

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 434 | Mayo 2019

ISSN: 1138-9540

**Nueva normativa contable:
Respuestas adecuadas y proporcionadas
a la realidad de las empresas**

Enrique Rubio Herrera

**La obligación de información tributaria
en los alquileres turísticos**

Juan Calvo Vérguez

**Estrategias para impulsar
el cumplimiento tributario en las pymes**

Enza Sonetti

**Aspectos controvertidos
de la base imponible consolidada**

Jacinto Ruiz Quintanilla

Los impuestos de salida

Juan José Villalba Rodríguez



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 434 | Mayo 2019

Directora editorial

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

Consejo de redacción

Director	Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. 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.^a José Leza Angulo. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Viguera. Área contable del CEF

Consejo asesor

Eladio Acevedo Heranz. Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales
Sotero Amador Fernández. Profesor de Contabilidad del CEF
Carolina del Campo Azpiazu. Socia de KPMG Madrid
Inocencio Carazo González. Socio Director de Insesa Concursal Abogados
Juergen B. Donges. Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Beatriz García Osma. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III
Alberto García Valera. Inspector de Hacienda del Estado
Begoña Giner Inchausti. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Lorenzo de las Heras Miguel. Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
Clara Jiménez Jiménez. Socia de Pérez-Llorca Abogados
Manuel Lucas Durán. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
Diego Martín-Abril Calvo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados
Miguel Ángel Martínez Lago. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Enrique Ortega Carballo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado
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 encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* desde el número 100. Podrá acceder libremente a los artículos que se correspondan con su periodo de suscripción. Los anteriores a la fecha de alta en el producto tendrán un coste de 7,5 € por artículo, con un descuento del 50 % para los suscriptores.

Edita

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

Imprime

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

Indexada en



© 2019 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

Sumario

Tributación

Estudios

- La obligación de información específica prevista en el ámbito tributario para las llamadas «plataformas colaborativas» que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos 5-40
The obligation of specific information provided for in the tax area for the calls «collaborative platforms» that intermediate in the assignment of the use of housing for tourist purposes
Juan Calvo Vérguez
- Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español 41-76
Strategies to improve smes' tax compliance: legitimate expectation and good faith in Italian and Spanish tax penalty systems
Enza Sonetti
- Aspectos controvertidos de la base imponible consolidada según la Ley 27/2014 77-112
Controversial aspects of the group tax base, according to income tax Law 27/2014
Jacinto Ruiz Quintanilla
- Ⓜ Los impuestos de salida 113-116
Exit taxes
Juan José Villalba Rodríguez

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la aportación de documentos con posterioridad a la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos (Análisis de las SSTs de 10 de septiembre de 2018, rec. núm. 1246/2017, y de 21 de febrero de 2019, rec. núm. 1985/2017) 117-126
Miguel Wert Ortega
- Requerimiento de información al Consejo General del Poder Judicial: ¿Qué se estaba pidiendo exactamente? (Análisis de la STS de 13 de noviembre de 2018, rec. núm. 620/2017) 127-138
Carlos Cabrera Carretero
- Seguro de administradores y directivos: cláusulas limitativas y responsabilidad tributaria (Análisis de la STS de 29 de enero de 2019, rec. núm. 2159/2016) 139-151
Alberto Muñoz Villarreal

Régimen sancionador formal del modelo 720 (Análisis de la STSJ de Castilla y León de 28 de noviembre de 2018, rec. núm. 144/2018)

152-162

Esaú Alarcón García

Contabilidad

Estudios

Nueva normativa contable: Respuestas adecuadas y proporcionadas a la realidad de las empresas

163-188

New accounting regulations: Adequate and provided responses to the reality of companies

Enrique Rubio Herrera

Análisis doctrinal

Tratamiento contable de la cesión de activos consecuencia de la suscripción de un convenio urbanístico entre una sociedad y un ayuntamiento (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 113, de marzo de 2018)

189-198

María Pilar García Giménez

Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad (turno libre)

199-200

Javier Romano Aparicio, Inmaculada de Benito Cámara y Ana Luna García González

Fe de errores: Advertido error en el «Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en la Escala Superior de Finanzas, subgrupo A1. Cuerpo Superior de la Administración de la Xunta de Galicia» de don Ulpiano L. Villanueva Rodríguez, publicado en el número 433 de esta Revista, en el importe que figuraba en la solución del caso 2 como gasto correspondiente al impuesto diferido derivado de la aplicación del crédito fiscal por las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (ID) se ha procedido a rectificar la solución a dicho caso puesto que al cambiar el importe del ID de 250 a 750 se han modificado el resto de cálculos posteriores.

@ | Solo disponible en <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>>.



La obligación de información específica prevista en el ámbito tributario para las llamadas «plataformas colaborativas» que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos

Juan Calvo Vérguez

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto analizar en qué medida la nueva obligación de información con trascendencia tributaria exigida a las denominadas «plataformas colaborativas» que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos excede lo necesario y proporcional imponiendo una carga administrativa y operativa a ciertos modelos de negocio que podría resultar contraria a la normativa existente, tanto nacional como comunitaria, introduciendo un conjunto de trabas innecesarias y desproporcionadas a la competencia efectiva en el mercado.

Palabras clave: Real Decreto 1070/2017; Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo; obligación de información; alquiler turístico; libre competencia.

Fecha de entrada: 02-01-2019 / Fecha de aceptación: 14-02-2019 / Fecha de revisión: 27-03-2019

Cómo citar: Calvo Vérguez, J. (2019). La obligación de información específica prevista en el ámbito tributario para las llamadas «plataformas colaborativas» que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 5-40.



The obligation of specific information provided for in the tax area for the calls «collaborative platforms» that intermediate in the assignment of the use of housing for tourist purposes

Juan Calvo Vérguez

Abstract

The purpose of this paper is to analyze to what extent the new information obligation with tax implications required of the so-called «collaborative platforms» that mediate the transfer of the use of housing for tourism purposes exceeds what is necessary and proportional, imposing an administrative and operational burden on certain business models that could be contrary to existing regulations, both national and Community, introducing a set of unnecessary and disproportionate obstacles to effective competition in the market.

Keywords: Royal Decree 1070/2017; Order HFP/544/2018, of May 24; obligation of information; tourist rental; free competition.

Citation: Calvo Vérguez, J. (2019). La obligación de información específica prevista en el ámbito tributario para las llamadas «plataformas colaborativas» que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 5-40.



Sumario

- 1. Consideraciones generales
 - 2. La aprobación del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre
 - 3. La aprobación de la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo
 - 4. Reflexiones críticas
- Referencias bibliográficas

1. Consideraciones generales

Con carácter general, de un tiempo a esta parte la Dirección General de Tributos (DGT), respondiendo a diferentes consultas, había venido diferenciando entre el alquiler de una habitación o de una vivienda por tiempo limitado y la prestación como tal de un servicio hotelero, planteándose la cuestión relativa a si es necesario regular el alquiler residencial temporal a través de la propia normativa turística.

Dentro del ámbito de los Tribunales Superiores de Justicia, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid anuló en su Sentencia de 31 de mayo de 2016 (rec. contencioso-administrativo núm. 65/2015) la prohibición de alquilar viviendas de uso turístico por menos de cinco días por restringir injustificadamente la competencia, pero sin aclarar dónde pueden encontrarse los límites. Concretamente el Decreto 79/2014, de 10 de julio, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid, establecía inicialmente que las viviendas turísticas (no los apartamentos, más próximos al concepto de hotel) solo podían contratarse por un periodo mínimo de cinco días. Dicho decreto fue recurrido ante el TSJ de Madrid que, mediante Sentencia de 31 de mayo de 2016, resolvió anular este inciso por suponer un ataque frontal a la libre competencia, procediendo además a establecer unos límites que las Administraciones no pueden sobrepasar cuando establezcan límites al acceso a una actividad económica o a su ejercicio, con la finalidad de garantizar los derechos de los propietarios de las viviendas turísticas. Así, dichas restricciones solo cabrían cuando se justifique debidamente que obedecen a una imperiosa razón de interés general relativo a la seguridad, el orden o la salud públicos. Con carácter adicional solo se adoptarán las medidas estrictamente necesarias para conseguir la salvaguarda de la razón invocada y estas serán proporcionadas. Por último, la citada Sentencia del TSJ de Madrid señaló expresamente que el interés general no se identifica con el de los restantes usuarios o vecinos del inmueble en el que hay una vivienda turística ni tampoco con el de los prestadores del servicio en otras modalidades de alojamiento turístico, como el hotelero¹.

¹ Con carácter previo ya en su día, mediante Sentencia de 6 de abril de 2006 (rec. contencioso-administrativo núm. 1113/2000), el TSJ de Madrid declaró la ilegalidad de la aprobación de un Plan especial relativo al régimen de uso terciario en su clase de hospedaje. Dicho pronunciamiento sería posteriormente confirmado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo mediante Sentencia de 27 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 4069/2006), afirmándose que dicho Plan representa una alteración masiva y no singular para una determinada zona del régimen del uso hotelero, de manera que dicho Plan especial no podría sustituir al Plan general, en cuanto instrumento de ordenación del territorio. Ello no implica, además, a juicio del Alto Tribunal, una vulneración del principio de autonomía municipal, ya que el ayuntamiento carece de atribuciones para aprobar un instrumento de ordenación que implique una revisión global del uso hotelero previsto en el Plan General de Ordenación Urbana (PGOU). Con carácter adicional estimó el TS en la citada

En definitiva, la Sección Octava de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid declaró la nulidad de la prohibición de contratación de las viviendas de uso turístico por un periodo inferior a cinco días contenida en la regulación turística madrileña mediante Sentencias de 31 de mayo y 2 de junio de 2016.

Por su parte la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 10 de diciembre de 2018 (rec. cas. núm. 2347/2016) declaró nulos por desproporcionados dos artículos (uno de ellos de forma parcial) del citado Decreto 79/2014, de 10 de julio. En primer lugar, se anuló la exigencia de que el plano de la vivienda firmado por un técnico competente, del que deben disponer todos los propietarios, esté además «visado por el colegio profesional correspondiente». En segundo término, se anuló el artículo que obliga a estas viviendas a hacer constar «en toda forma de publicidad» de las mismas el número de referencia de su inscripción en el Registro de Empresas. Tal y como destacó el Alto Tribunal ya el propio letrado de la Comunidad de Madrid había admitido que la inscripción en el registro no es obligatoria, por lo que carecía de justificación imponer que el número de registro figurase en toda forma de publicidad. Los dos artículos anulados del decreto se unían así al que ya fue declarado nulo por el TSJ de Madrid mediante Sentencia de 31 de mayo de 2016 (art. 17.3), que disponía que las viviendas de uso turístico no podían contratarse por un periodo inferior a cinco días.

A juicio del Alto Tribunal, tanto la exigencia del visado colegial (regulada en el inciso final del art. 17.1) como la inscripción en el Registro de Empresas Turísticas (recogida en el art. 17.5, como requisito necesario para llevar a cabo cualquier forma de publicidad) «no están justificadas» y «son contrarias a derecho». Y ello en la medida en que dichas exigencias no superan el test de necesidad y proporcionalidad que impone la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio. Para el tribunal ni siquiera la justificación que el preámbulo del decreto impugnado expone relativa a la protección de los consumidores y usuarios del servicio turístico constituye un motivo de interés general suficiente que lo justifique. A mayor abundamiento el ordenamiento jurídico estatal contempla dicha exigencia de visado colegial obligatorio de forma restrictiva, sin que el supuesto analizado tenga encaje entre los de obtención de visado obligatorio que prevé el Real Decreto 1000/2010, de 5 de agosto, sobre visado colegial obligatorio.

En cambio, respecto de la exigencia de que el titular de la vivienda turística disponga de un plano firmado por técnico competente, concluyó el tribunal que no resulta exorbitante ni vulnera el principio de libertad de establecimiento reconocido en el artículo 4.1 de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, estimando que más bien se trata de un requisito objetivo, no discriminatorio, es-

sentencia que la ordenación del uso de hospedaje tiene una proyección turística evidente, lo que impide redefinirlo sin el concurso de la Administración autonómica competente en la materia, de modo que no solo por el carácter de ordenación integral que supone la revisión global del uso hotelero, sino también por su clara proyección turística, no cabe ordenarlo sin la participación de la comunidad autónoma.

tablecido en la norma con antelación y de forma clara e inequívoca, constituyendo además una exigencia accesible puesto que no resulta excesivamente gravosa. De acuerdo con lo declarado por el tribunal se trata de una exigencia «proporcionada» a la razón de interés general a la que responde, consistente, tal y como proclama el propio Decreto 79/2014, en la protección de los «legítimos derechos de los usuarios y consumidores turísticos de la Comunidad de Madrid». Por ello concluye el tribunal que se trata de «un instrumento adecuado para que, a lo largo del tiempo en el que se desarrolla la actividad de alojamiento, la Administración pueda ejercer su ordinaria labor de inspección y control a fin de asegurar que el servicio se presta en condiciones adecuadas de calidad, seguridad y salubridad, sin menoscabo de los intereses de los usuarios y consumidores».

En todo caso, respecto del inciso del artículo 17.1 que establece que el plano de la vivienda debe contar, además, con el visado del colegio profesional correspondiente, afirma el TS que dicha exigencia aparece contemplada de forma restrictiva en nuestro ordenamiento, tanto en el artículo 13.1 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales, como en el artículo 2 del Real Decreto 1000/2010, de 5 de agosto, sobre visado colegial obligatorio, precepto este último que enumera los supuestos en que la obtención de dicho visado es obligatoria, no resultando ninguno de ellos incardinable en este caso. Y, como ya se ha indicado, afirmó el TS en su Sentencia que el artículo 17.5 del Decreto 79/2014 no establece de manera directa y expresa que sea obligatoria la inscripción en el Registro de Empresas Turísticas, precisando, no obstante, el Alto Tribunal que «bien puede entenderse que alberga ese designio, pues al establecer en su inciso final que debe constar “[...] en toda forma de publicidad el número de referencia de su inscripción en el citado registro” fácilmente se colige que la inscripción es considerada como requisito para llevar a cabo cualquier forma de publicidad». Como ya se ha señalado el propio letrado de la Comunidad de Madrid admitió que la inscripción no es obligatoria, de manera que quien presenta la declaración responsable puede optar por inscribirse o no en dicho registro. Ahora bien, tal y como subraya el tribunal, «si ello es así, no se explica entonces y carece de justificación el inciso del precepto en el que se establece que en toda forma de publicidad debe constar el número de referencia de su inscripción en el mismo, concluye la Sala». Dicha exigencia, según el criterio adoptado por el tribunal, sería cuestionable incluso si solo operase como requisito de acceso a determinadas formas de publicidad oficial o institucional, como los llamados canales de oferta turística ya que, si se parte de que la inscripción en el registro no es obligatoria, no queda clara la razón por la que, en caso de existir la inscripción (voluntaria), el número acreditativo de tal inscripción habría de figurar necesariamente en esa publicidad oficial a la que se alude.

En suma, para el tribunal esa exigencia de inscripción en el Registro de Empresas Turísticas como requisito necesario para llevar a cabo cualquier forma de publicidad recogido en el artículo 17.5 carece de justificación, siendo por ello contraria a derecho al vulnerar la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio. La obligatoriedad de la inscripción en el Registro de Empresas Turísticas para llevar a cabo cualquier forma de publicidad vulnera los artículos 4, 9 y 12 de la Ley 17/2009, tratándose además de una exigencia que no supera, al igual que ocurre con el visado co-

legal, el test de necesidad y proporcionalidad. Y, con base en ello, se declara nulo el inciso del artículo 17.1 del Decreto 79/2014 en el que se exige que el plano de la vivienda esté visado por el colegio profesional correspondiente, así como el artículo 17.5 (en lo que se refiere a la exigencia de inscripción en el Registro de Empresas Turísticas), confirmándose por último la nulidad (ya declarada por la sentencia recurrida) del inciso incluido en el artículo 17.3 del Decreto 79/2014 que dispone que las viviendas de uso turístico no pueden contratarse por un periodo inferior a cinco días.

Con carácter general, hasta el año 2013 los contratos de arrendamientos de vivienda para uso turístico se regían por el título III de la Ley de arrendamientos urbanos (LAU), quedando asimilados a los arrendamientos de temporada, sin perjuicio de la debida habilitación administrativa. Con anterioridad, estos contratos de arrendamiento no se regulaban a todos los efectos por la normativa sectorial turística, no pudiendo en consecuencia garantizarse la calidad de los servicios turísticos prestados, lo que constituía un perjuicio para los destinos turísticos en los que operaba y para el sector hotelero. Con la aprobación de la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas, se excluyeron los arrendamientos de uso turístico del ámbito objetivo de la normativa civil especial de arrendamientos urbanos con la finalidad de que quedaran sujetos a la normativa sectorial específica de la respectiva comunidad autónoma, quedando solamente sujetos a la LAU en defecto de dicha normativa sectorial (art. 5 e) LAU). Concretamente la citada ley limitó el arrendamiento de viviendas vacacionales y apartamentos turísticos por parte de particulares vinculando la regulación de este tipo de alojamientos a la legislación turística de las comunidades autónomas, que tienen esta competencia transferida. Y, en caso de no existir dicha normativa, se les aplicaría el régimen de los arrendamientos de temporada.

Asimismo en fechas pasadas inicialmente fue objeto de aprobación el Real Decreto-Ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, que introduce diversas modificaciones en la LAU² y que, por lo que interesa al objeto de nuestro estudio, dispuso que el alquiler turístico pase a ser regulado por la normativa de actividad turística, dejando de estar sujeto a la LAU. Se consagraba así de manera provisional la

² Dentro de este conjunto de modificaciones destacan las relativas a la ampliación de tres a cinco años de la prórroga obligatoria de los contratos de alquiler, elevándose igualmente la prórroga tácita de uno a tres años, mientras que en caso de que la parte arrendadora sea una persona jurídica la prórroga obligatoria de los contratos será de siete años, con una prórroga tácita de tres. Asimismo se limitan a dos mensualidades la fianza que se podrá exigir a los arrendatarios (salvo que se trate de contratos de larga duración) y se prohíben las garantías adicionales que puede exigir un arrendador para alquilar una vivienda. Por otro lado, se facilita la adopción de acuerdos entre el propietario y el inquilino para la renovación o mejora de la vivienda en el transcurso de un mismo contrato de arrendamiento. Siendo el arrendador una persona jurídica, será esta quien asuma los gastos de gestión inmobiliaria y de formalización del contrato. Y, por lo que respecta a los desahucios derivados del impago del alquiler, se prevé que el juez deba notificar a los servicios sociales el desahucio, teniendo estos la obligación de remitirle un informe. En caso de percibir una situación de riesgo, se podrá paralizar el procedimiento durante un mes si el casero es una persona física o dos en el caso de que se trate de una sociedad, mientras se busca una solución habitacional para los afectados.

exclusión del ámbito de aplicación de la LAU de la cesión temporal del uso que comporta la actividad de las viviendas de uso turístico, suprimiendo la limitación de que estas deban ser necesariamente comercializadas a través de canales de oferta turística y remitiendo específicamente a lo establecido en la normativa sectorial turística que resulte de aplicación. Con carácter adicional se modificó la Ley 49/1960, de 21 de julio, de Propiedad Horizontal, con la finalidad de que las comunidades de vecinos puedan limitar o condicionar la actividad de alquiler turístico, siendo preciso a tal efecto una mayoría de tres quintas partes de los vecinos³ (con anterioridad aquellos vecinos que quisieran prohibir la presencia de alquileres turísticos en sus edificios necesitaban la unanimidad), si bien dicha vivienda turística habría de contribuir, con un límite, a los gastos de la comunidad. La citada norma solo se aplicará a los nuevos pisos turísticos y no a los ya existentes, al no tener carácter retroactivo.

Por otra parte, el citado real decreto-ley (que finalmente sería derogado mediante Resolución de 22 de enero de 2019 al no superar el trámite de convalidación en el Congreso, si bien con posterioridad se aprobaría el RDL 7/2019, de 1 de marzo, que recuperaría el conjunto de medidas introducidas) dispuso la exención de los contratos de arrendamiento de vivienda para uso estable y permanente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD), estableciendo que, cuando se firme un contrato de alquiler oficial y se registre adecuadamente en la Administración, el propietario y el inquilino quedarán exentos del pago del citado gravamen. A tal efecto se añadió un apartado 26 en el artículo 45.I B) del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP y AJD), disponiendo la exención de «Los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos».

Asimismo se eliminó la obligación de repercutir el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) al arrendatario en el alquiler social de vivienda por parte de Administraciones o entes públicos⁴. Aquellos ayuntamientos que alcanzasen una situación de superávit presupuestario po-

³ A tal efecto se introduce un nuevo apartado 12 en el artículo 17 de la Ley 49/1960, de conformidad con el cual «El acuerdo por el que se limite o condicione el ejercicio de la actividad a que se refiere la letra e) del artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, en los términos establecidos en la normativa sectorial turística, suponga o no modificación del título constitutivo o de los estatutos, requerirá el voto favorable de las tres quintas partes del total de los propietarios que, a su vez, representen las tres quintas partes de las cuotas de participación. Asimismo, esta misma mayoría se requerirá para el acuerdo por el que se establezcan cuotas especiales de gastos o un incremento en la participación de los gastos comunes de la vivienda donde se realice dicha actividad, siempre que estas modificaciones no supongan un incremento superior al 20 %. Estos acuerdos no tendrán efectos retroactivos».

⁴ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 63.2 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) en su vigente redacción: «2. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común. Las Administraciones públicas y los entes u organismos a que se refiere el apartado anterior repercuti-

drían destinarlo a promover su parque de vivienda pública o a ejercer su derecho de tanteo y retracto en la venta de edificios enteros con inquilinos dentro. Los entes locales contarían con la posibilidad de establecer una bonificación de hasta el 95% en la cuota del IBI para las viviendas sujetas a alquiler a precio limitado⁵. Y se les otorgaba igualmente la potestad para aplicar un recargo sobre el IBI a las viviendas vacías, disponiéndose que cada Administración local tendría competencia para definir lo que entiende por «vivienda vacía» y aplicar, en su caso, un recargo sobre el citado impuesto⁶. Como se ha señalado, este conjunto de modificaciones quedarían finalmente recogidas en el Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo⁷, el cual ha sido convalidado por Resolución de 3 de abril de 2019 –BOE de 10 de abril–.

rán la parte de la cuota líquida del impuesto que corresponda en quienes, no reuniendo la condición de sujetos pasivos, hagan uso mediante contraprestación de sus bienes demaniales o patrimoniales, los cuales estarán obligados a soportar la repercusión. A tal efecto la cuota repercutible se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie utilizada y a la construcción directamente vinculada a cada arrendatario o cesionario del derecho de uso. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en el supuesto de alquiler de inmueble de uso residencial con renta limitada por una norma jurídica».

⁵ Concretamente el fallido Real Decreto-Ley 21/2018, de 14 de diciembre, introdujo un nuevo apartado 6 en el artículo 74 del TRLRHL de conformidad con el cual los ayuntamientos, mediante ordenanza fiscal, podrán establecer una bonificación de hasta el 95% en la cuota íntegra del IBI de uso residencial destinados a alquiler de vivienda con renta limitada por una norma jurídica. Finalmente dicha regulación quedaría recogida en el Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo.

⁶ Señala a este respecto el artículo 72.4 del TRLRHL que «4. Dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal. Dichos tipos solo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados. Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dentro de este límite, los ayuntamientos podrán determinar mediante ordenanza fiscal un único recargo o varios en función de la duración del periodo de desocupación del inmueble. El recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble en tal fecha, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare. A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal. En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro».

⁷ Con carácter adicional este último real decreto-ley estableció que, en el plazo de ocho meses a contar desde su entrada en vigor, se desarrollaría un sistema estatal de índices de referencia del precio del al-

En la actualidad se contabilizan hasta más de 40 normativas autonómicas en materia turística, a las que se han de sumar las ordenanzas municipales de los más de 8.000 ayuntamientos existentes. Con carácter general, la cesión de competencias normativas efectuada en 2013 deposita el peso regulatorio en las comunidades, mientras que los ayuntamientos se encargan de la ordenación urbanística a través de la entrega de licencias, moratorias y limitación por zonas. Así las cosas, cada comunidad ha regulado según sus intereses los arrendamientos de uso turístico o vacacional, lo que ha motivado la coexistencia en el territorio español de una multiplicidad de cuerpos normativos con un tratamiento jurídico de estos contratos esencialmente diverso, comenzando por la propia definición del concepto de arrendamiento de uso turístico.

En líneas generales, el conjunto de las normativas autonómicas aplicables coincide en la obligación de comunicar la actividad e inscribirla en el registro, implicando, en algunos casos, el visto bueno de la comunidad de vecinos, que pueden vetar la actividad. Sin embargo, no todas las normas regionales introducen la distinción entre apartamento turístico (más profesional) y vivienda vacacional. Tampoco lo definen en los mismos términos. Así, por ejemplo, en la Comunidad Foral de Navarra las viviendas turísticas han de tener al menos 90 metros cuadrados, acceso independiente y segregación vertical, mientras que en las Comunidades de Aragón y Asturias basta con que cuenten con «mobiliario e instalaciones que permitan su inmediata ocupación». País Vasco y Galicia, por otro lado, contemplan hasta tres modalidades diferentes, a saber, establecimientos de alojamiento, viviendas para uso turístico y habitaciones en viviendas particulares.

Por lo que respecta a la cuestión relativa al límite del alquiler, mientras que en Andalucía si se trata de apartamento turístico el alquiler no puede exceder de 45 días, si es vivienda vacacional se puede alquilar hasta dos meses. En Cataluña el límite se sitúa en 31 días⁸ y en las Comunidades Autónomas de Madrid y Murcia se alude a un límite, si bien no se especifica el mismo.

En resumen, la normativa autonómica aplicable adolece de una falta de armonización en cuestiones significativas, lo que hace complejo el control y comprensión del propio sistema. Se hace pues necesario coordinar las legislaciones y forzar a las plataformas a su obligado cumplimiento.

quiler para mayor conocimiento del mercado y para servir de soporte a posibles medidas de política fiscal. Dicho índice, que se hará lo más detallado posible bajando hasta nivel de distritos, se nutriría, entre otros, del registro de depósito de fianzas de las comunidades autónomas y de los datos agregados de la Agencia Tributaria, el Catastro y el Registro de la Propiedad. Ahora bien ni dichos índices ni los que las comunidades autónomas o los ayuntamientos puedan regular o desarrollar a partir de ellos habilitarían a esas Administraciones al establecimiento de sistemas de regulación de precios de alquiler.

⁸ No obstante, se ha de indicar que en la normativa turística catalana (Ley 13/2002, de 29 de junio, de Turismo de Cataluña, y Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico) existe una laguna jurídica sobre la regulación de habitaciones de uso turístico motivada por la falta de claridad del texto legal, que imposibilita al ciudadano conocer si se trata de una actividad prohibida o no.

A nivel municipal la normativa del Ayuntamiento de Barcelona, por ejemplo, establece desde 2017 a través de su Plan Urbanístico una moratoria que afecta tanto a hoteles como a pisos turísticos y que divide la ciudad en cuatro zonas en función de si se puede aumentar o no el número de plazas, habiéndose procedido a reforzar las inspecciones y las sanciones.

Por su parte, la Ordenanza del Ayuntamiento de San Sebastián ha procedido a limitar los pisos turísticos al 15%, si bien su plan acude al criterio de la «zonificación», delimitando al efecto la existencia de tres zonas: una, en el centro, donde queda prohibido el alquiler turístico; una segunda que permite la ocupación parcial; y una última que autoriza dos viviendas en plantas altas, si bien solo en edificios de a partir de siete pisos⁹. En cuanto al Ayuntamiento de Madrid, si bien inicialmente no se disponía de un Plan de pisos turísticos, sí se preveía que el alquiler de un piso turístico sin licencia no pudiera sobrepasar los 90 días. A partir del cuarto mes, tendría que pedir una licencia de uso comercial, como un restaurante o un bar. Mientras se elaborase el Plan el ayuntamiento suspendería la concesión de licencias en el centro durante un año¹⁰.

⁹ En efecto, el Consistorio de San Sebastián aprobó la división del término municipal en tres áreas: zona A (saturada), zona B (alta demanda) y zona C. En la primera está prohibida la implantación de nuevos propietarios para alquilar sus casas, tanto completa como por habitaciones; en la segunda solo se permite la ocupación parcial de un edificio residencial con ciertas limitaciones; por último, en la tercera, alejada del centro, sí se establece la posibilidad de aumentar la oferta de pisos turísticos. Con carácter adicional la normativa aprobada por el consistorio municipal limita también las viviendas de uso turístico a las plantas bajas o primeras de los inmuebles salvo que tengan acceso independiente a la calle y prohíbe nuevas viviendas turísticas en algunas zonas del centro de la ciudad.

¹⁰ Así se disponía en el Plan especial sobre viviendas turísticas aprobado inicialmente por la Junta de Gobierno del ayuntamiento a finales del mes de julio de 2018 y en el que se establecía que aquellos inmuebles del centro que se alquilen durante más de 90 días al año deberán solicitar una licencia de uso terciario, de hospedaje, porque en ellas se realiza una «actividad comercial». Con carácter adicional se obliga a los alojamientos turísticos que compartan edificio con viviendas de uso residencial a tener un «acceso independiente». El citado Plan especial no afectaría en cambio a las viviendas utilizadas como residencia permanente que se alquilen un máximo de tres meses al año, ya que el Gobierno municipal lo consideró como una modalidad de economía colaborativa que no constituye una actividad empresarial, ha expuesto el delegado. En efecto, la moratoria en la concesión de licencias no afectaría a la oferta de alojamiento durante menos de tres meses en las viviendas que constituyesen residencia permanente, al no estar reguladas como alojamiento turístico por la normativa turística autonómica, no constituyendo actividad empresarial. Asimismo en el caso concreto de Madrid los tribunales procedieron en su día a paralizar las primeras medidas anunciadas por la Concejalía de Desarrollo Urbano Sostenible. Por su parte la comunidad autónoma madrileña anunció en su día que eliminaría el límite de 90 días al año propuesto por el ayuntamiento. En todo caso de un tiempo a esta parte el Consistorio municipal ha venido trabajando en un «Plan Especial sobre Implantación de Uso del Hospedaje» (que no requeriría el beneplácito de la comunidad, al no tratarse de una modificación del Plan general) y que afectaría a los edificios residenciales. Dicho Plan dividiría la ciudad en cuatro áreas con distintos tipos de restricciones para las viviendas turísticas, introduciendo además un régimen sancionador para aquellos que no cumplan con el régimen establecido. Al amparo de la citada regulación, se prohíbe este tipo de viviendas en dos de dichas áreas, a saber, el distrito centro y el centro histórico de la ciudad. En ellas solo se podría alquilar con uso turístico las casas que tengan un

El Ayuntamiento de Palma de Mallorca, por su parte, prevé prohibir el alquiler turístico, considerándose desde julio de 2018 la ciudad como «zona única» donde no resulta posible alquilar pisos turísticos. No obstante la ordenanza municipal en vigor excluye las viviendas unifamiliares, al considerar que estas no causan problemas de convivencia¹¹. El Ayuntamiento de Valencia persigue limitar el alquiler vacacional sin licencia, planteándose la introducción de un límite de entre uno y tres meses a resultas del cual quien no llegue al máximo no necesitará ceñirse a la normativa de uso profesional. Asimismo el consistorio municipal tenía previsto presentar una enmienda a la Ley de Turismo, Ocio y Hospitalidad de la Generalitat Valenciana¹² destinada a recuperar el control sobre los alojamientos turísticos, que se pre-

acceso independiente a la calle. Por su parte, en la tercera zona de la ciudad, más alejada del centro, solo una de cada diez viviendas de cada edificio podría dedicarse a alojamientos turísticos. Y, en todo caso, mediante acuerdo de la Comisión de Seguimiento del PGOU de Madrid de 23 de enero de 2018, se estableció que se consideren comprendidas en el uso servicios terciarios en su clase de hospedaje las viviendas que se destinen al uso turístico bajo el principio de unidad de explotación empresarial, en su totalidad y por tiempo superior a tres meses al año, siendo necesario para ejercer esta actividad la obtención de una licencia municipal. Por lo que respecta al Decreto de pisos turísticos aprobado por la Comunidad Autónoma de Madrid, en el mismo se contiene la obligación de que las viviendas de uso turístico cuenten con un certificado de idoneidad que garantizará que el inmueble cumple unos requisitos básicos. Asimismo se dispone que en 40 metros cuadrados útiles se podrán alojar hasta cuatro personas y por cada 15 metros cuadrados adicionales se permitirán dos personas, obligándose a disponer de información de teléfonos y direcciones de los servicios de emergencia y sanitarios en al menos dos idiomas y ventilación directa al exterior. Y se impone a las plataformas turísticas la obligación de publicitar únicamente aquellas viviendas que estén en el registro de la Comunidad, pudiendo llegar a imponerse en otro caso multas de hasta 300.000 euros.

- ¹¹ En efecto, la citada regulación del alquiler turístico prohíbe el arrendamiento de pisos a turistas en toda la ciudad y solo autoriza esta práctica en las viviendas unifamiliares (como chalés o casas aisladas) de determinadas zonas. Y ello con el objetivo de proteger el acceso a la vivienda de los residentes y garantizar la convivencia social. El Consell de Mallorca elaboró un mapa en el que, dependiendo de una serie de variables tales como la ubicación, la densidad de población o la saturación, cada municipio de la isla puede aplicar una tipología diferente de alquiler turístico.
- ¹² La citada ley (Ley 15/2018, de 7 de junio) equipara a los particulares que oferten y distribuyan servicios turísticos (caso del mero alojamiento a través de plataformas publicitarias con las empresas dedicadas profesionalmente a operar en este ámbito), imponiendo a los particulares, con independencia del número de inmuebles que pretendan alquilar, o de si se hace puntualmente o con carácter recurrente, el cumplimiento de las normas aplicables a la prestación de que se trate, así como las relativas al ámbito laboral, seguridad, precios y fiscalidad que son exigibles a las empresas turísticas por esta ley y demás normativa que les es de aplicación. Por otra parte, establece la citada ley que son los municipios quienes otorgan el certificado para el registro, disponiendo su artículo 65 que «Son viviendas de uso turístico: los inmuebles completos, cualquiera que sea su tipología, que, contando con el informe municipal de compatibilidad urbanística que permita dicho uso, se cedan mediante precio con habitualidad en condiciones de inmediata disponibilidad y con fines turísticos, vacacionales o de ocio. Se considerará que existe habitualidad cuando [...] sea cedido para su uso turístico por empresas gestoras [...], sea puesto a disposición de los usuarios turísticos por sus propietarios o titulares [...] o cuando se usen canales de comercialización turística a través de cualquier medio de venta». Considera así la presente regulación autonómica como viviendas turísticas a los inmuebles que se publiciten empleando canales de comercialización turística y, de manera expresa, se incluye entre dichos canales a internet u otros sistemas de nuevas tecnologías. Los particulares quedan obligados

tenden limitar a la planta baja o el primer piso, según el PGOU de la ciudad¹³. De acuerdo con el contenido de la citada enmienda solo podrían inscribirse como pisos turísticos en el Registro de Viviendas Turísticas de la Generalitat aquellos apartamentos en los que el ayuntamiento facilite un informe preceptivo obligatorio por parte de Urbanismo que otorgase la aceptación de compatibilidad de uso turístico.

Finalmente, tras la aprobación de la Ley de Turismo, Ocio y Hospitalidad de la Generalitat Valenciana se procedió a regular las viviendas destinadas al alquiler turístico o vacacional, procediéndose a catalogar el inmueble en su totalidad como única posibilidad para inscribir la vivienda en tramitar la vivienda como de uso turístico inmuebles completos (descartándose las habitaciones) y como única posibilidad para tramitar la vivienda en el Registro de Turismo de la Generalitat Valenciana.

De acuerdo con lo dispuesto en la citada ley los propietarios de apartamentos destinados al alquiler vacacional podrán continuar con su actividad, siempre que estén inscritos en el Registro de Viviendas Turísticas de la Generalitat Valenciana. Con carácter general las viviendas destinadas a este uso tendrán que estar ubicadas en plantas bajas o primeras plantas. Aquellas plataformas digitales que integren viviendas de uso turístico o vacacional solo podrán listar inmuebles inscritos en el registro autonómico y deberán colaborar con la Administración en caso de reclamación de información sobre estas viviendas. Por su parte los propietarios de edificios dedicados íntegramente al alquiler vacacional necesitarán tramitar una licencia similar a la de los establecimientos hoteleros al uso.

En resumen, al amparo de la nueva regulación aprobada para poder inscribirse en el registro autonómico, de carácter obligatorio, los propietarios tienen que obtener un informe municipal de compatibilidad urbanística. El número de registro deberá aparecer en todas las ofertas publicadas por las plataformas de internet. Y, si estas rehúsan hacerlo, serán multadas, elevándose las multas por incumplimientos reiterados a 600.000 euros. Únicamente se afectarían como apartamentos turísticos aquellos pisos en los que el consistorio facilitase una «posición favorable», los cuales habrían de quedar ubicados en la planta baja

a presentar la correspondiente declaración responsable para lograr su posterior inscripción en el Registro de Turismo de la Comunidad Valenciana, debiendo incluir en toda la publicidad del inmueble el número de registro válido bajo pena de sanción como infracción muy grave. Se restringe así la posibilidad de que un particular no dedicado profesionalmente a prestar servicios turísticos pueda ofrecer su inmueble en alquiler. Asimismo el artículo 54 de la ley, relativo a las actividades clandestinas y las ofertas ilegales, dispone que se controlarán especialmente las actuaciones de esa índole que hagan uso de las nuevas tecnologías. Los particulares que decidan ofertar sus inmuebles sin cumplir la norma se exponen, por lo tanto, a un régimen de sanciones de cuantía bastante elevada. Con carácter adicional la citada ley autonómica solo permite el alta en el registro de apartamentos turísticos si se tiene un informe de compatibilidad urbanística que extienden los ayuntamientos, lo que supone dejar en manos de cada municipio la regulación.

¹³ El citado Plan no permite que una vivienda se destine a actividades terciarias como el alquiler turístico si tiene por debajo otras de uso residencial.

o en el primer piso. Tan solo se podrían inscribir en el Registro de Viviendas Turísticas de la Generalitat Valenciana los inmuebles que cuenten con la previa obtención del informe urbanístico de compatibilidad que permita dicho uso que establezca cada ayuntamiento. Y ello con la finalidad de que cada ente local determine la regulación de los apartamentos turísticos en su respectivo término municipal.

El Ayuntamiento de Bilbao ha optado por la introducción de límites a las plataformas de alquiler turístico planteando crear la figura legal de los pisos turísticos y previendo que solo pueda haber un alojamiento de este tipo por portal, y solo en el primer piso. En efecto, la normativa aprobada por el citado municipio solo contempla que puedan ser viviendas de uso turístico las plantas bajas o primeras de los inmuebles, salvo que tengan acceso independiente a la calle. Con carácter adicional se exige autorización y registro para las viviendas de uso turístico y límites para las mismas. También se incluyen otros obstáculos tales como exigencias de oferta máxima de tres habitaciones por vivienda y limitación a edificios de uso residencial.

El Ayuntamiento de Sevilla barajaba la introducción de diversas medidas destinadas a regular el alquiler vacacional tales como la limitación urbanística de nuevas licencias por zonas (zonificación) así como incrementar la cuantía de la tasa a pagar para cambiar el uso de vivienda residencial a turística. Por último, el Ayuntamiento de Málaga solicitó en su día a la Junta de Andalucía la modificación del reglamento actual de viviendas de protección oficial (VPO) al objeto de impedir que una VPO pueda ser destinada al alquiler turístico, ya que actualmente pueden anunciarse por habitaciones.

