ley de Enjuiciamiento Civil de la jurisdicción competente, y dados los altos costes en relación con el importe reclamado que habría de soportar el acreedor para la incoación de un juicio cambiario, la empresa emisora del cheque no considera realista que el acreedor inicie ningún procedimiento para ejecutar el cobro). En este supuesto, según el modelo en dos etapas propuesto por el IASB para determinar la existencia de un pasivo, existiría una obligación, pues conforme a la legislación vigente el emisor debe atender el pago, pero no existiría pasivo alguno, dado que la empresa no «espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos», conclusión que nos resulta difícil de admitir.

Proponemos, en consecuencia, para evitar esta fuente de confusiones, revisar la definición de pasivo prevista en el BM de la NIC 37, de modo que se suprima la parte analizada.

---

<sup>7</sup> IASB Board Meeting of 23 January 2007, London (Agenda Paper 4B).

Una redacción alternativa podría ser la derivada de los recientes trabajos para la reforma del MC, que definen pasivo como una «obligación presente de la empresa de transferir recursos económicos como consecuencia de sucesos pasados», y que no contiene ningún elemento que pueda llevar a pensar que es necesario un cierto grado de certidumbre o de probabilidad en la salida de recursos para poder hablar de pasivo.

Si aplicamos esta nueva definición al supuesto de la infracción de tráfico, con el objeto de contrastar su validez, nos encontramos con que realmente no se ha originado un pasivo porque ni siquiera existe una obligación de transferir recursos (dado que la infracción no fue detectada, no existe absolutamente ninguna posibilidad de que el conductor deba abonar ninguna sanción). En el supuesto del cheque sin fondos, sin embargo, sí se verifica la definición de pasivo, pues existe una obligación de transferir recursos (independientemente de las intenciones de la dirección) como consecuencia de un suceso pasado (la emisión del cheque) y, en consecuencia, se ha originado un pasivo.

### 3.2. Inclusión de las obligaciones posibles como auténticas obligaciones

Ante situaciones inciertas, la determinación de la existencia de una obligación presente resulta más compleja. Tras superar durante los primeros años del proyecto el criterio de probabilidad<sup>8</sup> divulgado en la NIC 37, conforme al que se considera que se ha originado una obligación si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en ella que de lo contrario, reconociendo, en caso positivo, una provisión o informando en las notas, en caso contrario, de la existencia de un pasivo contingente, el IASB ha resuelto, a raíz de posteriores trabajos de reforma de la norma, recuperarlo y complementarlo con orientaciones de carácter cualitativo que permitan a las entidades identificar la existencia de sus obligaciones en aquellos escenarios inciertos<sup>9</sup>.

El abandono del criterio de probabilidad, opción que consideramos necesario incorporar en el modelo contable, hubiera permitido evitar aquella engañosa regla de la probabilidad que en la actualidad está llevando a las empresas a desestimar la contabilización de hechos contingentes que constituyen, en realidad, pasivos. Y aunque nos parece de enorme utilidad la enumeración y explicación de indicadores que faciliten a las empresas el análisis de ciertas informaciones de carácter cualitativo para identificar la existencia de obligaciones en el marco de escenarios inciertos, consideramos que esta opción que se está valorando introducir resulta insuficiente.

<sup>8</sup> IASB Board Meeting of 26 May 2006, London (Agenda Paper 10C).

<sup>9</sup> IASB Board Meeting of 16 November 2010, London (Agenda Paper 8).

Hemos propuesto más arriba definir pasivo contingente como aquella obligación presente sobre la que existe incertidumbre acerca del importe necesario para cancelarla. Nos gustaría ahora intentar precisar el alcance de esta premisa y, de una manera particular, aclarar qué quedaría incluido dentro del concepto de obligación presente con incertidumbre o aleatoriedad asociada.

No cabe duda de que formarían parte de los pasivos contingentes, en primer lugar, los pasivos sobre los que existe una incertidumbre relevante acerca de su cuantía, que bajo la NIC 37 se denominan provisiones y son objeto de reconocimiento siempre que la cuantía pueda ser estimada de forma fiable. En segundo lugar, también integrarían este grupo de pasivos las consideradas conforme a la norma vigente obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento, ya sea porque no es probable que para su cancelación se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación (con el proyecto de modificación las primeras pasarían a reconocerse contablemente, al eliminarse la condición de reconocimiento relativa a la salida probable de recursos. Las segundas, en cambio, al no poder ser estimadas con fiabilidad, seguirían sin reconocerse). Y en último lugar, de acuerdo a nuestra propuesta, se incorporarían las llamadas por la norma obligaciones posibles, aquellas cuya contabilización no prescribe bajo el pretexto de que no se ha confirmado que la empresa soporta una obligación presente que pueda suponer una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.

Nos centraremos en esta última categoría, la de las que se han calificado como obligaciones posibles. Subrayemos que existe un contrasentido en torno a esta figura, puesto que, como hemos adelantado, las denominadas obligaciones posibles constituyen auténticos pasivos, ya que el adjetivo contingente que se les atribuye se refiere no al pasivo en sí, condicionando su existencia, sino a una característica asociada que, de ocurrir, afectará a su importe.

Aunque actualmente estos hechos no se reconocen contablemente por estar a la espera de que ocurran determinados acontecimientos futuros que le den la categoría de obligación presente, nos encontramos con que en el marco de las combinaciones de negocios se planteó su reconocimiento contable, argumento que se amparó en el hecho de que su presencia causaba un efecto negativo en el precio que la entidad adquirente estaba dispuesta a pagar por la adquirida, al entender que estaba asumiendo una obligación. Bajo esta perspectiva, puede entenderse que estas figuras constituyen en realidad auténticas obligaciones presentes, pues la empresa prevé tener que desprenderse de recursos económicos para su cancelación.

Así, del mismo modo que las obligaciones presentes que actualmente no son reconocidas contablemente, por no ser probable una salida de recursos, pasarían con la norma modificada a reconocerse contablemente, al constituir auténticos pasivos, afectando la contingencia asociada a su valoración, sugerimos que las designadas obligaciones posi-

bles también se admitan como auténticos pasivos y que su contingencia asociada afecte a su importe en la fase de valoración. El fundamento económico que soporta esta afirmación reside en el precio que surgiría en una transacción, ya que como es natural, en el caso de producirse la adquisición de una entidad que incorpore estas figuras, el adquirente las valoraría como pasivos. Como se deduce de todo lo anterior, no resulta, por tanto, coherente hablar de obligaciones posibles, pues eso implicaría admitir que se trata de obligaciones condicionales, que no existen si no se da una determinada condición, o lo que es lo mismo, de no pasivos.

Supongamos el ejemplo de una empresa del sector de la hostelería, demandada ante los tribunales por la intoxicación de un cliente que ha ingerido uno de sus productos en mal estado debido a un posible fallo en su manipulación por parte del personal del establecimiento. Y consideremos el caso de que los servicios jurídicos de la empresa, tras analizar los informes periciales y escuchar la opinión de los responsables de la restauración en dicho establecimiento, estiman que existe una probabilidad de en torno al 20% de que la intoxicación se haya debido a la inadecuada manipulación por su personal y, por lo tanto, la empresa sea declarada culpable y condenada al pago de la indemnización por daños y perjuicios solicitada por la familia de la víctima.

- Con arreglo a la NIC 37, no se puede hablar del nacimiento de una obligación presente, puesto que la probabilidad de que se haya originado, 20 %, es menor que la probabilidad de que no se haya originado, 80 %. La empresa tan solo informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente y no reconocerá contablemente ningún pasivo.
- Si se aplicara el BM de la norma en su versión anterior a noviembre de 2010, la empresa solo admitiría una obligación presente si tras un proceso de evaluación cualitativa identificara la existencia de una obligación. Para ello analizaría la información disponible con base en ciertos indicadores, tales como los antecedentes conocidos en situaciones similares, tanto de la propia empresa como de otras empresas, los informes periciales, la información aportada por la familia demandante, etc. En el caso de que la dirección de la entidad resolviera que no se pudiera confirmar el nacimiento de la obligación, al existir incertidumbre sobre la ocurrencia del suceso que habría de causar su origen (la manipulación inadecuada), se entendería que la empresa únicamente estaría asumiendo un riesgo empresarial, el de ser condenada porque se confirmara que el mal estado del producto hubiera sido debido a un defecto en la manipulación por parte de su personal, del que ella era responsable.
- Si se considerara, en cambio, el BM de la norma en su última versión, según la redacción aprobada en noviembre de 2010, se llegaría a la misma solución que con el régimen vigente de la NIC 37, por lo que no se admitiría la existencia de una obligación presente.

- Conforme a nuestra propuesta, existe un suceso que ya ha ocurrido en el pasado y que conlleva, no obstante, una incertidumbre inherente. Desde el momento en que la empresa sirvió el producto al cliente asumió la obligación de que estuviera en buen estado. Si no lo hubiera hecho así, deberá satisfacer la indemnización solicitada por la parte demandante. Por lo tanto, la empresa reconocerá contablemente esa obligación, es decir, un pasivo, de modo que la información disponible sobre el grado de probabilidad de tener que afrontar la indemnización servirá para llevar a cabo la cuantificación o valoración del pasivo.

Así, en el ejemplo descrito, la contingencia estudiada no se refiere al pasivo en sí, condicionando su existencia, sino a una característica asociada a él, la incertidumbre sobre la posible responsabilidad de la empresa por una defectuosa manipulación, que, de confirmarse, conllevará el deber de abonar la indemnización a la familia de la víctima, lo que tendrá un impacto contable, y se valorará ese impacto tomando en consideración las probabilidades conocidas.

#### 4. Las *stand-ready obligations*: una construcción conceptual innecesaria

La figura de las *stand-ready obligations* ha sido elaborada por el IASB con la pretensión de encajar dentro del modelo propuesto en el borrador de modificación de la NIC 37 determinadas obligaciones que tienen asociada algún tipo de incertidumbre y que en principio no cumplirían la definición de pasivo.

Desde el inicio de los trabajos de reforma de la norma, el IASB tuvo claro que en el modelo contable resultante toda partida que observara la definición de pasivo habría de ser objeto de reconocimiento en los estados financieros de las entidades, salvo que no pudiera ser valorada con fiabilidad, y aun cuando existiera algún tipo de incertidumbre en cuanto a la salida de recursos. Esto le llevó a rechazar el concepto de pasivo contingente, pues razonó que un pasivo no puede ser definido como contingente puesto que todo pasivo consiste en una obligación incondicional, mientras que una obligación condicional no puede dar lugar en sí misma al nacimiento de un pasivo. Siendo consecuente con sus afirmaciones, por una parte, integró en el concepto de pasivo no solamente las provisiones sino también aquellos pasivos contingentes, en términos de la NIC 37, que no se reconocen por no ser probable una salida de recursos y son auténticos pasivos; y por otra parte, excluyó los pasivos contingentes que en el ámbito de la NIC 37 se definen como obligaciones posibles (o condicionales) cuya existencia está condicionada a la ocurrencia o no ocurrencia de sucesos inciertos en el futuro.

Al excluir de su ámbito de aplicación las obligaciones «posibles», el BM estaba negando la categoría de pasivo a aquellos hechos contables que solo darían lugar a una obligación

si se cumpliera una condición en el futuro, es decir, si ocurriera un determinado evento no controlado por la empresa. Este planteamiento puso sobre la mesa el problema de los compromisos por garantía, que en principio solo generarían una obligación si se recibiera en el futuro una reclamación de reparación o sustitución. Conforme al modelo propuesto por el IASB, las garantías serían obligaciones posibles y, en consecuencia, no podrían dar lugar a un pasivo ni ser reconocidas contablemente. Así, para darles entrada en la categoría de pasivos elaboró la figura de las *stand-ready obligations*, en virtud de la cual esos hechos incorporarían en realidad dos obligaciones: una incondicional, que daría lugar a un pasivo y consistiría en estar preparado para atender las posibles reclamaciones; y otra condicional, a la que se le «imputarían» los hechos futuros inciertos que determinarían el importe necesario para la cancelación, en caso necesario.