Dentro de la regulación aplicable en las Islas Canarias los preceptos de su normativa turística que prohíben la implantación de viviendas turísticas en determinadas zonas y que las viviendas de uso turístico sean arrendadas por habitaciones fueron declarados nulos mediante Sentencia del TSJ de Canarias de 21 de marzo de 2017 (rec. contencioso-administrativo núm. 94/2015)¹⁴. En la actualidad el Ejecutivo de la citada comunidad trabaja en

¹⁴ En esta misma línea se pronunció la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León en su Sentencia de 2 de febrero de 2018 (rec. contencioso-administrativo núm. 504/2017), respecto de la prohibición de alquiler turístico por habitaciones contenido en la regulación castellano-leonesa. En el caso concreto de la regulación aprobada por Castilla-La Mancha, en fechas pasadas se aprobó el Decreto 36/2018, de 29 de mayo, por el que se establece la ordenación de los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico en dicha comunidad. En relación con el alcance de la citada regulación se ha de indicar que, ya en su día, la Ley 8/1999, de 26 de mayo, de ordenación del turismo de Castilla-La Mancha, en su artículo 15, procedió a enumerar las modalidades de alojamiento turístico, diferenciando entre alojamiento hotelero y extrahotelero. Dentro de este último se incluyen, entre otras modalidades, los apartamentos turísticos. La regulación de carácter reglamentario aplicable a dicha figura se encontraba, dentro de la normativa estatal, contenida en el Real Decreto 2877/1982, de 15 de octubre, de ordenación de apartamentos turísticos y de viviendas turísticas vacacionales, así como en la Orden de 17 de enero de 1967, del Ministerio de Información y Turismo, por la que se aprobó la ordenación de apartamentos, *bungalows* y otros alojamientos similares de carácter turístico. El citado real decreto definía las «viviendas turísticas» como las unidades aisladas de apartamentos, *bungalows*, villas y

la elaboración de un nuevo decreto que regule el alquiler vacacional en el archipiélago impidiendo su desarrollo en suelo residencial en zonas turísticas, si bien admitiendo la posibilidad de que cabildos y ayuntamientos fijen excepciones. De este modo las corporaciones locales podrán establecer «excepciones» o «marcos flexibles», si bien por jerarquía urbanística primará el criterio de los cabildos en caso de disparidad de criterios con los ayuntamientos. Las viviendas de alquiler vacacional tendrán seis meses para adaptarse a la nueva normativa cuando se apruebe, quedando fuera de la regulación las islas verdes, tal y como quedaba recogido en su propia ley¹⁵.

En suma, se ha de reconocer que nuestro ordenamiento adolece de una regulación específica del fenómeno del alquiler vacacional. Debido a ello se hace necesario acometer la aprobación de una ley marco de arrendamientos de uso turístico que fije las bases jurídicas de esta regulación para la coordinación y armonización de la normativa sectorial turística en todo el territorio español (empezando por la propia delimitación del concepto de «viviendas de alquiler turístico») con la finalidad de garantizar el respeto al principio de seguridad jurídica de nuestro sistema jurídico. Con carácter adicional debe perseguirse la consecución de un equilibrio que facilite un crecimiento sostenible de este nuevo modelo de alojamiento turístico.

En efecto, con la finalidad de dotar de seguridad jurídica a todos los agentes que operan y evitar las distorsiones que genera que no exista una única definición para la vivienda de uso turístico a la hora de su regulación por parte de las comunidades autónomas (que son las titulares de las competencias) se hace preciso acotar una definición de vivienda de uso turístico para toda la normativa autonómica. Ello exigiría, necesariamente, excluir la vivienda turística de la Ley de arrendamientos de temporada para «ajustar» de este modo una mejor definición.

chalés, y en general, cualquier vivienda que, con independencia de sus condiciones de mobiliario, equipo, instalaciones y servicios, se ofrecen en alquiler por motivos vacacionales o turísticos, destacando como característica más relevante del concepto de viviendas turísticas que estas deben estar gestionadas de manera empresarial. Sin embargo, la derogación de dichas normas, operada mediante el Real Decreto 39/2010, de 15 de enero, hacía necesaria la aprobación en la citada comunidad de un reglamento que se ocupase de la ordenación de los apartamentos turísticos en la región. Así las cosas, mediante el citado Decreto 36/2018 se aborda por primera vez en dicha región la regulación de las denominadas viviendas de uso turístico como nueva modalidad de alojamiento extrahotelero que ha tenido un gran desarrollo en los últimos años por las nuevas tendencias que se han impuesto en el mercado de los viajes, los alojamientos y en general la contratación vía *online* en el sector turístico.

¹⁵ Concretamente el borrador del decreto establecía diferencias entre los propietarios, ya que aquellos que poseyesen tres o más viviendas tendrían categoría de actividad profesional y habrían de contar con trabajadores y un equipamiento mínimo, al igual que las casas rurales. Por lo que respecta de manera específica a las plataformas digitales, el borrador del decreto establecía que las viviendas en oferta habrían de contar con el número de registro y, en el supuesto de que se detectase alguna plaza irregular, habrían de ser eliminadas en un plazo máximo de seis meses.

2. La aprobación del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre

Con fecha 7 de julio de 2017 se conoció que la DGT había procedido a elaborar un borrador de decreto que obligaría a que las plataformas digitales que median entre particulares en el mercado de alquiler de viviendas turísticas colaborasen con la Hacienda Pública a través de la cesión de datos personales. Tal y como se afirmaba en la exposición de motivos del citado borrador de decreto el principal objetivo perseguido no era otro que la «prevención del fraude fiscal» al aumentar los controles sobre «las personas o entidades, en particular, las denominadas plataformas colaborativas, que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos».

De acuerdo con lo señalado en el citado borrador, estas entidades habrían de realizar «periódicamente» una declaración informativa especial que incluyese el nombre de los titulares de las viviendas, de los clientes que se alojan en ellas, de los días de pernoctación, el importe abonado y un número de referencia catastral. La razón de estos requerimientos sería preventiva y estaría dirigida a extremar el control sobre una actividad con potenciales características de un ignoto foco de economía sumergida.

De entrada, se definía en el texto del proyecto como uso de viviendas con fines turísticos «a cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad lucrativa u onerosa». Con carácter adicional tendrían la consideración de intermediarios todas las personas o entidades que prestasen el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso anteriormente indicado, ya fuese a título oneroso o gratuito.

En el caso específico de las plataformas colaborativas tendrían dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermediasen en la cesión de uso anteriormente indicada y que tuviesen la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que prestase el servicio subyacente objeto de mediación o de la imposición de condiciones sobre cedentes o cesionarios del servicio en relación con el mismo, tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

La declaración informativa contendría los datos de identificación del titular de la vivienda alquilada con fines turísticos, así como del titular del derecho en virtud del cual esta se cede con fines turísticos. La identificación se realizaría mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal (NIF). A estos efectos se considerarían como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo fuesen del derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo

parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que fuesen cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada. Se incluiría también la identificación del inmueble, con especificación de la referencia catastral, y de las personas o entidades cesionarias, así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.

En defecto de NIF la identificación se realizaría con el número del documento identificador exigido por la normativa de orden público, entre otros, por el pasaporte. Los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos habrían de conservar copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio. Asimismo se recabaría información sobre el importe percibido por el cedente del derecho por la prestación del servicio de cesión de la vivienda o, en su caso, se habría de indicar su prestación gratuita.

Quedaban, no obstante, excluidos de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas tal y como se definen en la LAU y los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como establecimientos hoteleros, alojamientos en el medio rural, albergues y campamentos de turismo, entre otros, así como el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles. Mediante una orden ministerial se aprobaría el modelo de declaración, forma, plazo y lugar de presentación.

Por lo que respecta a los sujetos obligados a suministrar información a la Administración tributaria se trasladaría al texto reglamentario la especificación legal sobre llevanza de los libros registro por medios telemáticos. De este modo los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) inscritos en el régimen de devolución mensual habrían de llevar los libros registro del impuesto a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria-suministro inmediato de información, quedando a este respecto exonerados de la obligación de presentar la Declaración informativa sobre operaciones incluidas en los libros registro (modelo 340).

Ya desde un primer momento estas entidades manifestaron su negativa a facilitar dicha información, al estimar que la misma se halla protegida por la normativa europea de protección de datos (de acuerdo con la cual los datos personales son aquellos que identifican a una persona y que están sujetos a leyes de protección y privacidad estrictas) y por la Directiva 2000/31/CE, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior, en virtud de la cual los Estados miembros no pueden imponer a las plataformas colaborativas, en la medida en que prestan servicios de alojamiento, una obligación general consistente en monitorizar o buscar de manera activa hechos o circunstancias que indiquen actividades ilegales.

Al amparo de la citada normativa, las entidades que prestan servicios en el sector afirmaron que únicamente cederían la misma en el contexto de un procedimiento judicial, estimando así que la acción de compartir datos solo puede llegar a producirse en respuesta a una petición legal válida en el contexto de un proceso legal desarrollado al efecto.

A resultados de lo anterior, se planteaba la cuestión relativa a si dicho decreto elaborado por la DGT constituía o no un instrumento ajustado a derecho destinado a reforzar el control de las viviendas de alquiler turístico, sin perjuicio de reconocer la necesidad de arrojar transparencia y control fiscal sobre este y todos los mercados.

En resumen, a través de la citada regulación proyectada, se pretendía introducir una obligación de información a todas aquellas plataformas o portales en los que se ponga en contacto a los arrendadores con los arrendatarios, sobre las transacciones que se llevan a cabo a través de sus portales, entendiéndose que el uso de la vivienda tiene fines turísticos cuando se produzca la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne. No obstante, no se incluirían ni los arrendamientos de vivienda ni los alojamientos turísticos, que se rigen por su normativa específica, así como tampoco el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles (*time-sharing* o multipropiedad).

Con carácter general, los obligados deberían, periódicamente, identificar al titular de la vivienda alquilada (el inmueble), especificando su referencia catastral, las personas a quienes se haya alquilado el inmueble, así como el número de días que hayan disfrutado de él e informarán también sobre el importe percibido por el arrendador.

El texto del borrador elaborado preveía que las plataformas remitiesen un conjunto de información exhaustiva que comprendía los datos personales de anfitriones y huéspedes, la identificación de los inmuebles con su referencia catastral y detalles sobre la duración de las estancias y el importe de cada alquiler (incluso aunque sea gratuito).

El proyecto de decreto indicaba que los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos habrían de conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio. El modelo de declaración, forma, plazo y lugar de presentación se aprobaría mediante orden ministerial.

De acuerdo con la redacción que se proyectaba otorgar al artículo 54 de la LAU se entendería por uso turístico de una vivienda «La cesión temporal de la totalidad de un inmueble amueblado y equipado en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne, y realizada con finalidad lucrativa y onerosa». Quedarían, no obstante, excluidos de este concepto los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica, el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles y los alquileres de vivienda, definidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y el subarriendo parcial de vivienda. La entrada en vigor de esta declaración informativa de la cesión de viviendas con fines turísticos estaba prevista para el mes de julio de 2018.

Como es sabido, el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican 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 (RGAT), aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, establece, con fines de prevención del fraude fiscal, una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas» que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos. Quedan excluidos de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas tal y como se definen en la Ley 29/1994 y los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como establecimientos hoteleros, alojamientos en el medio rural, albergues y campamentos de turismo, entre otros. Asimismo queda excluido el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

El citado Real Decreto 1070/2017 introdujo en el RGAT un nuevo artículo 54 ter, relativo a la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. De acuerdo con la citada regulación aprobada, las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español quedan obligadas a presentar periódicamente una declaración informativa de las cesiones de uso en las que intermedien. A los exclusivos efectos del cumplimiento de esta declaración informativa se entiende por cesión de uso de viviendas con fines turísticos la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad gratuita u onerosa. Refiriéndose al alcance de la regulación introducida señala Sánchez Huete (2018) que dicha regulación «parte de la existencia de una relación triangular, diversas relaciones que se ponen en común para un concreto fin negocial. Existen tres partes y tres relaciones jurídicas independientes, pero con una misma lógica que bascula en el uso de las viviendas de uso turístico. Una relación, que supone la cesión temporal de un bien inmueble entre un sujeto cedente y otro cesionario. Otra relación, del intermediario con el cedente, y otra, del intermediario con el cedido».

No obstante, como se ha indicado, quedan excluidos de este concepto los arrendamientos de vivienda tal y como aparecen definidos en la citada Ley 29/1994 así como el subarriendo parcial de vivienda a que se refiere el artículo 8 de la citada ley y los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica. A estos efectos no tendrán la consideración de excluidos las cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el artículo 5 e) de la Ley 29/1994, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido. Asimismo quedan excluidos del citado concepto el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles y los usos y contratos del artículo 5 de la Ley 29/1994, salvo las cesiones a las que se refiere la letra e) del citado precepto.

Adquieren la consideración de intermediarios todas las personas o entidades que presen el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso, ya sea a título oneroso o gratuito. En particular, tienen dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso a que se refiere el apartado anterior y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la

información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de que se impongan condiciones a los cedentes o cesionarios tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

La declaración informativa a presentar por estas entidades ha de contener los siguientes datos. En primer lugar, la identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos, así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos. En consecuencia, son dos las obligaciones de información recogidas, a saber, la relativa a los datos de identificación personal vinculados con la relación de intermediación y la referente a la indagación de la titularidad real u obligación existente en relación con el bien inmueble. Dicha identificación se ha de realizar mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y NIF o en los términos de la orden ministerial por la que, en el futuro, se aprobase el modelo de declaración correspondiente¹⁶. A estos efectos se consideran como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo sean del derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada. Tal y como ha advertido Sánchez Huete (2018), «Esta determinación del derecho del cedente conlleva también una tarea de calificación del derecho, no reduciéndose a un mero contenido fáctico de carácter informativo. Se adicionan, a la información del derecho, tareas de valoración estableciendo criterios imperativos para ello».

Asimismo la referida declaración informativa ha de contener la identificación del inmueble con especificación del número de referencia catastral¹⁷ o en los términos de la orden ministerial por la que se aprobase el modelo de declaración correspondiente y la identificación de las personas o entidades cesionarias así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos. Esta identificación se ha de realizar mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa y NIF o en los términos de la referida orden ministerial. A estos efectos los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos deben conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio. Por último, se ha de hacer constar el importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con

¹⁶ Esta orden ministerial por la que se aprobase el modelo de declaración correspondiente habría de establecer el plazo de presentación, debiendo contener la información requerida al efecto así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella.

¹⁷ En efecto, el intermediario ha de exigir al cedente la referencia catastral aun cuando este no sea titular en dicho registro. Ciertamente dicha información (la referencia catastral derivada de la titularidad en el Catastro) se sitúa al margen de la negociación que pueda llegar a desarrollarse entre el intermediario y cedente, con el consiguiente riesgo además de que pueda llegar a existir inexactitud en la información requerida. Y, en todo caso, nos hallamos ante un requerimiento específico que va más allá de una mera ubicación espacial propia del objeto del contrato de intermediación, máxime cuando el intermediario ha de exigir al cedente dicha referencia catastral aun cuando el cedente no sea titular en dicho registro.

finés turísticos o, en su caso, indicar su carácter gratuito. Se introduce así una obligación accesoria del cedente destinada a conservar una copia de la declaración informativa, que ha de efectuar el anterior obligado en la que identifica a la persona beneficiaria del servicio.

Por su parte, dentro de los ordenamientos forales, se ha de hacer referencia a la aprobación del Decreto Foral 143/2018, de 13 de noviembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado en su día mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, para incorporar, con efectos desde el 1 de enero de 2018, la obligación de información específica para las personas o entidades, en particular las denominadas «plataformas colaborativas», que intermedien en el arrendamiento o cesión de viviendas para uso turístico, como medida preventiva de lucha contra el fraude fiscal.

De acuerdo con lo señalado en el citado Decreto Foral 143/2018, aquellas personas y entidades que intermedien entre las y los cedentes y cesionarios de viviendas para uso turístico quedan obligados a presentar periódicamente una declaración informativa referente a las cesiones en las que intermedien. A tal efecto se deberá informar acerca de las operaciones referidas a los alojamientos en habitaciones de viviendas particulares para uso turístico, quedando excluidos los arrendamientos de vivienda tal y como aparecen definidos en la Ley 29/1994, de 29 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

De cara al cumplimiento de la citada obligación tendrán la consideración de intermediarios todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito. En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que constituidas como plataformas colaborativas intermedien en la cesión de uso de estas viviendas y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información.

La declaración informativa regulada al efecto deberá contener los siguientes datos: identificación del o de la titular de la vivienda cedida para uso turístico así como del o de la titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda para uso turístico, si fuesen distintos; identificación del inmueble con especificación de la referencia catastral o número fijo o en los términos que establezca la correspondiente orden foral por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente; identificación de las personas o entidades cesionarias así como del número de días de disfrute de la vivienda para uso turístico; e importe percibido por el o la titular cedente del derecho por la prestación del servicio de cesión de la vivienda para uso turístico o, en su caso, indicación de su carácter gratuito.

En resumen, como medida preventiva de lucha contra el fraude fiscal, y con efectos desde el 1 de enero de 2018, el Territorio Foral de Bizkaia ha establecido una obligación de información específica para las personas o entidades (y, en particular, las denominadas plataformas colaborativas) que intermedien en el arrendamiento o cesión de viviendas para uso turístico.

3. La aprobación de la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo

El borrador de orden ministerial diseñado al efecto para desarrollar la regulación recogida en el Real Decreto 1070/2017 establecía ya inicialmente que, con el objetivo de otorgar un plazo de adaptación de los sistemas de información al contenido de la nueva obligación, las declaraciones correspondientes a los dos primeros trimestres del ejercicio 2018 podrían presentarse hasta el 31 de diciembre de dicho ejercicio. Por su parte, las correspondientes al tercer y cuarto trimestre de 2018 habrían de presentarse hasta el 31 de octubre de 2018 y 31 de enero de 2019, respectivamente.

Con carácter general, el citado borrador de orden ministerial respetaba la exclusión de la obligación de facilitar información prevista respecto del arrendamiento o subarrendamiento de viviendas tal y como se definen en la Ley 29/1994, así como en relación con los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica, el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles y los usos y contratos del artículo 5 de la citada ley, con la excepción, precisamente por tratarse de cesiones objeto de la nueva obligación de información, de la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, aun cuando esté sometida a un régimen específico derivado de su normativa sectorial.

El borrador de la orden tenía por objeto aprobar el correspondiente modelo de declaración, así como la forma, plazo y lugar de presentación, y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de esta nueva obligación de información, con base en la habilitación que establecía el apartado 5 del artículo 54 ter del RGAT. El objetivo del borrador no era otro que la aprobación del modelo 179 de «Declaración informativa trimestral del arrendamiento de viviendas con fines turísticos», junto con los correspondientes diseños de registro a través de los cuales se normaliza la información a suministrar.

Concretamente el citado modelo 179 («Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos») habría de remitirse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante el envío de mensajes informáticos, teniendo la presentación del mismo una periodicidad trimestral, comprendiendo las operaciones realizadas en cada trimestre natural y debiendo presentarse en el plazo comprendido entre el primer y el último día del mes natural posterior a la finalización del trimestre a que se refiera la declaración.

En relación con los obligados a presentar la declaración informativa, se señalaba que serían las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos en los términos establecidos en el artículo 54 ter del reglamento, quedando excluidos de este concepto (y no debiendo en consecuencia presentar el nuevo modelo respecto del arrendamiento o subarrendamiento de viviendas, tal y como se definen en la LAU): los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica; el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles (multipropiedad); y los usos

y contratos a que se refiere el artículo 5 de la citada ley, con la excepción (precisamente por tratarse de cesiones objeto de la nueva obligación de información) de la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, aun cuando esté sometida a un régimen específico derivado de su normativa sectorial.

Por lo que respecta al objeto de la información, se disponía en el borrador que habría de ser objeto de declaración la información contenida en un anexo existente en el texto del proyecto de orden en relación con cada operación de cesión de viviendas con fines turísticos durante el periodo al que se refiere la declaración informativa. Por último, se preveía que la orden entraría en vigor al día siguiente al de su publicación en el BOE y sería de aplicación para la presentación del modelo 179, en relación con las cesiones de vivienda con fines turísticos posteriores a 1 de enero de 2018 cuya intermediación se hubiese producido a partir de esta fecha. No obstante, aquellas declaraciones correspondientes a los dos primeros trimestres del ejercicio 2018 podrían presentarse desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2018.

En definitiva, de acuerdo con lo señalado en el borrador de la orden habrían de presentar el nuevo modelo 179 las personas y entidades que presten el servicio de intermediación entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos, ya sea a título oneroso o gratuito. En particular, tendrían dicha consideración las personas o entidades que, hallándose constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información, con independencia de que preste o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de la imposición de condiciones respecto de los cedentes o cesionarios del servicio con respecto al mismo tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

La información a suministrar en el modelo 179 comprendería, de una parte, la identificación del titular de la vivienda, la del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda (si es distinta del titular de la vivienda) y de las personas o entidades cesionarias. Con carácter adicional se exigiría la identificación del inmueble con especificación de la referencia catastral, en su caso, así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos y el importe percibido, en su caso, por el titular cedente del derecho. Por último, se habría de indicar el número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de la vivienda.

El modelo 179 tendría una periodicidad trimestral, debiendo presentarse durante el mes natural siguiente a la finalización de cada trimestre natural. No obstante, como ya se ha señalado, con el objetivo de otorgar un plazo de adaptación de los sistemas de información al contenido de la nueva obligación, las declaraciones correspondientes a los dos primeros trimestres del ejercicio 2018 podrían presentarse hasta el 31 de diciembre de dicho ejercicio. Por su parte, las correspondientes al tercer y cuarto trimestre de 2018 deben presentarse hasta el 31 de octubre de 2018 y 31 de enero de 2019, respectivamente.

El borrador de la orden establecía como forma de presentación la remisión de la información mediante el envío de los correspondientes mensajes informáticos, en términos similares a los establecidos en los modelos 289 (CRS) y 290 (FATCA) y siguiendo el mecanismo normativo establecido en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT establecida en el artículo 62.6 del reglamento del impuesto aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. A partir de entonces la periodicidad sería trimestral, debiendo presentarse durante el mes natural siguiente a la finalización de cada trimestre natural.

Finalmente fue objeto de aprobación la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos», y se determinan las condiciones y el procedimiento para su presentación. Ya en su preámbulo se hacía constar que la nueva obligación se establece con fines de prevención del fraude fiscal respecto de las personas o entidades (y, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas») que intermedien en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, quedando excluidos de dicho concepto (y no debiendo en consecuencia presentar el nuevo modelo de declaración informativa) el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas tal y como se definen en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, así como: los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica; el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles y los usos y contratos a que se refiere el artículo 5 de la citada regulación, con la excepción (precisamente por tratarse de cesiones objeto de la nueva obligación de información) de la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, aun cuando esté sometida a un régimen específico derivado de su normativa sectorial.

A través de la Orden HFP/544/2018 se procedió, por tanto, a aprobar el correspondiente modelo de declaración (modelo 179, «Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos», junto con los correspondientes diseños de registro a través de los cuales se normaliza la información a suministrar), así como la forma, plazo y lugar de presentación y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de esta nueva obligación de información.

Tal y como se establece en la citada orden (y como se preveía ya desde un principio), deben presentar el modelo 179 las personas y entidades que presten el servicio de intermediación entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos, ya sea a título oneroso o gratuito. En particular, adquieren dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de la imposición de condiciones respecto de los cedentes o cesionarios del servicio en relación con el mismo tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales. Martínez-Carrasco Pignatelli (2018) destaca a este respecto que «el nuevo modelo se dirige a las

plataformas de alquiler, no al contribuyente perceptor de los rendimientos generados por el arrendamiento, ni al titular del inmueble cedido. O lo que es lo mismo, cualquier persona o empresa que opere como intermediario entre el dueño del inmueble y quien finalmente alquila la vivienda (es decir, el arrendatario o inquilino)».

¿Qué criterio habría de seguirse si el titular de la vivienda o el cedente de la misma no fuese residente en territorio español? En el presente caso también habría de ser incluido en la declaración del modelo 179, ya que lo que establece el artículo 54 ter del Reglamento 1065/2007 es la obligación de informar respecto de las cesiones de usos de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español. De este modo no se declararán los inmuebles que se encuentren situados fuera de España.

En consecuencia, quedan obligadas a presentar el modelo 179 las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos en los términos establecidos en los apartados 2 y 3 del artículo 54 ter del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La información a suministrar a través del modelo 179 comprende: la identificación del titular o titulares de la vivienda, del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda (si es distinto del titular de la vivienda) y de las personas o entidades cesionarias; la identificación del inmueble (dirección completa) con especificación de la referencia catastral, en el caso de que la tuvieran asignada; el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos; el importe percibido, en su caso, por el titular cedente del uso de la vivienda; el número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de uso de la vivienda; la fecha de inicio de la cesión; la fecha de intermediación en la operación; y la identificación del medio de pago utilizado (transferencia, tarjeta de crédito o débito u otro medio de pago).

La información relativa al número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de uso de la vivienda, así como la referente a la fecha de intermediación en la operación y la identificación del medio de pago utilizado (transferencia, tarjeta de crédito o débito u otro medio de pago) tiene carácter opcional, al objeto de transparentar la operación relativa a la cesión del inmueble, lo que evita potenciales requerimientos de información por parte de la Administración tributaria dirigidos al conocimiento de dichos elementos relativos a la cesión de estos inmuebles.

Por tanto, ha de ser objeto de declaración en el modelo 179 la información contenida en el anexo de la orden, de conformidad con lo previsto en el artículo 54 ter del Real Decreto 1065/2007, respecto a cada operación de cesión de viviendas con fines turísticos durante el periodo al que se refiere la declaración informativa. Significa ello que debe informarse individualmente acerca de cada una de las cesiones realizadas, identificándolas con un ID (registro declarado) diferente, no debiendo agregarse todas las cesiones de uso de cada titular o cedente del derecho de cesión durante el periodo al que se refiere la declaración. Y, en el supuesto de que la vivienda hubiese sido cedida varias veces en ese periodo, deberá informarse acerca de cada una de ellas.

Con carácter general la presentación del modelo 179 adquiere una periodicidad trimestral, debiendo presentarse durante el mes natural siguiente a la finalización de cada trimestre natural y en relación con las operaciones realizadas en cada trimestre natural, en el plazo comprendido entre el primer y el último día del mes natural posterior a la finalización del trimestre a que se refiera la declaración. En efecto, el citado modelo habrá de presentarse con periodicidad trimestral por los obligados a declarar y remitirse a la AEAT mediante el envío de mensajes informáticos, de acuerdo con el procedimiento y con el formato y diseño previstos en los artículos 5 y 6, y con el contenido a que se refiere el anexo de la misma. No obstante, y con el objetivo de facilitar el plazo de adaptación de los sistemas de información al contenido de la nueva obligación, la disposición transitoria única de la orden previó que, exclusivamente para el ejercicio 2018, la declaración informativa tuviese carácter anual y que su plazo de presentación fuese el comprendido entre el 1 y el 31 de enero de 2019. En efecto, para el ejercicio 2018¹⁸ la presentación de la declaración informativa de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos tendría excepcionalmente carácter anual y su plazo de presentación sería el comprendido entre el 1 y el 31 de enero de 2019. A partir de este último año la periodicidad de la declaración sería trimestral en los términos mencionados anteriormente.

Por otra parte, la orden establece como forma de presentación la remisión de la información mediante el envío de los correspondientes mensajes informáticos, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previsto en la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria¹⁹.

¹⁸ Téngase presente a este respecto que la Orden HFP/544/2018 entró en vigor el 31 de mayo de 2018, siendo de aplicación a la presentación del modelo 179 en relación con las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos realizadas a partir del 1 de enero de 2018 y cuya intermediación se hubiese producido a partir de esta fecha.

¹⁹ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5 de la Orden HFP/544/2018, la presentación del modelo 179 se efectuará mediante la presentación de los mensajes informáticos a que se refiere su artículo 1, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previsto en los artículos 16 y 17 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. No obstante, no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 c) del artículo 16 ni lo establecido en los apartados 1 c), f) y g) del artículo 17 de la citada Orden HAP/2194/2013, la cual fue objeto de modificación por la Orden HFP/544/2018 con la finalidad de incluir el modelo 179 en la relación de declaraciones informativas a que se refiere el apartado 3 del artículo 1 de la Orden HAP/2194/2013. En el supuesto de que la declaración contuviera errores, solo se aceptarán aquellos registros para los que no exista motivo de rechazo, debiendo contener en dicho caso el mensaje informático de respuesta las relaciones de registros aceptados, aceptados con errores y rechazados junto con la expresión del motivo por el que no hayan sido aceptados. Si al menos uno de los registros resultase aceptado o aceptado con errores, el mensaje informático también incorporará un código seguro de verificación de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación como justificación del suministro de los registros presentados y aceptados. En caso de que el registro enviado

Refiriéndose al alcance de esta nueva obligación recuerda la DGT en su contestación a Consulta de 28 de noviembre de 2018, relativa a las obligaciones de los subarrendatarios de viviendas cedidas con fines turísticos respecto del alcance de esta obligación de informar sobre la cesión del uso de estas viviendas, que los obligados a presentar la declaración informativa son los intermediarios que actúan entre cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos, debiendo solo ser considerados como tales quienes, de acuerdo con el contrato formalizado al efecto, perciben su retribución por la realización de esa función. Y ello teniendo presente la configuración jurídica del llamado contrato de mediación inmobiliaria.

Tal y como razona la DGT en la citada resolución el concepto de «intermediario» debe ser interpretado de acuerdo con los criterios previstos en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de conformidad con el cual: «2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda». Así pues, el citado concepto habrá de ser definido en su sentido jurídico. Sin embargo, el mismo no está recogido de forma expresa por la norma tributaria. En consecuencia, y dada la prelación de fuentes existente en el derecho tributario general (art. 7.2 LGT) se debe acudir a la definición que se realiza en el derecho común, debiendo obtenerse el referido concepto a partir del concepto de contrato de intermediación inmobiliaria, siendo este contrato un contrato atípico formalizado al amparo del principio de libertad de pactos del artículo 1.255 del Código Civil²⁰. Por tanto, solo puede ser

quede en estado aceptado con errores, se deberán realizar las correcciones necesarias y proceder a la rectificación registral. Y en el supuesto de que el registro sea rechazado se deberán realizar las correcciones necesarias y proceder a su nueva presentación. En efecto, para llevar a cabo la corrección deberá presentarse un nuevo mensaje con tipo de comunicación A1 de Modificación sobre aquellos registros aceptados con errores. Por lo que respecta al formato y diseño de los mensajes informáticos, los mensajes informáticos comprensivos de la declaración del modelo 179 se ajustarán a los campos de registro en que se concrete el contenido de los mismos que figuran en el anexo de la Orden HFP/544/2018. Su formato y diseño serán los que consten en la Sede electrónica de la AEAT en internet.

²⁰ Tal y como recuerda además la DGT dentro del ámbito jurisprudencial, la Sentencia de la Sala de lo Civil del TS de 30 de julio de 2014 delimitó el concepto de intermediario a partir de la exégesis del contrato de intermediación pronunciándose en los siguientes términos: «La sentencia de esta Sala n.º 650/2007, de 12 de junio, afirma que “efectivamente, la naturaleza del contrato de mediación implica que el mediador ha de poner en contacto a su cliente con otra persona con la finalidad de que se pueda llegar a concluir un contrato [...]. El mediador tiene derecho a cobrar el premio siempre y cuando el contrato promovido llegue a celebrarse, estando sometido, pues, a la condición suspensiva de su celebración (Sentencia de 30 marzo 2007 y las allí citadas), y así el resultado que da derecho a la retribución es la perfección del contrato”». Con carácter previo la citada Sentencia de 30 de julio de 2014 aludió en términos similares a la Sentencia del TS de 21 de octubre de 2000, que resumió la jurisprudencia del Alto Tribunal en relación con el contrato de mediación, señalando lo siguiente: «Como resumen de la jurisprudencia en relación al contrato de mediación o corretaje, la STS de 21 de octubre de 2000 (Rec. 3023/1995) afirma que: “en el contrato de mediación o corretaje el mediador ha de limitarse en principio a poner en relación a los futuros comprador y vendedores de un objeto determinado, pero en todo caso la actividad ha de desplegarse en lograr el cumplimiento del contrato final, y así se entiende por la moderna doctrina en cuanto en ella se afirma que la relación jurídica entre el cliente y el mediador no surge exclusivamente de un

considerado como «intermediario» quien percibe su retribución en función de la celebración del contrato en el cual se media. Y, en relación con el contrato de mediación inmobiliaria, estará sujeto a esta obligación de información el intermediario que perciba una retribución o comisión por la consecución de un resultado, en este caso, la contratación efectiva entre cedente y cesionario de la cesión temporal de uso de todo o parte de una vivienda con fines turísticos.

Así pues, estará sujeto a esta obligación de información el intermediario que perciba una retribución o comisión por la consecución del resultado, esto es, la contratación efectiva entre cedente y cesionario de la cesión temporal de uso de todo o parte de una vivienda con fines turísticos. En el supuesto de que el cedente se sirviese de plataformas *on line* de comercialización solo aquellas que presten servicios de intermediación (en dichos términos) estarían obligadas a presentar la declaración informativa. En cambio, aquellas plataformas colaborativas que lleven a cabo una labor de mero alojamiento digital de anuncios de viviendas para usos turísticos que no intermedien entre cedente y cesionario no se podrían subsumir en el ámbito subjetivo de la norma y, por tanto, no estarán obligadas a presentar la declaración informativa.

Por lo que respecta en particular al subarriendo de viviendas de uso turístico por un gestor o *property manager* concluye la DGT en la citada Resolución de 28 de noviembre de 2018 que, con carácter general, en estos casos, en la medida en que el propietario arrienda su inmueble al gestor y este lo subarrienda a los turistas, el gestor no puede ser considerado intermediario, ya que él ha devenido cedente y queda fuera del ámbito de aplicación personal de la obligación informativa. Y si, a su vez, el gestor utiliza los servicios de una plataforma *on line* de comercialización, esta última quedará obligada a presentar la declaración en los términos que se acaban de señalar.

En todo caso al margen de lo anterior se ha de tener asimismo presente el alcance de otras obligaciones formales de carácter accesorio tales como la obligación de los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos de conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias de dicha cesión, lo cual incluye al gestor en el supuesto

negocio contractual de mediación, pues las obligaciones y derechos exigen además el hecho de que el intermediario hubiera contribuido eficazmente a que las partes concluyeran el negocio (Sentencia de 2 de octubre de 1999; y tiene declarado con reiteración esta Sala que dicho contrato está supeditado, en cuanto al devengo de honorarios, a la condición suspensiva de la celebración del contrato pretendido, salvo pacto expreso sentencias de 19 de octubre y 30 de noviembre de 1993, 7 de marzo de 1994, 17 de julio de 1995, 5 de febrero de 1997 y 30 de abril de 1998 [...]) La mediación se consuma cuando se otorga o perfecciona por el concurso de la oferta y la aceptación el contrato a que tiende la mediación, o en términos de la STS de 20-5-2004, el derecho a percibir la comisión surge cuando los actos inequívocos de mediación cristalizan en la operación en la que intervino el agente». En resumen, ya en su día el TS procedió a delimitar el concepto de intermediario y sus obligaciones fiscales estableciendo que aquel queda sujeto a la obligación de información cuando percibe una retribución o comisión por la consecución de un resultado, a saber, la contratación efectiva entre cedente y cesionario de la cesión temporal de uso de todo o parte de una vivienda con fines turísticos.

de arrendamiento, además de la exigencia relativa a que se suministre la identificación del titular de la vivienda (propietario de esta), incluso en el supuesto de que la misma se ceda en virtud de otro derecho de uso o disfrute sobre la vivienda, por ejemplo, de subarrendamiento. En dichos casos, como el cedente es el gestor, la declaración deberá contener los datos identificativos tanto del propietario de la vivienda como del gestor, como cedente del uso de la vivienda con fines turísticos.

4. Reflexiones críticas

Con carácter general se ha de reconocer que la explotación de las viviendas con fines turísticos supone una serie de importantes retos para las Administraciones públicas, que se aprestan a incluir nuevas regulaciones, como es el caso de la tributación, distorsionada por la propia naturaleza de las plataformas que intermedian el negocio, aparte de la necesidad de regular las condiciones de prestación del servicio o la imposición de cupos o no por zonas para evitar la expulsión del vecindario tradicional y su consiguiente desnaturalización.

De un tiempo a esta parte un número considerable de municipios españoles han optado por restringir dicha actividad. Así, por ejemplo, tal y como se ha analizado, el Ayuntamiento de Palma de Mallorca ha prohibido casi por completo la explotación de viviendas con fines turísticos, al permitirla únicamente en viviendas unifamiliares. El resto de medidas aprobadas (o en trámite de aprobación) son variadas, y van desde la exigencia de contar con salida independiente a la vía pública (Madrid) hasta la limitación del número total de viviendas en una determinada zona y en todo el municipio (Barcelona), pasando por la imposición de importantes limitaciones en cuanto a su ubicación dentro del edificio. En este sentido, el Ayuntamiento de Valencia exige que las viviendas de uso turístico no tengan una vivienda residencial ni por debajo ni en la misma planta. Por su parte, la normativa aprobada por el Ayuntamiento de Barcelona contempla la obligación de reagruparse en edificios completos en un determinado periodo de tiempo. Asimismo se exige que los titulares de las viviendas soliciten una licencia que acredite que cumple todos los requisitos establecidos por la ley y no pueden alojarse en ella más personas de las que esta determine. En cuanto al interior de la vivienda, debe estar en perfecto estado de higiene, amueblado y contener todos los utensilios necesarios para habitarla. Todo ello con el objetivo último de evitar la masificación turística y de alcanzar un turismo de mayor calidad.

A nuestro juicio se hace necesario proceder a aprobar una regulación única del alquiler vacacional con el objetivo de establecer unas líneas maestras generales que arrojen luz a la maraña normativa actual sobre viviendas de uso turístico. Y ello teniendo presente que las viviendas de uso vacacional han tenido un impacto importante en la subida de los precios del alquiler. Dicha regulación habría de implicar la creación de un registro estatal único en el que figuren todas las viviendas de uso turístico de España y que sirva como instrumento de control y regulación, otorgando además seguridad jurídica a los usuarios. Dicho registro habría de estar además conectado con los Ministerios de Interior y de Hacienda. Se trataría

de un registro único (ya sea centralizado o descentralizado) que ofrezca una «trazabilidad» económica de una opción de alojamiento.

Por lo que interesa al objeto de nuestro estudio tras la aprobación de la nueva obligación de facilitar información con trascendencia tributaria respecto de los datos del cuarto trimestre de 2018, las entidades obligadas tuvieron de plazo hasta el 31 de enero de 2019, mientras que para dar cuenta de los alquileres suscritos en el primer y segundo trimestre de 2018 la Agencia Tributaria extendió la fecha hasta el 31 de diciembre, con el objetivo de otorgar un plazo de adaptación de los sistemas de información al contenido de la nueva obligación.

Tal y como hemos tenido ocasión de analizar se considera que existe «vivienda con fines turísticos» en aquellos casos en los que estemos ante la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne, y realizada con finalidad gratuita u onerosa. No obstante, quedan excluidos de la obligación de suministro de información contenida en esta reforma del RGAT los siguientes servicios: los arrendamientos de vivienda tal y como aparecen definidos en la Ley 29/1994, así como el subarriendo parcial de vivienda a que se refiere el artículo 8 de la misma norma legal; los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica, con excepción de cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el artículo 5 e) de la LAU, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido; y el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, y los usos y contratos del artículo 5 de la LAU (viviendas de militares, porteros, empleados, guardas, viviendas universitarias, etc.).

Con carácter general se requerirá la identificación del titular de la vivienda, la identificación del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda (si es distinta del titular de la vivienda) y la identificación de las personas o entidades cesionarias. Asimismo los intermediarios tendrán que incluir en sus declaraciones la identificación del inmueble objeto de cesión, la referencia catastral del inmueble objeto de cesión, en su caso, y el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos. También debe figurar el importe percibido por el titular cedente del derecho y el número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de la vivienda. En definitiva, los datos a facilitar son aquellos que permiten determinar las implicaciones tributarias, como son la identificación del propietario/cedente, vivienda y cesionario; el número de días de cesión; la referencia catastral de la vivienda; y el importe percibido por el cedente (o su carácter gratuito).

Las declaraciones las deberán presentar las personas y entidades que presten el servicio de intermediación entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos, ya sea a título oneroso o gratuito. En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información, con independencia de que preste o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de la imposición de condiciones respecto de los cedentes o cesionarios del servicio en relación con el mismo tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

El eventual incumplimiento por parte de los intermediarios de esta nueva obligación de suministro de información determinaría, con carácter general, la imposición de las correspondientes sanciones previstas en nuestra normativa tributaria.

A priori nos hallamos en presencia de una actuación normativa que ha de permitir regular y clarificar el desarrollo de la actividad económica de las innovadoras plataformas digitales y que ha de servir para limitar el impacto de la competencia fiscal originada por la escasa regulación específica de la economía colaborativa, frente a la exhaustiva regulación que incide en las actividades que se enmarcan en la denominada economía tradicional.

Cabe plantearse, no obstante, en qué medida esta nueva regulación impone un régimen de información contrario a la normativa digital e inadecuado según la naturaleza de las plataformas y de la actividad que llevan a cabo. Y ello en tanto en cuanto las plataformas colaborativas son prestadores de servicios de la sociedad de la información y, como tales, están sometidas a la Directiva de comercio electrónico y a su correspondiente normativa nacional de transposición. Dicho régimen jurídico exime a las plataformas de ejercer una actividad general de supervisión o monitorización de sus contenidos, motivo por el cual no están obligadas a recabar información de manera activa (ya sea para transmitirla o no a las autoridades públicas)²¹.

Creemos que debe reflexionarse, por tanto, acerca de si las obligaciones tributarias contenidas en el Real Decreto 1070/2017 son contrarias a la normativa de comercio electrónico así como injustificadas, desproporcionadas e irreales por lo que respecta al propio funcionamiento de las plataformas y del entorno digital, representando una barrera de entrada al mercado que desincentiva la aparición de nuevos competidores digitales, lo que obstaculiza el desarrollo de

²¹ Se ha de hacer referencia además al necesario respeto que se ha de producir a la Directiva europea de Servicios (2006/123/CE) la cual, al amparo de lo establecido por la Sentencia del TJUE de 30 de enero de 2018 (ass. acumulados C-360/15 y C-31/16), resulta de aplicación a este tipo de normas en cuanto «se dirigen exclusivamente a las personas que pretenden desarrollar esas actividades en dichas zonas geográficas, con exclusión de los particulares en su capacidad privada». A resultas de lo anterior la regulación municipal, para ser válida, debe cumplir con los requisitos establecidos en la Directiva de Servicios, al tratarse de una restricción al ejercicio de una actividad económica, debiendo ser además el ayuntamiento el que acredite el cumplimiento de la directiva para cada una de las medidas adoptadas y en función de las concretas circunstancias concurrentes. Tal y como ha señalado a este respecto Alcover Povo (2018), la restricción debe estar justificada por una razón imperiosa de interés general, pudiendo tenerse por tal, según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la protección del entorno urbano. Dichas medidas municipales no deben resultar discriminatorias ni en relación con otros tipos de alojamiento turístico ni en lo relativo a la prestación de servicios en el mercado europeo, evitándose que la medida suponga un cierre de mercado. Las medidas que se adopten por los entes locales deben ser además adecuadas a la finalidad perseguida y necesarias, de manera que la finalidad perseguida no pueda alcanzarse por medio de medidas menos restrictivas. Asimismo las medidas en cuestión no podrán ser desproporcionadas en relación con las concretas consecuencias que impliquen. En este sentido opina el citado autor que «existen importantes obstáculos para que estas normas (o algunas de ellas) sean declaradas válidas por los tribunales, lo que podría tener importantes consecuencias (incluso de carácter patrimonial) para los ayuntamientos».

la innovación y la digitalización. En este sentido se pronuncia González de León (2017), para quien «Las plataformas digitales son muy diferentes entre sí, desde algunas que se limitan a ser un portal de anuncios que facilita el contacto entre particulares, hasta otras que tienen funcionalidades adicionales para aportar más seguridad a la intermediación. De esta manera, la información que maneja cada tipo de plataforma es muy dispar y, en ningún caso, llega hasta los extremos que pretende Hacienda. En otras palabras, la Agencia Tributaria está pidiendo a las plataformas digitales una información sobre la actividad subyacente (la de arrendamiento de viviendas con fines turísticos) que se produce en el entorno digital que ellas habilitan, pero que es una actividad en la que no intervienen y sobre la que no disponen de toda la información, ya que no tiene relación con el servicio concreto que prestan a sus usuarios».

Por su parte Sánchez Huete (2018) destaca al respecto que «La obligación de información sobre datos que han de ser requeridos es una obligación compleja al requerir que el intermediario indague y demande información al cedente, sobre su titularidad y sobre la titularidad del bien inmueble, y también en relación con el bien inmueble, particularmente, su referencia catastral. De manera simultáneamente a la exigencia de información, también se establece la obligación de calificar jurídicamente algunos extremos de la información demandada concretamente en lo que se refiere a la titularidad requerida».

Ciertamente se ha de reconocer que en el presente caso se exige al intermediario que requiera al tercero con quien se relaciona la información demandada en el artículo 54 ter del Real Decreto 1070/2017. Se impone así a aquellos una obligación de información sobre datos que no se derivan de su tráfico habitual y que aquel ha de poseer como consecuencia de su relación económica con el cedente y el cedido. Se trata, además, de una obligación que no se reduce a la información de datos ajenos, proyectándose sobre un contenido que no resulta propio de su tráfico, al exigírsele determinar el derecho del cedente en relación con la vivienda cedida, comprendiendo dicha obligación, además de la identificación de aquel (del cedente), la identificación y determinación del derecho en virtud del cual se cede la vivienda.

En definitiva, al intermediario se le exige, no ya solo la identificación del cedente y de su titularidad, sino también la necesidad de averiguar la titularidad del inmueble y de valorar la misma a tales efectos, debiendo proceder a identificar al titular, así como la relación jurídica de titularidad existente en relación con el inmueble. La información que se requiere al intermediario podría no derivar de su relación negocial, viéndose así este compelido a requerir aquella a través del desarrollo de una actividad de indagación que podría ir más allá de lo que constituye una obligación de facilitar información con trascendencia tributaria, al imponerse con carácter previo su obtención. No se trata, por tanto, de una simple obligación de facilitar datos ajenos, sino del deber de obtención de información.

Debe reflexionarse además acerca de si el hecho de que nos hallemos en presencia de una obligación establecida reglamentariamente (en el art. 54 ter del RD 1070/2017) y que no aparece amparada por una norma de rango legal podría llegar a vulnerar el principio de reserva de ley, que exige como es sabido la determinación a través de una ley de los obligados tributarios.

Por otra parte, a mediados del mes de marzo de 2018, se conoció que la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia (CNMC) remitió un requerimiento al Ejecutivo para que «suprimiera o modificase» estas obligaciones de información, al estimar que la regulación aprobada no delimita con claridad quiénes serán los sujetos obligados a proporcionar la información y considerar que la nueva regulación aprobada podría «distorsionar la competencia» si fuerza a los intermediarios a modificar su modelo de negocio para poder recabar la información. En opinión del citado organismo, si se incluye entre los obligados a entidades que no intervienen en todas las fases de la transacción, se podría imponer a estas entidades una carga sustantiva que podría llegar a tener un efecto restrictivo de la competencia²².

Con carácter adicional, desde la CNMC, se estimaba que las obligaciones de información incluyen algunos aspectos que pueden ser innecesarios o desproporcionados para el fin perseguido por la norma, que es la prevención del fraude fiscal. En particular, se consideraba de dudosa relevancia tributaria la identidad del titular de la vivienda cuando no coincide con la persona que tiene el derecho de cesión de la misma, la obligación de información sobre las cesionarias y el número de días de uso y los deberes de conservación de documentación.

Finalmente, sin embargo, la CNMC desestimó la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre. A pesar de que, como se ha indicado, la CNMC había formulado en febrero de 2018 requerimiento previo al Ministerio de Hacienda donde planteaba los posibles obstáculos a la competencia del artículo 1.11 del Real Decreto 1070/2017 (que, como hemos tenido ocasión de analizar, introduce un nuevo art. 54 ter en el RD 1065/2017 obligando a los intermediarios en la cesión de viviendas turísticas a facilitar cierta información), la Comisión terminó considerando que la eventual reforma de la citada regulación podría plantear un efecto restrictivo para la competencia en el caso de que las obligaciones de información vinculasen a todo tipo de intermediarios. Así, por ejemplo, si se obligase a aquellos que solo albergan anuncios (y que, por tanto, no tienen constancia de si la transacción se ha celebrado) se les abocaría a cambiar su modelo de negocio para cumplir con las exigencias informativas. No obstante, la CNMC consideró que las obligaciones de información incluyen algunos aspectos que podrían ser innecesarios o desproporcionados para la finalidad de prevención del fraude fiscal, motivo por el cual solicitó aclaración sobre el alcance de las mismas²³.

²² Ya con carácter previo, a través de su Informe de 22 de noviembre de 2017, la CNMC había manifestado su oposición a la obligación formal impuesta a las plataformas de intermediación en la Ley de Islas Baleares 7/2017, de 31 de julio, estimando que resultaba desproporcionada e injustificada la información exigida a las plataformas intermediarias y considerando que la misma podría distorsionar la libre competencia. Y ello en la medida en que la información cuya aportación se exige a los intermediarios implica una obligación que tendrá un efecto restrictivo de la competencia.

²³ El requerimiento previo efectuado por la CNMC había sido contestado mediante un Acuerdo del Consejo de Ministros, precisándose en dicha contestación que las obligaciones de información únicamente vincu-

En cambio la CNMC sí que ha impugnado la normativa urbanística aprobada por diversos municipios (entre otros, los Ayuntamientos de Madrid²⁴, Bilbao²⁵ y San Sebastián²⁶), al considerar que las normas de estos ayuntamientos son contrarias a la competencia y a los principios de regulación económica eficiente, perjudicando a los consumidores y usuarios, al impedir la entrada de nuevos operadores y consolidar a los oferentes de alojamientos turísticos ya instalados. A juicio de la CNMC ello podría provocar el surgimiento de precios más elevados en el alojamiento turístico, reduciendo la calidad, la inversión y la innovación en los alojamientos turísticos de las ciudades²⁷.

Dada la excesiva concentración de turistas en determinadas zonas urbanas, la CNMC propone establecer tributos selectivos con el objetivo de desincentivar el turismo en áreas saturadas, en lugar de prohibir directamente las viviendas turísticas. Asimismo ante los problemas de convivencia surgidos entre los vecinos de un mismo edificio por las actividades nocivas, la CNMC defiende que las propias comunidades de propietarios pueden limitar estas actividades en estatutos, si lo desean. Por último, la CNMC considera desproporcio-

lan a las plataformas que intermedian en la celebración del contrato, de manera que recopilar y proporcionar la información exigida no supondría a los sujetos afectados una carga desproporcionada. Asimismo a través de la citada contestación se aportó una justificación detallada de la necesidad y proporcionalidad de las obligaciones de información sobre intermediarios incluidas en la reforma. A juicio de la CNMC, las obligaciones establecidas se podrían considerar justificadas por la lucha contra el fraude fiscal, no suponiendo una carga desproporcionada para intermediarios ni para los intervinientes en las transacciones.

- ²⁴ Recuérdese, por ejemplo, que, en el caso del Ayuntamiento de Madrid, el principal requisito de la nueva normativa aprobada se concreta en tener una entrada independiente a la del resto de viviendas. Ese acceso no puede ser directo desde la calle. En la zona más alejada del centro (la normativa establece tres anillos), no hará falta esa entrada propia en edificios que ya admitan otros usos terciarios, como oficinas. Los inmuebles residenciales que quieran dedicarse enteros al alquiler turístico deberán, dependiendo de las compatibilidades y niveles de protección de la normativa, tramitar una licencia urbanística o planes especiales. Y en las zonas más residenciales y céntricas estarán prohibidos.
- ²⁵ La normativa aplicable en el Consistorio municipal de Bilbao determina que solo puedan ser viviendas de uso turístico las plantas bajas o primeras de los inmuebles, salvo que tengan acceso independiente a la calle. Con carácter adicional se exige autorización y registro para las viviendas de uso turístico y límites para las mismas, introduciéndose asimismo exigencias de oferta máxima de tres habitaciones por vivienda y limitación a edificios de uso residencial.
- ²⁶ Como ya se ha analizado, la normativa del Ayuntamiento de San Sebastián limita las viviendas de uso turístico a las plantas bajas o primeras de los inmuebles salvo que tengan acceso independiente a la calle, prohibiendo además la construcción de nuevas viviendas turísticas en algunas zonas del centro de la ciudad.
- ²⁷ De acuerdo con el razonamiento efectuado por la CNMC existe una serie de requisitos, obligaciones y prohibiciones al alquiler turístico que suponen una carga irrazonable, excesiva o de excesivo cumplimiento para los titulares de viviendas que incrementan los costes para los usuarios y perjudican al interés general tales como la limitación de la duración de la estancia, el establecimiento de un mínimo de noches, la prohibición de alquilar la vivienda por estancias, la prohibición de que se instalen en edificios residenciales, la obligación de que deban ubicarse en determinadas plantas de los edificios, el establecimiento de un número máximo de pisos turísticos por barrio, distrito o edificio, el establecimiento de dimensiones mínimas de las viviendas y la regulación de sus precios.

nado que los ayuntamientos regulen los mínimos de calidad a ofrecer por las viviendas de uso turístico, debido a que las plataformas permiten a los usuarios tener información inmediata y fiel de lo que están contratando de manera que, no existiendo un problema de falta de información, cualquier restricción en este sentido sería desproporcionada²⁸.

En suma, de acuerdo con la argumentación efectuada por el citado organismo, resulta necesario defender la libre competencia que ampara la normativa comunitaria frente al interés de los ayuntamientos de limitarla para proteger la buena convivencia e identidad cultural de los municipios. La regulación aprobada por los entes locales (que, como se ha analizado a lo largo del presente estudio, regula, entre otros puntos, la limitación en la concesión de licencias, la exigencia de que el inmueble tenga un acceso directo a la calle para no molestar al resto de vecinos o que solo puedan alquilarse a turistas las plantas bajas o en los primeros pisos) no garantiza una mayor calidad de los alojamientos turísticos ni protege adecuadamente a los ciudadanos, no especificándose con claridad los objetivos de interés general que se persigue ni justificándose que las medidas elegidas sean las más idóneas para lograrlos. Así, por ejemplo, la limitación de que únicamente puedan ser viviendas turísticas las plantas bajas o las primeras plantas o el impedir que puedan darse en ciertas zonas de la ciudad dificultan la obtención de los permisos necesarios para la entrada de nuevos operadores.

Asimismo con fecha 13 de marzo de 2018, el TS admitió a trámite recurso contencioso-administrativo interpuesto por una asociación contra la presente regulación relativa a las nuevas obligaciones de información para las plataformas digitales que intermedian en el arrendamiento de viviendas con fines turísticos en España establecida a través del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre. Dicho recurso interpuesto se fundamenta en el hecho de que las obligaciones introducidas exceden lo necesario y proporcional, imponiendo una carga administrativa y operativa a ciertos modelos de negocio que resulta asimismo contraria a la normativa existente, tanto nacional como comunitaria, e introduciendo un conjunto de trabas innecesarias y desproporcionadas a la competencia efectiva en el mercado.

No obstante, mediante Sentencia de 10 de octubre de 2018 (rec. cas. núm. 80/2018), terminó resolviendo el Alto Tribunal que el coste derivado de la adaptación a las obligaciones de información de los intermediarios en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos no justifica la suspensión del artículo 54 ter del RGAT. En efecto, el Alto Tribunal, aceptando los

²⁸ En opinión de la CNMC, las plataformas digitales ofrecen la posibilidad de consultar y comparar *online* las características de los alojamientos y la reducción de los costes de transacción, al incorporar sistemas de pago electrónicos que facilitan la realización de transacciones económicas. Tal y como subrayó la Comisión en su Informe dichas plataformas «permiten a los particulares entrar en el mercado aun careciendo de los recursos de las empresas tradicionales, como son la experiencia comercial o las formas de aceptar un pago, de realizar un contrato, de crear una marca o de tener un seguro». Añadía además la Comisión en su Informe que «las plataformas reducen significativamente los problemas de información asimétrica tradicionales [...] mediante los mecanismos de reputación que incorporan, proporcionando a los usuarios información del alojamiento y de cómo ha sido valorado este por otros usuarios».

argumentos alegados por la Abogacía del Estado y valorando las circunstancias concurrentes, denegó la suspensión de la ejecutividad del apartado once del artículo primero del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se introdujo en el Real Decreto 1065/2007 un nuevo artículo 54 ter encargado de regular esta obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, que había sido solicitada como medida cautelar.

De acuerdo con la argumentación efectuada por el Alto Tribunal, el recurrente no probó los perjuicios irreparables derivados de la aplicación de la norma en cuestión y que, como hemos tenido ocasión de analizar, obligan a realizar cambios técnicos, a incorporar nuevos procesos informáticos o a adaptar las aplicaciones existentes, con el coste económico que ello supone lo que, a su juicio, podría terminar produciendo una «fuga» de clientes en atención a la mayor complejidad de manejo. Asimismo tampoco se probaron los perjuicios relativos a la necesidad de los prestadores de servicios de alojamiento de datos de adoptar un comportamiento activo de captación de datos que supone una modificación de su régimen jurídico y de su modelo de negocio, resultando alterado su régimen de responsabilidad. Tal y como razona el TS las referencias efectuadas relativas al régimen jurídico y a la necesidad de adaptar el modelo de negocio más bien parecían expresar dudas jurídicas acerca de si algunas de las empresas o entidades representadas por la entidad recurrente quedaban o no obligadas al suministro de información dispuesto en el mencionado precepto, lo que convertía la impugnación en una impugnación hipotética y no justificaba la suspensión cautelar. Y, en todo caso, destaca el tribunal la existencia de un interés público prevalente y fundado en la necesidad de obtener información que garantice la aplicación del sistema tributario (la lucha contra el fraude fiscal) y de prevenir el blanqueo de capitales, el cual legitima a su juicio su implantación.

Referencias bibliográficas

Alcover Povo, M. (2018). La regulación municipal de las viviendas de uso turístico: el gran salto al vacío. *Diario Cinco Días*. Recuperado de <www.cincodias.com> (consultada el 27 de julio de 2018).

González de León, A. (2017). Hacienda no entiende la economía digital. *Diario Cinco Días*. Recuperado de <www.cincodias.com> (consultada el 16 de agosto de 2017).

Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2018). Comentarios a la declaración informa-

tiva sobre alquileres turísticos (modelo 179). *Quincena Fiscal*, 17. Recuperado de <www.aranzadidigital.es>.

Sánchez Huete, M. A. (2018). ¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. *Quincena Fiscal*, 14. Recuperado de <www.aranzadidigital.es>.



Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español

Enza Sonetti

Doctora en Estrategia Legal para las Pymes y en Derecho y Ciencia Política. Universidad de Nápoles, Suor Orsola Benincasa y Universitat de Barcelona

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

Extracto

En los países miembros de la OCDE, la posibilidad de adhesión a los programas de cumplimiento cooperativo está limitada a las grandes empresas: las pequeñas y medianas empresas, aunque constituyan una parte fundamental de sus tejidos productivos, han sido casi siempre excluidas. Estos sistemas se caracterizan por tener consecuencias también bajo el perfil sancionador, puesto que permiten considerar de manera diferente la confianza legítima y la buena fe del contribuyente que coopera.

A partir de un análisis de los sistemas de *cooperative compliance* existentes en Italia y España, este artículo aspira a identificar las medidas aptas para mejorar el cumplimiento de las pequeñas y medianas empresas y explorar la posibilidad de extender los paradigmas cooperativos a las mismas, así como ya ocurre en el sistema neerlandés de *horizontal monitoring*.

Palabras clave: cumplimiento cooperativo; pymes; confianza legítima; buena fe; sanciones.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 29-03-2019

Cómo citar: Sonetti, E. (2019). Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 41-76.



Strategies to improve smes' tax compliance: legitimate expectation and good faith in Italian and Spanish tax penalty systems

Enza Sonetti

Abstract

In OECD Countries, only large enterprises can apply to cooperative compliance programs: although small and medium enterprises represent one of the most important economic engines, they have, most of the time, been excluded. These programs have consequences in penalties proceedings as they allow to consider taxpayer legitimate expectation and good faith.

Based on the analysis of Italian and Spanish cooperative compliance systems, this paper aims to explore the possibility of extending cooperative paradigms to small and medium enterprises, as the Dutch horizontal monitoring does, and identify measures to improve their compliance behaviour.

Keywords: cooperative compliance; smes; legitimate expectation; good faith; penalties.

Citation: Sonetti, E. (2019). Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 41-76.



Sumario

1. Introducción
 2. Desde la cooperación reforzada al cumplimiento cooperativo
 - 2.1. Las razones del cumplimiento
 - 2.2. El objetivo de los sistemas de cooperación: desde la lucha contra la elusión fiscal a la prevención de riesgos
 - 2.3. Desde la cooperación reforzada al cumplimiento cooperativo: los sistemas italiano y español
 - 2.4. La publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias
 3. El cumplimiento tributario en las pymes
 - 3.1. El sistema neerlandés: el *horizontal monitoring*
 4. Los reflejos de los principios de confianza legítima y de buena fe bajo el perfil sancionador
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Los constantes cambios y la complejidad de las sociedades modernas han caracterizado los primeros años del siglo XXI y seguirán caracterizando los siguientes. Los mismos afectan de manera considerable la seguridad del derecho y las expectativas que las empresas depositan en las leyes, en las indicaciones de la administración financiera y en la jurisprudencia, puesto que cada operación conlleva riesgos de cumplimiento legales, incluyendo, entre estos, los riesgos tributarios. Es clara, pues, la importancia de la estabilidad y claridad de las leyes y la necesidad de no sufrir los efectos de *revirement* interpretativos de la administración financiera y de la jurisprudencia o peor, normas retroactivas o de interpretación auténtica, que puedan cambiar las reglas del «juego» cuando este haya ya empezado: además de incrementar el riesgo de errores involuntarios, los efectos de la inseguridad jurídica constituyen un coste considerable por las empresas, pudiendo, de hecho, determinar una replanificación de los planes, originariamente aprobados.

Sin embargo, la otra vertiente de la inseguridad jurídica está representada por el uso «fraudulento» de zonas grises o de vacíos legislativos por parte de los contribuyentes (y en particular por las empresas en las actividades de planificación fiscal): es por esta razón que el trabajo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) desde el 2008 se ha centrado en la definición de modelos de cooperación con el contribuyente, que no solo aspiran a reducir y mejorar la gestión de riesgos, sino también a reforzar la seguridad jurídica para impedir fenómenos elusivos y minimizar la posibilidad de procedimientos sancionadores en caso de errores involuntarios o normas inciertas.

La nueva relación se traduce en una cooperación basada en la confianza, comprensión mutua, transparencia y en el mejor conocimiento de las razones que guían las acciones de las empresas, mientras por el contribuyente, en una reducción de los riesgos de cumplimiento, una fortificación de su reputación comercial en el mercado en el que opera, así como en una mayor seguridad jurídica en cuanto a la interpretación y aplicación de las reglas y sus consecuencias: «working in real time, decreases uncertainty about tax exposure, secures faster resolution of issues and reduces the need for lengthy correspondence and litigation» (OCDE, 2013b, p. 14).

Este nuevo paradigma tiende a revolucionar completamente la relación entre las autoridades fiscales y el contribuyente. Los modelos clásicos, de hecho, tenían una tendencia natural al conflicto, y se caracterizaban por una acción preliminar del contribuyente, que identificaba de forma independiente las normas aplicables a sus operaciones, y autóno-

mamente liquidaba. La administración en estos casos tenía un papel marginal, que iba a «jugar» solo cuando era posible poner de relieve los errores o la evasión del contribuyente. Y si había error u omisión, la acción se habría dirigido contra el contribuyente, mediante la imposición del pago de la cantidad adeudada, más sanciones e intereses (Rozas, 2015). Esto sin que la actitud o la intención del contribuyente tuviera alguna relevancia. Muchos de los modelos introducidos a raíz de las directrices de la OCDE, en cambio, parten de una premisa diferente –de cooperación– y se fundan en los principios de buena administración.

Sin embargo, estos sistemas, si no se considera el *horizontal monitoring* neerlandés, admiten la participación solo a las grandes empresas y excluyen a las pequeñas y medianas (pymes) que necesitarían más medidas capaces de simplificar su cumplimiento y reducir los riesgos de errores.

2. Desde la cooperación reforzada al cumplimiento cooperativo

2.1. Las razones del cumplimiento

En la construcción de los sistemas de cumplimiento cooperativo, tiene una importancia fundamental el análisis de la llamada *tax moral* (Benno, 2007), o sea, de las razones que impulsan el comportamiento del contribuyente y que abarca temas económicos y sociológicos: la misma, representa la *intrinsic motivation* (Frey, 1994) que dirige el comportamiento del contribuyente y se relaciona con su ética, las normas sociales vigentes en el entorno en que vive, así como con la percepción que tiene del ejercicio de los poderes públicos y la confianza en los organismos estatales. Es opinión común que los comportamientos de los contribuyentes están determinados por elementos racionales (impuesto debido, capacidad de determinarlo) y elementos en parte intuitivos y conductuales (factores sociales, la moral personal) que son fácilmente identificables en las personas físicas. Al contrario, la dificultad de evaluar su existencia en las empresas da razón de la escasez de la doctrina en materia de *corporate tax morale*. Las empresas no estarían influenciadas por los efectos sociales de la evasión de impuestos, ya que cumplirían con mucha más facilidad de acuerdo a los beneficios recibidos y a la calidad de los servicios públicos. Actuarían, de hecho, de acuerdo a una lógica sinalagmática que está muy lejos de los sentimientos de vergüenza y estigma social que mueven al individuo, aunque en los últimos años se ha asistido a la difusión en las grandes empresas de *best practices* estrechamente vinculadas con el riesgo de reputación: en este sentido, la divulgación pública de conductas elusivas o evasivas realizadas por las empresas constituye un tema que afecta de manera considerable a su reputación y que recibe siempre mayor atención en consideración de las repercusiones económicas que derivan.

En cuanto a las pymes, de acuerdo con la posición expresada en un estudio realizado por la Comisión Europea (Weber, Fooken y Herrmann, 2014), cabe subrayar que el com-

portamiento de las mismas es análogo al que tienen los contribuyentes personas físicas, aunque con las complejidades derivadas del ejercicio de actividad económica: las mismas, consideran el sistema tributario como algo complejo y al que enfrentarse con medio y actitud de conflicto. Asimismo, tienen una percepción equivocada de su nivel de evasión, considerada insignificante con respecto a la que realizan las grandes empresas. Este modelo se refleja en la relación que tienen con las administraciones financieras que termina siendo una relación de intercambio entre impuestos pagados y servicios recibidos, sin que el deber de contribución sea considerado como deber social.

2.2. El objetivo de los sistemas de cooperación: desde la lucha contra la elusión fiscal a la prevención de riesgos

En las últimas décadas, el trabajo de la OCDE y de la Unión Europea en materia de *corporate tax governance* se ha centrado sobre todo en la mejora de las actividades y de los instrumentos dirigidos a favorecer el cumplimiento tributario voluntario de las grandes empresas en una óptica de incrementar la responsabilidad social empresarial¹.

La necesidad de prevenir nuevas y diferentes formas de evasión fiscal, de atajar el fenómeno de la planificación fiscal agresiva y garantizar la seguridad jurídica en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ha tenido como consecuencia la introducción de sistemas de cooperación entre el contribuyente y la administración financiera, cuyo objetivo no es solo mejorar la recaudación de los impuestos, sino también convertir la relación entre las partes en algo más justo y cierto, para aquellos que quieren cumplir sin que la multitud y el tecnicismo de las leyes tributarias se conviertan en un obstáculo insuperable. Los mismos han sido ideados e implementados previendo la participación de las grandes empresas por dos razones específicas: primeramente, porque son las que más utilizan o implementan esquemas de planificación fiscal y, en segundo lugar, porque son las que más a menudo disponen de departamentos de *internal compliance* encargados de garantizar el correcto cumplimiento de las leyes, prevenir el riesgo de infracción y dialogar con las administraciones públicas. Las políticas dirigidas a impulsar el cumplimiento de las pymes, en cambio, se han fundado –y se fundan– casi exclusivamente sobre la previsión de regímenes fiscales preferenciales, medidas de simplificación contables o declarativas, exenciones y recomendaciones de adoptar códigos éticos o normas de autorreglamentación.

¹ También la Comisión Europea ha considerado el cumplimiento tributario entre los medios para incrementar la responsabilidad social empresarial. «Al pagar impuestos, las empresas pueden tener una repercusión importante y positiva sobre el resto de la sociedad. Por tanto, puede considerarse que la planificación fiscal agresiva vulnera los principios de la responsabilidad social de las empresas». Véase *Comunicación sobre una estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas*, COM(2011) 681 final de 25.10.2011.

Cabe mencionar a este respecto que el concepto de planificación fiscal agresiva² sigue siendo objeto de disputas doctrinales: la búsqueda del equilibrio entre la libertad de planificar las actividades económicas con el fin de obtener una ventaja fiscal y la necesidad de los Estados de evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios hacia países con fiscalidad privilegiada representa un tema problemático y que influye en la definición de las normas tributarias. Una de las definiciones utilizadas por la doctrina jurídica y económica encuentra su origen en la literatura americana (Mulligan y Avena, 2009), en la que se utiliza dicho término para identificar esquemas de planificación tributaria caracterizados por estructuras que tienen efectos distintos respecto a la ratio de las normas que deben aplicarse³. En 2008, la OCDE para mejorar los niveles de seguridad jurídica ha proporcionado una definición de planificación fiscal agresiva que ha sido sucesivamente incluida en el Plan de acción número 12 de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*): en esta dirección han sido descritas como agresivas las planificaciones diseñadas para permitir la adopción de una posición defensiva que, aunque responda a la letra de la ley, puede conducir a consecuencias no deseadas en la determinación exacta de la base imponible y en las actividades de recaudación. En segundo lugar, se considera como conducta agresiva la que implica la adopción de una posición favorable para el contribuyente, sin que este último revele abiertamente la existencia de un cierto grado de incertidumbre sobre algunos aspectos significativos de la operación realizada.

La doctrina se ha dividido a menudo entre autores que consideran que el límite esté representado por los principios tributarios y por el espíritu de la ley, debiéndose considerar agresivos todos los comportamientos dirigidos a obtener una ventaja patrimonial que se resuelva en un mero ahorro fiscal (Mulligan y Oats, 2009, p. 681) y los que consideran la posibilidad de planificar hasta que la autorregulación de los intereses privados lo permita sin que algún juicio ético o moral lo pueda impedir (Marín Benítez, 2013). Por otro lado, se ha afirmado que un concepto de planificación fiscal agresiva demasiado vago podría llevar al resultado de considerar agresivas todas las actividades que operan al límite de la legalidad, alejándose de las prácticas de buena gobernanza corporativas (Freedman, 2008; Hyman, 2014; Friese, Link, Mayer, 2008; Schön, 2008).

² La Comisión Europea en su Recomendación de 6 de diciembre de 2012 incluye una definición de planificación fiscal agresiva, conectada con las ventajas fiscales injustificadas que derivan de negocios o contratos. Con este fin, dada la posible coincidencia con el concepto de abuso, la Comisión en el mismo documento pidió a los Estados miembros introducir la llamada GAAR, *General anti-avoidance rule*, dentro de sus jurisdicciones. Véase la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva C-8806.

³ El Fondo Monetario Internacional en un documento de 2008 puso de relieve la dificultad de llegar a una definición clara y precisa de evasión teniendo esta un profundo efecto en la seguridad jurídica. «El término se utiliza libremente, ya que la frontera de la legalidad no siempre es clara, y para entender si una actividad puede ser considerada "evasión" eso depende de la imponderable intención del legislador y de cómo hubieran sido concluidos los acuerdos entre las partes si no se hubieran considerado los perfiles fiscales» (IMF, 2013, pp. 3 ss.).

En relación con el tema de la prevención de los riesgos tributarios, es necesario subrayar que el mismo elude una definición precisa, identificándose tanto como riesgo de incumplimiento legal, así como riesgo asociado a las operaciones de contabilidad. Los riesgos de contabilización abarcan no solo las transacciones registradas por «error» del contribuyente, sino también todas aquellas actividades que son contabilizadas, aunque falte el presupuesto: basta con pensar en el fenómeno de los llamados «fraudes carrusel». A esto se suman todas las hipótesis de contabilización obligatorias que omite el contribuyente y que aumentan la economía informal, así como todas aquellas en las que es el mismo contribuyente quien proporciona información incorrecta o incompleta para reducir su base imponible y obtener un ahorro fiscal injustificado e indebido. Además, en este contexto, hay que considerar no solo las consecuencias negativas, a raíz de un acto u omisión del empresario, sino también las relacionadas con situaciones de incertidumbre jurídica.

La Comisión Europea ha identificado el riesgo tributario en «anything negative that can affect the organisation's ability to achieve its objectives o sea un uncertainty of outcome» (Comisión Europea, 2006, p. 13)⁴. El mismo puede ser considerado como el «riesgo potencial de eventos tributarios adversos, incluyendo responsabilidades derivadas de infracciones inesperadas o la imposibilidad de obtener una *legítima* ventaja fiscal, así como las consecuencias adversas de tales acontecimientos, como el daño a la reputación frente a las autoridades fiscales, inversores, empleados y el público en general» (Godman, 2006, p. 6).

La existencia de un riesgo tributario puede tener no solo directas consecuencias económicas que derivan del incumplimiento de las normas, sino también afectar a otro elemento activo del patrimonio de la empresa: su reputación. La reputación, de acuerdo con las definiciones enciclopédicas, es «la calidad o más a menudo el alcance de la moralidad» (Enciclopedia Devoto-Oli, 1971). Es clara, pues, la dificultad de aplicar esta noción a la realidad de los negocios: debe, por esa razón, ser entendida como la necesidad de orientar en un sentido ético la realización de los negocios con el fin de garantizar la fiabilidad de la empresa en el mercado y traducida en la percepción de que los *stakeholders* y el público en general tienen de las modalidades de realización de sus actividades comerciales. Este riesgo se refleja, de hecho, en la necesidad de la empresa de generar una expectativa positiva relativamente a su capacidad de producir riqueza de manera ética y se aplica no solo a la imagen que transmite a los consumidores, sino también a la que mantiene en sus relaciones con sus *competitors*.

No obstante, si en las grandes empresas el desarrollo de las medidas de prevención de riesgos constituye algo siempre más frecuente, en las pymes, sigue siendo algo inusual. Según un estudio realizado por unos investigadores italianos, la razón de esta diferencia reside, no solo en el hecho de que las mismas no tienen amplios recursos sino también en la tenden-

⁴ El Higher Education Funding Council for England (HEFCE) define el riesgo tributario como «the threat or possibility that an action or event will adversely or beneficially affect an organisation's ability to achieve its objectives».

cia de sus propietarios a asumir el riesgo de las decisiones estratégicas. Las pymes, pues, adoptan mecanismos organizativos que apoyan las decisiones de los empresarios, sin que existan sistemas de control estructurados, ni una clara asignación de funciones como sería deseable: las mismas, de hecho, se limitan a una gestión del riesgo limitada principalmente a asuntos de corto plazo (Broccardo, Culasso, Giacosa y Truant, 2016, p. 83).

2.3. Desde la cooperación reforzada al cumplimiento cooperativo: los sistemas italiano y español

El debate sobre los sistemas dirigidos a mejorar las relaciones tributarias, promover el cumplimiento espontáneo y mitigar los riesgos relacionados con las actividades de planificación fiscal ha abordado la agenda de los Estados miembros de la OCDE ya desde los primeros años del siglo XXI para culminar en 2013 en dos documentos clave: el primero, representado por las iniciativas *BEPS-Base Erosion and Profit Shifting* (OCDE, 2013a) y un segundo documento, *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (OCDE, 2013b), hito en el estudio y en la evolución de los sistemas de cumplimiento cooperativo. El informe BEPS, de febrero de 2013, seguido por el *Plan de acción* en julio del mismo año y sus siguientes actualizaciones, ha permitido identificar una serie de medidas para contrarrestar la erosión de las bases imponibles, realizada a través de actividades dirigidas a evadir o a mover las ganancias en jurisdicciones con régimen fiscal privilegiado. Por otro lado, con el segundo documento del 2013⁵, la OCDE ha proporcionado unas pautas a los Estados miembros para implementar formas de cooperación y comunicación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

La definición de los mecanismos de cooperación no ha sido idéntica en todos los Estados miembros de la OCDE. Mientras algunos han formalizado los mecanismos de cooperación sin modificar la disciplina tributaria subyacente, otros han tramitado la formalización de los mismos a través de acuerdos con los contribuyentes. En Australia, por ejemplo, los acuerdos de cooperación pasan a través de un acuerdo llamado *Annual compliance arrangement* (ACA), que requiere la creación y aplicación de un sistema de control interno (*tax*

⁵ El nuevo enfoque, previsto en el documento del 2013, representa la superación de la cd. *enhanced relationship* introducida en 2008 cuyo objetivo era superar la vieja relación de confrontación entre las partes. Sin embargo, la *enhanced relationship* apareció inmediatamente incapaz de resolver los problemas y las preguntas que cotidianamente surgían. En particular, la terminología utilizada planteaba, según muchos autores, una cuestión de equidad entre los contribuyentes con derecho a tales esquemas de cooperación y los excluidos, puesto que llamaba la idea de una cooperación limitada a unos pocos contribuyentes. No obstante, el uso de una terminología diferente en el documento de 2013 no debe inducir en pensar en la apertura general a todos los contribuyentes: en la mayoría de los sistemas legales de hecho, la participación es posible solo para los grandes contribuyentes, siendo las entidades directamente afectadas por diseños de planificación fiscal y por un alto grado de litigiosidad.

control framework). El Reino Unido ha publicado unas claras y detalladas reglas que deben ser utilizadas por las autoridades fiscales para evaluar la gestión fiscal de la empresa, mientras para la industria bancaria se ha introducido un específico *Code of Practice on taxation*. Asimismo, la mayoría de los sistemas se fundan sobre la posibilidad de afiliación voluntaria, mientras otros, como Suecia, prevén la participación del contribuyente por invitación.

Del mismo modo, en Italia y en España, los sistemas de cooperación introducidos han limitado la participación a las grandes empresas: el *adempimento collaborativo* y el Código de Buenas Prácticas Tributarias de hecho no prevén ninguna posibilidad de adhesión para las pymes.

El sistema italiano de cumplimiento cooperativo, anticipado por un proyecto piloto en 2013⁶, ha sido introducido por los artículos 3 a 7 del Decreto legislativo 128/2015 y limita el acceso a los contribuyentes cuya cifra de negocios sea superior a diez mil millones de euros o mil millones de euros si se trata de empresas que ya se habían incorporado al proyecto piloto⁷. Otra condición para el acceso al sistema es que la empresa cuente con un sistema de gestión y control de los riesgos fiscales. Entre estos últimos, de acuerdo con el *Provvedimento* de 26 de mayo de 2017 número 101573, hay que considerar en particular los llamados «riesgos significativos», o sea, los riesgos que, en razón de una consolidada evaluación cualitativa y cuantitativa, determinan unos particulares deberes de transparencia y comunicación a la Agencia Tributaria. Los mismos se concretarán con referencia al valor económico de las actividades económicas realizadas, al tipo de operaciones que la empresa realiza y a las áreas de potencial incumplimiento. La falta de transparencia o de colaboración, así como la falta de comunicación de riesgos relevantes, pudiendo afectar la confianza de la Agencia en el sistema de gestión y control de riesgos, determinan la exclusión de la empresa del sistema de cumplimiento cooperativo⁸.

El *adempimento collaborativo* prevé mecanismos de interlocuciones constantes y preventivas cuya finalidad es reducir los riesgos y garantizar seguridad jurídica: las respuestas

⁶ Proyecto piloto de la Agencia Tributaria de 25 de junio de 2013.

⁷ Para el acceso, es necesario presentar una solicitud utilizando un formulario electrónico. La Agencia Tributaria puede en 120 días admitir la participación al programa y notificar la respuesta al solicitante. El contribuyente se considerará parte del sistema a partir del ejercicio en que haya solicitado la admisión y seguirá siéndolo por renovación automática, salvo diversa voluntad o pérdidas de requisitos. A partir del 2020 la Agencia Tributaria aspira a ampliar el acceso a los contribuyentes cuya cifra de negocios sea superior a los cien millones de euros.