Por una parte, consideramos un poco artificiosa esta construcción en la que ante la realidad de una única obligación, la de hacer frente a las reclamaciones que surjan, se identifican dos obligaciones, de las que una solo consiste, llamativamente, en «estar preparado» para cumplir la otra. Cuando la empresa tiene una obligación de pago, por ejemplo, una deuda con proveedores, ¿sería razonable descomponer esa obligación en dos, la de pagar y la de estar preparado para pagar?

Por otra parte, se observa una confusión terminológica entre los conceptos contingente y condicional, que podría estar en el origen de la necesidad de confeccionar la figura estudiada. Realmente, en el caso de las garantías concurre una situación incierta o contingente, es decir, que puede suceder o no suceder, y no se identifica ninguna circunstancia condicional, que incorpora una condición. No estamos ante una obligación posible, que no existe pero podría llegar a existir si se cumpliera la condición de ocurrencia o no ocurrencia de sucesos inciertos futuros, sino ante una obligación presente, la de reparar o sustituir los productos defectuosos.

Proponemos, consecuentemente, abandonar por innecesaria la figura de las *stand-ready obligations* e integrarla en el concepto de obligación presente con contingencias o incertidumbres asociadas, de modo que quedaría cubierta por la definición de pasivo contingente que hemos sugerido más arriba en la que, como recordamos, describíamos los pasivos contingentes como obligaciones presentes sobre las que existe incertidumbre acerca del importe necesario para cancelarlas.

## 5. Recomendable excepcionalidad de las obligaciones implícitas

Las obligaciones implícitas se definen en la NIC 37 como aquellas que, sin dimanar de una imposición legal, se presentan cuando la entidad ha revelado o mostrado que acepta unas responsabilidades específicas, lo ha manifestado a los terceros beneficiarios y como consecuencia de ello ha creado una expectativa válida de que cumplirá con sus compromisos.

Por otra parte, las obligaciones implícitas dan lugar al nacimiento de pasivos y no a riesgos empresariales, por lo que deben representar auténticas obligaciones presentes. Y las obligaciones presentes, según la norma, se definen como aquellas que existen independientemente de todo suceso futuro, de modo que si la entidad puede evitarlas mediante sus acciones en el futuro, entonces no tiene tales obligaciones. Esto nos lleva a plantear el problema de que en ausencia de una imposición legal, la empresa podría, mediante sus propias acciones en el futuro, rehuir sus compromisos (Bernstein, 1995). A ello se suma la declaración del IASB, en el curso de los trabajos de reforma de la norma, de que las decisiones o intenciones de la dirección de la empresa de actuar en un determinado sentido no son, por sí mismas, suficientes para crear una obligación<sup>10</sup>, ni siquiera en el caso en el que la empresa se vea forzada económicamente a actuar en ese sentido debido a presiones de tipo comercial o para poder continuar sus actividades, aspecto este último que no compartimos, puesto que en el supuesto de que se ponga en riesgo la continuidad de la empresa, esta queda desposeída de su capacidad de evitar el pago.

Consideramos también que el hecho de que los terceros perciban que pueden contar con el cumplimiento por parte de la empresa de sus responsabilidades, requisito añadido por el IASB para que se produzca el nacimiento de una obligación implícita (una vez creada la expectativa válida ante esos terceros), no implica que aquella tenga el compromiso o responsabilidad de actuar.

Conforme a lo anterior, y tratando de perfeccionar aún los resultados alcanzados durante los más recientes trabajos de reforma del MC, entendemos que para que exista una obligación presente debe cumplirse que la empresa no tenga ninguna capacidad práctica para evitar el pago futuro<sup>11</sup>, más que verificarse un «compromiso o responsabilidad de actuar», como ha prescrito el IASB durante la reforma de la NIC 37. Recomendamos, en consecuencia, restringir el reconocimiento de las obligaciones implícitas a solamente aquellos casos en los que no actuar en un determinado sentido implicara un quebranto económico material frente a la alternativa de actuar y, de una manera particular, cuando como consecuencia de la falta de actuación se pusiera en peligro la continuidad de las actividades de la empresa y, por consiguiente, su propia existencia.

## 6. Conclusiones finales

1. Fundándonos en un análisis esencialmente finalista del borrador de modificación (BM) de la NIC 37, concluimos en la necesidad de limitar el ámbito de aplicación material del do-

---

<sup>10</sup> IASB Board Meeting of 20 July 2007, London (Agenda Paper 10A).

<sup>11</sup> En marzo de 2018 el IASB emitió una nueva revisión del MC, en la que define la obligación como un compromiso o responsabilidad que la empresa no tiene capacidad práctica de evitar (en inglés, «*An obligation is a duty or responsibility that the entity has no practical ability to avoid*»).

cumento resultante exclusivamente a las partidas que tengan como característica común su naturaleza contingente y que no vengán tratadas en otra norma internacional.

2. Con el propósito de hallar un término que describa adecuadamente las partidas objeto de nuestro interés tras la delimitación del alcance objetivo de la norma, sugerimos una nueva definición del término «pasivo contingente», conforme a la cual se entendería por pasivo contingente toda obligación presente sobre la que existiera incertidumbre acerca del importe necesario para cancelarla. El nuevo concepto abarcaría todos los pasivos de naturaleza incierta, incluyendo las llamadas obligaciones «posibles», lo que permitiría reflejar en los estados financieros no solamente las denominadas hasta ahora provisiones y las obligaciones presentes con salida no probable de recursos (solución propuesta por el BM), sino también las catalogadas por la NIC 37 como obligaciones «posibles» que, conforme a las aportaciones presentadas y justificadas en este trabajo, pasarían a observar la definición de obligación presente.

3. Con arreglo a nuestra tesis sobre el nacimiento de las obligaciones, la contingencia que se atribuye a las obligaciones posibles se refiere, no al pasivo en sí, cuestionando o condicionando su existencia, sino a una característica asociada que, de ocurrir, afectará a su importe.

4. Como conclusión lógica y por razones de coherencia con lo anterior, proponemos abandonar por innecesaria la figura de las *stand-ready obligations*, elaborada por el IASB para el tratamiento de las garantías, e integrarla en el concepto de obligación presente con contingencias o incertidumbres asociadas, de modo que dicha figura quedaría cubierta por la definición propuesta de «pasivo contingente».

5. Por razones similares de congruencia, resulta oportuno restringir el reconocimiento de las obligaciones implícitas a solamente aquellos casos en los que no actuar en un determinado sentido implicara un quebranto económico significativo frente a la alternativa de actuar, circunstancias en las que se verificaría la definición de obligación.

## Referencias bibliográficas

- American Accounting Association (AAA) (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory*. Illinois: AAA.
- Beretta, S. y Bozzolan, S. (2004). A framework for the analysis of firm risk communication. *The International Journal of Accounting*, 39, pp. 265-288.
- Bernstein, L. A. (1995). *Fundamentos de análisis financieros*. (4.ª ed.). Madrid: Mc Graw-Hill.
- Botosan, C. A.; Koonce, L.; Ryan, S. G.; Stone, M. S. y Wahlen, J. M. (2005). Accounting for Liabilities: Conceptual Issues, Standard Setting, and Evidence from Academic Research. *Accounting Horizons*, 19(3), pp. 159-186.
- Cabedo, J. D. y Tirado, J. M. (2007). La regulación contable sobre divulgación de riesgos en los estados financieros. *Partida Doble*, 184, pp. 30-45.
- Deloitte (2018). *iGAAP 2018 Volume A - A guide to IFRS reporting*. Parts 1 & 2. London: Wolters Kluwer.
- Ernst & Young (2016). *International GAAP 2017: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*. New Jersey: Wiley.
- Ernst & Young (2018). *International GAAP 2018*. New Jersey: Wiley, Hoboken.
- European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) (2005). *Comment letter on the Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*. Brussels: EFRAG.
- Fama, E. F. (1965). The Behavior of Stock-Market Prices. *The Journal of Business*, 38(1), pp. 34-105.
- German Accounting Standards Committee (2005). *Comment letter of 27 October 2005, on the Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*. Berlin: DRSC.
- IFRS (2018a). *IFRS Standards 2018*. London: IFRS Foundation.
- IFRS (2018b). *Las Normas NIIF Ilustradas: Normas requeridas a 1 de enero de 2018*. London: IFRS Foundation.
- IFRS (2018c). *The Annotated IFRS Standards - Standards issued at 1 January 2018*. London: IFRS Foundation.
- Iglesias Escudero, S. (2016). Crítica a las construcciones conceptuales propuestas por el IASB para los pasivos de naturaleza contingente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 403, pp. 163-196.
- Iglesias Escudero, S. (2017). Algunas propuestas para un nuevo modelo contable de reconocimiento y valoración de los pasivos inciertos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 415, pp. 169-198.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2005). *Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*. London: IASCF Publications.
- IASB (2010a). *International Financial Reporting Standard on Liabilities - Working Draft of 19 February 2010*. London: IASCF.
- IASB (2010b). *Measurement of Liabilities in IAS 37. Proposed amendments to IAS 37. Exposure Draft ED/2010/1*. London: IASCF Publications.
- IASB (2010c). *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Committee (IASC) (1997). *International Account-*



*ing Standard 1. Presentation of Financial Statements.* London: IASC Foundation.

IASC (1998). *International Accounting Standard 37. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.* London: IASC Foundation.

Jiménez Cardoso, S. M.; García-Ayuso Covarsi, M. y Sierra Molina, J. (2002). *Análisis financiero.* Madrid: Ed. Pirámide.

Kieso, D. E.; Weygandt, J. J. y Warfield, T. D. (2012). *Intermediate Accounting.* (4th ed.). New Jersey: Wiley, Hoboken.

Nelson, M. W. y Kinney, W. R. (1997). The effect of ambiguity on loss contingency reporting judgments. *The Accounting Review*, 72(2), pp. 257-274.

Rodríguez Domínguez, L. y Noguera Gámez, L. C. (2014). Corporate reporting on risks: Evidence from Spanish companies. *Revista de Contabilidad*, 17(2), pp. 116-129.

# Examen práctico para el ingreso en el Cuerpo de Inspectores del Banco de España

**José Alberto Toribio Temprado**

*Profesor del CEF.-*

(Examen práctico para el ingreso en el Cuerpo de Inspectores del Banco de España. Acuerdo de la Comisión Ejecutiva de 3 y 27 de octubre de 2017. Anuncio 34/2017).

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades: distribución de resultados.**
- Caso 2. Consolidación de estados financieros.**
- Caso 3. Análisis de estados financieros y anejo 9 de la CBE 4/2017.**
- Caso 4. Operaciones con derivados de cobertura y especulativos.**



### Instrucciones generales para los ejercicios

En la resolución de los distintos ejercicios no se tendrá en cuenta el efecto fiscal, salvo en los apartados en los que expresamente se especifique.

Si considera que en alguno de los ejercicios no se facilitan todos los datos necesarios puede establecer, explicándolas, las hipótesis que crea oportunas.

Salvo que se indique otra cosa en los enunciados, las normas que se deben tener presentes para la resolución de los ejercicios serán:

- El Plan General Contable (RD 1514/2007),
- Las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (RD 1159/2010).
- El resto de legislación española que complemente a dichas normas.

## Caso práctico núm. 1

### Contabilidad de sociedades: distribución de resultados

---

La sociedad Delfos, SA cotiza en bolsa desde el año 2005 y tiene por actividad la venta de material de oficina así como el arrendamiento de garajes.

La junta general de accionistas se ha reunido el 1 de febrero de 2018 acordando la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2017 así como la distribución del resultado del ejercicio de la siguiente manera:

- 1.º Sanear el resultado negativo de ejercicios anteriores con cargo a reservas.
- 2.º Repartir la cuantía máxima de dividendos de acuerdo a la legislación mercantil vigente.

Información adicional a tener en cuenta para la determinación del resultado a distribuir:

- El capital social está formado por 4.500 acciones ordinarias de 1.000 euros cada una.