⁸ Otras razones de exclusión son la pérdida de los requisitos de acceso por tres ejercicios o la falta de los deberes de transparencia o la condena con sentencia firme por delitos ex artículos 2, 3, 8, 11 del Decreto legislativo 74/2000, de los administradores, directivos o de los encargados de las declaraciones fiscales de los contribuyentes adherentes al sistema, si la condena se refiere a hechos ocurridos durante el periodo de vigencia del acuerdo de cooperación.

formuladas por la administración en estas interlocuciones vinculan a la misma (excepto si cambian las circunstancias originarias) y pueden ser aplicadas de manera retroactiva para rectificar un acta de la administración con sentido contrario, permitiendo también al contribuyente rectificar las declaraciones o liquidaciones ya realizadas a través del procedimiento ex artículo 13 del Decreto legislativo 472/1997, de 18 de diciembre.

Por otro lado, el sistema de cooperación permite a los contribuyentes que participan tener unas ventajas premiales: en primer lugar, pueden acceder a un procedimiento abreviado de consultas sobre la aplicación de leyes tributarias a casos concretos que solo tienen efecto para el interesado (*interpello abreviado*). La Agencia Tributaria tiene la obligación de evaluar en 15 días el contenido de la pregunta y, si la documentación aportada parece suficiente, formular una respuesta en 45 días. Las respuestas de la administración vinculan a la misma que no podrá emitir actas en sentido contrario, pero no al contribuyente que podrá comunicar su discrepancia a la Agencia.

En el caso de las consultas, la Agencia puede modificar su respuesta, aunque solo con relación a los comportamientos futuros del contribuyente. En esta hipótesis, se prospectan dos posibles escenarios: a) si la administración tributaria comunica con retraso o corrige su solución, cuando el contribuyente aún no ha realizado un comportamiento que diverge de la solución adoptada por la administración, podrá procederse a la recaudación de la deuda fiscal y de los intereses, pero no de las sanciones; b) si en cambio el contribuyente ha realizado un comportamiento que difiere de la solución interpretativa incluida en la contestación proporcionada con retraso o en la corrección de la solución anteriormente formulada, no podrá procederse a la recaudación ni de los impuestos, ni de los intereses, ni de las sanciones excepto cuando la solicitud inicial presentada por el contribuyente fuese equívoca y ambigua, para no permitir una clara comprensión a la Agencia de las circunstancias. Solamente en caso de formulación ambigua de la solicitud de *interpello*, de hecho, será posible proceder a la recaudación de los impuestos y de los intereses, pero no de las sanciones, aunque se trate de contestación proporcionada con retraso o de la corrección a otra solución formulada anteriormente.

Otra ventaja premial consiste en la posibilidad de obtener una reducción de las sanciones con respecto a operaciones que conllevan riesgos, si los mismos han sido comunicados de manera tempestiva: en este caso, los adherentes al programa pueden beneficiar de la reducción a la mitad de las sanciones administrativas –y en cualquier caso, en medida no superior al mínimo previsto por la ley– con suspensión de la recaudación hasta que el procedimiento de comprobación sea firme, también si la administración no compartiera la posición del contribuyente. Asimismo, los participantes quedarán exonerados de presentar garantías para el reembolso de impuestos directos e indirectos.

Por último, cabe subrayar que el ya mencionado *Provvedimento* de mayo de 2017 ha reforzado el compromiso de confianza al cual se someten las partes al firmar el acuerdo de cooperación, previendo que la Agencia Tributaria no podrá utilizar para otras finalidades las informaciones relativas a los riesgos comunicados por el contribuyente y los elemen-

tos adquiridos en la fase de instrucción y averiguación de la existencia de los requisitos de acceso al sistema: estos elementos no podrán, de hecho, ser utilizados para realizar comprobaciones relativas a años anteriores al comienzo de la cooperación, ni en caso de exclusión de la empresa.

El desarrollo de las políticas cooperativas en España constituye el resultado de un largo proceso empezado en 2008 con el Plan de Prevención del Fraude Fiscal que fijó entre sus objetivos la creación de un Foro de discusión con las grandes empresas⁹: el Foro de Grandes Empresas (FGE) creado en 2009 es el artífice de la introducción del Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT), adoptado en 2010.

El Código constituye un instrumento de *soft-law* que aspira a implicar los consejos de administración de las empresas en la gestión de los riesgos fiscales y representa, en concreto, una obligación reforzada de actuación según buena fe y transparencia por ambas partes de la relación tributaria para fomentar la adopción de prácticas de reducción del riesgo y minimizar los intentos elusivos (Sanz Gómez, 2014, p. 44). Con la adopción del CBPT se orienta la relación cooperativa hacia mecanismos de autorregulación pactada voluntariamente asumidos.

La relación cooperativa según el Código se funda sobre algunos pilares, entre los cuales destaca una obligación de transparencia: la misma juega un papel fundamental, para haber determinado en 2015 la adopción de un anexo, cuyo apartado 2, titulado «Reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial» vigoriza las obligaciones relativas a las informaciones que las empresas tienen que poner a disposición de la Agencia Tributaria. En el mismo sentido, la Propuesta 2016 ha introducido el Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT que deberá ofrecer una representación completa de la información con trascendencia fiscal de la organización. En el mismo sentido, y de manera coherente con las previsiones contenida en los artículos 523 ter y 540 de la Ley de sociedades de capital, el Código impone que el consejo de administración esté encargado de aprobar la política fiscal y proporcionar información sobre su aplicación en la sección «Otras informaciones de interés» del Informe anual del Gobierno Corporativo¹⁰.

Los principios fundamentales enunciados en la primera parte del Código están dirigidos a subrayar el sentido negativo de algunos tipos de conducta fiscales y evitar que las empresas puedan utilizar estructuras de planificación fiscal agresivas que dañan no solo a sus accionistas sino también en general a los *stakeholders* y a la sociedad en la que operan. En ese sentido, son las mismas empresas que están llamadas por el artículo 1.3 del Código a desarrollar mecanismos para detectar y erradicar las prácticas fiscales fraudulentas

⁹ Actualización del Plan de Prevención contra el fraude fiscal de 19 de noviembre de 2008, p. 12.

¹⁰ No siendo obligatorio el informe para las empresas no cotizadas, las mismas podrán demostrar la circunstancia de adhesión al Código en un informe de gestión o en una memoria. Véase Comisión de seguimiento del Código de Buenas Prácticas Tributarias de 5 de noviembre de 2010.

ya existentes y que pueden surgir: no obstante, como ha sido apropiadamente subrayado, el Código, por un lado, evita referirse explícitamente a esquemas de planificación fiscal agresiva y a la lucha contra los *tax shelter*¹¹, pero, por otro, no menciona el derecho de los contribuyentes de poder hacer una planificación de sus actividades tributarias de manera legítima (Calderón Carrero y Quintas Seara, 2015, p. 263).

Por otro lado, el Código aspira a asegurar un mayor nivel de seguridad jurídica: la importancia de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia en la determinación de la conducta del contribuyente está evidenciada por el artículo 2.1, que precisa que la Agencia Tributaria en sus actuaciones respetará la unidad de criterio, teniendo en cuenta los precedentes administrativos y jurisprudenciales y, en su ausencia, solicitará informe a la Dirección General de Tributos. La previsión contenida en el Código, aunque no referida a una fuente oficial del derecho, logra poner atención y cuidado sobre la confianza legítima del contribuyente¹². En el mismo sentido, el artículo 2.3 ofrece al contribuyente una posibilidad para resolver las dudas sobre el tratamiento tributario de operaciones puntuales: de acuerdo con los resultados del grupo de trabajo de 2016, con independencia del mecanismo legal de consulta y ante la Dirección General de Tributos, los contribuyentes podrán plantear cuestiones sobre operaciones de particular complejidad para obtener un informe por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Las consultas al tener por objeto la calificación de los supuestos imposables no caen entre las consultas previstas por el artículo 88 de la Ley General Tributaria (LGT) dirigidas a la interpretación de normas tributarias. En estos casos, de hecho, se ha preferido un instrumento cuya base normativa, al tratarse de cuestiones sobre la aplicación de los tributos, puede concretarse en los artículos 63 y 64 del RAT¹³ (Sanz Gómez, 2014, p. 124).

Entre las ventajas de adherir al Código hay que considerar la posibilidad, prevista por el artículo 2.4, de presentar escritos explicativos conjuntamente con las declaraciones tributarias, para manifestar los criterios a los que el contribuyente haya amparado su conducta, en la preparación de las mismas. Esta circunstancia será evaluada por la administración tributaria para determinar el elemento subjetivo del contribuyente en caso de infracciones.

¹¹ El término *tax shelter* «responde a la misma idea que la planificación fiscal abusiva, pero incorpora un elemento distintivo esencial, esto es, se trata de un esquema de planificación estandarizado y convertido en un producto objeto de amplia y activa comercialización, lo cual incrementa en mucho la capacidad de drenaje sobre las bases imposable de los sistemas fiscales afectados». (Amorós Viñals, 2010, p. 23).

¹² En el caso de que no haya doctrina o si la misma no coincide, parece obvio considerar que será necesario pedir un informe a la Dirección General de Tributos, a menos que no se trate de cuestiones de las cuales puedan nacer controversias con los contribuyentes. En este caso, la última palabra será del Comité permanente de Dirección.

¹³ 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.

Un último punto interesante del Código está dedicado a la reducción de la litigiosidad y eliminación de los conflictos. Lamentablemente, no prevé ningún mecanismo dedicado a los contribuyentes que se adhieren al Código sino la posibilidad de emplear los instrumentos ya existentes en el ordenamiento jurídico-tributario. Las únicas previsiones «innovadoras» se incluyen en la sección 3, en la que se prevé la posibilidad de facilitar al contribuyente el conocimiento de los hechos susceptibles de regularización, y que previamente al envío de las actas de inspección, le sean comunicados los hechos que influyen en la eventual propuesta de regularización. En ese caso, el acta de inspección tendrá en cuenta y valorará las alegaciones del contribuyente en la parte de motivación.

2.4. La publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias

La introducción de los sistemas de *cooperative compliance* se funda sobre la sustitución del viejo modelo inspirado en el *control and punishment* con un modelo de control preventivo basado sobre la cooperación, y que aspira a mitigar los riesgos, y por eso minimizar la necesidad de aplicar sanciones, sean propias o impropias. Una de las principales ventajas de participar en estos mecanismos es la de marcar una línea de diferenciación entre los contribuyentes que cooperan y los que prefieren quedarse al margen, replicando antiguos esquemas. En el mismo orden de ideas, una de las medidas que a menudo ha sido usada para incentivar el cumplimiento voluntario y que abre muchas cuestiones bajo el perfil de los derechos del contribuyente, es la publicación de los datos relativos a la deuda fiscal de los contribuyentes.

El sistema británico, por ejemplo, prevé un mecanismo de publicación periódica de un listado que incluye los contribuyentes que, de manera voluntaria, hayan incumplido sus obligaciones¹⁴. Para que la publicación sea conforme con la disciplina dictada por la *Section 94 del Finance Act 2009*, el contribuyente tiene que haber cometido una violación que pueda determinar una pérdida de recaudación superior a 25.000 libras; la información podrá publicarse solo cuando la responsabilidad del contribuyente sea firme y se excluirá en el caso en que el mismo revele a la administración tributaria el incumplimiento al principio de las operaciones de comprobación o antes de estas, obteniendo también la reducción de las sanciones aplicables. La lista, según el HMRC, podrá permanecer publicada por un máximo de 12 meses¹⁵.

¹⁴ Se publicará el nombre del contribuyente, la dirección, el tipo de actividad realizada, el importe del impuesto y de sanciones evadidas y el periodo de incumplimiento.

¹⁵ También el sistema legislativo irlandés ha previsto un listado de «deudores» que se publica cada tres meses: <<http://www.revenue.ie/en/press/2016/pr-150316-defaulters.html>>.

El sistema de cumplimiento cooperativo italiano prevé la publicación de los contribuyentes que participan en el programa, fortaleciendo su reputación: en el 2019, las empresas que han sido admitidas al programa de *adempimento collaborativo* ascienden a 19¹⁶.

Por otro lado, el legislador español en 2015 ha introducido una modificación en la LGT para que puedan ser públicos los datos relativos a los contribuyentes que, de manera voluntaria, no cumplen con sus obligaciones tributarias.

La reforma, de hecho, ha introducido un nuevo artículo en la LGT, el 95 bis y también ha modificado los apartados 4, 5 y 6 del artículo 95 en materia de «Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria». El texto de la letra del artículo 95, de hecho, sigue mencionando el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria que solo pueden ser empleados para la efectiva aplicación de los tributos o para actividades cuya gestión tenga encomendada la administración tributaria, como la aplicación de sanciones. En cambio, lo que hace esta reforma es ampliar los casos en los que será posible no respetar el principio de confidencialidad de la información tributaria en razón de un superior interés público¹⁷. En ese sentido parece claro que el problema principal será entender cuando se produzca una razón de interés público que pueda prevalecer sobre el derecho a la confidencialidad (Menéndez Moreno, 2016, p. 13).

Conjuntamente con la modificación del artículo 95, el legislador a través del nuevo artículo 95 bis ha previsto la publicación de un listado de «deudores» de Hacienda: para que los contribuyentes sean incluidos en este listado, el total de deudas y sanciones tributarias no pagados dentro del plazo de ingreso voluntario deberá superar el importe de 1.000.000 de euros. La información tendrá por objeto la identificación de los deudores (personas físicas, jurídicas, importe de las deudas y sanciones pendientes) y solo será posible para los impuestos estatales. La compilación de la lista de deudores se hará con referencia a los contribuyentes que cumplan estos requisitos a la fecha de 31 de diciembre del año anterior, y se publicará a partir del 1 de mayo del año siguiente en la sede electrónica de la AEAT, y eso prescindiendo de lo que pasa en el momento exacto de la publicación.

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al contribuyente que podrá formular alegaciones en un plazo máximo de 10 días desde la recepción de la comunicación. Solo podrán oponerse errores materiales o aritméticos, pero no sustanciales y no será afectado el régimen de impugnación previsto por la misma LGT en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias.

¹⁶ En 1998 provocó muchas polémicas la decisión de la Agencia Tributaria italiana de publicar en su página web los datos de las declaraciones de rentas de los contribuyentes. La publicación fue suspendida en consecuencia de una resolución del garante de protección de datos personales.

¹⁷ Además, según una excepción introducida por la misma Ley 34/2015, el carácter reservado de estos datos cederá también cuando esta obligación se derive de la normativa de la Unión Europea. Esta previsión no parece muy útil, puesto que ya el principio de supremacía del derecho europeo debería permitirlo.

Este instrumento se inserta en un contexto de reforma en el cual el legislador está tratando de tramitar el procedimiento tributario desde un sistema conflictivo a uno colaborativo: por esta misma razón no se entiende la compatibilidad de este mecanismo con los que están dirigidos a incrementar la colaboración y el diálogo preventivo con la administración tributaria, puesto que el apartado 7 del mismo artículo prevé que el acuerdo de publicación «pone fin a la vía administrativa». El único remedio que queda al contribuyente contra el acuerdo de publicación del listado, así como indica también el primer listado publicado¹⁸, es el recurso potestativo de reposición ante el director general de la AEAT en el plazo de un mes o la interposición de un recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo, ex Ley 29/1998, de 13 de julio, en el plazo de dos meses.

Finalmente, hay que tener en cuenta que esta medida, refiriéndose al importe de la deuda y no a la categoría de contribuyente, se dirige a todos: personas físicas o jurídicas, así como grandes y pequeñas empresas. En relación con estas últimas, estos mecanismos, y los riesgos reputacionales que derivan de la publicación de situaciones de incumplimiento en los listados, pueden obtener el efecto contrario de afectar su aptitud al cumplimiento, puesto que ya no disponen de mecanismos de diálogo y cooperación con la administración pública.

3. El cumplimiento tributario en las pymes

Como hemos evidenciado en los párrafos anteriores, casi todos los programas de cumplimiento cooperativo desarrollados bajo las directrices OCDE permiten el acceso exclusivamente a las grandes empresas, ya que las mismas se caracterizan por tener mayor riesgo de evasión y estructuras internas aptas al control y prevención de riesgos. Las pymes, al contrario, si se excluye el sistema neerlandés, han sido siempre excluidas de los programas de cumplimiento, por razones relacionadas con su tamaño y estructura, a pesar del impacto desproporcionado de los costes de cumplimiento que soportan: los mismos, representan de hecho un coste fijo que puede afectar de manera relevante a su actividad económica, a diferencia de lo que ocurre en las grandes empresas, que pueden beneficiarse de rendimientos de escalas derivados del cumplimiento. En este sentido, ya en 2007, un estudio de la Unión Europea ha subrayado que, aunque las grandes empresas tengan costes de cumplimiento más elevados, los mismos tienden a ser regresivos para las pymes y, por eso, resultan a menudo más elevados en proporción a los ingresos.

Sin embargo, la heterogeneidad que caracteriza esta categoría de empresas ha llevado a los sistemas jurídicos a adoptar casi siempre regímenes fiscales privilegiados o mecanismos fiscales sustitutivos, así como medidas de simplificación en lugar de mecanismos de cooperación.

¹⁸ Agencia Tributaria, Acuerdo de publicación de listado de deudores, artículo 95 bis de la LGT, Madrid, 22 de diciembre de 2015.

En la primera categoría de medidas, se incluyen deducciones especiales¹⁹, créditos fiscales²⁰ o exenciones fiscales reconocidas a las pymes²¹. Se trata en general de medidas que aspiran a apoyar a las pymes en fase de creación o en los primeros años de actividad o también a incrementar las inversiones de estas empresas en actividades de investigación y desarrollo.

La previsión de regímenes fiscales sustitutivos o de medidas fiscales preferenciales constituye una de las medidas más usadas para mejorar e impulsar el nivel de cumplimiento fiscal de las pymes, así como para simplificarlo. En general, estos tipos de esquemas pueden prever métodos simplificados de determinación de la base imponible (sobre una base presuntiva o basada en el flujo de caja) o el uso de simplificaciones contables y modelos de declaración simplificados, así como la previsión de exenciones de todas o de algunas obligaciones fiscales.

Con respecto al primer tipo de simplificación, la adopción de métodos presuntivos ha sido adoptada en muchos países en razón de su conveniencia por las pymes. A menudo, las pequeñas empresas terminan siendo excluidas de la ordinaria determinación de la base imponible para dar paso a una determinación presuntiva, con opción hecha por los propios contribuyentes en la declaración de rentas. Entre los métodos para la determinación de la renta presuntiva hay, por ejemplo, la adopción de un impuesto en una cantidad fija²², uniforme para las empresas que se encuentran por debajo de cierto umbral de ingresos. Sin embargo, la adopción de estos sistemas, aunque reduzca las incertidumbres, las dificultades y los costes de cumplimiento, distorsiona potencialmente la competencia, puesto que a menudo no tiene en cuenta las diferencias de tamaño de las empresas.

Uno de los criterios presuntivos más empleados es aquel dependiente del tipo de actividad ejercida, así como del número de empleados, de la ubicación del ejercicio, etc²³. En

¹⁹ En España, por ejemplo, las pymes se pueden beneficiar de un mecanismo de amortización acelerada de los activos (arts. 101-105 LIS).

²⁰ En Francia, el programa *Credit d'impôt innovation* reconoce créditos fiscales a las pymes, con referencia a gastos soportados para nuevos proyectos o nuevos productos.

²¹ En México, por ejemplo, el Régimen de Incorporación Fiscal permite a las empresas para cuya actividad no se requiere ninguna particular calificación profesional y cuyos ingresos no superen un límite anual de MXN 2 millones, obtener un descuento en el impuesto sobre la renta (ISR) del 100 % durante el primer año, que irá disminuyendo paulatinamente a un 10 % a lo largo de los siguientes 10 años.

²² En Italia, se prevén mecanismos simplificados o mejor sería decir un impuesto sustitutivo único de IRPF, recargos regionales y municipales e IVA para las pequeñas empresas cuyas rentas no superen un determinado umbral.

²³ En España, el sistema de estimación objetiva, o por «módulos», permite al pequeño contribuyente pagar una cuota fija trimestral calculada con base en unos parámetros o coeficientes determinados en razón de las características y sector de actividad al que pertenece. 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

pocas palabras, con base en unos datos variables, se estima la cantidad de impuestos que tendrá que liquidar el contribuyente. Este mecanismo es usado a menudo también en fase de inspección y comprobación, así como, por ejemplo, ocurría anteriormente en el *studio di settore* italiano²⁴: este último instrumento ha sufrido en estos años una transformación en sentido cooperativo puesto que, ahora, el antiguo sistema de determinación de la renta –sobre la base de una presunción simple– ha sido sustituida por un mecanismo capaz de estimar el grado de fiabilidad de los contribuyentes. La intención es, de hecho, superar el anterior sistema, que a través de mecanismos de recompensa había terminado induciendo a los contribuyentes a una búsqueda frenética de ingresos adecuados y consistentes con los parámetros de la categoría, para alcanzar un diferente modelo capaz de evaluar el grado y la capacidad de *cumplimiento* del contribuyente (Berardo y Dulcamare, 2017). Será la referencia al tipo de actividad económica, la cifra de negocios y el nivel de «diálogo» con las autoridades fiscales, la que determinará la fiabilidad de los contribuyentes.

Asimismo, uno de los mecanismos más ventajosos para las pymes es la posibilidad de imputar ingresos y gastos a través del criterio de caja en lugar del criterio de devengo. El tradicional criterio de devengo tiene varias desventajas, creando, por un lado, una discrepancia entre los ingresos y los flujos de caja netos, siendo por otro lado incapaz de dibujar una imagen clara de la situación financiera: las pymes además casi siempre no cuentan con la presencia de profesionales encargados de la contabilidad interna y tienden a utilizar formas de contabilidad simplificada. Al limitar su análisis a los ingresos netos, sin acompañar la misma con un estado financiero de que puedan evidenciarse los flujos de efectivo, sufren las consecuencias negativas de la utilización del criterio de devengo (Bellotti y Quarantini, 2016).

Con el objetivo de reducir los costes de cumplimiento, otra solución a menudo adoptada es garantizar simplificaciones en la elaboración de los datos contables o en las obligaciones declarativas²⁵ o prever la reducción de los términos de notificación de los requerimientos cuando se dirigen a las pymes²⁶. Asimismo, hay que considerar las posibilidades de exención total o parcial para los pequeños y medianos contribuyentes cuyas rentas no superen determinados límites anuales²⁷.

de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, 30 de noviembre de 2018).

²⁴ Artículo 62-bis comma 3, D.L. 30 Agosto 1993, n. 331 Conv. L 29 ottobre 1993, n. 427.

²⁵ En España, las empresas que durante dos años consecutivos no se esperan ciertos ingresos pueden acceder a un plan general de contabilidad. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

²⁶ En Australia, por ejemplo, el tiempo necesario para notificar a las actas de comprobación a las pymes es reducido a dos años en lugar de los cuatros previstos para los otros contribuyentes.

²⁷ En Colombia, las pymes que tienen ingresos en medida no superior a los 3.200.000 COP anuales y emplean menos de 50 personas tributarán en el impuesto sobre sociedades con alícuota reducida y que se incrementa en los años.

Finalmente, el desarrollo tecnológico de los últimos ha representado la ocasión para muchos sistemas tributarios para simplificar el cumplimiento de las pymes: no son pocas, de hecho, las pymes que llevan a cabo sus actividades principalmente de forma electrónica y que han sacado beneficios de la utilización de la facturación electrónica o de otros instrumentos de diálogo digital con la administración pública. Un ejemplo, en este sentido, es el modelo chileno de facturación electrónica que ha tenido particular éxito entre las pymes, demostrando no solo su capacidad de simplificación de los mecanismos de facturación, sino también su capacidad de reducir los costes y el tiempo asociados con la burocracia. También en España, el SII (suministro inmediato de información), aunque no sea obligatorio para las pymes, ha demostrado la importancia de los medios tecnológicos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la lucha contra el fraude fiscal.

3.1. El sistema neerlandés: el *horizontal monitoring*

En el marco internacional de los sistemas de *cooperative compliance*, representa una excepción el sistema introducido en los Países Bajos en 2005 y extendido a las pymes desde el 2007²⁸: el *horizontal monitoring*. Cabe destacar que la administración financiera neerlandesa (*The Netherlands Tax and Customs Administration –NTCA–*) se ha caracterizado siempre por su predisposición a establecer formas directas de cooperación para garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. En particular, a lo largo de los años, ha desempeñado sus actividades buscando el diálogo con los otros actores involucrados en el cumplimiento tributario: de hecho, ha impulsado la cooperación con la industria del *software* de contabilidad para crear medidas eficientes para la transmisión de las declaraciones de rentas y ha fortalecido las actuaciones conjuntas con las organizaciones empresariales para resolver los problemas específicos de los diferentes sectores productivos. Sobre todo, ha reforzado la cooperación con los intermediarios fiscales para garantizar la calidad de las declaraciones de rentas. En los dos primeros casos, las partes que estipulan las convenciones no se hacen responsables de la aceptabilidad de las declaraciones de rentas. Solo el tercer escenario de cooperación coincide con un diferente involucramiento de las partes (en particular del intermediario).

El sistema neerlandés de cooperación, lejos de ser caracterizado por relaciones verticales, define un mecanismo horizontal basado en la «confianza mutua entre el contribuyente y la administración tributaria, en la definición precisa de las responsabilidades de cada uno y de las opciones disponibles para las leyes, así como en la negociación de acuerdos entre las partes» (NTCA, 2010, p. 11). Un sistema que no desdeña el uso de la coerción,

²⁸ The Netherlands Tax Customs and Administration, Guide to horizontal monitoring within the SMEs segment. <http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide_horiz_monit_dv4071z1pleng.pdf>.

sino que subordina esta posibilidad a la condición de que se conozca la empresa y la manera en que gestiona sus actividades. Las indicaciones dadas por las autoridades fiscales neerlandesas describen una relación basada sobre tres pilares fundamentales: confianza, empatía y transparencia. Esta última característica en particular debe caracterizar la actitud del contribuyente en permitir el conocimiento de todas las cuestiones con relevancia fiscal a la administración financiera mientras la comprensión –la empatía– denota la actitud de la administración hacia el contribuyente. *Conditio sine qua non* para la realización de esta relación es la confianza que las autoridades fiscales neerlandesas definen como «la expectativa de que las personas y las cosas no nos van a fallar, a pesar de que puedan. La confianza es la voluntad de aceptar el riesgo (o no tener que dedicar atención al riesgo)» (NTCA, 2010, p. 8). La idea base del *horizontal monitoring* es, pues, reemplazar el método de *control and punishment* fundado en el uso de «poder» con una relación basada en la confianza. Una relación que, aunque teleológicamente dirigida a una optimización del nivel de recaudación, ya no está marcada por un Estado Leviatán, sino por un sujeto cuyos principios fundacionales son la equidad, la transparencia y la justicia y cuyo *leitmotiv* es la reducción de las incertidumbres.

El modelo se ha construido a partir de la cooperación con las grandes empresas, y está basado principalmente en un acuerdo, el *individual tax compliance agreement*, que para las pymes se ha hecho posible gracias a la presencia de los intermediarios fiscales (Gribnau, 2015). El requisito previo para la implementación de las relaciones cooperativas es que el contribuyente tenga el objetivo de cumplir con sus obligaciones fiscales, por lo menos de una manera aceptable, o sea, hacer una declaración libre de errores grandes, en que esté dispuesto a declarar los ingresos poseídos sin falsedad. Esto es posible en las grandes empresas mediante la implementación de sistemas de control interno que, respondiendo a determinados requisitos, garantizan el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. A estos controles, de acuerdo con un efecto *matrioska*, siguen los controles externos y los de la administración financiera. La coordinación entre los controles internos y externos, en la intención del legislador de Países Bajos, es el primer elemento para la realización de la política *no surprise*: ningún elemento desconocido, ni para la administración que se basa en la eficacia de los controles internos y externos, ni para el contribuyente, al que también se reconoce un instrumento de consultas anticipadas para poder dar respuestas a las preguntas relativas a la interpretación y aplicación de las leyes fiscales.

Sin entrar en el detalle del mecanismo, es necesario señalar que para acceder al programa hay que llegar a un acuerdo con las autoridades fiscales: esta fase será gestionada por el llamado *client coordinator*, o por un miembro de la oficina pública encargado de «administrar» la relación con el contribuyente. La instancia de acuerdo, avanzada por la misma empresa, permite a las autoridades empezar las investigaciones para evaluar si el sistema de control interno es adecuado para participar en el programa. El compromiso entre las partes puede ser considerado como un acuerdo de *soft-law*, sin efectos legales obligatorios, o al menos no directos y no inmediatos (Gribnau, 2015, p. 195).

La particularidad del *horizontal monitoring*, como se ha señalado, es que el mismo, sobre la base de los principios ahora descritos, permite también la participación de las pymes²⁹. En este caso, la estructura organizativa de las pymes, que raramente disponen de un órgano interno de control de riesgos, afecta al funcionamiento del sistema. Juega un papel central en esos casos la figura del intermediario fiscal, o sea, el *tax service provider* encargado de guiar y gestionar el proceso para un número limitado de pymes. Este último, en nombre de sus clientes, firma un acuerdo de cooperación con las autoridades fiscales dirigido a «certificar» las actividades de control sobre el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. La selección de los intermediarios es llevada a cabo por las asociaciones profesionales que han estipulado acuerdos con las autoridades fiscales neerlandesas para garantizar ciertos estándares de profesionalismo³⁰. El acuerdo será concluido entre el *tax service provider* y el *relationship manager*, que desempeña un rol fundamental en las relaciones entre las autoridades y los intermediarios fiscales, constituyendo un punto de referencia para estos últimos.

En las actividades de cooperación, son especialmente importantes las consultas preliminares para solucionar los problemas que puedan surgir durante la preparación de la declaración de rentas y proporcionar una garantía de calidad: de esta manera las actas enviadas a la administración serán sin «sorpresas» y consideradas «aceptables», es decir, sin errores materiales. Es justamente el considerar «aceptables» las declaraciones realizadas en el contexto del *horizontal monitoring*, lo que permitirá evaluar de forma diferente los errores realizados en la elaboración de las mismas. Debe observarse que, en esta etapa, las partes también pueden estar en una posición de desacuerdo (*agree to disagree*): esto no implica el fracaso de la cooperación, pero produce algunas consecuencias en relación con el control de las declaraciones. En este caso, la posición del contribuyente no puede ser definida de forma automática, sino que podrá ser objeto de control.

Uno de los rasgos característicos del *horizontal monitoring* es, sin duda, la atenuación de los controles de los contribuyentes involucrados en los acuerdos de cooperación. En este sentido se habla de *meta-monitoring*³¹, es decir, de un procedimiento a través del cual las autoridades fiscales pueden evaluar la calidad de los controles internos y de los servicios

²⁹ Se excluye, en cualquier caso, la participación de las pymes que operan en determinados sectores, como la prostitución, el de las casas móviles y la venta de drogas ligeras. Estas áreas están sujetas a una forma especial de supervisión por parte de las autoridades.

³⁰ SRA –*Samenwerkende Registeraccountants Administratieconsulenten*– y NOAB –*Nederlandse Orde van Administratie en Belastingdeskundigen*–. Aquellos que no estén inscritos en una de estas dos asociaciones tienen la oportunidad de acceder a un programa específico, operado por el *national service provider account*, a través de las delegaciones regionales.

³¹ «Monitoring which is based on relying on the monitoring results of others» en Rekenkamer, A., *Horizontale vormen van verantwoording en interne toezicht*, 2, mencionado en la nota núm. 44 por Herrijgers, 2015, p. 172.

prestados por los intermediarios fiscales. En general, el «control de calidad» se realiza ya en fase de acceso y a lo largo del acuerdo de cooperación: es de hecho este procedimiento el que permite evaluar la calidad del sistema de control interno y determinar la forma y la intensidad de la supervisión necesaria.

En principio, la garantía del correcto funcionamiento de los controles internos permite tramitar las declaraciones de manera inmediata; no obstante, si las partes durante las consultas preventivas se encuentran en una situación de *agree to disagree* o si la declaración ha sido seleccionada al azar o la empresa ha sido considerada como sujeto con riesgo alto, será necesario un control que podrá concluirse de manera diferente: a) las declaraciones pueden ser consideradas aceptables o pueden carecer de documentación de soporte que el *tax service provider* deberá completar; b) las declaraciones podrán además considerarse como no aceptables debido a errores materiales que podrán rápidamente ser corregidos por el *tax service provider*; c) solo en un caso, la presentación de las declaraciones puede conducir a la conclusión de la colaboración: eso ocurrirá si las mismas han sido consideradas no aceptables por contener errores o fraudes conocidos por el *tax service provider*. Esto significará no solo la exclusión del sistema sino también el sometimiento del contribuyente a controles periódicos.

De particular interés es, finalmente, la evaluación de los errores y el enfoque de los mismos. La idea básica es que los errores cometidos en el entorno cooperativo son realizados de buena fe o en todo caso de manera no intencional. En el caso de que emerja un error, el mismo será analizado directamente con el *tax control framework* con el fin de identificar las causas del error, la posibilidad de corrección o el posible carácter sistemático del mismo. La respuesta a estas preguntas determinará si es necesaria la acción de la administración tributaria y la aplicación de sanciones. Sin embargo, es interesante notar que para los que participan en el sistema de cooperación existe un límite de «error material admitido», que es alrededor del 5 % del imponible. Los contribuyentes que son parte del *horizontal monitoring* tienen la ventaja premial de poder beneficiar de un margen de error tolerado en razón de la confianza que «gobierna» la relación entre las partes, considerado «connatural» a las actividades de cumplimiento.

El *horizontal monitoring* ha traído consigo una reducción innegable de las incertidumbres en materia tributaria, pero tiene, sin embargo, como moneda de cambio una renuncia parcial de la libertad de planificación fiscal de los contribuyentes. Un número considerable de voces críticas se han planteado con respecto a la ausencia de mecanismos de control de su eficacia y eficiencia³² y a la necesidad de respetar las invitaciones específicas de las autoridades fiscales para unirse al mismo (Calderón Carrero y Quintas Seara, 2015, p. 137). Ha sido además subrayado que el sistema se enfrenta en algunos aspectos, con los prin-

³² Hay una falta de coeficientes objetivos que puedan permitir evaluar la eficiencia y eficacia del sistema. Véase Rozas, J. A., cit. p. 81

cipios de legalidad y seguridad jurídica, introduciendo, en primer lugar, un concepto como «confianza entre las partes», difícil de traducir en el léxico legal, a menos que no se recurra a los conceptos de confianza legítima y de buena fe. Se refiere luego a conceptos como *acceptable return*, *materiality error* o *responsive enforcement* sin proporcionar una definición legal (Rozas, 2015, p. 81). A pesar de todos los puntos de vista críticos, no se puede ocultar que se trata de un experimento único, que, aunque haya sido implementado probablemente con demasiada rapidez, sin duda se caracteriza por el valor e innovación en sus intenciones. De hecho, es de fundamental importancia señalar como la asignación de ciertas responsabilidades a los intermediarios fiscales evita que el conjunto de la gestión de las cuestiones fiscales sea dejado en las manos de los empresarios, característica típica de las pymes, que afecta considerablemente a su capacidad de crecimiento.

4. Los reflejos de los principios de confianza legítima y de buena fe bajo el perfil sancionador

Característica común de los sistemas de cumplimiento cooperativo es seguramente la confianza mutua que dirige la relación entre las partes. Sin embargo, el llamamiento al concepto de confianza o también al de empatía puede dar lugar a problemas bajo el perfil del principio de legalidad y de seguridad jurídica. Por esa misma razón, parece razonable entender la mencionada confianza o empatía a través de los paradigmas de la confianza legítima y de la buena fe. Son, de hecho, estos dos principios que pueden guiar el pasaje desde un modelo adversarial –de confrontación– a uno cooperativo. En derecho tributario, el principio de confianza legítima representa la que en derecho alemán es llamada *Vertrauensschutz*, o sea, la «dimensión de previsibilidad» de la seguridad jurídica mientras la buena fe representa, por un lado, el requisito previo para poder invocar la protección de la confianza legítima por parte del contribuyente³³ (en el sentido de su deber de honradez en las relaciones con la administración) y, por otro, la prohibición para la administración de *venire contra factum proprium*, es decir, la imposibilidad de actuar de manera contradictoria a sus propias indicaciones.

Estos principios limitan no solo al poder público en fase de calificación y de liquidación sino también en fase de aplicación de las sanciones y están llamados a jugar un rol relevante en las relaciones cooperativas pudiendo traducir en categorías jurídicas tradicionales la confianza mencionada en los sistemas de cumplimiento cooperativo, así como a reducir las incertidumbres en las actividades de interpretación y aplicación de la ley. Asimismo, pueden constituir un parámetro fundamental en la evaluación de la responsabilidad del contribuyente que coopera, constituyendo la mejor expresión del lema neerlandés «Flexible when

³³ Corte di Cassazione, Sentencia de 9 de noviembre de 2011, núm. 23309.

possible, extract when necessary» (Committee horizontal monitoring Tax and Customs Administration, 2012), y marcando la diferencia entre los contribuyentes que cooperan y los que prefieren seguir en los viejos y obsoletos esquemas de conflictos.

La necesidad de defender las expectativas legítimas de las partes de la relación tributaria y en particular del contribuyente, así como su buena fe, se desprende de forma apremiante en los sistemas de cooperación, en los que las partes trabajan conjuntamente para cumplir mejor, prevenir y minimizar riesgos. Esta conexión para poder lograr la eficacia de la cooperación deberá obligatoriamente tener repercusiones bajo el perfil sancionador, así como ya ocurre en el sistema neerlandés.

A este respecto se pueden considerar los sistemas italiano y español. El primero, consagra la relación entre buena fe, confianza legítima y sanciones tributarias en una específica norma positiva: el artículo 10 del Estatuto de los Derechos del Contribuyente³⁴, titulado «Protección de la buena fe y de la confianza legítima». El mismo prevé que las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias estén basadas en los principios de cooperación y de buena fe. La norma impone, pues, un deber general de cooperación y de buena fe, actuando a favor de las dos partes, puesto que la administración está obligada a asegurar un trato equitativo y transparente y el contribuyente no podrá invocar la tutela de su confianza legítima o de su buena fe, en defensa de actos u omisiones dirigidos a obtener una indebida reducción de su carga fiscal, fingiendo malentendidos en la interpretación de las leyes.

Contemplado este general principio en el apartado 1, del artículo 10, los apartados 2 y 3 regulan más específicamente las consecuencias que tiene la violación de los dos principios bajo el perfil sancionador.

El apartado 2 exime al contribuyente de la aplicación de sanciones e intereses de demoras cuando este último haya acomodado su comportamiento a las instrucciones recibidas por las administraciones públicas, incluyendo la posibilidad de que las mismas sean modificadas sucesivamente o en cuanto su conducta obedezca a hechos directamente derivados de dilaciones, omisiones o errores de la administración. La ratio de la norma es impedir que el contribuyente que haya confiado en la autoridad de la administración financiera sea traicionado una vez que su comportamiento se traduzca en inculpables infracciones tributarias.

Por otro lado, el apartado 3 del citado artículo tutela la confianza legítima del contribuyente, impidiendo que pueda ser sancionado en caso de infracciones consiguientes a la interpretación y aplicación de normas objetivamente inciertas o si la infracción se resuelve en una infracción meramente formal sin que se produzca perjuicio económico. En estos casos,

³⁴ Legge 27 luglio 2000, n. 212. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

la desaplicación de la norma sancionadora se realiza *ex post*, o sea, una vez se haya averiguado que la violación de la norma sea directa consecuencia de la objetiva incertidumbre de su contenido o del hecho de que el contribuyente haya realizado un acto u omisión que se resuelve en una infracción meramente formal sin que se produzca perjuicio económico. De acuerdo con una orientación consolidada, la incertidumbre mencionada por el artículo 10 se refiere a una hipótesis de «legislación tributaria objetivamente incierta o a una situación jurídica objetiva que se crea en la elaboración de las normas como resultado de todos los formantes de la ley [...] y se caracteriza por la incapacidad existente en sí mismo, comprobada por el tribunal, de identificar con certeza y sin ambigüedades, al final de un proceso de interpretación correcta de forma metódica, la norma legal bajo el que se realiza la subsunción de un caso»³⁵. Se trata esencialmente de algo que no es ignorancia inculpable de la ley (apartado 5 del art. 6 Dleg. n.º 472/1997³⁶) y que requiere ser objeto de evaluación por el juez, único sujeto titular del poder-deber para comprobar la razonabilidad de una interpretación³⁷. Aunque no faltan voces críticas que invocan el poder de la administración de desaplicar la sanción en caso de incertidumbre (Cicala, 2016), es opinión común que sea el poder judicial quien tenga que evaluar si hay factores de confusión objetivos en razón de las pruebas presentadas por el contribuyente³⁸.

Desde otra perspectiva, la segunda parte del apartado 3 del artículo 10 parece responder a más altas exigencias de justicia sustancial, excluyendo la aplicación de sanciones si el contribuyente ha realizado una violación que se haya traducido en una mera infracción formal³⁹ sin que haya derivado de la misma algún perjuicio económico (Stevanato, 2011). El artículo 10 expresaría, en la práctica, el principio de ofensividad en el sistema tributario permitiendo defender la correcta determinación y recaudación de los impuestos⁴⁰. La norma de hecho, a partir de una concepción sustancial del ilícito tributario, excluye la aplicación

³⁵ Corte di Cassazione, Sentencia de 23 de marzo de 2012, núm. 4685.

³⁶ Es irrelevante la incertidumbre subjetiva que deriva de la ignorancia inocente del derecho o de la interpretación errónea de la ley. Corte de Cassazione, Sentencia de 24 de junio de 2015, n. 13076.

³⁷ Corte di Cassazione, Sentencia de 16 de febrero de 2012, núm. 2192.

³⁸ Corte di Cassazione, Sentencia de 14 de enero de 2015, núm. 440.

³⁹ Es notorio que la distinción entre el carácter material y formal de la infracción se determina por la actitud de las primeras en afectar la determinación de la base imponible o el buen desarrollo de las actividades de comprobación o en determinar la evasión de impuestos. Las infracciones formales en cambio se relacionan con el incumplimiento de requisitos formales (Del Federico, 1993).

⁴⁰ En este caso, la regla parece recordar la norma contenida en el artículo 6 del Decreto legislativo 472/1997, que al apartado 5 bis prevé la no-punibilidad «de las infracciones que no perjudiquen las acciones de control y que no afectan al cálculo de la base imponible, el impuesto y el pago de la tasa». En literatura se ha discutido durante mucho tiempo sobre el alcance real de la definición de «violación formal» ex artículo 6, apartado 5 bis, que parece referirse a cualquier infracción que sea puramente formal *ab initio*, mientras la infracción ex artículo 10, apartado 3, se refiere a una hipótesis de infracción que *ex post*, se considera «con efectos» meramente formales (Stevanato, 2011, p. 528).

de la pena cuando falta una concreta ofensa al bien jurídico protegido. Además, en mi opinión, la ausencia de perjuicios económicos o las actividades de control de la administración remarcaría la buena fe del contribuyente.

En sentido parecido, la LGT española disciplina las consecuencias de las infracciones en caso de actuación u omisión realizada de buena fe o en caso de lesión de la confianza legítima. Cabe mencionar con referencia a este perfil el artículo 179 de la LGT que identifica las hipótesis de no punibilidad de las infracciones tributarias⁴¹.

Con particular referencia al tema de la confianza legítima y de la buena fe, la eximente prevista por el artículo 179, apartado 2 d), excluye la responsabilidad del autor de la infracción en el caso en que haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o si ha actuado ajustando su actuación a los criterios manifestados por la administración tributaria en la contestación a una consulta formulada por otro obligado. La primera parte de la letra d) del mencionado apartado 2 hace referencia a la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria y, por lo tanto, parece referirse más a la buena fe que al principio de confianza legítima. En este caso, falta una definición tributaria de diligencia o de negligencia como la que prevé el Código Civil, que en su artículo 1.104 señala que la culpa o la negligencia es la «omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y les corresponda a las circunstancias de las personas del tiempo y del lugar» y que se identifica en la diligencia del buen padre de familia, la que ha de prestarse si la obligación no exige algún tipo en particular. Las únicas fuentes para que pueda ser definida la diligencia necesaria, por lo tanto, son las prescripciones de derecho civil y penal en materia de actuación diligente o negligente: el contribuyente será considerado diligente en el caso en que haya cumplido con sus obligaciones y deberes poniendo el cuidado que las mismas piden. Además, podrá hacerse referencia a las hipótesis que considera la misma norma en la parte en que declara que habrá diligencia necesaria cuando el contribuyente haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando 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 la LGT. El concepto de interpretación razonable ha sido plasmado por la jurisprudencia y por la doctrina (Anibarro, 1999; De Miguel Arias, 2014) y

⁴¹ No darán lugar a responsabilidad las acciones u omisiones realizadas por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario o cuando concurra fuerza mayor o cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma. En el análisis de las causas eximentes de responsabilidad, cabe mencionar que en la última reforma de la LGT ha sido adjuntado al apartado 2 del artículo 179 una última parte en la cual se invierte la carga de la prueba sobre el contribuyente. Según la nueva formulación del artículo 179, apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis –relativo a una nueva específica infracción para determinadas conductas de elusión tributaria– caerá sobre el contribuyente la demostración de que haya tenido la diligencia pedida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o que haya actuado según una interpretación razonable de la norma.

ha permitido identificar los casos en que pueda justificarse el error del contribuyente⁴²: en particular esta situación, de manera parecida a la correspondiente norma italiana, puede verificarse cuando la norma no tenga un significado unívoco o no sea posible reconocer un claro sentido de la misma. El sentido equívoco de una norma jurídica, incidiendo sobre la seguridad jurídica y afectando a la confianza legítima de los contribuyentes, impide que pueda considerarse existente el requisito de la culpabilidad: el contribuyente, por lo tanto, no podrá ser considerado responsable cuando haya actuado en una situación de incertidumbre interpretativa provocada por una norma poco clara o por contrastes jurisprudenciales. En estos casos, no cabe mencionar que la interpretación para ser razonable no debe depender de factores subjetivos sino objetivos: no es posible afirmar que cualquier duda interpretativa permita reconocer una eximente y excluir la responsabilidad del infractor⁴³. Es necesario, pues, encontrar un equilibrio entre la necesidad de tutelar al contribuyente frente a una norma oscura y la necesidad de evitar que cualquier duda pueda ser utilizada para justificar una infracción.

La segunda causa de exclusión de la responsabilidad que prevé la LGT al artículo 179, apartado 2, letra d), es la hipótesis en que el obligado haya actuado de manera diligente, adaptando su actuación a los criterios manifestados por la administración tributaria en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 y en la contestación a una consulta formulada por otro obligado. En este caso es además necesario que los criterios de la administración no hayan sido modificados⁴⁴. Es lógico que, si la contestación se refiere a otro obligado, es necesario que exista una igualdad sustancial que permita considerar aplicables los criterios. La norma en este punto reitera lo que ya mencionaba el artículo 89 de la LGT relativo a los efectos de las consultas tributarias escritas: en esta misma norma se menciona la vinculación de la administración tributaria a la contestación dada al consultante y se afirma que la misma estará obligada a seguir el mismo criterio para terceros que se encuentren en una situación de identidad de hechos y circunstancias⁴⁵. En general, las actas de las administraciones públicas tienen que se-

⁴² Cabe mencionar que la precedente redacción de la LGT al artículo 77.4 d) establecía que no había ninguna responsabilidad del sujeto «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 parte de la doctrina esta norma podía crear situaciones en las cuales el obligado no declaraba todo lo que tenía que declarar, basándose en una interpretación razonable de la norma. Por esta razón se prefirió adoptar una fórmula más sencilla y general (López, López, 2009, p. 289).

⁴³ Tribunal Supremo, Sentencia de 19 de diciembre de 2013 (rec. núm. 2924/2012 –NFJ053485–).

⁴⁴ A diferencia del artículo 10 del Estatuto italiano que, en cambio, asegura tutela, aunque hayan sido modificadas las indicaciones de la Agencia Tributaria.

⁴⁵ Se ha afirmado que existiría una diferencia entre el artículo 89 y el artículo 179.2 d) porque en este último caso solo se habla de igualdad sustancial mientras que en el artículo 89 se habla de identidad de hechos y circunstancias. La primera norma, por lo tanto, sería capaz de atribuir un mayor margen de actuación para la administración. En la opinión de quien redacta, una mera diferencia lingüística en las formulacio-

guir un general principio de unidad de criterio puesto que, con sus actos, determinan una expectativa en una determinada conducta futura, que no depende de una percepción del obligado, sino del sentido objetivamente deducido de la conducta anterior y, por lo tanto, no deberían defraudar esta confianza mutua.

La segunda parte del artículo 179.2 d), así como el apartado 2 del artículo 10 del Estatuto italiano, parecen fundar sus raíces en la doctrina de los actos propios que impone que la administración tributaria no pueda cambiar su comportamiento o actuaciones de manera injustificada, es decir, cuando haya generado en la otra parte de la relación una expectativa de comportamiento futuro (González Méndez, 2001). Por esa misma razón se considera que lo que tutela la norma no es solo el principio general de confianza legítima, sino también el mismo principio de buena fe que «implica un deber de coherencia del comportamiento, que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever» (Orena Domínguez, 2015, p. 67).

En todas las hipótesis consideradas por el artículo 179.2, el comportamiento del contribuyente, así como el previsto por el Estatuto italiano, no será punible: estas circunstancias no permiten en cada caso excluir la antijuridicidad de la conducta del obligado, puesto que, de lo contrario, se consideraría legítimo un comportamiento tipificado como infracción tributaria.

Finalmente es necesario subrayar que falta en el artículo 179 una previsión parecida a la existente en el artículo 10, apartado 3, del Estatuto italiano que permita excluir la responsabilidad en caso de infracciones formales que no producen perjuicio económico. En este caso, de hecho, se considera suficiente para excluir la responsabilidad la formulación del principio de culpabilidad. Esta conclusión ha sido compartida también por la jurisprudencia que en un caso reciente ha afirmado que «el error material del contribuyente en la presentación de un tributo, detectado en el ámbito de la gestión tributaria, sin necesidad de que intervenga la inspección y sin que se haya producido perjuicio económico alguno a la hacienda pública, no puede equipararse a la negligencia o culpabilidad necesaria para sancionar esa conducta»⁴⁶. En esta misma óptica el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, ha añadido en el artículo 15 del Real Decreto 2063/2014, de 15 de octubre (Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario) un nuevo apartado, en cuya redacción, refiriéndose explícitamente al artículo 179.3 de la LGT⁴⁷, excluye la responsabilidad del contribuyente por infracciones formales derivadas de falta de presentación de declaración por

nes de las normas no podría llevar a este resultado, puesto que de esta manera se lesionaría la confianza legítima que los contribuyentes ponen en las actuaciones de la administración y la buena fe que tiene que dirigir la relación entre las partes.

⁴⁶ Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia 2513/2015, de 6 de noviembre, rec. núm. 241/2012.

⁴⁷ La norma excluye la responsabilidad del contribuyente cuando haya regularizado voluntariamente su situación tributaria, aunque sean aplicables los recargos ex artículo 27 de la LGT.

medios electrónicos telemáticos cuando la misma se haya presentado por otros medios y anteriormente a cualquier requerimiento.

5. Conclusiones

El objetivo de las intervenciones de la OCDE y de la Unión Europea, en materia de cooperación tributaria, es esencialmente afirmar una nueva estrategia de gestión pública para reemplazar el modelo tradicional, basado en la premisa de conflicto entre las autoridades tributarias y los contribuyentes, con un modelo basado en la cooperación. En particular, el modelo aspira a caracterizar todas las etapas de la relación tributaria: la fase normativa, el proceso de liquidación y recaudación, y opcionalmente la fase de aplicación de sanciones en caso de infracciones.

Es, sobre todo, un modelo que rompe con el pasado, que no privilegia los intereses de la administración pública en perjuicio de los contribuyentes, sino que trata de «igualar» las posiciones de las «partes contratantes», dando prevalencia exclusivamente a la ley y al derecho (Rozas, 2015, p. 27). Estos sistemas se fundan sobre la idea de una participación consciente y voluntaria de los contribuyentes en el cumplimiento de las leyes fiscales, y de una administración atenta, sensible, que sepa comprender las razones que guían las actividades empresariales: razones que, por lo tanto, se tendrán en consideración en fase de aplicación de las sanciones.

La lógica seguida por la OCDE parte de la premisa de que «la actitud que marca el cumplimiento requiere apoyo; mientras que la actitud de la infracción requiere una respuesta contundente». «Cooperación, si es posible, coerción cuando sea necesario» (OCDE, 2013b, p. 40). Este principio afecta de manera relevante a los procedimientos sancionadores, siendo posible distinguir entre errores voluntarios y errores involuntarios que no derivan de voluntad elusiva o evasiva del contribuyente y encuentra su mejor expresión en los sistemas británicos y neerlandeses en los conceptos de *reasonable excuse* (Malcom, 2009) y *acceptable return*.

No obstante, el camino hacia una relación verdaderamente cooperativa y transparente, aunque haya avanzado de manera considerable, aún no ha llegado a un resultado satisfactorio: las experiencias italiana y española, por ejemplo, presentan muchas sombras que no parecen dejar entrever una solución cierta y firme en materia de gestión de riesgos y prevención de la evasión y elusión fiscal. El sistema italiano se caracteriza por tener un mecanismo de cooperación funcional y potencialmente eficaz, pero limita la participación a muy pocos contribuyentes considerando el importe de cifra de negocios necesario para poder acceder al sistema. Asimismo, las pymes siguen esperando una reforma sistemática que pueda aliviar el peso de los costes de cumplimiento.

Por otro lado, el Código de Buenas Prácticas, introducido por el legislador español, constituye probablemente la base para la construcción de un sistema de colaboración y no

el sistema en sí mismo. De acuerdo con el profesor Rozas (2016), la revolución en sentido cooperativo no ha impregnado mucho en el contexto español, pudiéndose solo percibirse tímidos intentos en este sentido (p. 88). Las previsiones del Código son bastante relevantes bajo el perfil teórico, pero no parecen adjuntar nada respecto a lo que ya está previsto en la Constitución, en la LGT y en la jurisprudencia tributaria. Es decir, con este instrumento, la administración se compromete a ofrecer algo que debería proporcionar a todos, y no solo a los contribuyentes que forman parte del sistema: habría sido necesaria, por lo tanto, una reforma organizativa de los instrumentos dedicados a los contribuyentes que muestran actitud cooperativa. No cabe subrayar, además, que se trata de un sistema que limita la participación a las grandes empresas, a las que pide cooperación, sin ofrecer nada a cambio que pueda atraerlas: ofrece, de hecho, solo un instrumento informal de comunicación y la posibilidad de proporcionar información previa sobre hechos susceptibles de regularización, sin ninguna ventaja premial como en cambio prevén la mayoría de los sistemas existentes en los países OCDE. Además, los aspectos de colaboración social a que se refiere el artículo 92.3 de la LGT que podrían constituir la base para implementar una forma de cooperación con los intermediarios y de reflejo con las pymes, de manera parecida al modelo neerlandés –¿por qué no?– no han sido objeto de un sistemático desarrollo reglamentario: en 2018, por ejemplo, se ha aprobado la Resolución de 21 de diciembre, que extiende la colaboración social a la presentación por vía telemática de las solicitudes de rectificación de autoliquidación, y que ha cambiado algo «para que nada cambie». En el mismo sentido, el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, en el que está trabajando la Dirección General de Tributos, se encuentra aún en fase de proyecto.

Aunque parezca razonable destinar a las pymes medidas de simplificación, más que sistemas de cooperación, es clara la necesidad de identificar otros instrumentos para facilitar e impulsar su cumplimiento. Bajo este perfil, el modelo neerlandés representa un ejemplo eficiente de cómo involucrar a las pymes en los entornos cooperativos, aunque carezcan de órganos internos de control y gestión de riesgos: la presencia del intermediario fiscal constituye garantía del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales para ambas partes de la relación tributaria y evita que el gerente-propietario asuma la exclusiva gestión de estas actividades.

Esta solución, además de estar en línea con las perspectivas de reformas ex artículo 92.3, se revela coherente con las políticas OCDE (OCDE, 2008) y con las políticas europeas en materia de revelación de esquemas de planificación fiscal potencialmente agresivos. De acuerdo con la Directiva 2018/822⁴⁸, cuya transposición tendrá que realizarse no más tarde del 31 de diciembre de 2019, los intermediarios, o en algunos casos los mismos contribuyentes, tendrán que comunicar los esquemas de planificación fiscal que cumplan alguna

⁴⁸ Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. L 139/1.

de las señas indicadas en el anexo IV de la propia directiva, lo que permiten considerar un esquema como potencialmente agresivo. Al tratarse de una obligación que prescinde del importe de las operaciones realizadas, las normas de la directiva se aplicarán tanto a las grandes empresas, así como (potencialmente) también a las pequeñas empresas, subrayando nuevamente –con más razón aún– la necesidad de encontrar formas de cooperación coherente con las dimensiones, la estructura y la organización de estas empresas que permitan cambiar la actitud de las mismas en la gestión de los riesgos de incumplimiento.

Es claro, pues, que impulsar el cumplimiento de las pymes quiere decir cambiar su actitud hacia los riesgos de incumplimiento y las buenas prácticas: en este sentido, la adopción de códigos éticos de conductas o sistemas de control de riesgo fiscal, de acuerdo con la nueva norma UNE⁴⁹ 19602 (sistemas de gestión de *compliance* tributario) constituye una posibilidad de particular relevancia para las mismas. A pesar de sus dimensiones, también esas empresas pueden acogerse a este sistema para garantizar su voluntad y predisposición en la gestión y prevención de riesgos. La norma, de hecho, contiene directrices cuyo cumplimiento constituye condición para la certificación del modelo, y recomendaciones que, asegurando flexibilidad, permiten adaptar el sistema a las características propias de las pymes y construir un modelo «de reducidas dimensiones». Análogamente a lo previsto en la norma de *compliance* 19601, también la norma en materia de gestión de riesgos tributarios asegura la posibilidad a las pymes de que el órgano de gobierno coincida con el órgano de control: eso no se traduce en una menor garantía en las actividades de prevención, ya que el sistema impone unas pautas que tendrán que ser respetadas también por las entidades de reducidas dimensiones.

La adopción del mecanismo previsto por la norma, certificable por una tercera parte independiente, constituye, en todo caso, expresión y manifestación de la voluntad del contribuyente de actuar de manera conforme a derecho, además de ser una garantía de fiabilidad del mismo. Tratándose de una forma de autorregulación, voluntariamente impuesta por la misma empresa, la decisión de dotar a la organización interna de este tipo de mecanismo no puede no tener reflejos en la relación con la administración financiera y en la evaluación de la actuación en buena fe del contribuyente, con los consiguientes reflejos bajo el perfil sancionador. La adopción de un modelo de *compliance* interno, adaptado a la naturaleza y la estructura de estas empresas, podría entonces constituir un punto de partida para mejorar su capacidad de cumplimiento, fortalecer su aptitud a cooperar con la administración financiera e impulsar la difusión de las prácticas de buen gobierno.

Finalmente, es lógico que para transformar el diálogo y la actitud de la administración y del contribuyente es además necesario cambiar la misma consideración de las partes. Por un lado, de hecho, hay que tratar de cancelar el antiguo prejuicio que a menudo caracteriza la acción de la administración pública según la cual todos los contribuyentes son de-

⁴⁹ Organismo Español de Normalización.

fraudadores y evasores por connotación genética y, por otro lado, abandonar la idea del sujeto público que solo razona en términos de autoridad. El paradigma de lectura de estos tipos de relaciones, por lo tanto, tendría que ser concretado en los principios de confianza legítima y de buena fe que bien podrían traducir en una más segura definición jurídica los conceptos de confianza y empatía que a nivel internacional caracterizan los sistemas de relación cooperativa.

Los principios mencionados podrían servir de paradigma para desarrollar cooperaciones duraderas y eficaces: la garantía de la protección de la buena fe afecta no solo al inicio y desarrollo de la relación, sino a las consecuencias de la misma relativas a las infracciones voluntarias o involuntarias que se hubieran podido cometer. Es decir: confianza legítima y buena fe deberían servir como instrumento para medir el nivel de culpabilidad del contribuyente tanto en condiciones de incertidumbre como también, en general, en un entorno cooperativo. Si el contribuyente «muestra su jugada» de manera anticipada, no podrá no tenerse en cuenta su buena fe y el hecho que confía abiertamente en su interlocutor y en las normas que este último aplica.

Referencias bibliográficas

- AA. VV. (2010). *Tax Risk Managment: From Risk to Opportunity*. Amsterdam: IBFD.
- Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *Tax Public Finance*, 19(1), 54-77.
- Alm, J. y McClellan, C. (2012). Tax Morale and Tax Compliance from the Firm's Perspective. *Kyklos*, 65(1), 1-17.
- Alonso González, L. (2014). *Informe propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*. Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya marzo 2014.
- Amorós Viñals, A. (2010). La planificación fiscal agresiva. *Revista Contabilidad y Tributación*, 362, 23-58.
- Anibarro Pérez, S. (1999). *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracciones tributarias*. Valladolid: Editorial Lex Nova.
- Aucejo, E. A. (2014). Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto Tributario Italiano. ¿Para cuándo en España? *Quincena Fiscal*, 17, 109-138.
- Bellagamba, G. y Cariti, G. (2011). *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari. Le sanzioni amministrative tributarie*. Milano: Giuffrè.
- Belotti, R. y Quarantini, S. (2016). Superando il principio di competenza nelle P.M.I. *Il Fisco*, 3, 4.336 y ss.
- Benno, T. (2007). *Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Berardo, G. y Dulcamare, V. (2017). *I nuovi indici di affidabilità in sostituzione degli*

- studi di settore. Corriere Tributario*, 40, 2.431 y ss.
- Broccardo, L., Culasso, F., Giacosa, E. y Truant, E. (2016). How to face risk management in Italian smes (pp. 79-91). En Cantino, V., De Vincentiis, P. y Racca, G. *Risk Management: perspectives and open issues*. London: McGraw-Hill Education.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015). *Gobierno cooperativo impuestos Cumplimiento y buena en la época BEPS*. Navarra: Thomson Reuters.
- CIAT. (2016). *Los sistemas tributarios de América latina, breve repaso de la legislación*.
- Cicala, M. (2016). *Esclusione delle sanzioni per incertezza della portata della norma tributaria. Brevi note pratiche*. Fondazione Nazionale dei commercialisti. Recuperado de <www.fondazioneNazionalecommercialisti.it/node/1086>.
- Comisión Europea. (2010). *Risk management guide for tax administrations, fiscals risk analysis project group Risk Management Group*. Recuperado de <ec.europa.eu>.
- Comisión Europea. (2011). *Comunicación sobre una estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas, COM(2011) 681*. Recuperado de <ec.europa.eu>.
- Comisión Europea. (2012). *Recomendación de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva (2012/772/UE)*. Recuperado de <ec.europa.eu>.
- Coppa, D. y Sammartino, S. (1989). Sanzioni tributarie. *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLI., 415-488.
- Cordeiro Guerra, R. (1996). *Illecito tributario e sanzioni amministrative*. Milano: Giuffrè.
- Díaz Rubio, P. (2012). *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Escribano López, F. (2016). La publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias en la LGT. *Revista Española de Derecho Financiero*, 171, 99-113.
- Federico, L. del. (1993). *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè.
- Federico, L. del. (2016). Sanzioni proprie e sanzioni improprie (pp. 1.317-1.346). En AA. VV., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*. Milano: Giuffrè.
- Ferranti, G. (2015). La legge di stabilità 2015: il nuovo regime forfettario per imprese individuali, artista e professionisti. *Il fisco*, 4.
- Ferrari, L. y Randisi, S. (2011). *Psicologia fiscale – Illusioni e decisioni dei contribuenti*. Milano: Raffaello Cortina Editore.
- Ferroni, B. (2017). Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese. *Il fisco*, 25, 2.407 y ss.
- Fisco Oggi. (2013). *Cile: più di 11mila imprese scelgono la fattura elettronica*. Recuperado de <www.fiscooggi.it>.
- Freedman, J. (2008). *Beyond Boundaries: developing approaches to tax avoidance and tax risk management*. Oxford University for Business Taxation.
- Freedman, J. (2011). Responsive regulation, risk and rules: applying the theory to tax practice. *University of British Columbia tax review*, 44(3), 627-667.
- Frey, B. S. (1994). Tertium Datur: Pricing, Regulating, and Intrinsic Motivation. *Kyklos*, 45(2), 161-184.
- Friese, A., Link, S. y Mayer, S. (2008). Taxation and corporate governance, the state of the art (pp. 357-425). En VV. AA., *Tax and Corporate governance*. Berlin: Springer-verlag.
- Fuest, C., Spengler, C., Finke, K., Heckemeyer, J. H. y Nusser, H. (2013). Profit shifting and «aggressive» tax planning by

- Multinational Firms: Issues and Options for Reform. *World Tax Journal*, 3(5). Recuperado de <<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/78621/1/756742072.pdf>>.
- Gallo, F. (2014). Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo. *Diritto e Pratica Tributaria*, 6, 947-953.
- Gentile, A. y Giannini, S. (2012). *Evasione fiscale e tax compliance*. Bologna: Il Mulino.
- Godman, R. (2006). The management of tax risk – Part 1. *The Tax Adviser*, April 4-5, 6.
- González Méndez, A. (2001). *Buena fe y Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Gribnau, J. L. M. (2015). Horizontal monitoring: some procedural tax law issues and their broader meaning (pp. 183-216). En R. Russo, *Tax Assurance*. Deventer: Wolters Kluwer.
- Guerra, G. (2008). La pubblicazione online dei redditi degli italiani da parte dell'Agenzia delle Entrate è illegale. Ecco perché. *lsole24ore* de 2 Mayo.
- Hibbs, A. D. y Piculescu, V. (2010). Tax Tolerant and Tax Compliance: How Government Affects the Propensity of Firms to Enter the Unofficial Economy. *American Journal of Political Science*, 54(1), 18-33.
- Hyman, K. (2014). Paying a fair share of tax and aggressive tax planning - a tale of two myths. *eJournal of Tax Research*, 12(2), 413-433.
- IMF. (2013). *Issues in International Taxation and the Role of the IMF*. Recuperado de <www.imf.org/en/Publications>.
- Logozzo, M. (2012). Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l'obiettivo incertezza della legge tributaria. *Corriere Tributario*, 11, 810-816.
- López López, H. (2009). *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Navarra: Aranzadi.
- Lupi, R. y Versigioni, M. (2015). Il «reddito liquido» e la relativizzazione del principio di competenza. *Dialoghi Tributari*, 8, 407-412.
- Malcolm, J. (2009). *The UK Tax System: An Introduction*. London: Spiramus press Ltd.
- Marín Benítez, G. (2013). *¿Es lícita la planificación fiscal?: sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*. Valladolid: Editorial Lex Nova, S.A.
- Marino, G. (2018). *Corporate Tax Governance – Il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa*. Milano: Egea.
- Martínez Fernández, J. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria*. Albacete: Lefebvre.
- Menéndez Moreno, A. (2016). El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria. *Quincena Fiscal*, 8.
- Miguel Arias, S. de. (2014). Algunas consideraciones acerca de la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria ante la interpretación razonable de la norma. *Quincena Fiscal*, 12.
- Moretti, F. (2017). Il «nuovo» principio di cassa per le imprese minori: tra «vecchie» e «nuove» questioni. *Rassegna Tributaria*, 4, 984 y ss.
- Mulligan, E. y Avena, L. (2009). The risk management: evidence from the US. *British tax review*, 6, 681-700.
- Mulligan, E. y Oats, L. (2009). The risk management Evidence from the US. *British Tax review*, 6, 680-703.
- OCDE. (2008). *Study into the role of tax intermediaries*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2012). *Right from the start: Influencing the compliance environment for Small and Medium Enterprises*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2013a). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OCDE.

- OCDE. (2013b). *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2015). *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*. Paris: OCDE.
- Orena Domínguez, A. (2015). Hacienda no puede ir contra sus actos propios: confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe. *Quincena Fiscal*, 7, 6-16.
- Pérez Íñigo Mascareñas, J. (2004). *El riesgo en la empresa, tipología, análisis y valoración*. Madrid: Pirámide.
- Petruzzellis, G. (2016). Nuovo regime forfettario: si allarga la platea dei beneficiari. *Pratica fiscale e professionale*, 4, 65 y ss.
- Pistolesi, F. (2017). Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo. *Corriere Tributario*, 30, 2.412 y ss.
- Pistone, P. (2016). La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global. *Revista española de derecho financiero*, 170, 109-151.
- Rayner, J. (2003). *Managing reputational risk: curbing threats, leveraging opportunities*, IIA Risk management series. Chippenham: John Wiley & Sons Inc.
- Romaní Sancho, A. (2010). La nueva relación Hacienda. Contribuyente auspiciada por la OECD: la relación cooperativa. El foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias. *Cuadernos de formación*, 41, IEF.
- Rozas, J. A. (2015). El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas. *Documento de trabajo núm. 12*, IEF, Instituto de Estudios Fiscales.
- Rozas, J. A. (2016). Sistemas de Relaciones cooperativas Los: sistema de una perspectiva de Derecho Comparado desde el impuesto español. *Documento de trabajo núm. 6*, IEF, Instituto de Estudios Fiscales.
- Santoro, A., Lupi, R. y Manzitti, A. (2014). Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che consiste la «cooperative compliance» della delega fiscale? *Dialoghi Tributari*, 2, 127 y ss.
- Sanz Gómez, J. R. (2013a). Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo. *Crónica Tributaria – Boletín de Actualidad*, 3, 39-54.
- Sanz Gómez, J. R. (2013b). La relación cooperativa entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal. *Crónica Tributaria*, 3, 33-44.
- Sanz Gómez, J. R. (2014). *La «relación cooperativa» entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*. Tesis doctoral, publicada en la página web de la Universidad de Sevilla.
- Schettini Gherardini, J. (2011). *Reputazione e rischio reputazionale in economia. Un modello teorico*. Milano: Franco Angeli.
- Schön, W. (2008). Tax and Corporate governance: a legal approach (pp. 31-61). En VV. AA. *Tax and Corporate Governance*, Munich: Springer.
- Sonetti, E. (2017). Le misure dirette a favorire l'adempimento tributario delle p.m.i. una visione comparata. *Gazzetta Forense*, 2.
- Sonetti, E. (2019). Compliance tributario y pymes: ¿hacia una nueva dimensión cooperativa? *Legal Today*.
- Stevanato, D. (2011). Non punibilità di errate imputazioni a periodo che si traducono in violazioni meramente formali. *Dialoghi Tributari*, 5, 507 y ss.
- Unger, K. (2014). Ethics codes and taxpayer charters: Increasing tax morale to increase




- tax compliance. *E-Journal of tax research*, 12(2), 483-498.
- Telch, F. (2017). Nuovo regime di determinazione del reddito per le imprese minori: disciplina IRPEF ed IRAP. *Pratica Fiscale e Professionale*, 19, 41-45.
- Valente, P. (2011). Tax Governance e gestione del compliance risk. *Corriere Tributario*, 5, 2.924 y ss.
- VV. AA. (2005). *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Tirant lo Blanch.
- Weber, T. O., Fooker, J. y Herrmann, B. (2014). Behavioural Economics and Taxation. *European Commission Working Paper*, 41.

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 434 | Mayo 2019

ISSN: 1138-9540



Aspectos controvertidos de la base imponible consolidada según la Ley 27/2014

Jacinto Ruiz Quintanilla

*Profesor Mercantil. Censor Jurado de
Cuentas. Asesor fiscal*





CEF.-

ÁREA DE CONTABILIDAD

MÁSTERES

- Máster en Dirección y Gestión Contable
- Máster en Auditoría de Cuentas
- Máster en Dirección Económico-Financiera

CURSOS

- Curso de Contabilidad Avanzada
- Curso de Contabilidad Práctica
- Curso de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos
- Curso de Diplomado en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF PYMES)
- Curso de Gestión Presupuestaria y Contabilidad Pública Local
- Curso de Técnico Contable

- Curso Monográfico de Excel para Contables
- Curso Monográfico de Gestoría Fiscal, Laboral y Contable
- Curso Monográfico sobre Análisis de Estados Económico-Financieros
- Curso Monográfico sobre Consolidación de Estados Financieros
- Curso Monográfico sobre la Elaboración de los Estados Financieros del Plan General Contable
- Curso Monográfico sobre Normas Internacionales de Información Financiera-NIC/NIIF



Presencial y on-line

MADRID P.º Gral. Martínez Campos, 5
BARCELONA Gran de Gràcia, 171
VALENCIA Alboraya, 23

902 88 89 90

914 444 920

www.cef.es

TE LLAMAMOS
GRATIS AHORA





Aspectos controvertidos de la base imponible consolidada según la Ley 27/2014

Jacinto Ruiz Quintanilla

Profesor Mercantil

Censor Jurado de Cuentas

Asesor fiscal

Extracto

Este trabajo contiene el análisis de determinados componentes controvertidos de la base imponible consolidada, del régimen especial de consolidación fiscal, según la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por un lado, se analizan la posible interpretación y la problemática existente en la práctica desde el punto de vista fiscal, motivado por la nueva redacción que ha introducido la Ley 27/2014 en la determinación de la citada base imponible consolidada.

Por otro lado, se examinan algunos ejemplos controvertidos, así como otros casos que pueden dar origen a diversas interpretaciones en la práctica.

Finalmente, se realiza un estudio detallado de la eliminación de las partidas intragrupo.

El trabajo se acompaña de cuadros y esquemas, así como de varios ejemplos.

Palabras clave: consolidación fiscal; Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades; base imponible consolidada; contabilidad; eliminación de partidas intragrupo.

Fecha de entrada: 20-11-2018 / Fecha de aceptación: 20-12-2018 / Fecha de revisión: 20-12-2018

Cómo citar: Ruiz Quintanilla, J. (2019). Aspectos controvertidos de la base imponible consolidada según la Ley 27/2014. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 434, 77-112.



Controversial aspects of the group tax base, according to income tax Law 27/2014

Jacinto Ruiz Quintanilla

Abstract

This work contains the analysis of certain controversial components of the consolidated tax base, of the special tax consolidation regime, according to Law 27/2014, of November 27, on Corporate Income Tax.

On the one hand, the problem existing in practice is analyzed from the tax point of view, derived from the new wording introduced by Law 27/2014, as well as its possible interpretation, in the determination of the aforementioned consolidated tax base.

On the other hand, some controversial examples are analyzed, as well as other cases that may give rise to different interpretations in practice.

Finally, a detailed study of the intra-group elimination is carried out.

The work is accompanied by tables and schemes as well as several case studies.

Keywords: tax grouping; Corporate Income Tax, Law 27/2014; consolidated tax base; accounting; intra-group eliminations.

Citation: Ruiz Quintanilla, J. (2019). Aspectos controvertidos de la base imponible consolidada según la Ley 27/2014. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 77-112.



Sumario

1. Introducción
 - 1.1. El anterior concepto de base imponible consolidada (TRLIS)
 - 1.2. El nuevo concepto de base imponible consolidada (LIS)
 - 1.2.1. Introducción
 - 1.2.2. Esquema de determinación de la base imponible individual y de la base imponible del grupo o consolidada
2. La LIS introduce un novedoso párrafo
 - 2.1. Introducción
 - 2.2. Criterios de la Administración tributaria
 - 2.2.1. Consultas vinculantes de la DGT
 - 2.2.1.1. Consulta V0448/2016, de 4 de febrero (NFC058162)
 - 2.2.1.2. Consulta V2155/2016, de 19 de mayo (NFC060059)
 - 2.2.1.3. Consultas V2751/2016, de 17 de junio (NFC059485); V4312/2016, de 6 de octubre (NFC062542); V4325/2016, de 7 de octubre (NFC062629); V4499/2016, de 18 de octubre (NFC062796), y V0048/2017, de 13 de enero (NFC063622)
 - 2.2.2. Manual práctico del impuesto sobre sociedades. Impreso modelo 200 (sociedades individuales)
 - 2.3. Comentarios sobre algunas consultas específicas
 - 2.4. El principio de inscripción contable
 - 2.5. Una posible interpretación del artículo 62.1 a) de la LIS
 - 2.6. Conclusiones
 - 2.6.1. Resumen
 - 2.6.2. Interpretación negativa
 - 2.6.3. Interpretación positiva
3. Ejemplos controvertidos en la determinación de la BIC
 - 3.1. Incrementos en las bases imponibles individuales
 - 3.1.1. Por gastos por atenciones a clientes y proveedores
 - 3.1.2. Por ingresos no contabilizados en sede individual, pero que aparecen registrados en las cuentas consolidadas

- 3.2. Disminuciones en las bases imponibles individuales
 - 3.2.1. Consolidación en la que surgen activos no contabilizados en las sociedades individuales
 - 3.2.2. Transmisión de existencias con un resultado de pérdidas
- 4. Eliminación de las partidas intragrupo
 - 4.1. Introducción. Antecedentes en el TRLIS. Hasta 2014
 - 4.1.1. Introducción
 - 4.1.2. Eliminaciones asimétricas
 - 4.2. Situación actual. LIS
 - 4.2.1. Normativa contable
 - 4.2.2. Normativa fiscal
 - 4.2.3. Criterios administrativos. Interpretación de la DGT
 - 4.2.3.1. Primera etapa: año 2015. Antiguo criterio
 - 4.2.3.2. Etapa actual. Criterio anterior rectificado
 - 4.2.3.3. Ejemplo
 - 4.2.3.4. Deducibilidad de los gastos financieros (arts. 16 y 63 a) LIS)
 - 4.3. Caso particular: Cesión de activos intangibles (art. 23 LIS)
 - 4.3.1. Introducción
 - 4.3.2. Grupos fiscales
 - 4.3.2.1. Problemática existente. Antecedentes y situación actual
 - 4.3.2.2. Ejemplo comparando la antigua y la nueva normativa
 - 4.4. Ejemplo. Servicios entre compañías del grupo con prorata de IVA
 - 4.4.1. Introducción
 - 4.4.2. Ejemplo de aplicación
 - 4.4.3. Conclusión
 - 4.5. Conclusiones sobre la eliminación de las partidas intragrupo

1. Introducción

1.1. El anterior concepto de base imponible consolidada (TRLIS)

En el impuesto sobre sociedades, a diferencia del régimen individual de tributación, donde la base imponible se determina partiendo del resultado contable del ejercicio sobre el que se practican los ajustes fiscales que correspondan, en el régimen de consolidación fiscal la base imponible del grupo de sociedades no se determina a partir del resultado contable consolidado del grupo (suma algebraica de resultados individuales, eliminaciones e incorporaciones) sino de las bases imponibles individuales de las sociedades que lo integran.

En este sentido, el antiguo y ya derogado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), aplicable hasta 2014, establecía en su artículo 71 que, para determinar la base imponible consolidada (en adelante BIC), era necesario realizar la suma algebraica de los siguientes conceptos:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades que integran el grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.
- d) La compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 74 de esta ley.

Por lo tanto, a la suma de las bases imponibles individuales de las sociedades que integran el grupo fiscal, se le eliminaban aquellos resultados que estuvieran incluidos en esas bases imponibles individuales procedentes de operaciones internas y asimismo se incorporaban aquellos resultados que hubieran sido eliminados en periodos anteriores.

1.2. El nuevo concepto de base imponible consolidada (LIS)

1.2.1. Introducción

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), aplicable para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, regula la base imponible

nible consolidada en el artículo 62, apartado 1. En este sentido, una parte de la nueva BIC es similar a la del TRLIS, en concreto, las letras a), b) y c) del apartado 1, salvo por la introducción de un novedoso y relevante párrafo que se analiza en el epígrafe 2 de este estudio:

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta ley¹. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta ley, se referirán al grupo fiscal.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta ley.