- La sociedad emitió acciones rescatables el 31 de diciembre de 2017 por importe de 300.000 euros contabilizadas en la cuenta «acciones a largo plazo consideradas pasivos financieros». Tanto la sociedad emisora como los titulares de las acciones tienen la opción de rescate.
- La sociedad amortiza linealmente al 10 % todos los activos amortizables.

Todas las operaciones realizadas por la sociedad Delfos, SA durante el ejercicio 2017 están debidamente registradas a excepción de las dos siguientes cuestiones que deben considerarse para obtener el balance definitivo de cierre a 31 de diciembre de 2017 y poder así determinar el dividendo a repartir.

### 1. Operación de adquisición de un negocio a un empresario individual

La empresa Delfos, SA ha adquirido el 1 de diciembre de 2017 un negocio activo de alquiler de plazas de garaje a un empresario individual, con la finalidad de continuar dicha actividad. La adquisición se ha realizado mediante la compra de todos los activos y pasivos afectos a dicho negocio por importe de 450.000 euros. A la fecha de adquisición, los valores contables en las cuentas del vendedor y los valores razonables de los activos y pasivos adquiridos fueron:

Cifras en euros	Valor contable	Valor razonable
Terreno (de las plazas alquiladas)	550.000	600.000
Clientes	18.000	18.000
Tesorería	2.000	2.000
<b>Total activos</b>	<b>570.000</b>	<b>620.000</b>

Cifras en euros	Valor contable	Valor razonable
Proveedores	30.000	30.000
Préstamo	280.000	280.000
Provisión para litigios	20.000	6.000
<b>Total pasivos</b>	<b>330.000</b>	<b>316.000</b>

Tras la combinación de negocios, los valores a efectos fiscales coincidirán con los valores contables a los que se deben registrar los activos y pasivos adquiridos (es decir, la operación no está acogida al régimen especial de diferimiento de operaciones de reestructuración). Además, en el caso de que surja un fondo de comercio, se amortizará fiscalmente en 20 años.

A 31 de diciembre de 2017 los valores razonables de los activos y pasivos se mantienen igual a los de la fecha de adquisición.

2. Multa de la autoridad de sanidad

La empresa Delfos, SA tuvo una inspección de sanidad durante el mes de marzo de 2017 por la que tuvo que pagar una multa el 31 de marzo de 2017 de 75.000 euros (este pago ya está registrado en el balance provisional). Por otra parte, se sabe que el número de meses que transcurre entre una inspección y la siguiente se distribuye mediante una distribución uniforme, con esperanza 16 y varianza 27. También se conoce que el importe de la multa media a empresas del mismo sector asciende a 100.000 euros.

A falta de incorporar las dos cuestiones anteriores, el balance provisional de la sociedad Delfos, SA a 31 de diciembre de 2017 es el siguiente:

**Balance (provisional) ejercicio 2017 (cifras en euros)**

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Inmovilizado material	21.410.000	Capital social	4.500.000
Marcas	65.000	Reserva legal	60.000
Investigación y desarrollo (I+D)	150.000	Reserva voluntaria	45.000
Inversiones inmobiliarias	4.130.000	Prima de emisión	60.000
Inversiones financieras a largo plazo (DPV)	485.000	Ajustes valoración en activos financieros disponibles para la venta	195.000
Existencias	120.000	Cobertura de flujos de efectivo	290.000
Clientes	360.000	Resultados negativos de ejercicios anteriores	-85.000
Inversiones financieras a corto plazo	150.000	Resultado del ejercicio	210.000
Tesorería	510.000	Acciones a largo plazo consideradas pasivos financieros	300.000
		Deudas financieras a largo plazo	20.555.000
		Pasivos financieros	400.000
		Proveedores y cuentas a pagar	300.000





Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
		Provisión para otros gastos	465.000
		Pasivo por impuesto diferido	85.000
<b>Total activo</b>	<b>27.380.000</b>	<b>Total patrimonio neto y pasivo</b>	<b>27.380.000</b>

Se pide:

1. En relación con la operación núm. 1 pendiente de registrar, razonar si procede o no realizar alguna anotación contable. En caso afirmativo, realizar los asientos en forma de libro diario teniendo en cuenta el efecto impositivo (aclaración: el efecto impositivo se pide exclusivamente para esta operación).
2. En relación con la operación núm. 2 pendiente de registrar:
  - Calcular la probabilidad de que durante el ejercicio 2018 la empresa Delfos, SA tenga una nueva inspección.
  - Razonar si procede o no realizar alguna anotación contable. En caso afirmativo, realizar los asientos en forma de libro diario (sin tener en cuenta el efecto impositivo).
3. Calcular el importe del patrimonio neto a efectos contables y a efectos mercantiles después de contabilizar, en su caso, las dos operaciones que estaban pendientes.
4. Realizar el asiento de distribución de dividendos de acuerdo a lo aprobado por la junta general de accionistas. Justifique el importe de la cuantía máxima a repartir de acuerdo a la normativa vigente mercantil.

## Solución

### 1. Operación 1 (combinación de negocios)

Del enunciado del problema se desprende que el conjunto de activos y pasivos adquirido cumple la definición de negocio de la norma de registro y valoración (NRV) 19.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC) (el ejercicio habla de adquisición de un «negocio activo»). Conforme a las reglas de dicha norma, los activos identificables adquiridos y pasivos asu-

midios del negocio adquirido se reconocen en la contabilidad del adquirente por su valor razonable en la fecha de adquisición (NRV 19.<sup>a</sup> 2.4 b). La diferencia positiva entre el coste de combinación y el valor razonable neto atribuido a dichos activos y pasivos se reconoce como fondo de comercio (NRV 19.<sup>a</sup> 2.5). Dado que los valores contables coinciden con las bases fiscales en todo caso<sup>1</sup>, no aparecen diferencias temporarias en la fecha de reconocimiento inicial de los activos y pasivos adquiridos. El asiento contable a realizar en la fecha de adquisición (1 de diciembre de 2017) sería:

Código	Concepto	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos	600.000	
430	Clientes	18.000	
57	Tesorería	2.000	
204	Fondo de comercio (diferencia)	146.000	
400	Proveedores		30.000
17x	Préstamo		280.000
14x	Provisión para litigios		6.000
57	Tesorería		450.000

El fondo de comercio así contabilizado se amortiza linealmente durante los siguientes 10 años (PGC, NRV 6.<sup>a</sup> c): «se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal»). Por tanto, al cierre del ejercicio se hará:

Código	Concepto	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	1.216,67	
2804	Amortización acumulada de fondo de comercio (146.000/10 × 1/12)		1.216,67

<sup>1</sup> En el caso de entidades sujetas al impuesto sobre sociedades español, se estaría aplicando el artículo 17.4 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Este artículo establece que «se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales [...] c) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el capítulo VII del título VII de esta ley».

Dado que el enunciado indicaba que el fondo de comercio se amortizaba en 20 años para fines de impuesto<sup>2</sup>, la dotación a las amortizaciones origina una diferencia temporaria deducible (discrepancia entre valor contable y fiscal de dicho activo que originará una reducción futura de pagos por impuesto (NRV 13.<sup>a</sup> 2.1 b):

Gasto contable por amortización	1.216,67
Gasto fiscalmente deducible ( $146.000/20 \times 1/12$ )	608,33
Ajuste para calcular la base imponible (diferencia temporaria deducible en origen)	608,33

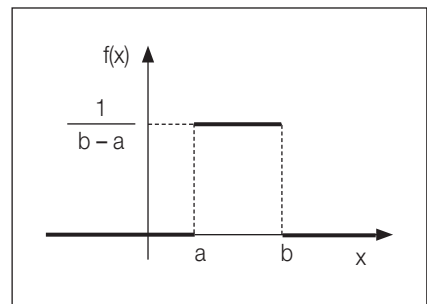
El apunte contable sería:

Código	Concepto	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	152,08	
6301	Impuesto diferido ( $608,33 \times 0,25$ )		152,08

## 2. Operación 2 (multa de la autoridad de sanidad)

### 2.1. Calcular la probabilidad de que durante el ejercicio 2018 la empresa Delfos, SA tenga una nueva inspección de sanidad

El ejercicio indica que se sabe que el número de meses que transcurre entre una inspección y la siguiente se distribuye mediante una distribución uniforme con esperanza  $E(\xi) = 16$  y varianza  $V(\xi) = 27$  y nos pide determinar la probabilidad de que ocurra una inspección entre los meses 9 y 21, esto es,  $P(9 < \xi < 21)$  donde  $\xi: U[a, b]$ .



<sup>2</sup> Artículo 12.2 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades: «la amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe».

Como en una distribución uniforme tiene que cumplirse que

$$E(\xi) = \frac{(a + b)}{2} \quad y \quad V(\xi) = \frac{(b - a)^2}{12} ,$$

se plantea un sistema de ecuaciones con dos incógnitas donde evidentemente:

$$\frac{a + b}{2} = 16 \quad \frac{(b - a)^2}{12} = 27$$

Se obtiene entonces que  $\xi: U[7,25]$ ; y como en la distribución uniforme

$$f(x) = \frac{1}{b - a} = \frac{1}{25 - 7} = \frac{1}{18}$$

se comprueba que

$$P(9 < \xi < 21) = f(21) - f(9) = \frac{21 - 7}{18} - \frac{9 - 7}{18} = \frac{2}{3}$$

Alternativamente puede considerarse que lo que el ejercicio pide es determinar esta probabilidad a 31 de diciembre, esto es, considerando que ya han transcurrido 3 meses (o 2, si se cuenta desde la imposición de la multa) del intervalo de  $25 - 7 = 18$ ; bajo esta perspectiva, la probabilidad sería ahora de  $18/15 = 80\%$ .

2.2. Razonar si procede o no realizar alguna anotación contable. En caso afirmativo, realizar los asientos en forma de libro diario (sin tener en cuenta el efecto impositivo)

La NRV 15.<sup>a</sup> del PGC establece que «la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán». Para el apartado 4.º 2 del Marco Conceptual, los pasivos son «obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro». Y según su apartado 5.º 2, «los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad».

Es sabido que tanto la definición de pasivo, como los criterios generales de reconocimiento de pasivos y los específicos aplicables a provisiones están basados en los aplicados en la normativa contable internacional. La norma internacional aplicable a provisiones (IAS 37) establece que debe considerarse toda la evidencia disponible para determinar la existencia de una «obligación presente». Y que a partir de dichas evidencias «en caso de que exista incertidumbre acerca de la existencia de una obligación presente la entidad reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, al final del periodo sobre el que se informa, sea mayor que la probabilidad de no existencia» (IAS 37.16(a). En caso contrario, se revelará la existencia de un pasivo contingente en la memoria salvo que la probabilidad de salida de recursos sea remota. De parecido modo, al evaluar la «salida probable de recursos» se establece que «para los propósitos de esta Norma, una salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro» (IAS 37.23).

Del apartado anterior se deduce la probabilidad de que se produzca una inspección (2/3 u 80 %), que es efectivamente superior al 50%, pero no la probabilidad de que el procedimiento desemboque en una sanción para la entidad. Y menos aún existe información que sugiera que esa eventual sanción se debería a incumplimientos presentes por parte de la entidad (a no ser que se suponga que los que se sancionaron en marzo persisten). Tomado el enunciado tal cual y considerando que las reglas de reconocimiento internacionales citadas son aplicables en un contexto del PGC, es claro que no procede reconocimiento de provisión alguna sobre la base de estos datos.