La LIS también incluye nuevos conceptos en la BIC –(letras d) y e)–, que introdujo para la determinación de la base imponible individual, y que también se trasladan en sede consolidada:

- d) Cantidades correspondientes a la reserva de capitalización (art. 25 LIS).
- e) La reversión de las dotaciones por deterioro de créditos y protección social (art. 11.12 LIS).

Por otro lado, en la letra f) se regula el procedimiento para la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, y finalmente también forma parte de la BIC un nuevo concepto, insertado en el último párrafo del artículo 62.1, que se corresponde con las cantidades que se doten a la reserva de nivelación (art. 105 LIS), que solo es aplicable para las entidades de reducida dimensión (art. 101 LIS).

En relación con lo anterior es preciso tener en cuenta que, según el artículo 10.3 de la LIS, la base imponible de las entidades que forman parte del grupo «se calculará, corrigien-

¹ El artículo 63 de la LIS se refiere a los siguientes conceptos, los cuales no deben ser incluidos en las bases imponibles individuales:

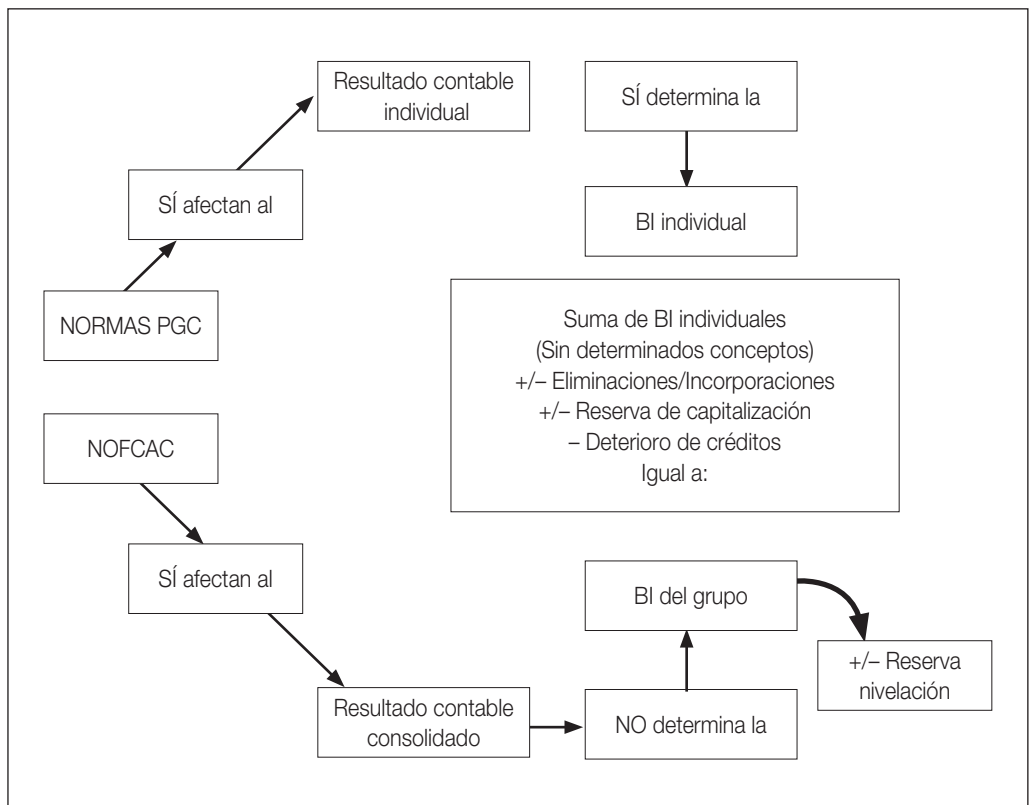
NO se incluyen: Reserva de capitalización (art. 25), dotaciones (art. 11.12), bases imponibles negativas individuales y reserva de nivelación (art. 105).

Sí se incluyen: gastos financieros (art. 16), pero deben ser recalculados con referencia al grupo fiscal.

do, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». La norma básica de desarrollo del Código de Comercio es el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC).

Con respecto al grupo fiscal, también será preciso acudir a las normas contables consolidadas. En este sentido, el artículo 64 de la LIS dispone que «las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre» (en adelante NOFCAC). De la misma forma el artículo 65 de la LIS, referente a las incorporaciones, señala que los resultados eliminados se incorporarán al grupo fiscal cuando así lo establezcan las NOFCAC.

1.2.2. Esquema de determinación de la base imponible individual y de la base imponible del grupo o consolidada



En este esquema se muestran las dos vías existentes, una para determinar el resultado contable consolidado y otra para obtener la base imponible consolidada, que, si bien hasta el año 2014 con el TRLIS vigente eran vías independientes, desde el año 2015, con la LIS, parecen converger como analizaremos en el siguiente epígrafe 2.

2. La LIS introduce un novedoso párrafo

2.1. Introducción

Como anteriormente se indicó, la nueva BIC sigue el esquema del antiguo TRLIS en el sentido de que el principal elemento que la compone es la base imponible individual de cada compañía integrante del grupo, con la excepción de ciertas partidas, las del artículo 63 de la LIS, que solo se calculan con referencia al grupo fiscal. No obstante, lo que más llama la atención es la novedad de la incorporación de un nuevo párrafo, con respecto al TRLIS, que se introduce en la letra a) del apartado 1, que se reproduce de nuevo:

a) [...] No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta ley, se referirán al grupo fiscal.

Según fuentes consultadas, en el momento de redacción del borrador del texto de la nueva LIS, se planteó la posibilidad de que la BIC pudiera determinarse siguiendo el procedimiento de la base imponible individual, es decir, partiendo del resultado contable consolidado, al que se aplicarían los ajustes fiscales correspondientes para conformar una BIC previa, a la que posteriormente se agregarían las eliminaciones e incorporaciones. No obstante, la dificultad de este procedimiento parece que radicaba en el mantenimiento de un adecuado control y seguimiento de los ajustes fiscales y de sus reversiones posteriores, los cuales, aunque se aplicarían en sede consolidada, tendrían su origen en las sociedades individuales que formaban parte del grupo. Por tanto, una vez desechada esta idea, se optó por incluir el anterior párrafo transcrito que parece ser una especie de solución híbrida que a continuación se analiza en detalle.

2.2. Criterios de la Administración tributaria

El párrafo transcrito en el epígrafe 2.1 anterior supone una novedad con respecto a la antigua normativa del impuesto (TRLIS), sin que sea fácil interpretarlo, de su mera lectura, de forma clara y evidente. No obstante, existen algunos pronunciamientos, a través de consultas vinculantes evacuadas por la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) y otras

informaciones, que posteriormente se analizarán, los cuales están marcando una interpretación controvertida.

2.2.1. Consultas vinculantes de la DGT

A continuación se relacionan varias consultas que invocan de manera expresa el referido artículo 62.1 a) de la LIS, y asimismo se transcriben los párrafos utilizados, en cada una de ellas, para tratar de interpretar el citado novedoso párrafo de la LIS. Estas consultas se exponen de manera cronológica para lograr una mayor comprensión de su evolución en el tiempo.

2.2.1.1. Consulta V0448/2016, de 4 de febrero (NFC058162)

En esta consulta se utilizaba el siguiente párrafo interpretativo:

De acuerdo con el artículo 62.1 a) de la LIS, a la hora de determinar las bases imponibles individuales correspondientes a las entidades integrantes del grupo fiscal, los requisitos y calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para determinar el resultado contable, como en la LIS para la determinación de la base imponible, irán referidos al grupo fiscal.

Como se puede observar, esta primera consulta se limita a transcribir, aunque de manera resumida, el texto de la LIS, sin ninguna interpretación.

2.2.1.2. Consulta V2155/2016, de 19 de mayo (NFC060059)

En esta nueva consulta se modifica ligeramente el párrafo interpretativo de la anterior consulta (V0448/2016):

De conformidad con el precepto transcrito [artículo 62.1 a) LIS], los requisitos o calificaciones establecidos en la normativa contable o fiscal se referirán al grupo fiscal a la hora de determinar las bases imponibles individuales. Ello supone realizar una homogeneización con el objeto de que la base imponible individual de cada entidad que forme parte del grupo de consolidación fiscal, tenga en cuenta, precisamente, su pertenencia al referido grupo.

Se puede apreciar que existe un cambio con respecto a la anterior consulta al introducir la palabra «homogeneización», sin que se sepa bien su significado, aunque si se trata de explicar su finalidad, consistente en que la base imponible individual de las entidades del grupo tenga en cuenta que esta forma parte de un grupo fiscal, si bien no se aclara demasiado el sentido del anterior concepto.

2.2.1.3. Consultas V2751/2016, de 17 de junio (NFC059485); V4312/2016, de 6 de octubre (NFC062542); V4325/2016, de 7 de octubre (NFC062629); V4499/2016, de 18 de octubre (NFC062796), y V0048/2017, de 13 de enero (NFC063622)

A partir del 17 de junio de 2016, fecha de la primera consulta (V2751/2016), en la que se incluye un nuevo párrafo interpretativo del artículo 62.1 a), este se amplía con respecto al de anteriores consultas y se hace consistente, en el sentido de que su redacción es idéntica en todas las consultas que se emiten a partir de dicha fecha:

Tal y como dispone el artículo 62.1 a) de la LIS, los requisitos o calificaciones establecidos en la normativa contable o fiscal se referirán al grupo fiscal, a la hora de determinar la base imponible individual. Ello debe interpretarse en el sentido de que las bases imponibles individuales deben ajustarse a los requisitos y criterios de calificación establecidos, tanto por la normativa contable, como por la propia normativa fiscal, en sede del grupo fiscal.

Una vez realizada la homogeneización de acuerdo con los requisitos y criterios de calificación contables y fiscales, procederá la realización de eliminaciones e incorporaciones.

El párrafo introducido en estas últimas consultas modifica sustancialmente los aparecidos en consultas anteriores (V0448/2016 y V2155/2016), del que destacamos lo siguiente:

- Se indica expresamente que se está interpretando el controvertido novedoso párrafo.
- Fruto de lo anterior se señala que las bases imponibles individuales deben ajustarse teniendo en cuenta la normativa, requisitos y criterios, tanto contables como fiscales, pero referidas al grupo fiscal.

El ajuste mencionado en estas consultas supone el realizar correcciones extracontables, en la declaración del impuesto, a los gastos e ingresos que figuran en la contabilidad, que originan la modificación de las bases imponibles individuales, antes del traslado de estas a la base imponible consolidada.

Por último, el término «homogeneización» se emplea constantemente en cada una de estas consultas con el fin de justificar la interpretación del artículo 62.1 a) de la LIS anteriormente expuesta, sin indicar ni su significado ni referencia a norma alguna como anteriormente indicamos. No obstante, si acudimos a las NOFCAC, en esta norma las homogeneizaciones en consolidación se regulan en los artículos 16 a 19, con las respectivas siguientes denominaciones: temporal, valorativa, por las operaciones internas y para realizar la agregación. Pues bien, del examen del contenido de los referidos artículos, ninguno de ellos ampara

o justifica las conclusiones reflejadas en las consultas, las cuales, como se ha expuesto, están determinando unos criterios que permiten modificar gastos o ingresos contables de las bases imponibles individuales para consignarlos en la base imponible consolidada.

2.2.2. Manual práctico del impuesto sobre sociedades. Impreso modelo 200 (sociedades individuales)

Este manual que anualmente edita el Departamento de Gestión Tributaria con la finalidad de facilitar la cumplimentación de los modelos de la declaración del impuesto sobre sociedades nos puede también ilustrar sobre la interpretación concreta que realiza la Administración tributaria del citado artículo 62.1 a). En este sentido, si examinamos el contenido del manual práctico del ejercicio 2017, similar al de ejercicios anteriores (2015 y 2016), se observa lo siguiente:

- Página 89. Capítulo 5 (Liquidación del impuesto sobre sociedades), en la que se informa sobre el contenido de dos casillas en la página 12 del impreso de la declaración, denominada: Liquidación (I), bajo el epígrafe de:

Correcciones al resultado contable al considerar los requisitos o calificaciones contables referidos al grupo fiscal (art. 62.1 a) LIS) (*i. e.*, operaciones con acciones propias a nivel de grupo fiscal, coberturas, etc.).

Estas casillas son la 01230 (Aumentos) y la 01231 (Disminuciones).

En las explicaciones del manual se indica que estas casillas son consecuencia de la aplicación de lo establecido en el artículo 62.1 a) de la LIS. Asimismo se añade que «se trata de reglas de homogeneización de la base imponible atendiendo a los requisitos o calificaciones referidos al grupo fiscal». Como se observa se utilizan términos similares a los empleados en las consultas.

- Página 328. Capítulo 8 (Cumplimentación del modelo 200 por las entidades del grupo fiscal), donde se informa de que, a la hora de calcular la base imponible individual, el resultado contable debe ser corregido en todo aquello en lo que, por estar la entidad en un grupo fiscal, los requisitos o calificaciones contables deben variar; es decir, las correcciones deben ir con criterios de grupo, los cuales se deben aplicar en las dos casillas anteriormente reseñadas: 01230 para los aumentos y 01231 para las disminuciones. Como ejemplo, en el propio impreso, se mencionan las ventas de acciones de la entidad dominante del grupo, la de coberturas, etc., que se analizan en el siguiente epígrafe 2.3, ya que estos casos fueron objeto de las Consultas V0448/2016 y V2155/2016, respectivamente.
- Reproducción de la página 12 del modelo 200.

A efectos ilustrativos, se reproduce la citada página 12 con las casillas 01230 y 01231, donde se han de introducir los importes correspondientes para corregir las

bases imponibles individuales con el fin de adaptar los criterios y calificaciones, tanto contables como fiscales, de dichas bases individuales en sede del grupo fiscal, cuyo formato no se ha modificado desde el año 2015 que es el siguiente:

Modelo 200

NIF: [] Apellidos y nombre o razón social: []

2015

Página 12

Liquidación (I)

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias 00500

Correcciones por Impuesto sobre Sociedades..... 00301 00302

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades 00501

Correcciones al resultado contable al considerar los requisitos o calificaciones contables referidos al grupo fiscal (art. 62.1.a) LIS) (i.e., operaciones con acciones propias a nivel de grupo fiscal, coberturas, etc.)..... 01230 01231

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)

Aumentos Disminuciones

2.3. Comentarios sobre algunas consultas específicas

A continuación se muestra de manera resumida el contenido de las consultas vinculantes reseñadas en los epígrafes 2.2.1 y 2.2.2 anteriores.

Número	Asunto	Contestación
V0448/2016	Entidad dependiente B vende acciones de su dominante A, obteniendo una plusvalía contable individual, pero no consolidada	<ul style="list-style-type: none"> • Corrección al resultado contable (disminución). • Se elimina la plusvalía contable individual, al entender que las operaciones con acciones propias del grupo no generan resultado contable, ni, por tanto, fiscal. • Disminución en la casilla 01231 de la página 12 del modelo 200 de la entidad B.
V2155/2016	Gasto registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias (en adelante P y G) de una entidad del grupo B, pero que a nivel consolidado se registra como una variación de patrimonio neto (cobertura contable de efectivo)	<ul style="list-style-type: none"> • Corrección al resultado contable (aumento). • Se elimina el gasto contable en la entidad B, cuyo gasto no se refleja en el resultado contable consolidado mercantil. • Aumento en la casilla 01230 de la página 12 del modelo 200 de la entidad B.

Como anteriormente se ha indicado, en estas consultas vinculantes se ha manifestado la siguiente interpretación: «las bases imponibles individuales deben ajustarse a los requisitos y

criterios de calificación establecidos, tanto por la normativa contable, como por la propia normativa fiscal, en sede del grupo fiscal». Por ello, concluyen que se deben realizar las correcciones necesarias al resultado contable, en el propio modelo 200 –pero no en la contabilidad– en las casillas anteriormente referidas: la 01230 (Aumentos) y la 01231 (Disminuciones), ya que el impreso de consolidación (modelo 220) no está habilitado para que se realicen correcciones o ajustes fiscales (ni al resultado contable ni al fiscal). Por tanto, aquellas correcciones realizadas en sede individual, en la página 12 del modelo 200, son trasladadas al modelo 220 con todas las correcciones contables y ajustes fiscales correspondientes ya incorporados.

2.4. El principio de inscripción contable

En primer lugar, indicar que el texto del citado artículo 62.1 a) de la LIS se remite al artículo 10.3 de la citada ley para fundamentar la realización de correcciones a los resultados contables individuales. Este artículo 10.3 de la LIS establece lo siguiente:

En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Este texto es idéntico al de la normativa derogada (TRLIS). Sin embargo, tanto la interpretación anterior, con el antiguo TRLIS, como la actual, de este apartado 3 del artículo 10 de la LIS, siempre se ha entendido en referencia a los ajustes fiscales que se debían realizar al resultado contable individual, pero nunca se interpretó que esta norma amparara la realización de correcciones al resultado contable en la declaración del impuesto y de manera extracontable, lo cual deviene en la obtención de un resultado contable corregido distinto al que figuraba en las cuentas anuales de la sociedad. Por ello no se acaba de entender que la remisión que el artículo 62.1 a) de la LIS hace a este artículo 10.3 de la LIS justifique una modificación extracontable del resultado contable individual para determinar la base imponible consolidada.

En segundo lugar, es apropiado traer a colación lo regulado en el artículo 11.3 de la LIS:

1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas [...].

De la redacción del referido artículo 62.1 a) cabe preguntarse si la norma anterior transcrita, que se refiere a las cuentas individuales, podría ser de aplicación con referencia al grupo, es decir, ¿puede ser deducible un gasto que solo figura registrado en cuentas consolidadas pero no en cuentas individuales? En este sentido, dadas las remisiones que hace el artículo 62.1 a) sobre la obligación de considerar los requisitos y calificaciones, tanto con-

tables como de la LIS, a la hora de determinar la base imponible consolidada, con este razonamiento podíamos llegar a concluir que dichos gastos son deducibles. No obstante lo anterior, en los dos siguientes epígrafes 2.5 y 2.6, se profundizará sobre esta circunstancia.

2.5. Una posible interpretación del artículo 62.1 a) de la LIS

Con base en lo anteriormente expuesto, se podría afirmar que la interpretación y las consecuencias del cambio normativo y del contenido de las consultas hasta ahora evacuadas es que, para determinar la base imponible consolidada, se habrá de atender a criterios y normas (contables y fiscales) con referencia al grupo, es decir, al gasto o ingreso que esté reflejado en las cuentas contables consolidadas, en vez de los que figuran contabilizados en las cuentas individuales, lo que provocará las correspondientes correcciones extracontables, en la declaración del impuesto, al resultado contable individual.

Veámoslo de manera esquemática, desde la perspectiva del gasto o ingreso reflejado en la contabilidad de las sociedades individuales, y haciendo referencia, en su caso, a las consultas anteriormente expuestas en el siguiente cuadro, que trata de reflejar el efecto en consolidación fiscal de que determinados gastos o ingresos, que figuran contabilizados en cuentas individuales, no se muestren en las cuentas consolidadas o, lo contrario, todo ello motivado por el proceso de consolidación contable, al realizar la agregación y las eliminaciones e incorporaciones.

Gasto contable y deducible		Efecto fiscal en consolidación	Consulta
Cuentas individuales	Cuentas consolidadas		
Sí	No	No deducible	V2155/2016
No	Sí	Deducible	Ninguna

En relación con el supuesto en el que se reflejan gastos en consolidación que no estaban contabilizados en cuentas individuales, no se ha observado que se haya publicado consulta alguna. No obstante, dos ejemplos controvertidos aplicables podrían ser los que se comentan en el apartado 3.2 siguiente.

Ingreso contable		Efecto fiscal en consolidación	Consulta
Cuentas individuales	Cuentas consolidadas		
Sí	No	No tributable	V0448/2016
No	Sí	Tributable	Ninguna

En relación con el supuesto en el que se reflejan ingresos en consolidación que no estaban contabilizados en cuentas individuales, no se ha observado que se haya publicado consulta alguna. No obstante, en el epígrafe 3.1.2 siguiente se expone un ejemplo controvertido que podría ser aplicable.

2.6. Conclusiones

2.6.1. Resumen

Según lo expuesto anteriormente, la redacción del citado novedoso párrafo incluido en el artículo 62.1 a) de la LIS está siendo interpretado por la Administración tributaria en el sentido de que es posible realizar correcciones al resultado contable individual en la declaración del impuesto de las entidades del grupo de manera extracontable.

Estas correcciones podrían clasificarse en dos categorías:

1. Una por no considerar a efectos fiscales gastos o ingresos contabilizados en las cuentas individuales, debido a que los mismos no aparecen registrados en las cuentas consolidadas.
2. Otra por tener en cuenta, a efectos fiscales, partidas de gastos e ingresos que figuran registradas en las cuentas consolidadas, pero que no están contabilizadas en las cuentas individuales.

Hasta la fecha, la Administración tributaria únicamente ha manifestado su opinión sobre dos casos:

1. No considerar tributable un ingreso contabilizado en cuentas individuales por no constituir un ingreso con criterios de grupo en las cuentas consolidadas.
2. No permitir la deducción de un gasto en sede individual, al no reflejarse como tal en las cuentas consolidadas.

No obstante, la anterior conclusión podría tener dos vertientes:

2.6.2. Interpretación negativa

Según esta interpretación, con la anterior conclusión se podría argumentar que se está incumpliendo el principio de inscripción contable regulado en el artículo 10.3 de la LIS, ya

que las correcciones extracontables al resultado contable individual que es necesario realizar, de acuerdo con la interpretación del artículo 62.1 a) que está manteniendo la Administración tributaria para determinar la base imponible consolidada, se pueden entender como una modificación del resultado contable, en vez de como un ajuste fiscal, lo cual no está amparado ni por la letra ni por el espíritu del citado artículo 10.3 de la LIS.

A mayor abundamiento, el registro de ingresos y gastos en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias que aparece en las cuentas anuales consolidadas no se puede considerar estrictamente como registro contable, ya que no tiene soporte alguno de libros oficiales contables, sino que estos documentos se confeccionan tomando como base las cuentas anuales de las sociedades individuales, cuyas transacciones y operaciones sí quedan reflejadas en libros oficiales de contabilidad.

Si tomáramos como válida esta interpretación negativa, ¿cuál sería entonces el sentido de este novedoso párrafo introducido en la LIS? La respuesta a esta pregunta podría ser la intención de clarificar la formación de la base imponible consolidada y asimismo prever determinadas situaciones que se pudieran producir, tales como:

- La planteada en la Consulta V0448/2016 (el límite del 1 % de gastos de atenciones con clientes se debe calcular con la cifra de negocios del grupo).
- La situación expuesta en la Consulta V0541/2016, en la que se indicaba que a los efectos de aplicar la exención por dividendos recibidos del artículo 21 de la LIS, habrá que tener en cuenta la participación conjunta de las entidades del grupo en la entidad que distribuye los dividendos, es decir, se interpreta la norma con referencia a la participación que tiene el grupo, y no solo a la participación de la entidad individual que recibe el dividendo.

2.6.3. Interpretación positiva

Si, por el contrario, entendemos que la aplicación del principio de inscripción contable (arts. 10.3 y 11.3 LIS) es aplicable tanto en sede individual como consolidada y, por tanto, consideramos que todos los ingresos y gastos registrados en la cuenta de P y G consolidada cumplen con el principio de inscripción contable y serían válidos fiscalmente, se podrían alcanzar situaciones quizás no deseadas por el legislador, como se refleja en el siguiente epígrafe 3, en especial en lo referente a las partidas de gastos (epígrafe 3.2). En este sentido, se podría interpretar que el artículo 11.3 de la LIS, que establece que los gastos solo serán deducibles cuando están contabilizados en la cuenta de P y G individual, también sería de aplicación cuando el gasto estuviera registrado únicamente en la cuenta de P y G consolidada. De la misma forma, un gasto deducible que se contabilice individualmente no sería deducible si no aparece reflejado en la cuenta de P y G consolidada.

3. Ejemplos controvertidos en la determinación de la BIC

A continuación se reflejan cuatro ejemplos de situaciones que están afectadas por la nueva determinación de la BIC, algunas de ellas ya contempladas en consultas vinculantes de la DGT como se especificará oportunamente.

3.1. Incrementos en las bases imponibles individuales

3.1.1. Por gastos por atenciones a clientes y proveedores

Para ponernos en antecedentes, el artículo 15 e) de la LIS establece que «los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo».

En la Consulta V1474/2016, de 7 de abril (NFC059486), planteada a la DGT, el contribuyente realizaba la siguiente pregunta:

Si el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios establecido por el artículo 15 e) ha de aplicarse sobre la cifra individual o consolidada del grupo fiscal.

La respuesta de la DGT fue la siguiente:

[...] el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios establecido por el artículo 15 e) se aplicará sobre la cifra consolidada del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 62 de la LIS, no estableciendo el artículo 63 de la LIS ninguna regla especial aplicable en la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal en relación con el artículo 15 e) de la LIS.

En el siguiente ejemplo se muestra una situación similar a la planteada en la consulta:

Ejemplo 1

Conceptos	A	B	Eliminaciones	Consolidado
Importe neto de la cifra de negocios	1.000	4.500	-500	5.000



Conceptos	A	B	Eliminaciones	Consolidado
▶				
Gasto por atenciones a clientes y proveedores	9	44		53
Porcentaje de gasto sobre la cifra de negocios	0,90 %	0,98 %		1,06 %
Gasto máximo deducible: 1 %				50
Exceso de gasto				3
Corrección en base imponible individual	0,51	2,49		3

En este ejemplo los porcentajes individuales de deducción no superan el 1 % marcado por la LIS, si bien, atendiendo al importe neto de la cifra de negocios del grupo fiscal, el porcentaje final es del 1,06 %, superando el 1 % permitido, por lo que el exceso de 3 sobre el máximo de 50 es necesario corregirlo.

Lo extraño de este caso es que su situación no esté contemplada en el artículo 63 de la LIS, referente a las reglas especiales en la determinación de las bases imponibles individuales. No obstante, la consulta señala que, aunque no esté establecida regla alguna en este artículo, ello no implica que el exceso de gasto fiscal no deba ser ajustado, pero lo que no explica es la forma de llevarlo a cabo. En este sentido, parece que lo más adecuado sería hacer un reparto proporcional, y corregir el exceso en la declaración individual de cada entidad, porque no olvidemos que los ajustes o correcciones solo pueden realizarse en sede individual, pero no en la declaración consolidada del impuesto.

3.1.2. Por ingresos no contabilizados en sede individual, pero que aparecen registrados en las cuentas consolidadas

Con la normativa anterior a 2015 era notorio que los ingresos que aparecían en las cuentas consolidadas, por el proceso de consolidación, pero que no figuraban contabilizados en los balances individuales, no tributaban. No obstante, con la nueva LIS, y considerando la interpretación del artículo 62 de la LIS, pudiera ser que tales ingresos debieran ser incorporados en la base imponible consolidada, lo cual dependerá de la interpretación que se dé al artículo 62.1 a), según las conclusiones expuestas en el epígrafe 2.6 anterior.

En primer lugar, procederemos a examinar la normativa contable (art. 48 NOFCAC: Adquisición a terceros de pasivos grupo) (Subsección 10: Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados), que a continuación se resume, empleado a un supuesto que podría ser de aplicación.

Según el citado artículo de las NOFCAC se debe registrar un resultado, a los exclusivos efectos de formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo.

- Importe del resultado: es la diferencia entre el valor contable del pasivo (el nominal) y su precio en la adquisición posterior (normalmente inferior) por otra entidad del grupo.
- En consecuencia, al existir la obligación de registrar ese resultado en las cuentas consolidadas, ello significa que no puede ser eliminado, aunque se trate de una operación entre dos entidades del grupo.

En segundo lugar, se expone el siguiente ejemplo:

Ejemplo 2

Se trata de una sociedad A, que adquiere un préstamo a la sociedad B, que le había sido concedido por un banco, externo al grupo. Este préstamo se adquiere al banco, por parte de la sociedad A, con una quita del 20%. A continuación se muestran los balances de las dos entidades, antes y después de la adquisición del préstamo.

Balances de entidades grupo A y B			Balance posterior, tras compra préstamo al banco		
Activo	A	B	Activo	A	B
Inversión en la sociedad B (100%)	1.000		Préstamo a la sociedad B	1.600	
Otros activos	3.000	3.000	Inversión en la sociedad B (100%)	1.000	
			Otros activos	1.400	3.000
Total	4.000	3.000	Total	4.000	3.000
Pasivo	A	B	Pasivo	A	B
Préstamo banco (no grupo)		2.000	Préstamo de la sociedad A		2.000
Capital	4.000	1.000	Capital	4.000	1.000
Total	4.000	3.000	Total	4.000	3.000
Sociedad A: Adquiere el préstamo, que tiene la sociedad B con el banco (no grupo), con un descuento del 20%, es decir, por 1.600.					

Una vez adquirido el préstamo por la sociedad A se procede a consolidar, realizando el ajuste que se muestra en el siguiente cuadro con base en el artículo 48 de las NOFCAC (Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo), cuyo artículo se encuentra incluido en la subsección 10, denominada: Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados. En concreto, según el artículo 48 de las NOFCAC, el resultado deberá lucir en P y G bajo la denominación de «beneficios por operaciones con pasivos financieros del grupo».

Cuentas	(1) A	(2) B	(3) Sumas (1) + (2)	(4) Ajuste	Balance consolidado (3) + (4)
Préstamo a la sociedad B	1.600		1.600	-1.600	-
Inversión en la sociedad B	1.000		1.000	-1.000	-
Otros activos	1.400	3.000	4.400		4.400
Total activo	4.000	3.000	7.000	-2.600	4.400
Préstamo de la sociedad A		2.000	2.000	-2.000	-
Capital social	4.000	1.000	5.000	-1.000	4.000
P y G consolidadas				400	400
Total pasivo	4.000	3.000	7.000	-2.600	4.400

En este balance destacamos que aparece un beneficio de 400 en la cuenta de P y G consolidada que no figuraba contabilizado en las cuentas individuales, y que es la diferencia entre el valor nominal del préstamo otorgado en su día por el banco a la entidad B por importe de 2.000 y la cantidad de 1.600 que fue el importe de la adquisición del préstamo realizado por la entidad A; esto es, el importe de 400 se corresponde con el descuento concedido en la compra del activo por parte de la entidad A al banco.

Por tanto, la pregunta que surge es si el anterior importe de beneficio de 400 debe integrarse en la base imponible consolidada.

3.2. Disminuciones en las bases imponibles individuales

Para analizar estos ejemplos de gastos se está asumiendo que no resulta de aplicación el artículo 11.3 de la LIS, que establece que no serán deducibles los gastos que no figuren contabilizados en la cuenta de P y G individual, o mejor dicho, lo que se puede asumir es que el anterior precepto debe ser leído e interpretado en referencia al grupo, como se expuso en el epígrafe 2.6 anterior y que, por tanto, en aquellos casos en que un gasto dedu-

cible se refleje en las cuentas consolidadas, es decir, con referencia al grupo, de acuerdo con los criterios incluidos en los pronunciamientos de la DGT, mencionados a lo largo de este estudio, dicho gasto debería ser considerado como deducible, aunque no figurara en la cuenta de P y G individual.

3.2.1. Consolidación en la que surgen activos no contabilizados en las sociedades individuales

En primer lugar, se muestra un ejemplo con la consolidación de los balances de dos entidades, A y B, en la que la entidad A es la dominante:

Ejemplo 3

Balances previos				Balance consolidados de A	
Activo	A	B	Total	Activo	
No corriente y corriente	1.000	200		No corriente y corriente (1.000 + 200 + 100)	1.300
Inversión en B (100%)	500			Fondo de comercio	250
Plusvalía tácita de 100 en B	1.500	200			1.550
Pasivo	A	B	Total	Pasivo	
No corriente y corriente	1.300	50		No corriente y corriente (1.300 + 50)	1.350
Capital	60	100		Capital	60
Reservas	140	50		Reservas	140
	1.500	200			1.550
Valor contable en libros	200	150			
Valor razonable entidades	1.500	500	2.000		
% valor razonable	75 %	25 %	100 %		



Eliminación inversión-patrimonio neto	
• Coste adquisición/combinación	500
• Valor razonable de la sociedad B	
– Activos (200 + 100) (P. tácita)	300
– Pasivo: 50	(50)
– Valor razonable de B aportado	250
• Fondo de comercio (500 – 250)	250

En el balance consolidado resultante, por aplicación de la eliminación inversión-patrimonio neto (art. 21 NOFCAC), cuyo procedimiento se desarrolla en el artículo 22 y siguientes de las NOFCAC, aparecen registradas dos partidas que no figuraban contabilizadas en las cuentas individuales. En concreto:

- Una plusvalía tácita del activo no corriente por 100.
- Un fondo de comercio por 250.

La pregunta que surge de lo anterior es que, si de acuerdo con la actual redacción de la determinación de la base imponible y la interpretación de la Administración tributaria, ¿se podría deducir la amortización de ambas partidas, que solo figuran en las cuentas consolidadas, pero que no se registran en la contabilidad de la entidad individual? Para analizar la cuestión, podemos acudir al artículo 11.3 de la LIS, que establece que solo serán fiscalmente deducibles los gastos que figuren imputados, y, por tanto, contabilizados en la cuenta de P y G individual. No obstante, nos encontramos con unos gastos que no aparecen contabilizados en la cuenta de P y G individual, pero sí en la cuenta de P y G consolidada, por lo que si, según la normativa de la LIS y la interpretación de la DGT, la base imponible individual debe ajustarse con criterios y normas (contables y fiscales) referidas al grupo, entonces podríamos en principio concluir que, al estar dichas amortizaciones reflejadas en la cuenta de P y G consolidada, las mismas serían deducibles. Siendo esto así, sería necesario corregir las bases imponibles individuales para considerar como gastos deducibles aquellos que aparecen registrados en las cuentas consolidadas, aunque no estén contabilizados en las individuales.

No obstante lo anterior, es preciso analizar también el artículo 16 de la LIS sobre reglas de valoración, en cuyo apartado 1 se establece lo siguiente:

1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley.

En nuestro caso, las partidas del activo por importes de 100 y 250 se han reflejado en el balance consolidado por aplicación de las NOFCAC, que suponen un desarrollo del Código de Comercio, por lo que, en principio, la valoración contable sería correcta. No obstante, el problema podría radicar en la valoración fiscal de ambos importes, que sería cero. En este sentido, aunque en la cuenta de P y G consolidada figurara una amortización contable de ambos elementos –en la parte correspondiente a los importes de 100 y 250 respectivamente–, el importe de la misma no podría ser corregido en la declaración individual como disminución del resultado contable, al no tener el carácter de deducible, debido a la ausencia de valor fiscal del activo subyacente.

3.2.2. Transmisión de existencias con un resultado de pérdidas²

En la eliminación por operaciones de existencias (art. 43 NOFCAC), se sigue la norma general de entender el resultado realizado cuando estas se enajenen frente a terceros. No obstante, la norma señala que, en el caso de que se produzcan pérdidas en la operación, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor y hasta el límite de dicho deterioro, que deberá registrarse como pérdida por deterioro.

En conclusión, aunque la pérdida se elimine y se difiera, tal diferimiento no existirá en realidad, dado que dicha pérdida se debe reconvertir en un gasto contable consolidado en concepto de deterioro.

Ejemplo 4

Supongamos que, en un grupo consolidado, formado por las entidades A y B, la entidad A transmite a la entidad B existencias por un importe de 800, que en su inventario figuraban contabilizadas y valoradas por 1.000.

Los asientos en ambas compañías son los siguientes:

Cuentas individuales		
	Debe	Haber
Contabilidad entidad A		
Entidad B	800	

² Se entiende que se pueden practicar eliminaciones de resultados tanto positivos como negativos, dado que la LIS no lo impide.



Cuentas individuales		
	Debe	Haber
▶		
a Existencias		1.000
a Resultado (P y G)	200	
<i>Venta de existencias con pérdida a la entidad B</i>		
Contabilidad entidad B		
Existencias	800	
a Entidad A		800
<i>Compra de existencias a la entidad A</i>		

Desde el punto de vista consolidado, sin tener en cuenta el efecto impositivo, se realizarían estos dos apuntes:

Cuentas consolidadas		
	Debe	Haber
Eliminación		
Existencias	200	
a Resultado (P y G)		200
<i>Eliminación de la pérdida en existencias</i>		
Ajuste		
Pérdidas deterioro existencias (P y G)	200	
a Deterioro de valor existencias		200
<i>Provisión por el deterioro</i>		

Como resultado de lo anterior, las existencias quedarán valoradas en las cuentas consolidadas por 800, con el siguiente desglose:

• Coste	1.000
• Deterioro de valor	200
• Valor neto contable	<u>800</u>

Desde el punto de vista de la base imponible consolidada, el tratamiento que debería realizarse sería el siguiente:

- Primero: En la declaración del impuesto de la entidad B se realizará una corrección al resultado contable (disminución de la base imponible) por 200, que se corresponde con el deterioro registrado en las cuentas consolidadas. Esta corrección o ajuste se realizará con referencia al grupo, ya que el gasto de 200 no figura contabilizado en esta entidad B.
- Segundo: En la declaración consolidada del impuesto se incrementará un importe de 200 en concepto de la eliminación de la pérdida por la transmisión de las existencias.

A diferencia del ejemplo comentado en el epígrafe 3.2.1 anterior, en este caso sí existiría valor fiscal para depreciar los 200, dado que las existencias fueron adquiridas por la entidad A por importe de 1.000. Asimismo, tras la eliminación practicada, un importe de 800 se refleja en la cuenta de existencias en cuentas consolidadas, y el importe restante de 200 se contabilizó en la cuenta de P y G por la pérdida al vender las existencias.

No obstante, en este caso también sería necesario argumentar que no es aplicable el artículo 11.3 de la LIS, que establece la no deducibilidad de los gastos que no figuren contabilizados en las cuentas individuales, ya que, al aplicar los criterios contables con referencia al grupo, cabe interpretar que, al figurar contabilizada la depreciación en la cuenta de P y G consolidada, quedaría obviada la aplicación del anterior precepto, o bien cabe entender que dicho precepto ha sido cumplido, ya que el gasto figura contabilizado en sede consolidada, si realizamos una interpretación de la LIS con referencia al grupo, tal como se expuso en el apartado 2.6 anterior.

El efecto fiscal de la anterior operación sería neutro para el grupo, ya que, por un lado, existiría un incremento de la BIC, por la eliminación de la pérdida, y, por otro, se registraría una disminución de la BIC, de idéntico importe, por el deterioro producido.

4. Eliminación de las partidas intragrupo

4.1. Introducción. Antecedentes en el TRLIS. Hasta 2014

4.1.1. Introducción

Estas eliminaciones, antes denominadas «recíprocas», hasta septiembre de 2010, fecha en la que se aprobaron las nuevas NOFCAC, no debían afectar a la base imponible consolidada, ya que, por su propia naturaleza, al corresponderse con *partidas recíprocas* o con

la denominación actual de *partidas intragrupo*, los importes a eliminar siempre debían ser coincidentes en ambas entidades del grupo, por lo que no se originarían diferencias.

Finalmente, la Consulta V2400/2015, de 29 de julio (NFC055714), determinó que las eliminaciones para el año 2014 (con la vigencia del TRLIS) no incluían las correspondientes a las partidas intragrupo, por cuanto el ingreso y gasto recíproco determinaban el mismo importe, aunque con signo contrario. Esta consulta no contemplaba la existencia de eliminaciones de partidas del grupo asimétricas, a las que nos referimos en el siguiente epígrafe 4.1.2, las cuales ya podían ser realizadas con la norma anterior (TRLIS), lo cual ha quedado regulado a partir del año 2015 en la nueva LIS, como se analiza en los apartados siguientes 4.2, 4.3, 4.4 y se concluye en el 4.5.

4.1.2. Eliminaciones asimétricas

Es necesario centrarnos a continuación en determinadas partidas intragrupo, a las que denominaremos «asimétricas», que podemos definir como aquellas partidas en las que el gasto e ingreso fiscal no son coincidentes.

Como ejemplo planteamos un caso que surgió con la normativa anterior del TRLIS, es decir, antes del año 2015, y también con anterioridad a la entrada en vigor del actual PGC, en el que una de las compañías que formaba parte de un grupo fiscal donó una cantidad monetaria a otra entidad del grupo. En este sentido, la interpretación con la anterior normativa (contable y fiscal) era considerar que el gasto registrado por la compañía donante era una liberalidad fiscalmente no deducible por lo que se ajustaba positivamente para determinar su base imponible individual. Por tanto, no procedía eliminar este gasto de la partida intragrupo al no formar parte de la base imponible.