### 3. Calcular el patrimonio neto a efectos contables y a efectos mercantiles después de contabilizar, en su caso, las dos operaciones que estaban pendientes

Conforme a las reglas de cálculo en vigor, el patrimonio neto sería:

Capital social	4.500.000
Reserva legal	60.000
Reservas voluntarias	45.000
Prima de emisión	60.000
Ajustes de activos financieros disponibles para la venta	195.000





▶		
Coberturas de flujo de efectivo		290.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores		-85.000
Resultado del ejercicio (210.000 - 1.216,67 + 152,08)		208.935,41
<b>Patrimonio neto contable</b>		<b>5.273.935,41</b>
Más: capital no reclamado		-
Más: valor nominal y prima de emisión de acciones contabilizadas como pasivo		300.000
Más (menos): coberturas de flujo de efectivo		-290.000
Patrimonio neto a los efectos del art. 273.2 TRLSC, aplicando la regla de cómputo del art. 36.1 c) del CCom.		5.283.935,41

Alternativamente y en relación con el resultado del ejercicio podría haberse interpretado que tampoco se hallaba registrado el efecto impositivo corriente relacionado con la amortización del fondo de comercio. Dado que la diferencia temporaria deducible de 608,33 um se traduce en un ajuste positivo en el cálculo de la base, el ingreso por impuesto diferido de  $608,33 \times 0,25 = 152,08$  um estará compensado con un incremento equivalente de gasto por impuesto corriente. Bajo esta perspectiva, el resultado final del ejercicio sería de  $210.000 - 1.216,67 + 152,08 - 152,08 = 208.783,33$  um, con un patrimonio neto contable de 5.273.783,33 um y un patrimonio mercantil a efectos de distribución de dividendo de 5.283.783,33 um.

#### 4. Realizar el asiento de distribución de dividendos de acuerdo a lo aprobado por la junta general

##### 4.1. Saneamiento de resultados negativos de ejercicios anteriores con cargo a reservas

Código	Concepto	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	45.000	
110	Prima de emisión o asunción	40.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		85.000

El artículo 274.2 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) establece que «La reserva legal, mientras no supere el límite indicado [en el apartado 1 del mismo artículo], solo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin». Por tanto, la compensación de pérdidas se realiza con reservas de libre disposición en este caso, optando por usar reservas voluntarias hasta agotarlas y empleando prima de emisión en cuanto al resto.

## 4.2. Distribución del máximo dividendo permitido por la legislación mercantil vigente

El apunte contable queda así en este caso:

Código	Concepto	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	208.935,41	
112	Reserva legal (1)		20.893,54
113	Reservas voluntarias (2)		130.000
526	Dividendo activo a pagar (3)		58.041,88

- (1) Reserva legal: la dotación mínima exigida por el artículo 274.1 del TRLSC es la menor cantidad entre el 10 % del resultado =  $208.935,41 \times 0,1 = 20.893,54$  um y la dotación necesaria para alcanzar el límite del 20 % del capital, esto es,  $(4.500.000 + 300.000) \times 0,2 - 60.000 = 900.000$  um.
- (2) Reservas voluntarias: el artículo 273.3 del TRLSC establece que «se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance». En este caso se observa un déficit de reservas disponibles respecto de los intangibles por I+D de  $150.000 - (45.000 + 60.000 - 85.000) = 130.000$  um. Este déficit debe quedar cubierto para poder hacer efectiva la distribución del resultado.
- (3) Dividendo a pagar: diferencia. Obsérvese que en todo caso el patrimonio neto mercantil resultante de  $5.283.935,41 - 58.041,88 = 5.225.893,53$  um es superior al capital social legal de  $4.500.000 + 300.000 = 4.800.000$  um. El artículo 273.2 del TRLSC dispone que «solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social».

De haberse aplicado la regla de cómputo del patrimonio neto propuesta por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en su «Proyecto de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el que se aprueban los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital», el patrimonio neto antes del reparto habría sido de:



Patrimonio neto a los efectos del art. 273.2 TRLSC, aplicando la regla de cómputo del art. 36.1 c) del CCom.	5.283.935,41
Menos: reservas indisponibles	-60.000
Menos: beneficios imputados directamente a patrimonio neto diferentes de las coberturas de flujo de efectivo	-195.000
Patrimonio neto a los efectos del art. 273.2 TRLSC, según la regla de cómputo del art. 27.2 del Proyecto	5.028.935,41

Tampoco bajo este criterio se infringe la prohibición del artículo 273.2 del TRLSC dado que el patrimonio neto *ex post* sería de  $5.028.935,41 - 58.041,88 - 20.893,53 = 4.950.000 > 4.800.000 = 4.500.000 + 300.000$ .

## Caso práctico núm. 2

### Consolidación de estados financieros

Las sociedades A, B, C y D presentan las siguientes cifras de balance a 30 de junio de 2017:

Cifras en millones de euros	A	B	C	D
Activo	6.000	3.000	4.000	1.300
Patrimonio neto	1.500	1.050	1.200	580
del que: PyG	300	400	250	60
Pasivo	4.500	1.950	2.800	720

Las interrelaciones en dichas sociedades por participaciones en el capital son las siguientes:

Sociedad participada	A	B	C	D
Sociedad tenedora	-	A	B	A
% participación	-	80%	90%	25%





Coste de adquisición	–	1.600	230	175
Fecha de adquisición	–	30-06-2017	31-12-2010	31-12-2012
Patrimonio neto a f. adquisición	–	1.050	200	300

### Información adicional

- Para la resolución del ejercicio haga la hipótesis de que las participaciones superiores al 50 % suponen «control» y las participaciones superiores al 20 % e inferiores al 50 % suponen «influencia significativa».
- En todas las adquisiciones de participaciones, el valor razonable de los activos y pasivos identificables coincidió con sus valores en libros.
- Operaciones relevantes para la obtención de las cuentas anuales consolidadas realizadas durante el ejercicio 2017:
  - Valor razonable de la participación en D. El 30 de junio de 2017 el valor razonable de la participación mantenida por la sociedad A en la sociedad D era de 210 millones de euros (correspondientes a 7 millones de acciones).
  - Dividendo a cuenta. El 1 de octubre de 2017 la sociedad D repartió a sus accionistas un dividendo a cuenta del resultado de 2017 por importe de 60 millones de euros.
  - Ampliación de capital. El 1 de diciembre de 2017, con el objetivo de ampliar su capacidad productiva durante 2018, la sociedad D realizó una ampliación de capital con aportaciones dinerarias. La relación de canje fue de 1 acción nueva por 4 antiguas. La emisión se realizó a la par (12 € por acción). Suponga que la operación se acuerda y se ejecuta el mismo día 1 de diciembre. Justo antes de la ampliación, el capital social de la sociedad D estaba formado por 28 millones de acciones (no había variado desde la constitución de la sociedad).
  - Estrategia de la sociedad A en la ampliación de capital anterior. La sociedad A suscribió el número necesario de acciones para dejar su participación en el 21 % (y mantener así la «influencia significativa»). Los derechos sobrantes fueron vendidos a un precio unitario de 2,5 €.
  - Pérdidas y ganancias. Los resultados obtenidos por todas las sociedades se generan de forma lineal en el año.
- Ninguna sociedad ha emitido valores admitidos a negociación en mercados regulados.
- Para la resolución del ejercicio prescinda de amortizar el fondo de comercio y no tenga en cuenta las cuestiones fiscales.

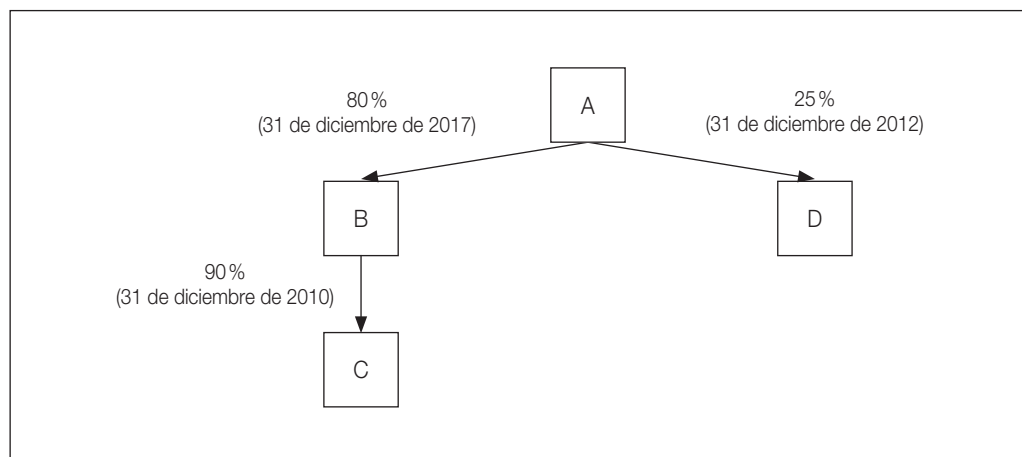
Se pide:

1. Indicar qué empresas forman el «perímetro de consolidación» a 31 de diciembre de 2016 a los efectos de la consolidación de cuentas, conforme a lo establecido en el artículo 13 del Real Decreto 1159/2010.
2. Realizar los asientos de eliminación inversión-patrimonio neto para preparar las cuentas anuales consolidadas a 30 de junio de 2017 (justo después de que la sociedad A adquiriera la participación en B).
3. Aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia a la sociedad D (realizar los asientos) a efectos de la preparación de las cuentas anuales consolidadas de 30 de junio de 2017.
4. Elaborar los asientos en el libro diario de la sociedad A correspondientes a la ampliación de capital.
5. Estimar la cifra de patrimonio neto de la sociedad D a 31 de diciembre de 2017. A partir de esta información, indicar cuál será el valor de la participación puesta en equivalencia por el que aparecerá registrada la participación en la sociedad D en el balance consolidado de 31 de diciembre de 2017.

## Solución

### 1. Empresas que forman el perímetro de consolidación a 31 de diciembre de 2016

Los porcentajes y fechas de adquisición de las respectivas participaciones son:



El artículo 13 de las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (NOFCAC) señala que «el perímetro de la consolidación estará formado por las sociedades que forman el conjunto consolidable y por las sociedades a las que se les aplique el procedimiento de puesta en equivalencia», estando el conjunto consolidable formado por «las sociedades a las que se les aplique el método de integración global o el proporcional» (art. 11 NOFCAC). Por tanto y en este caso, las empresas integrantes del perímetro de consolidación a 31 de diciembre de 2016 son las sociedades B y C. No hay aplicación de puesta en equivalencia a la participación en la asociada D si no hay consolidación de dicha sociedad, y no puede haberla mientras el inversor A no pertenezca a un grupo consolidable.

## 2. Eliminación inversión-patrimonio para preparar las cuentas anuales consolidadas a 30 de junio de 2017 (justo después de que la sociedad A adquiriera la participación en B)

Assumiendo que el singular («eliminación») del enunciado implica que el ajuste es el que se realiza desde la perspectiva de la sociedad A, la solución más simple sería aplicar en un solo paso los artículos 21 a 26 y 35 de las NOFCAC, así<sup>3</sup>:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio C	250	
Resto patrimonio neto C (1.200 – 250)	950	
Resultado del ejercicio B	400	
Resto patrimonio neto B (1.050 – 400)	650	
Fondo de comercio B+C [1.600 – 0,8 × (1.050 – 230 + 0,9 × 1.200)]	80	
Participación en B		1.600
Participación en C		230
Socios externos B [0,2 × (1.050 – 230 + 0,9 × 1.200)]		380
Socios externos C (0,1 × 1.200)		120

Alternativamente y para calcular el fondo de comercio B+C, puede obtenerse primero el fondo de comercio previo pagado por B en la fecha de toma de control de su filial, en este caso  $230 - 200 \times 0,9 = 50$  um, expresando luego el fondo de comercio para la dominante superior como  $1.600 - 0,8 \times [1.050 - 50 + 0,9 \times (1.200 - 200)]$  con el mismo resul-

<sup>3</sup> Todas las cantidades de este ejercicio figuran en millones de unidades monetarias.



tado de +80. Evidentemente se obtiene también el mismo resultado para socios externos C empleando ese dato:  $0,2 \times [1.050 - 50 + 0,9 \times (1.200 - 200)] = 380$ .

Obviamente, pueden haberse construido primero las cuentas consolidadas del grupo BC y luego las del grupo superior, aplicando literalmente las disposiciones del artículo 35 de las NOFCAC. Dado que el ejercicio indica que en su resolución debe prescindirse de amortizar el fondo de comercio, la eliminación inversión–patrimonio correspondiente al subgrupo BC sería:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio C	250	
Resto patrimonio neto C (1.200 - 250)	950	
Fondo de comercio C (230 - 200 × 0,9)	50	
Participación en C		230
Resultado del ejercicio atribuido a dominante intermedia B (0,9 × 250)		225
Reservas atribuidas a dominante intermedia B [0,9 × (950 - 200)]		675
Socios externos C (0,1 × 1.200)		120

Y la correspondiente al grupo superior ABC (considerando que el fondo de comercio surgido en la etapa previa no tiene la condición de activo identificable adquirido desde la perspectiva de la dominante última):

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio atribuido a dominante intermedia B (0,9 × 250)	225	
Reservas atribuidas a dominante intermedia B [0,9 × (950 - 200)]	675	
Resultado del ejercicio B	400	
Resto patrimonio neto B (1.050 - 400)	650	
Fondo de comercio B+C [1.600 - 0,8 × (225 + 675 + 400 + 650 - 50)]	80	
Fondo de comercio C		50
Participación en B		1.600
Socios externos B [0,2 × (225 + 675 + 400 + 650 - 50)]		380

### 3. Aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia a la inversión en la sociedad D a efectos de la preparación de las cuentas anuales consolidadas a 30 de junio de 2017

El artículo 54.1 de las NOFCAC dispone que «cuando se aplique por primera vez el procedimiento de puesta en equivalencia, la participación en la sociedad se valorará en el balance consolidado por el importe que el porcentaje de inversión de las sociedades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la sociedad, una vez realizados los ajustes previstos en el artículo 25, circunstancia que exigirá reconocer la inversión por su coste salvo en el supuesto excepcional regulado en el segundo párrafo del apartado 2 de este artículo». Este último se aplica en el supuesto de detección de un *badwill* implícito en la fecha de primera aplicación, circunstancia que en este caso no se da porque  $580 \times 0,25 = 145 < 175$ . Tampoco se apreciaba deterioro de la participación en ese momento porque  $175 < 210$ .

No existe ninguna regulación particular aplicable a un supuesto como el que se describe aquí, en el que la aplicación de la puesta en equivalencia arranca en un momento posterior al de compra porque el grupo no existía en la fecha de adquisición de influencia significativa. Sin embargo, es claro que la fecha en que se aplica por primera vez el procedimiento es la de 30 de junio de 2017, por lo que, de acuerdo con la literalidad del artículo 54.1 de las NOFCAC, la inversión tiene un valor por puesta en equivalencia igual a su coste histórico de 175. El ajuste sobre el balance agregado a esa fecha es, por tanto:

Concepto	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	175	
Participación en asociada D		175

### 4. Elaborar los asientos en el libro diario de la sociedad A correspondientes a la ampliación de capital

La participación en la sociedad asociada D está constituida por  $28.000.000 \times 0,25 = 7.000.000$  de acciones y contabilizada a coste menos deterioros de valor conforme a la NRV 9.<sup>a</sup> 2.5 del PGC. Específicamente, «en el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos»; dicho coste «se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación». Asumiendo que la fórmula aplicada fuera la de coste teórico, el valor contable de cada derecho se obtendría así:



Coste de 4 acciones antiguas (175 mill. × 4/7 mill.)	100
Más: coste de 1 acción nueva	12
Coste <i>ex post</i> de 5 acciones	112
Coste medio de una acción antes de la ampliación (175 mill./7 mill.)	25
Menos: coste medio de una acción después de la ampliación (112/5)	-22,40
Coste teórico del derecho de suscripción	2,60

Concepto	Debe	Haber
Participaciones en asociadas-Derechos de suscripción (2,6 × 7 mill.)	18,20	
Participaciones en asociadas		18,20

Dado que la entidad desea mantener una participación del 21 % en el capital de la sociedad asociada, el número de derechos vendidos será:

$$7.000.000 - \left[ 28.000.000 \times \left( 1 + \frac{1}{4} \right) \times 0,21 - 7.000.000 \right] \times 4 = 5.600.000$$

El asiento a realizar por la venta será:

Concepto	Debe	Haber
Tesorería (2,5 × 5,6 mill.)	14	
Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas	0,56	
Participaciones en asociadas-Derechos de suscripción (2,6 × 5,6 mill.)		14,56

Y por la compra de la participación adicional:

Concepto	Debe	Haber
Participación en asociada D	7,84	
Participaciones en asociadas-Derechos de suscripción [2,6 × (7 mill. - 5,6 mill.)]		3,64
Tesorería [12 × (7 mill. - 5,6 mill.) × 1/4]		4,20

## 5. Estimar la cifra de patrimonio neto de la sociedad D a 31 de diciembre de 2017 e indicar cuál será el valor de la participación puesta en equivalencia a esa fecha

Tomando en cuenta que el enunciado afirma que la sociedad asociada genera resultados de manera uniforme durante el año, el patrimonio neto de D en la fecha del balance será, en millones de um

$$580 - 60^{(*)} + \frac{28}{4} \times 12 + 60^{(**)} = 664$$

### Notas:

(\*) Dividendo a cuenta distribuido el 1 de octubre.

(\*\*) Resultado correspondiente al segundo semestre = resultado primer semestre.

Para obtener el valor de la participación por puesta en equivalencia y para mayor claridad, vamos a realizar los ajustes sobre el balance agregado. Eliminamos en primer lugar el efecto del dividendo a cuenta entregado por la sociedad D (y registrado como ingreso por A) conforme a artículo 55.3 d) de las NOFCAC, que establece que «se reducirá el valor contable de la participación con cargo a los resultados de la sociedad que los haya recibido»:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio A	15	
Participación en asociada D (60 mill. × 0,25)		15

La diferente valoración del activo a nivel consolidado que origina este ajuste se traduciría en una diferencia en valoración del derecho de suscripción vendido. Dado que el artículo 55.3 toma la integridad del dividendo como una reducción de inversión a efectos consolidados, el coste teórico de los derechos vendidos sería desde la óptica del grupo:

Coste de 4 acciones [4 × (175 mill. – 15 mill.)/7 mill.]	91,42857...
Más: coste de una acción nueva	12
Coste <i>ex post</i> de 5 acciones	103,42857...

Coste medio de una acción antes de la ampliación [91,42.../4]	22,85714...
Menos: coste medio de una acción después de la ampliación [103,42.../5]	-20,68571...
<b>Coste teórico del derecho de suscripción</b>	<b>2,17143...</b>

El coste de los derechos vendidos es, por tanto,  $2,17143... \times 5.600.000 = 12.160.000$  um. Por tanto, el resultado por venta de derechos sería  $14.000.000 - 12.160.000 = 1.840.000$  um, y el ajuste total al resultado reconocido por venta  $1.840.000 - (-560.000) = 2.400.000$  um.

Concepto	Debe	Haber
Participación en asociada D [1,84 mill. - (-0,56 mill.)]	2,40	
Resultado del ejercicio A		2,40

La aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia al interés del 21% retenido en la participada originaría el siguiente ajuste:

Concepto	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	164,64	
Participación en asociada D [164,64 mill. (*) - 15 mill. + 2,4 mill.]		152,04
Resultado del ejercicio A (60 × 0,21)		12,60

(\*) Coste de la participación a nivel de cuentas individuales tras la contabilización de la ampliación de capital =  $175 - 18,20 + 7,84 = 164,64$  millones de um, que coincide con el valor de la participación por puesta en equivalencia al coincidir el resultado del segundo semestre con el importe del dividendo a cuenta repartido.

En otras palabras, el valor consolidado de la participación está formado por su coste histórico (ajustado por el dividendo a cuenta) de  $175 - 12,16 + 4,2 - 15 = 152,04$  millones más el interés atribuido en los resultados de la participada de  $60 \times 0,21 = 12,6$  millones de um.

Las eliminaciones para la obtención de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada serían, por el dividendo:

Concepto	Debe	Haber
Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	15	
Resultado del ejercicio (saldo PyG A)		15

Por la operación de venta de derechos de suscripción:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (saldo PyG A)	2,40	
Participación en resultados de sociedades puestas en equivalencia $[(0,25 - 0,21) \times 60 \times 5/6]$		2
Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas (diferencia)		0,40

Obsérvese que la reducción de participación articulada a través de la venta de derechos de suscripción se trata conforme a lo prescrito en el artículo 56.2 de las NOFCAC: «El resultado derivado de la operación se ajustará por las imputaciones a resultados consolidados anteriores a la enajenación motivadas por: a) Los resultados obtenidos por la sociedad participada».

Por último, por la atribución del interés retenido en los resultados del segundo semestre:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (saldo PyG A)	12,60	
Participación en resultados de sociedades puestas en equivalencia $(0,21 \times 60)$		12,60

## Caso práctico núm. 3

Análisis de estados financieros y anejo 9 de la CBE 4/2017

La sociedad Pódium, SL se dedica a la fabricación y distribución de material deportivo. El 1 de enero de 2010 solicitó un préstamo a una entidad de crédito para financiar sus instalaciones técnicas. Las condiciones originales fueron:

- Importe concedido: 15 millones de euros.
- Plazo: 10 años.
- Anualidades constantes (sistema de amortización francés).
- Tipo de interés: 3,7 %.

A 31 de diciembre de 2017 el importe pendiente de amortizar asciende a 5.085.000 euros. En esta misma fecha se modifican las condiciones del préstamo pasando a ser las nuevas condiciones las siguientes:

- Tramo A: 80% del importe pendiente; devolución mediante 12 anualidades constantes (sistema de amortización francés).
- Tramo B: 20% restante del importe pendiente; reembolso íntegro del principal a los 12 años y abono anual de los intereses correspondientes.
- Nuevo tipo de interés: 2,3% para ambos tramos.

A continuación se incluye el balance de los ejercicios 2016 y 2017 y la cuenta de resultados del ejercicio 2017 (importes en euros) de la sociedad Pódium, SL. Los estados de 2017 no están auditados.

Balance (cifras en euros)	2017	2016
<b>Activo</b>	<b>20.266.000</b>	<b>24.838.000</b>
Instalaciones técnicas	25.000.000	25.000.000
Terrenos	3.000.000	3.000.000
Amort. Acda. Inmov. Material	-17.500.000	-15.000.000
Cartera disponibles para la venta (DPV)	2.820.000	4.290.000
Existencias	3.450.000	3.267.000
Clientes	3.478.000	4.100.000
Efectivo	18.000	181.000
<b>Patrimonio neto y pasivo</b>	<b>20.266.000</b>	<b>24.838.000</b>
Capital emitido	8.100.000	8.100.000
Reservas	2.601.000	2.600.000
Ajustes cambio valor DPV	0	1.050.000
Subvenciones	2.100.000	2.800.000
Resultado del ejercicio	122.500	301.000
Deuda con entid. crédito	5.085.000	6.660.000
Proveedores	1.305.000	1.548.000
Pasivo por impuesto diferido	900.000	1.650.000
Hacienda pública acreedora	52.500	129.000

Cuenta de resultados (cifras en euros)	2017
Ventas y otros ingresos	32.233.500
Coste de las ventas	-29.356.000
Gastos de explotación	-2.456.000
Gasto por amortización IM	-2.500.000
Imputación de subvenciones	1.000.000
<b>Resultado de explotación</b>	<b>-1.078.500</b>
Ingreso financiero por venta instrumentos DPV	1.500.000
Gasto financiero	-246.500
<b>Resultados antes de impuestos</b>	<b>175.000</b>
Impuesto sobre beneficios	-52.500
<b>Resultado del ejercicio</b>	<b>122.500</b>

Información adicional:

- Las instalaciones técnicas de la sociedad Pódium, SL fueron adquiridas el 31 de diciembre de 2010 por un importe de 25 millones de euros. Se amortizan linealmente en 10 años. Su adquisición fue financiada de la siguiente manera: 15 millones mediante el préstamo que ahora es objeto de modificación, y 10 millones mediante la concesión de una subvención por parte del ayuntamiento de la localidad donde Pódium, SL desarrolla su actividad. No es seguro que la empresa reciba una nueva subvención para financiar la renovación de sus instalaciones técnicas en el año 2020.
- El 1 de marzo de 2017 Pódium, SL vendió activos financieros clasificados en la cartera de disponibles para la venta por importe de 3 millones de euros, realizando la totalidad de las plusvalías latentes de dicha cartera.
- Según la política interna de la entidad prestamista, los flujos a descontar para realizar el cálculo de las coberturas que deban estimarse de manera individualizada se determinan de la siguiente manera:
  - En primer lugar, se calculan los flujos de efectivo de las actividades de explotación (sin considerar los flujos de salida por el pago de intereses de la

deuda), utilizando para ello el estado de flujos de efectivo obtenido con los últimos estados financieros disponibles de la sociedad prestataria.