En lo referente al ingreso contable registrado por la entidad que recibía el donativo (la donataria), se entendía que tendría que ser eliminado hasta que fuera realizado frente a terceros, si bien en este caso surgió la duda de si dicha eliminación debía tener carácter temporal o permanente, existiendo en su momento argumentos para defender ambas posturas, siendo el criterio de la DGT que no procedía realizar eliminación fiscal alguna del ingreso contable. No obstante, en diversas resoluciones posteriores del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC³), este se inclinó por el carácter temporal de la eliminación, criterio que posteriormente fue confirmado por la Audiencia Nacional.

³ Nótese que, en opinión del TEAC, manifestada en sus Resoluciones, RG 1219/2004 (NFJ024988), 1220/2004 (NFJ025097) y 1221/2004, todas de 23 de noviembre de 2006, dicho ingreso debía ser objeto de eliminación, y sería objeto de incorporación, en su caso, en un ejercicio posterior. Esta resolución fue objeto de recurso posterior, si bien dicho criterio fue confirmado por la Audiencia Nacional, en la Sentencia 1055/2010, de 11 de marzo (rec. núm. 56/2007 –NFJ037834–), en la que incluso se especificó que dicha eliminación tenía carácter temporal.

Por último, otro tipo de eliminación asimétrica, existente desde el año 2013, era la relativa a la cesión de activos intangibles que también se produce en la actualidad con la nueva LIS, la cual se desarrolla en detalle en el epígrafe 4.3 siguiente.

4.2. Situación actual. LIS

4.2.1. Normativa contable

Del artículo 46 del Código de Comercio, destacamos los siguientes párrafos:

Los activos, pasivos, ingresos y gastos de las sociedades del grupo se incorporarán en las cuentas anuales consolidadas aplicando el método de integración global. En particular, se realizará mediante la aplicación de las siguientes reglas;

[...].

5.^a Deberán eliminarse generalmente los débitos y créditos entre sociedades comprendidas en la consolidación, los *ingresos y gastos relativos* a las transacciones entre dichas sociedades, y los *resultados* generados a consecuencia de tales transacciones, que no estén realizados frente a terceros. (La cursiva es nuestra)

En desarrollo del Código de Comercio, las NOFCAC han regulado, para el método de integración global, en el artículo 41 la eliminación de partidas intragrupo, de la forma siguiente:

1. Deberán eliminarse en su totalidad en las cuentas anuales consolidadas las partidas intragrupo, [...]
2. Se entenderán por partidas intragrupo los créditos y deudas, ingresos y gastos y flujos de efectivo entre sociedades del grupo [...].

Por lo que respecta a la base imponible consolidada, solo interesa considerar, a los efectos de este estudio, las partidas de ingresos y gastos.

En lo referente a las incorporaciones de este tipo de eliminaciones, este artículo de las NOFCAC, al contrario que los artículos sobre eliminaciones, no menciona la forma en que se incorporan. Entendemos que lo anterior se debe a que no corresponde realizar la incorporación, debido a la propia naturaleza de este tipo de eliminaciones, ya que no suponen la anulación de resultados, sino que se refieren a una eliminación de partidas recíprocas de ingresos y gastos, que tienen idéntico importe contabilizado en las sociedades del grupo intervinientes en la transacción.

4.2.2. Normativa fiscal

Como se explicó anteriormente, el artículo 64 de la LIS establece que las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las NOFCAC, siempre que afecten a las bases imponible individuales.

Por su parte, en cuanto a las incorporaciones, el artículo 65 de la LIS regula igualmente que se realizarán según los criterios establecidos en las NOFCAC. No obstante, el apartado 2 de este artículo establece lo siguiente:

2. Se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta ley en la base imponible del grupo fiscal en el periodo impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta ley.

Este apartado es la excepción a la norma general, ya que permite realizar incorporaciones de partidas intragrupo previamente eliminadas, las cuales se refieren a la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, más conocida como *patent box*, a la que más adelante nos referiremos en el epígrafe 4.3, la cual podemos denominar como asimétrica.

4.2.3. Criterios administrativos. Interpretación de la DGT

Los criterios manifestados en las consultas vinculantes de la DGT sobre esta materia de partidas intragrupo han sido cambiantes, si bien en la actualidad el criterio es uniforme y permanente.

4.2.3.1. Primera etapa: año 2015. Antiguo criterio

En los primeros meses de este año, que fue el primer ejercicio de aplicación de la LIS, las respuestas dadas en las consultas vinculantes planteadas no parecían correctas y asimismo podían producir distorsiones en la determinación de la base imponible consolidada. En este sentido, las Consultas V2400/2015 y V4163/2015, de 30 de diciembre (NFC057436), señalaban que, en todo caso, las eliminaciones de partidas intragrupo se debían realizar de acuerdo con la normativa contable y con carácter previo a la compensación de las bases imponibles negativas individuales previas a la consolidación de cada sociedad.

4.2.3.2. Etapa actual. Criterio anterior rectificado

La primera consulta en la que se modifica el criterio señalado en el anterior epígrafe es la V2751/2016, que se refería al arrendamiento de inmuebles entre dos entidades del grupo, de la que se transcriben los párrafos que contienen el nuevo criterio:

Desde el punto de vista contable, los artículos 41 y siguientes de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, establecen las normas de eliminación, tanto de partidas intragrupo como de resultados por operaciones internas.

Fiscalmente, la base imponible del grupo fiscal se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 y siguientes de la LIS, teniendo en cuenta, a efectos de eliminaciones e incorporaciones, lo previsto en la normativa contable.

Las eliminaciones, tal y como establece el artículo 64 de la LIS, se realizarán, de acuerdo con la normativa contable, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en la LIS.

En este sentido, los ingresos y gastos recíprocos, una vez homogeneizados, y en la medida en que no producen renta alguna a nivel consolidado, no deben ser objeto de eliminación. De lo contrario, se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las entidades intervinientes en la operación, que resultaría contrario a la filosofía del régimen de consolidación fiscal. *Por tanto, de acuerdo con lo señalado, las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo.*

Así, en el caso de arrendamiento de inmuebles entre entidades del grupo fiscal, en la medida en que el gasto y el ingreso tengan el mismo importe desde el punto de vista fiscal, no serán objeto de eliminación a la hora de determinar la base imponible individual de cada una de las entidades, por cuanto es una operación meramente interna del grupo fiscal que no produce renta alguna a nivel consolidado. (La cursiva es nuestra)

En cuanto a los párrafos señalados por el autor, significar que el criterio establecido a partir de esta consulta es que solo se deben eliminar las partidas intragrupo que hayan generado renta.

Posteriormente, en todas las consultas evacuadas por la DGT (Consultas V4312/2016, V4325/2016, V4499/2016 y V0048/2017) se incluye el siguiente párrafo, idéntico en todas las consultas y coincidente con el señalado en la consulta anterior (la número V2751/2016, que fue la primera que incluyó esta redacción):

En este sentido, los ingresos y gastos recíprocos, una vez homogeneizados, y en la medida en que no producen renta alguna a nivel consolidado, no deben ser objeto de eliminación. De lo contrario, se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las entidades intervinientes en la operación, que resultaría contrario a la filosofía del régimen de consolidación fiscal. Por tanto, de acuerdo con lo señalado, las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo.

4.2.3.3. Ejemplo

A continuación se muestra un ejemplo para ilustrar el efecto que podría producirse en un grupo consolidado aplicando ambos criterios, el primero (supuesto 1), el de la Consulta V2751/2016, y el segundo (supuesto 2), que es el criterio actual:

- La sociedad A es dominante de un grupo fiscal, la cual presta servicios de apoyo a la gestión por 2.000 a las entidades B y C (1.000 de gasto por cada entidad).
- La entidad A tiene una BIN pre-consolidación por importe de 20.000 en 2018.

Para simplificar el ejemplo no se aplican el límite a la compensación de las BIN, que para el año 2018 era del 70 %.

SUPUESTO 1: Se eliminan las partidas intragrupo. Consulta V4163/2015

BIN pre-consolidación de A: 20.000	A	B	C	Consolidado
Base imponible individual (antes eliminaciones)	5.000	6.000	7.000	18.000
Eliminación partidas intragrupo	-2.000	1.000	1.000	0
Base imponible individual (después eliminaciones) – (BIC)	3.000	7.000	8.000	18.000
Utilización BIN pre-consolidación de A	Límite: la BI de A (3.000), al ser menor, que la BIC (18.000)			-3.000
Base imponible del grupo				15.000

SUPUESTO 2: NO se eliminan las partidas intragrupo. Consulta V2751/2016

BIN pre-consolidación de A: 20.000	A	B	C	Consolidado
Base imponible individual (antes eliminaciones)	5.000	6.000	7.000	18.000
Eliminación partidas intragrupo	0	0	0	0
Base imponible individual (después eliminaciones) – (BIC)	5.000	6.000	7.000	18.000
Utilización BIN pre-consolidación de A	Límite: la BI de A (5.000), al ser menor, que la BIC (18.000)			-5.000
Base imponible del grupo				13.000

- Con el antiguo criterio de las Consultas V2400/2015 y 4163/2015, la sociedad A veía reducida su posibilidad de compensar las BIN pre-consolidación a solo 3.000.
- Por el contrario, con el nuevo criterio (V2751/2016), se podrán compensar hasta 5.000 de las 20.000 BIN pre-consolidación pendientes.

4.2.3.4. Deducibilidad de los gastos financieros (arts. 16 y 63 a) LIS)

Con unos efectos distintos, pero también contemplado por la Administración tributaria, podemos citar el caso de los gastos financieros deducibles en sede de un grupo fiscal, cuyo criterio fue manifestado en la Resolución de la DGT de 16 de julio de 2012 (BOE de 17 de julio de 2012), indicándose que las partidas intragrupo deberían ser tenidas en cuenta a los efectos del cálculo de la deducibilidad de los intereses. Transcribimos parte del número sexto de la citada resolución, en el que se señala dicho criterio:

Sexto. Determinación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en los grupos de consolidación fiscal.

[...]

Asimismo, el beneficio operativo del grupo fiscal deberá tener en cuenta todas las eliminaciones que corresponda realizar, tanto las correspondientes a partidas intragrupo, como las de resultados por operaciones internas, así como sus incorporaciones, siempre que se refieran a operaciones que se incluyen en el propio beneficio operativo. Dichas eliminaciones incluirán, en la medida en que formen parte del importe neto de la cifra de negocios a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades del mismo grupo de consolidación fiscal que corresponda realizar [...].

El anterior criterio se establece a los únicos efectos del cálculo del importe deducible de los gastos financieros en un grupo fiscal, sin que pueda extrapolarse para la determinación, en general, de la base imponible consolidada.

4.3. Caso particular: Cesión de activos intangibles (art. 23 LIS)

4.3.1. Introducción

El artículo 23 de la LIS regula este incentivo fiscal, consistente en aplicar una reducción fiscal, aplicable a las rentas procedentes de determinados activos intangibles, y con ello tratar de fomentar la invención digital que sea patentable, también conocida como *patent box*. De forma resumida, la regulación de este artículo permite aplicar una reducción (60 %) a las

rentas positivas (ingresos menos gastos) obtenidas por la empresa cedente en un contrato de cesión de activos intangibles, así como a las derivadas de la transmisión (a no vinculadas) de dichos activos. Este incentivo ya aparecía incluido en el antiguo TRLIS y ha tenido varias modificaciones, como más adelante se detalla en el epígrafe 4.3.2.1 siguiente, siendo la más reciente la aprobada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

4.3.2. Grupos fiscales

4.3.2.1. Problemática existente. Antecedentes y situación actual

Esta reducción también es aplicable a los grupos fiscales, en los que una entidad del grupo es la cedente y otra del mismo grupo es la cesionaria, si bien la normativa fiscal ha tratado en el tiempo este incentivo de manera diferente, de la que se realiza un breve resumen cronológico:

- Hasta el 28 de septiembre de 2013, la norma establecía que los ingresos y gastos derivados de la cesión no tenían que ser objeto de eliminación, para no dejar sin efecto el beneficio fiscal.
- Desde el 29 de septiembre de 2013, la Ley 14/2013⁴ eliminó el párrafo que eximía de realizar la eliminación y además obligó a documentar las operaciones, por lo que, a partir de dicha fecha, los ingresos y los gastos de partidas intragrupo debían eliminarse (eliminación asimétrica). En consecuencia, al comienzo de la entrada en vigor de esta Ley 14/2013 existieron dudas en el sentido de si la supresión de tal párrafo obedecía a una mera técnica legislativa, por lo que no procedía realizar la eliminación, manteniéndose este beneficio fiscal en los grupos fiscales, o si, por el contrario, el legislador deseaba suprimir este incentivo para los grupos fiscales. Estas dudas fueron resueltas en la Consulta V2794/2015, de 25 de septiembre (NFC056098), entre otras, las cuales ratificaron la obligación de realizar tal eliminación.

⁴ En la tramitación parlamentaria de la ley se presentó la enmienda n.º 113 del Grupo Parlamentario CiU, con idénticos motivos que los expuestos por el Consejo Económico Social (CES), la cual fue rechazada en la Comisión de Hacienda del Congreso. El CES incluyó en su Dictamen 6/2013 el siguiente texto:

En cuanto a la modificación del incentivo fiscal del artículo 23 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades (*patent box*), en concreto la eliminación de la posibilidad de aplicarlo a grupos de consolidación fiscal, el CES quiere llamar la atención sobre la falta de justificación de la medida ya que, si lo que se pretende es evitar el uso abusivo de dicho beneficio fiscal, la Administración cuenta con medios suficientes para su control y persecución caso por caso, sin tener que acudir a su eliminación con carácter general, lo que podría tener consecuencias negativas contrarias al objetivo de la norma de impulsar las actividades de este tipo dentro del territorio nacional.

- LIS: No indica nada concreto sobre su eliminación, si bien se regula su incorporación en el artículo 65.2 de la LIS, en los siguientes términos:

2. Se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta ley en la base imponible del grupo fiscal en el periodo impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta ley.

De la redacción anterior surgen los siguientes comentarios:

- Dado que la LIS regula la forma expresa en que se debe llevar a cabo la incorporación, cabe inferir que existirá una eliminación previa y de carácter obligatorio, porque, a pesar de ser una operación de partidas intragrupo, el gasto e ingreso fiscal no son iguales, es decir, será una eliminación asimétrica.
- La LIS se refiere a «ingresos, gastos o resultados». Los dos primeros (ingresos y gastos) se corresponden con el concepto convencional de la eliminación asimétrica, dado que el ingreso fiscal en el cedente, debido a la aplicación de la reducción fiscal, será normalmente inferior al gasto fiscal en el cesionario. En cuanto al término de «resultados», es posible que también deba ser considerado en la eliminación, cuando en una operación de partidas intragrupo se haya producido una transacción con resultados.
- Finalmente, significar que el beneficio fiscal en el grupo no se podrá aplicar hasta que no se incorpore tal eliminación, en cuyo momento la operación estará sometida a las obligaciones de documentación del artículo 18.3 de la LIS. La incorporación se producirá, cuando los ingresos, gastos o resultados se entiendan realizados frente a terceros, lo cual se producirá en tres situaciones diferentes:

1. Extinción del grupo.
2. Salida del grupo de las sociedades afectadas en el contrato de cesión.
3. Cuando un activo –que incluya el gasto satisfecho por el cesionario como coste del mismo (existencias o inmovilizado)– se transmita a terceros o bien que dicho activo se deteriore o amortice, en la parte proporcional correspondiente.

Como se observa, el procedimiento para aplicar el incentivo en los grupos fiscales desde el año 2013 puede resultar ser bastante complejo y laborioso, y, además, como advertía el CES, puede tener consecuencias negativas para el objetivo de incentivar este tipo de inversiones en España. Asimismo, entendemos que también creará dificultades para su control por parte de la Administración tributaria, dados los años que pueden transcurrir entre la

fecha del contrato de cesión y la realización frente a terceros de la eliminación practicada, a lo que cabría añadir el componente adicional de tener que documentar las operaciones en ese momento. Por ello, parece que hubiera sido más sencillo haber regulado lo siguiente:

- Mantener el incentivo fiscal en los grupos fiscales, sin la obligación de eliminar la operación intragrupo entre el cedente y el cesionario.
- Obligar a documentar las operaciones en la fecha de la firma del contrato de cesión para comprobar que los precios aplicados en dicho contrato son los de mercado.

4.3.2.2. Ejemplo comparando la antigua y la nueva normativa

Se trata de dos sociedades, en las que A es la cedente y B la cesionaria, siendo el precio de la cesión de 2.000 anuales. Para simplificar el ejemplo no se ha contemplado la existencia de gastos vinculados al contrato en el cedente.

Cuentas	(1) Sociedad A (-D) - (H)	(2) Sociedad B (-D) - (H)	(3) Eliminaciones (1) + (2)	BI consolidada (1) + (2) + (3)
Régimen actual (art. 65.2 LIS): SE ELIMINA				
Resultado operaciones	8.000	5.000		-
Cesión de activos intangibles	2.000	-2.000	Gasto: 2.000	-
Reducción (60%) x coeficiente en 2018	-1.200		Ingreso neto: -800	
Base imponible	8.800	3.000	1.200	13.000
Norma vigente hasta el 28 de septiembre de 2013: NO SE ELIMINABA				
Resultado operaciones	8.000	5.000		-
Cesión de activos intangibles	2.000	-2.000	No aplicable	-
Reducción (60%)	-1.200			
Base imponible	8.800	3.000		11.800

Como se puede apreciar, con el régimen actual se produce una base imponible en consolidación de 13.000, superior que con el régimen vigente hasta el 28 de septiembre de 2013, que hubiera sido de 11.800. El mayor coste fiscal se recuperará cuando se incorpore la eliminación practicada, pero sometiéndose en ese momento a las obligaciones de documentación.

La asimetría de la anterior eliminación se constata porque el importe del ingreso fiscal que se elimina en el cedente es inferior al del gasto fiscal eliminado en el cesionario, debido a que el ingreso contable de 2.000 queda reducido a un ingreso fiscal de 800, por la aplicación de este incentivo fiscal.

Por otro lado, si la cesión se hubiera realizado entre empresas independientes, el cedente habría aplicado de manera inmediata el incentivo fiscal, lo cual no ocurre en este ejemplo, resultando un perjuicio al ser un grupo fiscal.

4.4. Ejemplo. Servicios entre compañías del grupo con prorrata de IVA

4.4.1. Introducción

De acuerdo con las normas del IVA, una compañía que esté sujeta a prorrata no podrá deducirse todo el IVA soportado. Por tanto, mientras que la entidad que preste el servicio a una entidad del mismo grupo fiscal tiene que repercutir el IVA íntegramente, esta última no se podrá deducir todo el IVA soportado, lo cual incrementará el coste del servicio.

4.4.2. Ejemplo de aplicación

- La entidad A presta un servicio por 1.000 a otra compañía del grupo fiscal B, repercutiendo el IVA del 21 %, por lo que la factura reflejará un importe de 1.210.
- La entidad B que recibe el servicio tiene una prorrata del 50 %, por lo que contabilizará la mitad del IVA repercutido por A (105) como IVA soportado deducible, y la otra mitad (105) como mayor coste del servicio, quedando este contabilizado en la cuenta de P y G por 1.105.

4.4.3. Conclusión

- Contabilidad: Se procede a la eliminación de la operación intragrupo. En A el ingreso (1.000), y en B el coste del servicio recibido de A, que figura como gasto (1.000), ya que los 105 de gasto de IVA no se eliminan al ser una operación con terceros, la Hacienda Pública.
- Fiscalidad: No se debe eliminar esta partida intragrupo, al tener idéntico importe fiscal, 1.000 como ingreso y 1.000 como gasto, por lo que no se considera como eliminación asimétrica. En cuanto al IVA de gasto por 105, tampoco se elimina, al ser una operación con terceros.



4.5. Conclusiones sobre la eliminación de las partidas intragrupo

En el siguiente cuadro podemos establecer las conclusiones sobre estas eliminaciones desde la perspectiva contable y fiscal, para aquellos casos en que no se haya producido resultado alguno en la operación realizada:

Contabilidad	Fiscalidad
Se eliminan	No se eliminan (Cuando los importes fiscales son idénticos en ambas compañías)
	Se eliminan: Eliminación asimétrica (Cuando los importes fiscales de ambas compañías no son iguales)
No se incorporan	Se incorporan, si ha existido eliminación fiscal previa, es decir, cuando los ingresos y gastos fiscales no tuvieron el mismo importe

publicación especializada

revistas

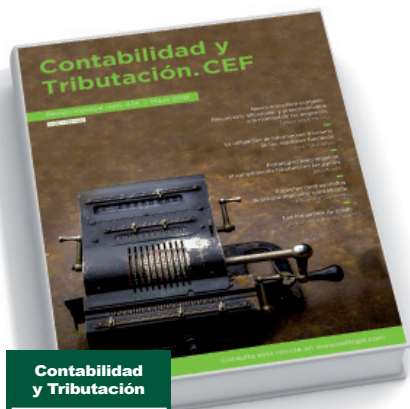
CEF.-

Contabilidad y Tributación

RCyT. CEF.- Ofrece a los profesionales y estudiosos de las materias conexas con las áreas contable y fiscal una información puntual de las disposiciones que les afectan directa o indirectamente, y es un medio al servicio de aquellos que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, ofrecen al lector su aportación doctrinal sobre temas controvertidos y de interés.



¡mantenga sus conocimientos actualizados al día!



Contabilidad y Tributación



● La revista *Contabilidad y Tributación* se ha convertido en un punto de referencia obligado para profesionales y estudiosos que disponen, a través de ella, de un conocimiento continuo y riguroso de las novedades producidas en las materias de que se ocupa. Su **periodicidad mensual** facilita a nuestros suscriptores su puesta al día con carácter permanente, haciéndoles llegar la actualidad tributaria y contable puntualmente a sus centros de trabajo.

● Desde enero de 2014, en un intento de aprovechar el desarrollo de las nuevas tecnologías en interés del suscriptor, la revista tradicional en papel pasa a presentarse en un único volumen impreso que recoge los comentarios y casos prácticos sobre las materias que son su objeto de estudio. Además y con la finalidad de mantener informado puntualmente al suscriptor, **se remite por correo electrónico un boletín quincenal**, donde se recopila, comentada o reseñada, la **actualidad normativa, jurisprudencial y doctrinal** del periodo. Asimismo se publican cada año los estudios galardonados y seleccionados como de especial interés por el Jurado del **Premio Estudios Financieros** en las modalidades de **contabilidad y tributación**.

● La revista también cuenta con una versión digital que permite al suscriptor la rápida localización de los estudios publicados durante su periodo de suscripción en formato PDF y le da la posibilidad de adquirir cualesquiera otros publicados en periodos de no suscripción que a posteriori tenga interés en localizar www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm

● La revista digitalizada incluye, desde marzo de 2008, un mayor volumen de contenido que la versión impresa, dado que algunos estudios están disponibles exclusivamente en versión digital, reseñándose en cada número impreso el extracto y el sumario de cada uno.

¡sáquele a su suscripción más partido!

La suscripción incluye: edición impresa y digital (*mensual*) y boletín digital (*quincenal*)

Más información en: www.ceflegal.com • 902 88 89 90

PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS

DEF.-

MODALIDADES

El CEF.- convoca cada año, con carácter nacional, el Premio Estudios Financieros para las siguientes modalidades:

- **Tributación**
- **Contabilidad y Administración de Empresas**
- **Derecho del Trabajo y Seguridad Social**
- **Recursos Humanos**
- **Derecho Civil y Mercantil**
- **Derecho Constitucional y Administrativo**
- **Educación y Nuevas Tecnologías**

El objeto de la convocatoria es el reconocimiento y estímulo de la labor creadora y de investigación de las distintas modalidades del Premio Estudios Financieros, para lo que se valorará el carácter práctico de los trabajos presentados.

DEF.-

SOLICITUD DE LAS BASES

Puede obtener las bases del premio en las secretarías de nuestros centros o visitando

www.cef.es

DEF.-

PARTICIPANTES

Podrán optar al premio las personas físicas, ya sea de forma individual o colectiva. Los participantes podrán presentar uno o más trabajos, pero nunca el mismo trabajo se presentará en más de una modalidad.

DEF.-

DOTACIONES ECONÓMICAS

Se otorgará un primer premio para cada una de las 7 modalidades. Además, tendrán acceso todos aquellos trabajos que los respectivos jurados consideren de interés. En ningún caso estas cuantías serán divisibles y, en consecuencia, cada premio se adjudicará a un solo trabajo.

Además, a los galardonados con el primer premio se les entregará una escultura conmemorativa del premio. Todos los trabajos premiados recibirán certificado acreditativo del premio obtenido.

DEF.-

CARACTERÍSTICAS DE LOS TRABAJOS

Los trabajos (redactados en castellano) deberán ser originales e inéditos y tendrán que versar sobre materias relacionadas con alguna de las modalidades del premio. Dichos trabajos deberán estar concluidos antes de la publicación de la convocatoria en el BOE o BOCM en el mes de abril del año en curso, circunstancia esta que se acreditará mediante declaración jurada del participante.

Los trabajos tendrán un mínimo de 25 páginas y un máximo de 40, incluyéndose en este número de páginas la bibliografía, que no debe ser superior a 2 páginas. Se presentarán por duplicado, mecanografiados, a doble cara y en hojas de tamaño normalizado (DIN-A4). El tamaño de la letra será de 11 puntos y el interlineado, de 1,5. Comenzarán con un resumen o extracto de un máximo de 15 líneas. A continuación se expondrá el sumario o índice del trabajo.

Quedarán excluidos los trabajos que no cumplan las indicaciones anteriores.

DEF.-

LUGAR Y PLAZO

Los trabajos se presentarán en las secretarías de cualquiera de nuestros centros de Barcelona, Madrid y Valencia. El plazo de entrega finaliza el día 30 de abril.



DEF.-

P.º Gral. Martínez Campos, 5
Gran de Gràcia, 171
Alboraya, 23
Ponzano, 15

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

www.cef.es
info@cef.es
902 88 89 90
914 44 49 20



Los impuestos de salida

Juan José Villalba Rodríguez

*Graduado en Derecho y en Administración y Dirección de Empresas
Interventor*

Extracto

Los impuestos de salida suponen la tributación de plusvalías latentes con ocasión del cambio de residencia fiscal. Se trata de una figura jurídica que entra en conflicto con las libertades comunitarias, en el seno de la Unión Europea. Igualmente, genera problemas de doble imposición. Todo ello hace necesario que se analice la manera de compatibilizar los impuestos de salida con ambas cuestiones.

Palabras clave: impuestos de salida; imposición directa; doble imposición; libertades comunitarias; Unión Europea.

Fecha de entrada: 10-07-2018 / Fecha de aceptación: 07-09-2018 / Fecha de revisión: 03-04-2019

Cómo citar: Villalba Rodríguez, J. J. (2019). Los impuestos de salida. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 434, E1-E44.



Exit taxes

Juan José Villalba Rodríguez

Abstract

Exit taxes involve the taxation of latent capital gains on the occasion of the change of fiscal residence. It is a legal figure that conflicts with European freedoms, within the European Union. Likewise, it generates double taxation problems. All this makes it necessary to analyze how to make exit taxes compatible with both issues.

Keywords: exit taxes; direct taxation; double taxation; European freedoms; European Union.

Citation: Villalba Rodríguez, J. J. (2019). Los impuestos de salida. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, E1-E44.



Sumario

Introducción

1. Delimitación del concepto de impuestos de salida y su tipología
2. Jurisprudencia del TJUE
 - 2.1. Planteamiento general
 - 2.2. La peculiar naturaleza de las personas jurídicas
 - 2.3. Los criterios establecidos por el TJUE
 - 2.4. Conclusiones sobre la jurisprudencia del TJUE
3. Actividad de los órganos de la UE
 - 3.1. Comunicación de la Comisión sobre los impuestos de salida
 - 3.2. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo
 - 3.3. Resolución del Consejo
 - 3.4. Conclusiones sobre la actividad de los órganos de la UE
4. La directiva antiabuso
 - 4.1. Cuestiones generales de la directiva antiabuso
 - 4.2. Elementos estructurales de la imposición de salida
 - 4.2.1. Supuestos de hecho habilitantes para su exigencia
 - 4.2.2. Supuestos de hecho que inhiben la tributación de salida
 - 4.2.3. Determinación de la base imponible
 - 4.2.4. Eliminación de casos de no imposición y de doble imposición
 - 4.3. Transposición nacional de la directiva y adaptación al ordenamiento europeo
 - 4.4. Conclusiones sobre la directiva antiabuso
5. Los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
 - 5.1. Compatibilidad de los impuestos de salida con el Derecho Internacional Tributario
 - 5.2. Riesgo de doble imposición y vías de solución
 - 5.3. Relación de la directiva antiabuso con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
 - 5.4. Otras medidas sobre la emigración previstas en los CDI internacional suscritos por España
 - 5.5. Conclusiones sobre los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición



6. La imposición de salida en el ordenamiento español
 - 6.1. Tributación de salida de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades
 - 6.1.1. Régimen de tributación de salida
 - 6.1.2. Adecuación al derecho de la UE
 - 6.1.3. Tributación de salida en las operaciones de fusión y asimiladas
 - 6.2. Tributación de salida de los contribuyentes del IRNR
 - 6.3. Tributación de salida de los contribuyentes del IRPF
 - 6.3.1. Tributación de las rentas pendientes de imputación
 - 6.3.2. Tributación de plusvalías latentes
 - 6.3.3. Breve mención al traslado de residencia a paraísos fiscales
 - 6.4. Conclusiones sobre la imposición de salida en el ordenamiento español

7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Introducción

Tradicionalmente, con la intención de no perder ninguna renta generada en su territorio, aunque esta no se haya puesto de manifiesto, los distintos ordenamientos nacionales han venido estableciendo la tributación, no solo de las rentas manifestadas sino de las plusvalías latentes de activos de personas físicas y jurídicas, con ocasión del traslado de jurisdicción fiscal de estas.

Como destaca Guerra Reguera (2010, p. 162), la situación de los impuestos de salida en los distintos ordenamientos se caracteriza por la heterogeneidad extraordinariamente recargada y compleja.

En este contexto, se planteaba cierta problemática desde distintos frentes. Por un lado, los impuestos de salida suponen una restricción a las libertades comunitarias, en tanto generan un gravamen por el mero hecho del cambio de residencia, que no lo prohíbe pero que sí lo desincentiva. Por otro, el contribuyente padece cierta incertidumbre legal fruto de la descoordinación entre ordenamientos, como pone de manifiesto, entre otros, Panayi (2009, p. 463), que puede desencadenar una doble imposición, ya sea porque el Estado de destino tome valores distintos a los otorgados por el Estado de salida, ya sea porque aquel no reconoce un crédito fiscal respecto del tributo ya satisfecho en origen.

Todo ello ha generado cierta reacción, si bien dichas medidas se limitan al ámbito europeo, lo que va a limitar la solución que las distintas instituciones europeas han tratado de instaurar.

Así, han sido múltiples los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE). En el caso de España, interesa destacar que se abren dos procedimientos judiciales por parte del mencionado TJUE contra España (asuntos C-269/09 –NFJ047562– y C-64/11 –NFJ050566–), que lleva a modificar varios preceptos del ordenamiento tributario español, exponiendo así la importancia de la materia.

No es tardía la reacción de los órganos de la Unión Europea (en adelante UE), que comienzan a emitir recomendaciones a los Estados miembros (en adelante EE. MM.), apostando principalmente por la asistencia mutua como principal solución. En dicho contexto prospera la Directiva 2016/1164/UE, de 12 de julio (en adelante directiva antiabuso), que establece normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, más conocida, como veremos, como la directiva antiabuso.

Durante todo este proceso los países comienzan a adaptar su ordenamiento tributario a la normativa comunitaria, como es, insistimos, el caso del derecho tributario español.

En cuanto a la doble imposición, va a resultar clave la herramienta de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición (en adelante CDI), aunque ya veremos si se aprovechan las posibilidades que dicho elemento ofrece.

1. Delimitación del concepto de impuestos de salida y su tipología

Para poder profundizar en la amplia casuística que plantean los impuestos de salida, lo primero que debemos definir es el concepto de los mismos. Pese a encontrarnos ante un concepto bastante intuitivo, la doctrina no ha tendido a la convergencia cuando se trata de delimitar, no tanto el concepto, pero sí su amplitud.

Quizás la autora que ofrezca un concepto más amplio y exhaustivo sea Ribes Ribes (2014, pp. 27-29), quien, de hecho, parte de la expresión «impuestos a la emigración», la cual identifica con los impuestos de salida en sentido amplio. Así, el concepto de impuestos de salida en sentido amplio comprende «todos aquellos gravámenes susceptibles de ser aplicados por un Estado cuando se abandona la residencia»¹.

Encontramos necesario, a nuestro parecer, realizar dos puntualizaciones recientemente señaladas por Sanz Gadea (2018, p. 39). Por un lado, con abandono de residencia debe entenderse «traslado de residencia fiscal», es decir, debe haber relevancia fiscal. Por otro, la circunstancia que verdaderamente constituye el supuesto de hecho que permite hablar de imposición de salida es la «pérdida del nexo o punto de conexión con el ordenamiento fiscal de la jurisdicción fiscal de salida». Y este criterio es precisamente el que se puede identificar en la directiva antiabuso, cuyo artículo 5 regula la imposición de salida y que será debidamente analizado más adelante.

Dentro de ese concepto de impuestos de salida en sentido amplio, Ribes Ribes (2014, pp. 27-29) identifica distintos tipos de impuestos de salida, a saber:

- a) Impuestos de salida en sentido estricto o *exit taxes*: gravámenes aplicados sobre las plusvalías latentes cuando se abandona la residencia. Dentro de los impuestos de salida en sentido estricto diferenciamos los impuestos de salida generales o *general exit taxes* (gravan plusvalías devengadas, pero todavía no obtenidas, más comúnmente denominadas plusvalías latentes, provenientes de todo tipo de bienes) y los impuestos de salida limitados o *limited exit taxes* (gravan plusvalías latentes provenientes solo de determinados bienes).

¹ Ribes Ribes (2014, p. 257) denomina Estado *outbound* al Estado de salida y Estado *inbound* al Estado de destino.

- b) Impuestos perseguidores o *trailing taxes*: gravan rentas futuras y solo se aplican después del cambio de residencia.
- c) Métodos de recuperación o *recapture or clawback of tax deductions*: suponen la exigencia de la devolución de beneficios fiscales que el contribuyente venía disfrutando, con ocasión de la emigración, atendiendo a la legitimación del Estado de destino para gravar tales rentas fiscalmente favorecidas.

Señala Sanz Gadea (2018, p. 39) que el fundamento de los impuestos de salida estriba en que pretenden gravar rentas que se han generado durante la estancia del contribuyente en el Estado de salida. No obstante, los EE. MM. de la UE han venido tratando de justificar frente al TJUE la imposición de salida con distintos motivos que posteriormente analizaremos².

2. Jurisprudencia del TJUE

Pese a la importancia que la doctrina reconocía a los primeros pronunciamientos del TJUE, así es el caso, por ejemplo, de Panayi (2009, p. 459), actualmente contamos con una cantidad considerable de sentencias y una directiva que sienta las bases del régimen fiscal de salida a la que deben ajustar sus ordenamientos los diferentes EE. MM.

Por este motivo, y dentro de lo posible, intentaremos ser concisos en la síntesis de los distintos casos planteados, centrándonos en la jurisprudencia que se deriva de tales pronunciamientos.

2.1. Planteamiento general

Como ya adelantamos en la introducción, una de las figuras jurídicas con la que mayor confrontación han presentado los impuestos de salida ha sido las libertades comunitarias.

En este sentido, el título IV del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) establece la libre circulación de personas, libertad de establecimiento, libre

² Tradicionalmente ha sido más generalizado el análisis exclusivo de lo que hemos definido como impuestos de salida en sentido estricto, es el caso de Martín Jiménez y Calderón Carrero (2007, p. 5), De Miguel Canuto (2017, p. 8), De Juan Casadevall (2010, p. 1), Guerra Reguera (2010, p. 158), Panayi (2009, p. 459) o Sanz Clavijo (2009, p. 4). No obstante, tampoco ha faltado doctrina que ha ido reconociendo el sentido amplio de los impuestos de salida, así cabe citar a Burlada Echeveste y Burlada Echeveste (2014, p. 1) y Herrera Molina (2013, pp. 5 y 6).

Por su parte, las instituciones de la UE se han centrado, aunque no de forma exclusiva como veremos, en analizar la problemática de los impuestos de salida en sentido estricto.

prestación de servicios y libre movimiento de capitales. Por su parte, el título II se dedica a la libre circulación de mercancías.

Aunque podría fundamentarse una afectación general a todas las libertades, como bien señalan Burlada Echeveste y Burlada Echeveste (2014, p. 1), por su naturaleza, los impuestos de salida representan un ataque a algunas libertades comunitarias, concretamente, a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de personas.

Este conflicto surge cuando un contribuyente de un EM desea trasladar su residencia fiscal a otro EM y el EM de origen le impone una serie de gravámenes que, como ha venido señalando el TJUE en los casos que a continuación abordaremos, no prohíbe, pero sí restringe el ejercicio de las libertades mencionadas.

El traslado de estos conflictos al tribunal se ha producido por una doble vía. La vía habitual ha sido a instancia de los sujetos afectados que han provocado la presentación de una cuestión prejudicial³. Además, la Comisión Europea en su función de velar por el respeto del ordenamiento comunitario ha llevado también ante el TJUE normas nacionales de tributación de salida contrarias a las libertades comunitarias, en este caso a través del recurso de incumplimiento⁴.

Si bien hay dos pronunciamientos tempranos, como son el caso *Biehl* (C-175/88 –NFJ054680–) y el caso *Daily Mail* (C-81/87 –NFJ073074–), los que verdaderamente despertaron el interés de la doctrina fueron *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02 –NFJ017164–) y el caso *N* (C-470/04 –NFJ024030–).

Esta circunstancia reside en que si bien los dos primeros versan sobre casos de impuestos de salida en sentido amplio⁵, los dos siguientes (*Lasteyrie* y *N*) sí que versan ya puramente sobre un gravamen aplicado a plusvalías no realizadas con motivo del traslado de residencia de una persona física a otro EM.

2.2. La peculiar naturaleza de las personas jurídicas

Dejando, por el momento, la tributación de salida de personas físicas a un lado, debemos poner de relieve que la aplicación de impuestos de salida a personas jurídicas ha sido objeto de estudio separado. Y ello porque ostentan una naturaleza distinta.

³ Es el caso más generalizado, podemos citar como ejemplo el caso *Lasteyrie du Saillant* (asunto C-9/02 –NFJ017164–).

⁴ Sin ir más lejos fue, por ejemplo, el caso *Reino de España* (asunto C-269/09 –NFJ047562–).

⁵ En *Biehl*, un exceso de retenciones cuyo derecho a devolución se perdía si se cambiaba de residencia (lo que anteriormente definimos como método de recuperación), y en *Daily Mail*, la salida de una sociedad quedaba sometida a una autorización previa supeditada a la venta de parte de sus activos (lo cual convierte plusvalías latentes en plusvalías realizadas).

Lo cierto es que las sentencias *Daily Mail* (C-81/87 –NFJ073074–), *Centros* (C-212/97 –NFJ044265–) y *Uberseering* (C-208/00) ponen de relieve que en los ordenamientos nacionales europeos podemos encontrar dos criterios distintos para determinar el punto de conexión de una sociedad con un Estado a efectos de determinar su residencia (y por ende su *lex societatis*): doctrina de la constitución y de la sede real.

Así, señala Herrera Molina (2013, p. 7) que, por un lado, encontramos la teoría de la constitución, en virtud de la cual «la sociedad constituida con arreglo a la ley nacional mantiene su personalidad jurídica aunque la sede de dirección efectiva se traslade al extranjero». Además, desde la sentencia *Daily Mail*, el TJUE admite la posibilidad de que un Estado supedita el mantenimiento de la personalidad jurídica de una sociedad mientras conserve la sede de dirección efectiva en su territorio.