- Al importe resultante en el paso anterior se le aplica un recorte del 10 % con el objetivo de cubrir las necesidades de inversión de la empresa.
- El importe obtenido en el paso anterior se proyecta a futuro aplicando un recorte de un 2 % al año. Es decir, el importe proyectado para el año 2018 es inferior en un 2 % al obtenido para 2017, el de 2019 un 2 % inferior al de 2018 y así sucesivamente.

Se pide:

1. Calcular el importe de la cuota del préstamo, tanto del tramo A como del tramo B, a pagar el 31 de diciembre de 2025. Indicar por separado qué parte corresponde al pago de intereses y qué parte a la amortización del principal.
2. Proponer justificadamente una clasificación contable (normal, normal en vigilancia especial o dudosa) para la operación a 1 de enero de 2018, conforme a lo dispuesto en el anejo 9 de la Circular 4/2017. La clasificación deberá justificarse con un breve análisis económico-financiero del acreditado de acuerdo a la información facilitada.
3. Razonar si el cálculo de la cobertura contable de la operación a 1 de enero de 2018 debe realizarse mediante estimación individualizada o colectiva, suponiendo que la entidad ha incluido en sus políticas internas el umbral de referencia propuesto en el anejo 9 para considerar un riesgo como significativo.
4. Calcular la cobertura contable que debe asignarse a la operación a 1 de enero de 2018 según la clasificación propuesta en el segundo apartado (normal, normal en vigilancia especial o dudosa) y el método de cálculo del apartado tercero (estimación individualizada o colectiva). En el caso de que lo necesite, utilice las soluciones alternativas del anejo 9 que se incluyen como anexo al final del ejercicio.
5. Opinar razonadamente sobre el fundamento económico de los dos siguientes aspectos tenidos en cuenta en la metodología interna de la entidad para el cálculo de coberturas mediante estimación individualizada:
  - a) Proyección de flujos de explotación basados en los últimos estados disponibles, y
  - b) Recorte del 10 % inicial con el objetivo de cubrir las necesidades de inversión de la empresa.

## Anexo caso práctico núm. 3. Soluciones alternativas

**Cobertura del importe no cubierto con garantías eficaces (%)**

Segmentos de riesgo de crédito	Clasificación por riesgo de crédito								
	Normal	Normal en vigilancia especial	Dudoso						
			Antigüedad importes vencidos						
			Más de 90 días, sin exceder 6 meses	Más de 6 meses, sin exceder 9 meses	Más de 9 meses, sin exceder 1 año	Más de 1 año, sin exceder 15 meses	Más de 15 meses, sin exceder 18 meses	Más de 18 meses, sin exceder 21 meses	Más de 21 meses
A.2.2. Pymes	0,9	12,7	55	65	70	80	85	90	100

## Solución

1. Calcular el importe de la cuota del préstamo, tanto del tramo A como del tramo B, a pagar el 31 de diciembre de 2025. Indicar por separado qué parte corresponde al pago de intereses y qué parte a la amortización del principal

Lo más razonable es contestar al apartado 2 antes de resolver este punto: la modificación del préstamo, en teoría, podría haber sido contabilizada como una sustitución de activos con reconocimiento de un nuevo activo (dudoso en origen) que se habría valorado inicialmente a valor razonable. En este caso, el ejercicio no proporciona ningún valor razonable y de la solución del apartado 2 (a la que me remito) se deduce que no hubo tal sustitución de activos en la fecha de modificación.

De lo indicado en el apartado 2 se desprende que el riesgo se clasifica como dudoso una vez modificado. En aplicación del p. 117 b), la entidad deberá en ese caso aplicar políticas contables propias para determinar si la operación debe ser contabilizada como una sustitución de activos o no. Suponiendo que se aplica por analogía a los activos lo previsto

para los pasivos en la Norma 24.4 de la Circular (IFRS 9.B3.3.6), la entidad analizará si la modificación es o no sustancial. Para ello compara el valor presente de los flujos modificados actualizados al TIE original con el valor actual de los flujos originales a ese mismo tipo (que es igual al valor bruto de 5.085.000 um). El valor bruto de los flujos modificados es:

$$(391.790,69 + 23.391) \frac{1 - (1 + 0,037)^{-12}}{0,037} + 1.017.000 \times (1 + 0,037)^{-12} = 4.622.846,31$$

Y se comprueba que  $5.085.000 - 4.622.846,31 = 462.153,69 < 5.085.000 \times 0,1$ ; por tanto, la modificación se consideraría no sustancial bajo este enfoque. Conforme a la norma 29.10 (IFRS 9.5.4.3), la entidad financiera debe entonces recalcular el importe en libros bruto «como el valor actual de los flujos de efectivo contractuales modificados, descontados al tipo de interés efectivo aplicable antes de la modificación» (en nuestro caso 4.622.846,31 um) y «reconocerá cualquier diferencia que surja como una pérdida o ganancia por modificación en el resultado del periodo». Por tanto, la tabla de amortización financiera de la operación quedaría así (quedan marcados los pagos de principal e intereses correspondientes a 2025):

Vencimiento	Valor en libros bruto	Interés acumulado	Amortización de principal	Flujos de caja esperados
31-12-17	4.622.846,31			
31-12-18	4.378.709,94	171.045,31	244.136,37	415.181,69
31-12-19	4.125.540,52	162.012,27	253.169,42	415.181,69
31-12-20	3.863.003,83	152.645	262.536,69	415.181,69
31-12-21	3.590.753,29	142.931,14	272.250,54	415.181,69
31-12-22	3.308.429,47	132.857,87	282.323,82	415.181,69
31-12-23	3.015.659,68	122.411,89	292.769,80	415.181,69
31-12-24	2.712.057,40	111.579,41	303.602,28	415.181,69
31-12-25	2.397.221,84	100.346,12	314.835,56	415.181,69
31-12-26	2.070.737,36	88.697,21	326.484,48	415.181,69
31-12-27	1.732.172,95	76.617,28	338.564,40	415.181,69
31-12-28	1.381.081,67	64.090,40	351.091,29	415.181,69
31-12-29	0	51.100,02	1.381.081,67	1.432.181,69

La operación genera intereses a TIE sobre el valor neto contable (deducido deterioro) mientras el riesgo conserve su calificación como dudoso (p. 121; norma 29.11 c); IFRS 9.5.4.1); en el caso normal de registro del deterioro a través de una cuenta correctora, se registra un ingreso por intereses sobre el valor bruto (que es el que recoge la tabla) y un gasto por intereses sobre la cuenta correctora (p. 122). Las operaciones reestructuradas dudosas (véase la solución del apartado 2) migran a normal en vigilancia especial cuando se cumplen las condiciones del p. 120, y de ahí a normal una vez cumplidas las condiciones del p. 100. Nuevamente se plantea la cuestión de si la existencia de una carencia parcial de principal (tramo B) impide la salida del préstamo de la categoría de riesgo dudoso (p. 120 c).

## 2. Proponer justificadamente una clasificación contable conforme a lo dispuesto en el anejo 9 de la Circular 4/2017

Debe advertirse antes de continuar que el enunciado contiene una imprecisión que es clave para su resolución, que es la relativa a la fecha de originación del crédito. El problema señala que el 1 de enero de 2010 «solicitó un préstamo a una entidad de crédito» pero indica luego que las instalaciones técnicas «fueron adquiridas el 31 de diciembre de 2010» y que del precio de compra se financiaron «15 millones mediante el préstamo que ahora es objeto de modificación». La cuestión es importante porque la clasificación *ex post* del préstamo sería riesgo dudoso si ya se encontraba en esa categoría previamente, y lo estaría si acumulase importes en mora con una antigüedad superior a 90 días (anexo 9, p. 112).

La anualidad que amortizaba el préstamo original era:

$$15.000.000 = A \times \frac{1 - (1 + 0,037)^{-10}}{0,037}$$

De donde  $A = 1.821.848,63$  um. La tabla de amortización financiera de la operación, suponiendo que el préstamo hubiera sido concedido el 31 de diciembre del año 2010, sería:

Fecha	Valor bruto vivo	Intereses	Amortización de principal	Flujos esperados
31-12-10	15.000.000			
31-12-11	13.733.151,37	555.000	1.266.848,63	1.821.848,63
31-12-12	12.419.429,33	508.126,60	1.313.722,03	1.821.848,63
31-12-13	11.057.099,59	459.518,89	1.362.329,75	1.821.848,63





Fecha	Valor bruto vivo	Intereses	Amortización de principal	Flujos esperados
31-12-14	9.644.363,64	409.112,68	1.412.735,95	1.821.848,63
31-12-15	8.179.356,46	356.841,45	1.465.007,18	1.821.848,63
31-12-16	6.660.144,01	302.636,19	1.519.212,44	1.821.848,63
31-12-17	5.084.720,71	246.425,33	1.575.423,31	1.821.848,63
31-12-18	3.451.006,74	188.134,67	1.633.713,97	1.821.848,63
31-12-19	1.756.845,36	127.687,25	1.694.161,38	1.821.848,63
31-12-20	0	65.003,28	1.756.845,36	1.821.848,63

Puede verse que los valores marcados (principal vivo a 31 de diciembre de 2016 y 2017, respectivamente) corresponden (redondeados) con los valores de la deuda según el balance del acreditado a esas fechas, lo que sugiere que el préstamo está a corriente de pago en la fecha de modificación. No hay otros datos en el enunciado que permitan apoyar la clasificación previa del riesgo como dudoso (véase p. 107) o como riesgo normal en vigilancia especial (véase p. 94). Por tanto y por defecto, se presupone que el préstamo está calificado como riesgo normal (p. 91) antes de la modificación.

La modificación comporta, en cuanto al tramo A, asunción de la obligación de abonar una anualidad de:

$$5.085.000 \times 0,8 = A' \times \frac{1 - (1 + 0,023)^{-12}}{0,023}$$

De donde se obtiene un valor de  $A' = 391.790,69$  um. El tramo B contempla un pago anual de intereses de  $5.085.000 \times 0,2 \times 0,023 = 23.391$  um además del pago final de principal de  $5.085.000 \times 0,2 = 1.017.000$  um.

A continuación se aplican los p. 18 a 20 para determinar si la modificación debe clasificarse como operación de refinanciación, refinanciada o reestructurada o si, por el contrario, debe considerarse que estamos ante una operación de renovación o renegociada (que no incidiría en la clasificación *ex post* del riesgo<sup>4</sup>). En particular sería aplicable a este caso lo

<sup>4</sup> La excepción a esta regla la constituyen los acuerdos de sostenibilidad de deuda definidos en el p. 97, que son operaciones de renovación o renegociadas clasificadas como riesgo normal en vigilancia especial.

señalado en la letra c) del p. 18 que dice lo siguiente: «En todo caso, se consideran como reestructuradas las operaciones en las que se realiza una quita o se reciben bienes para reducir la deuda, o en las que se modifican sus condiciones para alargar su plazo de vencimiento, variar el cuadro de amortización para minorar el importe de las cuotas en el corto plazo o disminuir su frecuencia, o establecer o alargar el plazo de carencia de principal, de intereses o de ambos, salvo cuando se pueda probar que las condiciones se modifican por motivos diferentes de las dificultades financieras de los titulares y sean análogas a las que se apliquen en el mercado en la fecha de su modificación a las operaciones que se concedan a titulares con similar perfil de riesgo». Por tanto y no encontrando base en la información de problema para concluir que la modificación se debe a otros motivos, la modificación se clasifica como operación reestructurada.

La operación así clasificada se somete a continuación al análisis requerido en los p. 115 y 116 para determinar cuál debe ser su clasificación *ex post*. En particular, se presume salvo prueba en contra el riesgo como dudoso cuando se cumpla alguna estas condiciones (p. 116):

- a) Se sustenten en un plan de pagos inadecuado. Entre otros supuestos, se considerará que no existe un plan de pagos adecuado cuando este se haya incumplido reiteradamente, se haya modificado para evitar incumplimientos o se sustente en expectativas no refrendadas por las previsiones macroeconómicas.
- b) Incluyan cláusulas contractuales que dilaten el reembolso de la operación mediante pagos regulares. Entre otras, los periodos de carencia superiores a dos años para la amortización del principal se considerarán cláusulas con estas características.
- c) Presenten importes dados de baja del balance por considerarse irrecuperables o por extinción de los derechos de la entidad que superen las coberturas que resultasen de aplicar los porcentajes establecidos para el segmento de riesgo correspondiente en las soluciones alternativas del apartado III, «Cobertura de la pérdida por riesgo de crédito por insolvencia», para riesgo normal en vigilancia especial.

Es aquí donde la resolución del problema plantea mayores interrogantes. En primer lugar, se plantea la duda de si la carencia del 20% del principal en el tramo B da lugar a que la modificación cumpla la condición descrita en la letra b) a pesar de que sí se realizan pagos de principal bajo el tramo A. Por otro lado, se plantea la necesidad de determinar si puede clasificarse el plan de pagos como «inadecuado» a la vista de los datos disponibles. Recordemos que el ejercicio, en relación con este punto, indica que «la clasificación deberá justificarse con un breve análisis económico-financiero del acreditado de acuerdo con la información ofrecida». Ello nos lleva a analizar a su vez las proyecciones de flujos de caja incluidas en la resolución del apartado 4 del problema para determinar si concurre la condición descrita en el literal a) del p. 116. También debe considerarse para ello la información relativa a la renovación de las instalaciones técnicas de la entidad al final del año 2020.

De las proyecciones de flujos de caja que maneja la propia entidad se desprende que el flujo de efectivo será insuficiente para garantizar la renovación de las instalaciones técnicas si no se recibe una subvención adicional. Sin considerar el recorte para inversiones del 10% que señala el enunciado, el flujo de caja proyectado para cada ejercicio hasta 2020 y los pagos a realizar bajo los tramos A y B para esos ejercicios son:

Año	Flujo de explotación proyectado antes de intereses	Pagos tramos A+B
2018	478.730 (1)	-415.181,69 (4)
2019	469.155,40 (2)	-415.181,69
2020	459.772,29 (3)	-415.181,69
<b>Total</b>	<b>1.407.657,69</b>	<b>-1.245.545,06</b>

(1) Flujo de caja proyectado para 2018 en el punto 4 sin considerar el recorte para inversiones mencionado en el ejercicio, esto es  $(242.000 + 246.500) \times 0,98 = 478.730$  um (véase apartado 4).  
(2) Flujo de caja proyectado para 2019 con el recorte del 2% =  $0,98 \times 478.730$ .  
(3)  $0,98 \times 469.155,40$ .  
(4)  $391.790,69 + 23.391$ .

Considerando la tesorería inicial de 18.000 um, la tesorería disponible en la fecha de ejecución de la renovación sería aproximadamente de  $18.000 + 1.407.657,69 - 1.245.545,06 = 180.112,63$  um. Aunque es cierto que la entidad cuenta con activos financieros por valor de 2.820.000 um cuya venta podría originar liquidez adicional, no parece lógico concluir en las condiciones actuales que la entidad podrá hacer efectiva la renovación de las instalaciones.

Suponiendo que dicha renovación sea necesaria para la continuidad de la entidad, lo que parece lógico dado su peso relativo en balance, y considerando la dimensión de la financiación adicional necesaria para ejecutar esa renovación (25 millones aproximadamente), habría que concluir que el plan de pagos es inadecuado y que la clasificación *ex post* del préstamo debe ser riesgo dudoso. Téngase en cuenta que el ejercicio no menciona la disponibilidad de fuentes alternativas de financiación (vía capital o deuda) ni la constitución de garantías a favor de la entidad financiera (por ejemplo, sobre los activos financieros en balance).

### 3. Razonar si el cálculo de la cobertura contable de la operación a 1 de enero de 2018 deberá realizarse mediante una estimación individualizada o colectiva

Se requiere estimación individualizada para todas las exposiciones dudosas por razones distintas a morosidad salvo que se hayan clasificado así empleando exclusivamente factores

automáticos de clasificación como los indicados en la letra b) del p. 58 (p. 47b). Este punto establece que se aplica estimación colectiva a «las operaciones [...] reestructuradas que no tienen importes vencidos con antigüedad superior a los noventa días que no se reclasifican como riesgo normal en vigilancia especial porque no se verifican los restantes requisitos para esta reclasificación, de acuerdo con lo establecido en el punto 120». Aparentemente, el p. 58 se refiere a la reclasificación de riesgos desde dudoso a vigilancia especial, no a la clasificación de operaciones como dudosas en la fecha de reestructuración. Por tanto, la cobertura se calcularía de manera individualizada: la clasificación no se ha basado «exclusivamente» en factores automáticos de clasificación (no concurre tampoco ninguna de las condiciones del p. 108) sino en un análisis de la situación financiera del acreditado que concluye que el plan de pagos pactado es inadecuado.

#### 4. Calcular la cobertura contable que debe asignarse a la operación a 1 de enero de 2018 según la clasificación propuesta en el segundo apartado

Las estimaciones individualizadas de las coberturas se basan en metodologías propias (p. 46). El importe de la cobertura será igual a la diferencia entre el importe en libros bruto y el valor actualizado de la estimación de los flujos de efectivo que se espera cobrar (p. 50; específicamente para riesgo dudoso o Stage 3, IFRS 9.B5.5.33). Para calcular la cobertura contable a constituir, la entidad calculará en primer lugar el flujo de efectivo de actividades de explotación, que es el que se deduce del siguiente estado de flujo de efectivo:

Resultado del ejercicio antes de impuestos	175.000
Más: amortizaciones	2.500.000
Menos: subvenciones de capital transferidas al resultado	-1.000.000
Menos: beneficios de activos disponibles para venta transferidos	-1.500.000
Más: gastos financieros	246.500
Menos: variación de existencias	-183.000
Más: variación clientes y deudores	622.000
Menos: variación proveedores y acreedores	-243.000
Menos: pagos por impuesto sobre beneficios	-129.000





Menos: intereses pagados	-246.500
Flujo de efectivo de actividades de explotación	242.000
Cobros por enajenación de activos disponibles para venta	3.000.000
Pagos por adquisición de activos disponibles para venta	-1.530.000
Flujo de efectivo de actividades de inversión	1.470.000
Reembolsos de deuda	-1.575.000
Pagos de dividendo	-300.000
Flujos de efectivo de actividades de inversión	-1.875.000
Flujos de caja netos del periodo	-163.000
Efectos de la variación del tipo de cambio	-
Saldo apertura de efectivo y equivalentes	181.000
Saldo cierre de efectivo y equivalentes	18.000

El flujo de caja 2017 que se toma como base para la proyección es de  $242.000 + 246.500 = 488.500$  um. El flujo de caja para cada año se obtiene multiplicando el del ejercicio anterior por 0,9 y por 0,98. Así, para el año 2018 el flujo a considerar será de  $488.500 \times 0,9 \times 0,98 = 430.857$ ; aplicando a este importe un recorte anual del 2% se obtienen los flujos para los periodos restantes, así por ejemplo el flujo de caja proyectado para el año 2019 es  $430.857 \times 0,98 = 422.239,86$  um. El resultado es el que se muestra en la tabla siguiente:

Año	Flujo neto de caja proyectado
2018	430.857
2019	422.239,86
2020	413.795,06
2021	405.519,16
2022	397.408,78
2023	389.460,60



Año	Flujo neto de caja proyectado
▶	
2024	381.671,39
2025	374.037,96
2026	366.557,20
2027	359.226,06
2028	352.041,54
2029	345.000,71

Así, se obtiene que el valor presente de los flujos de caja esperados es:

$$430.857 \times (1 + 0,037)^{-1} + 422.239,86 \times (1 + 0,037)^{-2} + 413.795,06 \times (1 + 0,037)^{-3} + \dots + 345.000,71 \times (1 + 0,037)^{-12} = 3.723.358,16$$

El importe de la cobertura es por tanto  $4.622.846,31 - 3.723.358,16 = 899.488,16$  en la fecha de modificación.

## 5. Opinar sobre el fundamento económico de ciertos aspectos de la metodología interna de la entidad

La capacidad de devolución de la deuda de la entidad depende principalmente de su capacidad de generación de flujo de efectivo de actividades de explotación, así que tiene sentido apoyarse en información financiera pasada (aun no auditada) para cuantificar el efectivo futuro disponible para hacer frente a sus compromisos de pago. No obstante, parecería más lógico basar la proyección en flujos de caja de varios años para poder incorporar a la proyección los efectos de la incertidumbre observada. Se supone que el recorte del 2% que menciona el enunciado incorpora los efectos de la información prospectiva disponible (p. 37) y en su caso la carga de prudencia necesaria para contrarrestar la falta de base cuantitativa histórica del cálculo (p. 38).

En cuanto al recorte para inversiones, tiene igualmente sentido considerar que es necesario para mantener la actividad de la entidad en el largo plazo y con ella su capacidad de devolución de deuda. En este caso, puede obviamente cuestionarse su importe dado el volumen de inversiones necesario para renovar las instalaciones en un plazo relativamente corto (tres años desde la renovación).

## Caso práctico núm. 4

### Operaciones con derivados de cobertura y especulativos

El departamento de tesorería de la sociedad Golit, SA ha realizado dos operaciones de derivados que todavía no están registradas en sus cuentas anuales del ejercicio 2017. A continuación se describen ambas operaciones.

#### Operación 1. Derivado de cobertura en una emisión de bonos

El 31 de diciembre de 2016 la sociedad Golit, SA realizó una emisión de bonos con las siguientes características:

- Emisión de 800 bonos de valor nominal 1.000 euros cada uno.
- Fecha de vencimiento: 31 de diciembre de 2019.
- Amortización única del principal al vencimiento.
- Pago de cupones fijos anuales del 2 % cada 31 de diciembre.

En la misma fecha de la emisión de los bonos (31 de diciembre de 2016), la sociedad Golit, SA decidió cubrir el riesgo de tipo de interés de la emisión anterior mediante la contratación de una permuta financiera de intereses a tres años (*Interest Rate Swap-IRS*) de acuerdo con los siguientes términos:

- El valor razonable del IRS a tres años en la fecha de formalizar del contrato es nulo.
- El valor nocional del contrato es de 820.000 euros.
- La sociedad Golit, SA recibirá un tipo fijo del 2 % cada año y pagará euribor a un año.
- Se cumplen los requisitos para ser una cobertura contable.

Se dispone de los tipos euribor a un año en las siguientes fechas:

Tipos de interés	31-12-2016	31-12-2017	31-12-2018	31-12-2019
Euribor a un año	1,89 %	3,00 %	2,50 %	2,21 %
IRS 2 años (1)	1,94 %	3,89 %	2,87 %	2,52 %
IRS 3 años	2,00 %	4,57 %	3,19 %	2,74 %

(1) Es el tipo de interés *swap* a dos años que en la fecha indicada, por ejemplo 31 de diciembre de 2017, intercambia tipo fijo al 3,89 % por variable a euribor a un año con pagos anuales.

## Operación 2. Derivado especulativo

El 1 de enero de 2017 el departamento de tesorería de Golit, SA decidió vender a un banco no vinculado un contrato de acuerdo de tipos de interés a plazo (*Forward Rate Agreement-FRA*) con las siguientes condiciones:

- Importe nominal: 2.000.000 de euros.
- Se trata de un FRA 2/4, siendo la fecha de contratación el 1 de enero de 2017 y la duración del periodo del FRA desde el 1 de marzo de 2017 al 1 de mayo de 2017.
- El tipo de interés fijo pactado en el contrato a dos meses es del 3 %, y el tipo de referencia para la liquidación es el euribor a dos meses en la fecha de inicio (1 de marzo de 2017).
- Liquidación el 1 de marzo de 2017 en base 30/360 y de acuerdo a la fórmula generalmente aceptada.
- No hay ningún coste por la contratación del FRA en el momento de la venta.
- Datos de los tipos de interés del euribor a distintos plazos y fechas:

Tipos de interés	01-01-2017	01-03-2017	01-05-2017
Euribor a un mes	2,45%	2,50%	3,11%
Euribor a dos meses	2,55%	3,10%	3,78%
Euribor a cuatro meses	2,72%	3,22%	3,99%
Euribor a un año	3,00%	3,20%	4,10%

Se pide:

En relación con la operación 1 (derivado de cobertura en una emisión de bonos):

1. Calcular la curva de tipos de interés cupón cero a uno, dos y tres años a 31 de diciembre de 2017, mediante la construcción de instrumentos cupón cero sintéticos de acuerdo con la información facilitada del euribor y los tipos IRS.
2. Realizar los asientos en forma de libro diario a 31 de diciembre de 2017 correspondientes tanto a los bonos como al derivado de cobertura. Explique los cálculos realizados para determinar los importes anotados en los asientos contables.



En su caso, para el cálculo de valores razonables utilice la curva cupón cero calculada en el apartado anterior. La base para el cálculo será 30/360.

En relación con la operación 2 (derivado especulativo-FRA):

3. Calcular el tipo de interés del FRA 2/4 implícito de acuerdo con los datos del euríbor el 1 de enero de 2017.
4. Calcular el valor razonable del FRA para la empresa Golit, SA en las siguientes fechas:
  - Fecha de contratación (1 de enero de 2017).
  - Fecha de referencia o liquidación (1 de marzo de 2017).
5. Realizar los asientos en forma de libro diario en las cuentas de Goliat, SA sobre las operaciones surgidas del derivado tanto en la fecha de contratación como en la fecha de liquidación del mismo.

## Solución

### 1. Operación 1

#### 1.1. Construcción de la curva de tipos *spot* a 31 de diciembre de 2017

Se deducen de la tabla los datos siguientes:

*Swap rate* a 1 año = tipo *spot* a un año = 0,03

*Swap rate* a 2 años = 0,0389

*Swap rate* a 3 años = 0,0457

Así que  $SR_2$  = tipo *spot* cupón cero a dos años se obtiene así:

$$1 = \frac{0,0389}{1 + 0,03} + \frac{1 + 0,0389}{(1 + SR_2)^2}$$

De donde se obtiene que  $SR_2 = 0,03907464479$

Con el mismo planteamiento obtenemos  $SR_3 =$  tipo *spot* cupón cero a tres años:

$$1 = \frac{0,0457}{1 + 0,03} + \frac{0,0457}{(1 + 0,03907\dots)^2} + \frac{1 + 0,0457}{(1 + SR_3)^3}$$

Y obtenemos que  $SR_3 = 0,04615809343$

## 1.2. Anotaciones contables a 31 de diciembre de 2017

La relación se contabiliza como una cobertura de valor razonable como siempre que se designan coberturas por riesgo de tipo de interés sobre posiciones en balance a tipo fijo. Presuponemos que la entidad optimiza la efectividad designando como instrumento de cobertura únicamente 800.000 um de las 820.000 um de notional del IRS. Esta alternativa está a disposición de la entidad sea cual sea la norma contable que le sea aplicable (véase IFRS 9.6.2.4(c); Norma 31 apartados 4(c) y 29(a) Circular 4/2017<sup>5</sup>; IAS 39.75<sup>6</sup>).

Bajo esta suposición, las anotaciones contables a 31 de diciembre de 2017 serían las que se indican a continuación. En primer lugar, se reconocen los intereses devengados por la deuda cubierta:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos (1)	16.000	
57	Tesorería (800 × 1.000 × 0,02)		16.000

(1) Las instrucciones generales de este examen indicaban que en su resolución debían aplicarse el PGC (RD 1514/2007), las NOFCAC (RD 1159/2010) y el resto de legislación española aplicable. Por tanto, se han utilizado las cuentas del PGC en esta solución.

A continuación se ajusta la partida cubierta para reflejar en pérdidas y ganancias los cambios en valor razonable que ha experimentado como consecuencia de la exposición al riesgo designado. Para ello se calcula el valor razonable de la deuda en condiciones *ceteris paribus*; es decir, el valor razonable que habría tenido si el único cambio relevante que se

<sup>5</sup> Las entidades que preparan cuentas conforme a la Circular 4/2017 pueden optar entre aplicar el método definido en los apartados 3 a 27 (IFRS 9) o el de los apartados 27 a 42 (IAS 39).

<sup>6</sup> Las entidades que reportan bajo IFRS (o EU-IFRS) pueden optar por mantener la aplicación de las reglas de coberturas contables de IAS 39 (IFRS 9.7.2.21). La NRV 9.<sup>a</sup> 6 del PGC no hace referencia expresa a la posibilidad de designación parcial de un instrumento como de cobertura. Sin embargo, dado que el sistema está basado en el de IAS 39, se considera que dicha designación parcial es igualmente posible bajo el PGC.

hubiera producido desde el inicio de la cobertura hubiera sido el designado como cubierto (cambios en euribor 12 meses):

$$VR \text{ ceteris paribus} = \frac{16.000}{1 + 0,03} + \frac{816.000}{(1 + 0,03907\dots)^2} = 771.316,19$$

La diferencia entre dicho valor y el valor previo, esto es,  $800.000 - 771.316,19 = 28.683,81$  um se reconoce en pérdidas y ganancias (NRV 9.ª 6 PGC; IFRS 9.6.5.8(b); IAS 39.89(b); Norma 31 apartados 18(b) y 37(b) Circular 4/2017):

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos	28.683,81	
763	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable		28.683,81

En relación con el IRS de cobertura, se registra en primer lugar la liquidación del periodo:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
57	Tesorería $[820.000 \times (0,02 - 0,0189)]$	902	
1768	Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura $[800.000 \times (0,02 - 0,0189)]$		880
1765	Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación $[20.000 \times (0,02 - 0,0189)]$		22

Como se ve, se ha separado la porción no designada en una cuenta independiente, cuya valoración quedaría fuera del cálculo del ratio de eficacia. A continuación, se halla el valor razonable del IRS completo. Lo más rápido sería hallarlo así:

$$\begin{aligned} \text{IRS} &= 820.000 \times (0,02 - 0,0389) \times \left[ \frac{1}{1 + 0,03} + \frac{1}{(1 + 0,03907\dots)^2} \right] = \\ &= -29.400,90666\dots \approx -29.400,91 \end{aligned}$$

También puede calcularse obteniendo la tasa *forward* de 1 a 2 años ( $FR_{1/2}$ ) y actualizando luego las liquidaciones esperadas. La tasa *forward*  $FR_{1/2}$  se obtiene en este caso de:

$$\frac{1}{1 + 0,03} \times \frac{1}{1 + FR_{1/2}} = \frac{1}{(1 + 0,03907\dots)^2}$$

De donde  $FR_{1/2} = 0,04822924024$ .

Por tanto, el valor razonable del IRS sería igualmente por este método:

$$IRS = 820.000 \times \left[ \frac{0,02 - 0,03}{1 + 0,03} + \frac{0,02 - 0,04822\dots}{(1 + 0,03907\dots)^2} \right] = -29.400,90666$$

Las fluctuaciones de valor del instrumento de cobertura se reconocen en los resultados en este tipo de cobertura (NRV 9.<sup>a</sup> 6 PGC; IFRS 9.6.5.8(a); IAS 39.89(a); Norma 31 apartados 18(a) y 37(a) Circular 4/2017). La pérdida total reconocida será igual a la diferencia entre el valor razonable recién hallado y el valor contable previo de  $-902$  um, esto es,  $-29.400,91 - (-902) = -28.498,91$  um que se distribuirán entre las porciones designada y de negociación:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación ( $-28.498,91 \times 20.000/820.000$ )	695,10	
6633	Pérdidas de instrumentos de cobertura ( $-28.498,91 \times 800.000/820.000$ )	27.803,81	
1765	Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación		695,10
1768	Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura		27.803,81

Se comprueba que el efecto global sobre la cuenta de resultados de la cobertura designada es  $-16.000 + 28.683,81 - 27.803,81 = -15.120 =$  gasto por intereses de un bono a tipo variable euribor 12 meses  $= 800.000 \times 0,0189$ .

## 2. Operación 2

### 2.1. Calcular el tipo de interés del $FRA_{2/4}$ implícito de acuerdo con los datos del euribor a 1 de enero de 2017

El tipo  $FR_{2/4}$  se obtiene en este caso así:



$$\left(1 + 0,0255 \times \frac{60}{360}\right) \times \left(1 + FR_{2/4} \times \frac{60}{360}\right) = 1 + 0,0272 \times \frac{120}{360}$$

De donde  $FR_{2/4} = 0,0287776948$ .

## 2.2. Calcular el valor razonable del FRA para la entidad (vendedor de FRA<sup>7</sup>)

### 2.2.1. Fecha de contratación (1 de enero de 2017)

El valor razonable del FRA en la fecha inicial se hallaría así:

$$FRA_0 = 2.000.000 \times (0,03 - 0,028777...) \times \frac{60}{360} \times \\ \times \frac{1}{1 + 0,028777... \times \frac{60}{360}} \times \frac{1}{1 + 0,0255 \times \frac{60}{360}}$$

De donde se obtiene que  $FRA_0 = 403,774018 \approx 403,77$  um.

### 2.2.2. Fecha de liquidación (1 de marzo de 2017)

$$FRA_2 = 2.000.000 \times (0,03 - 0,031) \times \frac{60}{360} \times \frac{1}{1 + 0,031 \times \frac{60}{360}}$$

Así que  $FRA_2 = -331,6199636 \approx -331,62$  um.

<sup>7</sup> El activo subyacente del FRA es un depósito notional en el que el vendedor toma la posición del depositante (prestamista hipotético), que se beneficiará, por tanto, de una eventual caída posterior de tipos.

### 2.3. Anotaciones contables en las cuentas del vendedor de FRA en las fechas de contratación y de liquidación

La valoración del derivado en la fecha inicial ( $FRA_0$ ) ha arrojado un resultado anormal: el valor razonable inicial de un derivado no opcional se supone debe ser igual a cero. Ante esta circunstancia, las alternativas serían:

- Suponer que debería realizarse algún ajuste por valoración (CVA, por ejemplo) que no se deduce de la información del enunciado para llegar al valor inicial normal nulo.
- Considerar que la valoración del derivado pone de manifiesto un resultado inicial por valoración a valor razonable (*day-one profit or loss*).

Dado que el ejercicio pide calcular el «valor razonable» del FRA sin más datos que los proporcionados, no hay base en el enunciado para apoyar la primera opción. Y como dicho valor razonable se ha obtenido aplicando una técnica de valoración que únicamente toma en cuenta datos de mercados observables, la solución correcta bajo la segunda alternativa sería reconocer una ganancia inmediata en pérdidas y ganancias si se está elaborando un informe aplicando IFRS (IFRS 9.B.5.1.2A(a) o Circular 4/2017 (Norma 22.29(a). La NRV 9.<sup>a</sup> 2.3.1 del PGC establece que «los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada» (énfasis añadido). Por tanto, el PGC ni excluye ni ignora la posibilidad de que se observen diferencias entre precio de transacción y valor razonable, aunque no regule qué hacer con ellas. Atendiendo a que el criterio internacional se hallaba previamente establecido en IAS 39.AG76(a), y a que la NRV 9.<sup>a</sup> del Plan está basada en dicha norma internacional, opino que debe aplicarse este mismo criterio a este caso. La anotación contable sería:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
5590	Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación	403,77	
7630	Beneficios de cartera de negociación		403,77

Dado que el derivado presenta un valor desfavorable en la fecha de liquidación, las fluctuaciones de valor habrán supuesto cancelación de dicho activo y reconocimiento de un pasivo:



Cuenta	Concepto	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	735,39	
5595	Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación		331,62
5590	Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación		403,77

Registrándose a continuación la liquidación del derivado en efectivo:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
5595	Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación	331,62	
57	Tesorería		331,62