En este último caso, resulta evidente que la pérdida de la personalidad va a suponer la liquidación de la sociedad y, por tanto, la tributación de plusvalías que hasta ese momento no se habían realizado.

A este respecto, Martín Jiménez y Calderón Carrero (2007, p. 15) concluyen (de las sentencias anteriormente citadas) que «cuando el traslado de la sede de dirección efectiva determine la pérdida de personalidad jurídica en el ordenamiento de origen no existirá problema alguno en la exigencia de los impuestos correspondientes como si una disolución o liquidación se tratara». Ello con base en que, afirman los autores, no es un impuesto de salida sino la consecuencia inherente al cambio de *lex societatis*.

Realmente, si analizamos una tributación de salida de plusvalías latentes con el caso anteriormente expuesto, concluiríamos que materialmente no es que sea igual de restrictivo, de hecho el presente caso es incluso más restrictivo, al conllevar la disolución de una sociedad y la constitución de otra en el Estado de destino.

No obstante, debe ponerse de relieve la Sentencia del TJUE (en adelante STJUE) de 16 de diciembre de 2008 (asunto C-210/06 –NCJ047440–), más conocido como el caso *Cartesio*. Dicho asunto, como expone Panayi (2009, p. 467), distingue aquellos casos en que el traslado de una sociedad supone un cambio de *lex societatis* de aquellos en que la sociedad conserva su residencia o punto de conexión inalterado. Precisamente, cuando el traslado supone un cambio de jurisdicción fiscal, imponer la disolución y liquidación de una sociedad para que esta se transforme en una sociedad de derecho nacional del otro EM, supone una restricción al derecho de libre establecimiento, si bien podría justificarse mediante una razón imperiosa de interés general (apartado 113 de la sentencia), mecanismo este último que en materia de impuestos de salida también se aplica, y, por tanto, analizaremos a continuación⁶.

⁶ Lo que no es contrario a la libertad de establecimiento es que una norma de derecho nacional impida a una sociedad constituida conforme a su ordenamiento trasladar su domicilio a otro EM manteniendo su condición de sociedad regida por el derecho nacional del EM original.

2.3. Los criterios establecidos por el TJUE

Como ya habíamos adelantado, no han sido pocos los pronunciamientos del TJUE sobre la tributación de salida, en la medida en que esta contraría el ordenamiento jurídico europeo. Concretamente, los casos más significativos en los que el TJUE se manifiesta sobre la tributación de salida son⁷:

- *Daily Mail* (STJUE de 27 de septiembre de 1988, asunto C-81/87 –NFJ073074–).
- *Biehl* (STJUE de 8 de mayo de 1990, asunto C-175/88 –NFJ054680–).
- *Centros* (STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto C-212/97 –NFJ044265–).
- *Uberseering* (STJUE de 5 de noviembre de 2002, asunto C-208/00).
- *Lasterye de Saillant* (STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02 –NFJ017164–).
- *N* (STJUE de 7 de septiembre de 2006, asunto C-470/04 –NFJ024030–).
- *National Grid Indus* (STJUE de 29 de noviembre de 2011, asunto C-371/10 –NFJ045002–).
- *Reino de España* (STJUE de 12 de julio de 2012, asunto C-269/09 –NFJ047562–).
- *Comisión/Portugal* (STJUE de 6 de septiembre de 2012, asunto C-38/10 –NFJ048196–).
- *Reino de los Países Bajos* (STJUE de 31 de enero de 2013, asunto C-301/11).
- *Reino de España* (STJUE de 25 de abril de 2013, asunto C-64/11 –NFJ050566–).
- *Reino de Dinamarca* (STJUE de 18 de julio de 2013, asunto C-261/11).
- *Comisión/Portugal* (STJUE de 21 de diciembre de 2016, asunto C-503/14 –NFJ064992–).
- *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* (STJUE de 14 de septiembre de 2017, asunto C-646/15 –NFJ067704–).

En las soluciones que el tribunal ha ido aportando a cada caso, puede observarse una evolución y sobre todo la consolidación de un procedimiento específico para determinar el posible ajuste a derecho de la regulación de la tributación de salida.

En este sentido, Herrera Molina (2013, pp. 16-22), analizando hasta el caso *Comisión/Portugal* (C-38/10 –NFJ048196–), identifica el procedimiento y criterios que el TJUE fragua

⁷ A dichos pronunciamientos haremos alusión por el nombre del caso, especificando además el número de asunto cuando haya varios del mismo país, como es el caso de España o Portugal.

y que, con ciertas matizaciones, ha venido manteniendo. Será este autor el que tomaremos como referencia a continuación⁸.

En su inicio, principalmente en el caso *Biehl*, el TJUE se para a examinar si la tributación de salida que se establece constituye un trato discriminatorio, si se compara con la tributación a que se somete un nacional que no traslada su residencia. Ello, a través de un análisis de comparabilidad con el objeto de examinar si concurren circunstancias que expliquen la diferencia de trato.

Ya en *Daily Mail* el tribunal comienza a cambiar la orientación de sus argumentos, centrándose en examinar si la tributación de salida supone, no una prohibición, pero sí una restricción de las libertades comunitarias⁹.

Una vez se comprueba que existe una restricción de las libertades comunitarias, el tribunal analiza la posible justificación de la tributación de salida, se trata pues de realizar un análisis teleológico de la norma, atendiendo a motivos denominados por el tribunal «razón imperiosa de interés general», concretamente:

- Prevenir el riesgo de evasión fiscal: causa que solo admite cuando la norma persiga exclusivamente comportamientos puramente artificiosos. No puede admitirse esta justificación cuando el gravamen se aplica indistintamente, sin establecer medidas que busquen esa artificiosidad (*Lasteyrie*).
- Reparto equilibrado del poder tributario: se aplica por primera vez en las sentencias *N* y *National Grid Indus*, precisándose en *Reino de España* (asunto C-269/09 –NFJ047562–) que este fundamento solo puede justificar impuestos de salida en sentido estricto¹⁰.
- Coherencia del sistema tributario: el tribunal define este argumento como la «relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha

⁸ No obstante, a la hora de abordar el análisis de la jurisprudencia del TJUE, se han tenido en cuenta otros autores, entre los que cabe destacar Burlada Echeveste y Burlada Echeveste (2014), Martín Jiménez y Calderón Carrero (2007), De Juan Casadevall (2010), Guerra Reguera (2010) y Sanz Clavijo (2009). El posicionamiento de la doctrina es clara y unánime, como lo es el tribunal en cuanto al procedimiento que este último sigue para analizar el respeto de las libertades comunitarias por parte de los impuestos de salida establecidos en los ordenamientos nacionales.

⁹ Desde *Daily Mail* (apartado 16) el tribunal puntualiza que las libertades, si bien conforme a la literalidad del TFUE se proponen alcanzar la igualdad de trato en el EM de acogida, se oponen igualmente a que el EM de origen obstaculice el ejercicio de dichas libertades. Así se reitera en *Lasteyrie*, apartado 43; *Reino de España* (asunto C-269/09 –NFJ047562–) y *Comisión/Portugal* (asunto C-38/10 –NFJ048196–).

¹⁰ Solo es aplicable a impuestos de salida en sentido estricto en tanto que estos se refieren a rentas que, de otro modo, no tributarían en origen. En contraposición, no se aplica a aquellos gravámenes que, de cualquier modo, iban a tributar en origen y la norma lo único que hace es anticipar el gravamen.

ventaja mediante un gravamen fiscal determinado». En la práctica, además de resultar difícil demostrar esa relación directa, el tribunal apunta que esta causa puede solaparse con la necesidad de preservar el reparto equilibrado del poder tributario (*National Grid Indus*, apartado 80, y *Reino de España*, asunto C-269/09, apartado 86 –NFJ047562–). Estas circunstancias van a llevar al TJUE a centrarse en el análisis del reparto equilibrado en el caso *Reino de España* (asunto C-269/09 –NFJ047562–).

Una vez que el TJUE ha concluido, en su caso, que la restricción tiene base justificativa en alguno de los motivos anteriormente expuestos (y conforme a los términos referidos), pasa a analizar si esa restricción justificada es proporcional, es decir, si es la mínima necesaria para conseguir el objetivo perseguido. Y esa proporcionalidad se analiza respecto a tres aspectos:

- Plusvalías generadas después del traslado: el EM de origen solo está obligado a tener en cuenta en el cálculo del impuesto las minusvalías posteriores cuando se trate de una persona física (casos *Lasteyrie* y *N*). Sin embargo, cuando se trata de una persona jurídica, el EM de origen no está obligado a tener en consideración dicho concepto (caso *National Grid Indus*¹¹). Si, por ejemplo, nos encontramos ante un traslado de residencia de una persona física, según esta postura del tribunal, si el EM de salida tenía en cuenta las minusvalías posteriores, la medida era proporcional.
- Exigencia de garantía bancaria: el TJUE venía exigiendo que se permitiera al contribuyente optar entre el pago inmediato del impuesto y el pago aplazado, en este último caso, si se trataba de persona jurídica se permitía la exigencia de garantía bancaria (*National Grid Indus*), si bien ya desde el caso *Comisión/Portugal* (C-38/10 –NFJ048196–), el tribunal admite tácitamente que en un caso análogo a *National Grid Indus Portugal* debía otorgar al contribuyente la opción entre el pago inmediato y el pago aplazado con intereses, sin mencionar la posibilidad de exigir garantía bancaria.
- Exigencia de intereses de demora: tanto en *National Grid Indus* como en *República Portuguesa*, el TJUE admite que se podrán exigir intereses «en su caso». Aprecia

¹¹ Dicha diferenciación la argumenta el tribunal en dos razones. Por un lado, la afectación de los bienes a la actividad va a determinar la posibilidad de la empresa de deducir sus pérdidas patrimoniales, si con posterioridad las hubiera. Por otro, las plusvalías y minusvalías serán tomadas en consideración por el Estado de acogida, y si este no lo hiciera sería una consecuencia de una disparidad entre ordenamientos nacionales. Cuestiona Herrera Molina (2013, p. 13) esta diferenciación tan radical en el tratamiento entre personas físicas y jurídicas, y con razón, pues también el Estado de destino puede tomar en consideración las minusvalías cuando se trata de una persona física (empresario individual), además una sociedad puede obtener bienes con una finalidad puramente especulativa, no afecta a la actividad.

Herrera Molina (2013, p. 22) en este punto un margen para entender que los intereses solo serán exigibles en casos especiales.

Más recientemente, Sanz Gadea (2018, p. 46), al analizar el caso *Reino de los Países Bajos* (asunto C-301/11), concluye que la justificación de los impuestos de salida reside (parece que se refiere en exclusividad¹²) en el reparto equilibrado de los ingresos fiscales, en relación con el principio de territorialidad.

Añade el autor, además, que la determinación de la plusvalía y el cálculo de la deuda en el momento de salida son actos que se ajustan al derecho comunitario, no así la exigencia del pago inmediato, debiendo ofrecerse la opción del pago diferido (sin entrar a analizar el tribunal hasta cuándo duraría ese diferimiento, parece ser que hasta la realización de la plusvalía). Cabe la posibilidad de exigir intereses de demora. Las minusvalías posteriores no deben modificar necesariamente el importe de la plusvalía determinado en el momento de la salida. Por último, el autor aprecia inconsistencia en la exigencia de garantías.

Puede apreciarse en las conclusiones de Sanz Gadea (2018, p. 46) que ya no hace referencia a un trato distinto entre personas físicas y personas jurídicas. Y esa no distinción, puede apreciarse en *Comisión/Portugal* (asunto C-503/14 –NFJ064992–), apartado 56, al afirmar el propio tribunal que no existe razón objetiva para establecer una distinción entre la tributación a la salida de las personas físicas y la de las personas jurídicas por las plusvalías latentes (si bien lo hace a efectos de analizar la justificación basada en el reparto equilibrado de la potestad tributaria).

Así pues, las dos distinciones que identificaba Herrera Molina (2013, p. 13) en los pronunciamientos del TJUE entre personas físicas y personas jurídicas (la obligación del EM de salida de tener en cuenta las minusvalías y la posibilidad de exigir garantías bancarias) parece ser que son eliminadas por el tribunal, solo lo parece.

En cuanto a las minusvalías, el TJUE niega que el EM de origen deba volver a liquidar en caso de que se produzca posteriormente una minusvalía. Con ello entendemos que ni en caso de personas físicas ni jurídicas se va a exigir al EM de origen tener en cuenta posibles minusvalías posteriores.

El problema de esta igualdad reside en la exigencia de garantía bancaria, pues el TJUE la mantiene en el caso de personas jurídicas (apartado 60).

Por todo lo anterior, puede apreciarse como la jurisprudencia del TJUE va evolucionando hacia una unidad de criterios a efectos de analizar la tributación de salida de personas

¹² En el caso *Comisión/Portugal* (asunto C-503/14 –NFJ064992–), puede apreciarse que se mantiene el análisis de las tres razones (apartados 51, 62 y 66).

físicas y jurídicas. Si bien es cierto que las líneas generales del posicionamiento actual del TJUE respecto a la tributación de salida las encontrábamos ya con los casos *Lasteyrie* y *N*, analizados, entre otros, por Sanz Clavijo (2009, pp. 2-5).

Por último, en el caso *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* (asunto C-646/15 –NFJ067704–), puede observarse como el tribunal aplica el procedimiento anteriormente descrito cuando el contribuyente que traslada su residencia es un fideicomiso (o *trust* en términos sajones)¹³.

Llama la atención que ninguna de estas dos últimas sentencias hagan mención a la directiva antiabuso, si bien, se entiende que dicha omisión se debe a que esta no estaba vigente en el momento en que sucedieron los hechos de los litigios. No obstante, habría sido interesante hacer referencia a la misma después de haber defendido en pronunciamientos anteriores la importancia de la asistencia mutua y la coordinación entre Estados, de modo que la posibilidad de hacer efectivas sus deudas tributarias un EM no se limitara al tiempo en que el contribuyente se encuentre en su territorio (sobre todo cuando el impuesto de salida se difiere hasta la realización de la plusvalía latente).

Otra aportación destacable del TJUE, quizás fundamental para la realización de esa coordinación y cooperación, ha sido la mención de lo positiva y necesaria que sería la adopción de medidas legislativas.

Estos dos últimos postulados del TJUE han sido criticados principalmente por Ribes Ribes (2014, p. 91), pues recurrir a fuentes no comunitarias, tanto el TJUE como la Comisión Europea (en adelante CE), es el caso de los CDI, resulta una medida inadecuada e inconsistente, dado que no garantiza el objetivo marcado, sino que más bien lo deja donde está, en la voluntad de los EE. MM. Destaca la autora la necesaria actuación conjunta del TJUE, CE y Consejo Europeo.

2.4. Conclusiones sobre la jurisprudencia del TJUE

Los pronunciamientos del TJUE han supuesto el inicio del establecimiento de los criterios que determinen el ajuste a derecho de la tributación de salida establecida por los ordenamientos nacionales.

¹³ Conforme al apartado 3 de la sentencia, el término fideicomiso «se refiere en principio a una operación triangular, mediante la cual el fideicomitente transmite los bienes a una persona, el administrador fiduciario, para que los gestiones según el acto constitutivo del fideicomiso en beneficio de una tercera persona, el beneficiario». Se trata de un patrimonio sin personalidad, de manera similar a los referidos en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

En un primer momento, el TJUE analizaba la posible existencia de discriminación a contribuyentes que trasladaban su residencia fiscal a otro EM respecto a los nacionales que la mantenían.

Pronto el TJUE abandona dicha fundamentación, centrándose en analizar si hay, al menos, una mera restricción de las libertades comunitarias. En caso afirmativo, se plantea si dicha restricción está sustentada en una razón imperiosa de interés general (se han venido analizando tres: prevención del riesgo de evasión fiscal, reparto equilibrado de la potestad tributaria, coherencia del sistema tributario).

Si efectivamente la tributación de salida establecida encuentra sustento en alguna razón imperiosa de interés general, el tribunal pasa a analizar si la medida establecida es la mínima necesaria para conseguir el objetivo perseguido. Ello lo cumplirá si se otorga al contribuyente la posibilidad de optar entre el pago inmediato y el pago diferido, en este último caso es posible la exigencia de intereses de demora y, cuando se trata de personas jurídicas, se permite la posibilidad de supeditar el aplazamiento a la constitución de garantía bancaria.

El tribunal no especifica el límite temporal del diferimiento, si bien se entiende que se permitirá hasta la realización de la plusvalía latente. Tampoco especifica en qué casos se permite la exigencia de intereses de demora, dado que parece que hace referencia a que solo serán exigibles en casos concretos.

Se observa cierta tendencia del tribunal a equiparar los criterios a tener en cuenta, ya se trate de una persona física o jurídica, quedando como única diferenciación clara la posibilidad de exigir garantía bancaria a personas jurídicas en caso de aplazamiento del pago del impuesto.

La labor del tribunal se considera loable pero insuficiente, siendo necesaria la labor añadida de la CE y el Consejo Europeo, así como el perfeccionamiento de los CDI que coordinen las administraciones tributarias nacionales.

3. Actividad de los órganos de la UE

Ante la incapacidad del TJUE, reconocida por el mismo para aportar soluciones, los órganos de la UE se ponen en movimiento, colocándose en vanguardia la CE a través de dos vías. Por un lado, a través del recurso de incumplimiento, como ya comentábamos, llevando ante el TJUE normativa nacional de tributación de salida contraria al derecho europeo y, por otro, a través de una comunicación.

Los distintos órganos de la UE comienzan a emitir recomendaciones sobre la necesidad de que sean los legisladores nacionales y la diplomacia los que instauren un sistema armónico al respecto y perfeccionen acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición.

En efecto, se elaboran la Comunicación de la Comisión de 19 de diciembre de 2006, el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo de 26 de septiembre de 2007 y, por último, la Resolución del Consejo (Ecofin) de 2 de diciembre de 2008.

3.1. Comunicación de la Comisión sobre los impuestos de salida

A colación de las Sentencias *Lasteyrie y N*, la Comisión emite la Comunicación sobre Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros, COM(2006) 825. Es curioso que la CE parta del fundamento de que existe discriminación¹⁴, siguiendo los primeros pasos del TJUE, si bien es cierto que, en la fecha en que se emite esta Comunicación, el TJUE se ha pronunciado sobre los casos *Lasteyrie y N*, sentencias en las que ya el tribunal abandona dicho fundamento.

En dicha Comunicación, manifiesta su posición sobre las mencionadas sentencias. Posición que De Juan Casadevall (2010, pp. 5-6) resume en tres ideas (que no dejan de ser una reproducción de lo antedicho por el tribunal):

- La imposición inmediata de plusvalías latentes por cambio de residencia a otro EM es una restricción contra la libertad de establecimiento.
- El EM de origen tiene potestad para liquidar la deuda devengada y asegurar su pago siempre que no suponga una exacción inmediata.
- El EM debe conceder un aplazamiento incondicional de la deuda tributaria mientras no se produzca la realización de la plusvalía.

En cuanto a los Estados del Espacio Económico Europeo (en adelante EEE), la CE señala que no están obligados a aplicar el derecho derivado europeo y, por ende, las directivas sobre asistencia mutua y sobre cobro.

Por último, la Comunicación hace referencia a la problemática que se plantea con terceros Estados a los que solo les es aplicable la libre circulación de capitales y de pagos. Sobre este punto critica Ribes Ribes (2014, p. 93) la falta de precisión por parte de la CE.

Además, como señala Sanz Gadea (2018, p. 46), por medio de dicha Comunicación, la CE abre un debate sobre la problemática de la doble imposición y no imposición que se deriva de la falta de coordinación entre EE. MM. Las soluciones que la Comisión ofrece al respecto es, en definitiva, una necesaria coordinación y reconocimiento mutuo entre EE. MM.¹⁵

¹⁴ Así lo pone de manifiesto Sanz Clavijo (2009, p. 6).

¹⁵ También la doctrina se ha preocupado durante todo este proceso de intentar proponer soluciones, como Guerra Reguera (2010, p. 168), si bien, bajo la premisa de una previa coordinación entre EE. MM.

3.2. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo

No fue tardía la reacción del resto de instituciones europeas a la anterior Comunicación. Así, el 26 de septiembre de 2007, el Comité Económico y Social Europeo emite dictamen en el que, entre otras de la CE, se pronuncia sobre la anteriormente expuesta.

En definitiva, dicho dictamen (en su apartado 5) pone de relieve dos cuestiones clave. Por un lado, critica que la Comisión trate de igual modo la tributación de salida de personas físicas y jurídicas, en tanto se basa en dos sentencias del TJUE que versan sobre personas físicas¹⁶. Por otro, el Comité hace hincapié en esa necesidad de cooperación entre Estados, tratando de evitar un excesivo o innecesario intercambio de información entre Estados.

3.3. Resolución del Consejo

Posteriormente, el Consejo de la UE emite Resolución de 2 de diciembre de 2008, sobre la coordinación en materia de imposición de salida. Considera dicha resolución que la tributación de salida es correcta.

Como señalan Burlada Echeveste y Burlada Echeveste (2014, p. 12), esta resolución viene a sugerir principios rectores para paliar esa doble imposición que la CE acusaba, provocada por el divergente tratamiento de la transferencia de actividades económicas, dando un concepto y relacionando los dos casos en que esta se produce.

Así, se entiende que hay transferencia de actividades económicas cuando «un contribuyente sujeto al impuesto de sociedades o una persona física dedicada a una actividad empresarial» cambia de jurisdicción fiscal o cuando transfiere «una rama de actividad de una empresa matriz o un establecimiento permanente en el Estado de salida a un establecimiento permanente o a una empresa matriz en el Estado de acogida».

Además, Burlada Echeveste y Burlada Echeveste (2014, pp. 12-13) proponen soluciones a dos casos. En primer lugar, el Estado de acogida puede asumir reservas constituidas y recuperar provisiones constituyéndolas conforme a sus reglas de valoración y tomarlas en consideración para el resultado imponible. Por otro lado, si el Estado de salida grava plusvalías latentes sobre activos, el Estado de acogida debería tomar como referencia la valoración de aquel Estado para calcular la plusvalía efectivamente realizada.

Llama la atención que Ribes Ribes (2014, p. 95) aprecie en el apartado «E» de la resolución un criterio del Consejo divergente respecto al mantenido por la CE, al apreciar que

¹⁶ Apréciase que la sentencia de referencia de la tributación de salida fue *National Grid Indus*, posterior a la Comunicación de la CE y el presente dictamen.

el Consejo acepta el pago inmediato del impuesto, si bien dicho apartado dice específicamente que el «Estado de salida ha ejercido¹⁷ o ejercerá sus derechos», lo cual no se separa de esa opción que debe otorgarse al contribuyente del pago inmediato o diferido señalada por el TJUE y reproducida por la CE. No se aprecia, por tanto, disparidad en este aspecto.

3.4. Conclusiones sobre la actividad de los órganos de la UE

Los tres documentos anteriormente analizados destacan, como señala Ribes Ribes (2014, p. 96), por no tener carácter vinculante¹⁸. Por ello, teniendo en cuenta que no van más allá de reproducir (en el caso de la Comunicación) la postura del TJUE y de destacar, de una forma u otra, la necesidad de coordinación entre Estados.

Así, esta circunstancia lleva a Ribes Ribes (2014, p. 96) a concluir que en este punto no existe todavía suficiente claridad en torno a la aplicación de los impuestos de salida en consonancia con el derecho comunitario. Siguen siendo necesarias medidas adicionales en este sentido.

4. La directiva antiabuso

Ante la insuficiencia de las fuentes analizadas hasta ahora para unificar criterios y coordinar los distintos ordenamientos nacionales, se promulga la Directiva (UE) 2016/1164, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, más conocida, como ya habíamos adelantado, como la directiva antiabuso. Así, dicho texto regula en su artículo 5 la tributación de salida.

Como advierten Calderón Carrero y Martín Jiménez (2017, p. 22), el objeto político de la directiva es limitar determinadas transferencias de residencia y activos en el seno de prácticas de planificación fiscal agresivas, aunque la memoria justificativa de la directiva se apoye en mayor medida en el principio de territorialidad impositiva. Por su parte, Sanz Gadea (2018, p. 47) destaca que el objetivo del artículo 5 de la directiva antiabuso es que los EE. MM. establezcan una estructura común y, además, que dicha estructura común sea compatible con el derecho comunitario.

¹⁷ Refiriéndose en su contexto al momento de salida del contribuyente.

¹⁸ Señala Ribes Ribes (2014, p. 96) el carácter de *soft law* de la Comunicación, considerando además que la CE no tiene competencia exclusiva en este campo. Frente a ello, aunque la resolución del Consejo tampoco tiene carácter vinculante, al menos se adoptó por unanimidad.

4.1. Cuestiones generales de la directiva antiabuso

Antes de analizar el precepto concreto de la directiva sobre tributación de salida, haremos alusión a dos cuestiones a tener en cuenta: ámbito de aplicación y dimensión temporal de la norma.

En cuanto al ámbito de aplicación, el artículo 1 señala que la directiva será de aplicación «a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un tercer país».

Aprécia Sanz Gadea (2018, p. 49) que quedan fuera del ámbito de aplicación las personas físicas, sobre las que deberá estarse a la jurisprudencia del TJUE, aunque parece claro que también será útil el artículo 5 de la directiva antiabuso para configurar la tributación de salida de las personas físicas.

En cuanto al ámbito temporal, establece el artículo 12 de la directiva que esta entrará en vigor a los 20 días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea. Pero lo realmente relevante del ámbito temporal es el periodo de transposición, teniendo los EE. MM. hasta el 31 de diciembre de 2019 para transponer la directiva, siendo de eficacia directa desde el 1 de enero de 2020. Se retrasan así, en el artículo 11.5, los plazos de transposición y eficacia directa, un año respecto a los plazos generales (31 de diciembre de 2018 y 1 de enero de 2019, respectivamente, conforme al art. 11.1 del mismo texto); así lo advierten Calderón Carrero y Martín Jiménez (2017, p. 26).

4.2. Elementos estructurales de la imposición de salida

Siguiendo el esquema identificado por Sanz Gadea (2018, p. 49), del artículo 5 de la directiva antiabuso, se pueden extraer los siguientes elementos estructurales:

- Supuestos de hecho habilitantes para su exigencia.
- Supuestos de hecho que inhiben la tributación de salida.
- Determinación de la base imponible.
- Eliminación de la doble imposición.

4.2.1. Supuestos de hecho habilitantes para su exigencia

En el artículo 5.1 de la directiva antiabuso encontramos los supuestos de hecho en los que un contribuyente «será gravado», es decir, no se prevé la posibilidad de que se aplique

tributación de salida, se establece de hecho que en esos supuestos debe exigirse tributación de salida. Ello, en principio, supondría que, si el legislador de un EM no regula la tributación de salida, a partir del 1 de enero de 2020 la Administración tributaria de dicho EM podría exigirla en virtud del principio de eficacia directa.

Concretamente, dicho artículo 5.1 establece cuatro supuestos de hecho:

- a) Cuando el contribuyente traslade activos desde su sede de dirección a su establecimiento permanente en otro EM o en un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el EM en el que se encuentra la sede ya no tenga derecho a gravar dichos activos.
- b) Cuando el contribuyente traslade activos desde su establecimiento permanente en un EM a su sede de dirección o a otro establecimiento permanente en otro EM o en un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el EM en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos.
- c) Cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a otro EM o a un tercer país, excepto en relación con aquellos activos que sigan estando vinculados de manera efectiva a un establecimiento permanente en el primer EM.
- d) Cuando el contribuyente traslade la actividad realizada por su establecimiento permanente de un EM a otro o a un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el EM en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos.

En todos los supuestos aprecia Sanz Gadea (2018, p. 50) la concurrencia de dos requisitos. Por una parte, debe haber un traslado entre jurisdicciones fiscales, apréciase que el Estado de acogida puede ser un EM o un tercer país, proyectándose el artículo 5.1 sobre relaciones extracomunitarias. Por otra, debe concurrir la extinción del derecho a gravar la plusvalía latente por parte del Estado de salida.

La proyección del artículo 5.1 sobre relaciones extracomunitarias, entendemos, encuentra su fundamento en que si no se mantuviera una estructura común cuando se trata de tributación de salida a un tercer país, se producirían traslados de residencia intracomunitarios, buscando hacer la salida a un tercer país desde el EM con una tributación de salida más ventajosa. Ello afectaría a la libertad de establecimiento en tanto condicionaría el establecimiento de las sociedades en un EM u otro y, sobre todo, generaría movimientos artificiosos.

Critica el citado autor que la directiva antiabuso no regule los supuestos de hecho que comprenden un traslado de activos, actividades o de residencia fiscal. Queda, por tanto, en manos de los ordenamientos nacionales la calificación de traslado de activos, actividades o de residencia fiscal. Por otro lado, la pérdida del derecho a gravar la plusvalía latente debe apreciarse igualmente en virtud del ordenamiento del Estado de salida, el cual marcará los puntos de conexión del contribuyente con dicho Estado.

Aprecia el autor que pueden existir conflictos negativos, en los que un Estado aprecie que hay traslado y otro no. Considera que sería irrelevante dado que es una cuestión que se va a resolver conforme al ordenamiento del Estado de salida. Sin embargo, aunque no sea un problema directamente relacionado con la tributación de salida, puede ocurrir que en el Estado de salida no se reconozca el traslado y en el de llegada sí, produciéndose un caso de doble imposición. En un caso opuesto, estaríamos ante una no imposición.

Cuestión distinta, continúa el autor, es que dos jurisdicciones se consideren jurisdicción de salida, como ocurriría en un caso de doble residencia fiscal.

La problemática descrita en los dos párrafos anteriores debería ser objeto de solución mediante un CDI.

Sostiene Sanz Gadea (2018, p. 51) que la pérdida del derecho a gravar se deriva de dos casos: extinción del punto de conexión del contribuyente con el Estado de salida y exención de las rentas generadas por los activos y actividades trasladados a otro Estado. Como el propio autor plantea, el segundo caso supone que el Estado decide no gravar una determinada renta; esa decisión solo puede tomarse sobre rentas que se tiene derecho a gravar, por lo que, consideramos, tal exención no supone la pérdida del derecho a gravar entendida como una pérdida de competencia que imposibilite el gravamen, es decir, en este caso el Estado no pierde la potestad tributaria sobre el contribuyente.

No obstante, cuando un Estado exime rentas de activos y actividades ubicados en el extranjero suele deberse a un CDI, por lo que queda dentro del ámbito convencional y fuera del precepto ahora analizado.

Por último, vamos a tratar algunos casos concretos, analizados por el mismo autor cuya inclusión en los supuestos de hecho anteriormente relacionados podría plantearse, a efectos de delimitar todo lo posible el supuesto de hecho del artículo 5.1.

En el caso de que una entidad traslade su residencia, y sus activos queden afectos a un establecimiento permanente del Estado de salida, no hay pérdida del derecho a gravar, por lo que no hay tributación de salida.

La exposición de motivos (apartado 10) aclara que las transferencias de activos, incluido el efectivo, entre una entidad matriz y sus filiales quedan fuera del ámbito de esta norma. Ello encuentra su lógica en el hecho de que hay dos personas jurídicas distintas, por lo que no hay un traslado sino una transmisión. A efectos prácticos, el resultado es el mismo que en la tributación de salida: se va a tributar por la plusvalía puesta de manifiesto.

Tampoco hay tributación de salida en caso de fusión inversa, en la que una entidad filial constituida en otro Estado absorbe a la entidad matriz, lo cual no implica que no vaya a producirse tributación de las plusvalías latentes. Así, la Directiva 2009/133/CE prevé la tributación diferida de dichas plusvalías latentes, imputables a los activos que resten afectos.

tados a un establecimiento permanente que se encuentre en la jurisdicción fiscal de la entidad absorbida¹⁹.

Para finalizar, Sanz Gadea (2018, p. 53) se plantea la posibilidad de considerar comprendido en el artículo 5.1 el supuesto de disolución de una sociedad motivado por el cambio de residencia fiscal²⁰, concluyendo que el caso parece ir más allá de un mero traslado de residencia, y ello pese a que se trata de un caso que materialmente restringe de igual modo la libertad de establecimiento. Encontramos en la Sociedad Anónima Europea²¹, una posible vía de solución a esta restricción, pues a esta se le permite el traslado de residencia sin perder la personalidad jurídica, estableciéndose la tributación diferida de las plusvalías latentes conforme al régimen de operaciones de fusión y asimiladas intracomunitarias²².

4.2.2. Supuestos de hecho que inhiben la tributación de salida

De modo similar, *mutatis mutandis*, a los supuestos de exención, identifica Sanz Gadea (2018, pp. 53 y 54) en el precepto analizado, una suerte de delimitación negativa del supuesto de hecho de la norma. Se trata, pues, de casos en los que, pese a que se cumple el supuesto de hecho, la norma específica que no producirán tributación de salida.

De esta forma, el artículo 5.7 de la directiva antiabuso establece que dicho artículo no será de aplicación «siempre que se prevea que los activos deben volver al Estado miembro del responsable de la transferencia en un plazo de doce meses», a los siguientes casos:

¹⁹ De este modo, aclara Sanz Gadea (2018, p. 52) cuando se realiza una fusión inversa frente a una jurisdicción fiscal tercera, los EE. MM. pueden optar entre gravar o no las plusvalías latentes, cuando se trata de una jurisdicción fiscal comunitaria pueden abstenerse de gravarlas (aunque los activos afectados no resten afectos a un establecimiento permanente), pero no podrán gravarlas aplicando el régimen de diferimiento establecido en la directiva mencionada.

²⁰ Como ya comentamos, en relación con las sentencias *Daily Mail* (C-81/87 –NFJ073074–), *Centros* (C-212/97 –NFJ044265–) y *Uberseering* (C-208/00), Martín Jiménez y Calderón Carrero (2007, p. 15), concluyen (de las sentencias anteriormente citadas) que «cuando el traslado de la sede de dirección efectiva determine la pérdida de personalidad jurídica en el ordenamiento de origen no existirá problema alguno en la exigencia de los impuestos correspondientes como si una disolución o liquidación se tratara». Ello con base en que (afirman los autores) no es un impuesto de salida sino la consecuencia inherente al cambio de *lex societatis*.

²¹ Artículo 8.1 del Reglamento (CE) n.º 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE).

²² Como comentamos anteriormente, se trata de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (capítulo V).

- Traslado de activos relacionados con la financiación de garantías.
- Entrega de activos como garantía.
- Transferencia de activos para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez.

En este punto, el mencionado autor considera que la condición de que se prevea el retorno de los activos en los próximos 12 meses es de aplicación solo al primero de los supuestos. Sin embargo, si se realiza una labor hermenéutica tomando como referencia el aspecto teleológico de la norma (establecer la tributación de plusvalías latentes cuando vaya a producirse una ruptura del punto de conexión del contribuyente con el Estado de salida), se apreciará que se trata de casos de traslados accidentales y transitorios que no determinan una ruptura definitiva del punto de conexión del contribuyente con el Estado correspondiente. De hecho, critica el autor que la norma no inhiba de tributación de salida la transferencia de activos con carácter general (entendemos, cuando dicho traslado sea inferior a 12 meses). No obstante, De Miguel Canuto (2017, p. 9) coincide en que el límite de 12 meses solo se aplica en el primer supuesto.

Además, uno de los supuestos de hecho habilitantes (art. 5.1 c) contiene un supuesto de no aplicación de la tributación de salida, esto es, la vinculación de activos, de una entidad que se traslada a un establecimiento permanente en sede de la jurisdicción de salida. Al igual que en los casos anteriores, la *ratio legis* es la misma, no hay pérdida del punto de conexión del contribuyente con el Estado (en este caso respecto a los bienes que quedan afectos al establecimiento permanente).

4.2.3. Determinación de la base imponible

Establece el propio artículo 5.1 que en los casos de tributación de salida analizados, el contribuyente será gravado por un «importe igual al valor de mercado de los activos trasladados, en el momento de la salida de los activos, una vez deducido el valor de estos últimos a efectos fiscales». Tenemos, por tanto, dos valores de referencia: el valor de mercado y el valor del bien a efectos fiscales.

En cuanto al valor de mercado, el propio artículo 5.6 de la directiva antiabuso lo define al señalar que «se entenderá por “valor de mercado” el importe por el que puede intercambiarse un activo o por el que pueden liquidarse las obligaciones recíprocas entre compradores y vendedores interesados independientes en una transacción directa»²³.

²³ Recuerda Sanz Gadea (2018, pp. 54 y 55) la similitud, e incluso equivalencia, con el concepto de la *comparable uncontrolled transaction in comparable circumstances* del capítulo II de la *Guía de precios de transferencia de la OCDE*.

En cuanto a la posible compensación de plusvalías y minusvalías, Sanz Gadea (2018, p. 55) entiende que no se encuentra en el tenor literal del precepto, sin embargo, encontraría fundamento jurídico en el principio de capacidad económica.

Cuestiona el mismo autor la posibilidad de declarar exentas las plusvalías latentes objeto de la tributación de salida. Así no deberían gravarse rentas que en caso de tener carácter interno (dentro del Estado competente) estén exentas²⁴. Ello, principalmente, porque iría en contra de las libertades comunitarias, en cuanto restringiría la libertad de establecimiento.

Por último, no se aprecia inconveniente en que los Estados establezcan el gravamen de rentas adicionales a las recogidas en el artículo 5 de la directiva antiabuso, por ejemplo, es el caso de rentas devengadas y diferidas o ajustes pendientes.

4.2.4. Eliminación de casos de no imposición y de doble imposición

Uno de los problemas que suele generar la tributación de salida se sustancia cuando el Estado de acogida no toma como referencia el valor atribuido por el Estado de salida²⁵. Ello puede generar casos de doble imposición (cuando el valor de mercado otorgado por el Estado de salida es superior al valor fiscal atribuido por el Estado de destino) y casos de no imposición (cuando el Estado de salida asocia al bien un valor de mercado inferior al valor fiscal atribuido en el Estado de destino). Por tanto, para que el contribuyente tribute por la renta efectivamente realizada, debe coincidir el valor de mercado en el Estado de salida con el valor fiscal en el Estado de llegada.

Por este motivo, el artículo 5.5 establece que el EM de llegada «aceptará el valor determinado por el Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente como valor de base de dichos activos a efectos fiscales, a menos que no refleje el valor de mercado». Obsérvese que ahora solo se hace referencia al EM de llegada, y ello porque, aunque la directiva se aplique en caso de cambio de residencia a un tercer país o a un Estado parte del EEE (no sujetos al derecho derivado de la UE), esta no puede imponer obligaciones para dichos países.

Realmente poco soluciona este precepto, pues, por una parte, si el EM de destino considera que el valor de mercado que atribuyó el EM de origen no es adecuado puede no aceptarlo, y, por otra, si el traslado se produce a un tercer país, el problema continúa sin solución, quedando en manos de la vía convencional: los CDI.

²⁴ Hace alusión Sanz Gadea (2018, p. 55) al caso de las participaciones cualificadas del artículo 21 de la Ley 27/2014.

²⁵ Cuestión ya introducida por la CE en la Comunicación de 19 de diciembre de 2006.

Consideramos que, de forma acertada, Sanz Gadea (2018, p. 56) propone como solución más eficaz el arbitraje, con ocasión de la aprobación de la Directiva 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre de 2017, sobre los mecanismos de resolución de litigios fiscales de la UE. Mecanismo que, por otro lado, solo sería aplicable cuando el traslado se produce a otro EM. Coincidiendo en lo anterior, otra solución alternativa, adicionalmente plantean Calderón Carrero y Martín Jiménez (2017, p. 26) el uso del nuevo instrumento multilateral MLI BEPS 2016²⁶, aunque su aplicación resulta difícil si se tiene en cuenta que el impuesto de salida no se aplica con base en el CDI.

4.3. Transposición nacional de la directiva y adaptación al ordenamiento europeo

Atendiendo al artículo 3 de la directiva antiabuso, se puede decir que esta representa un nivel mínimo de protección. En este sentido, Sanz Gadea (2018, p. 57) apunta que cuando la jurisdicción fiscal de llegada sea un EM o un Estado del EEE²⁷, deberán respetarse las previsiones sobre aplazamiento y pago. Así se desprende de los supuestos mencionados en el artículo 5.2 de la directiva antiabuso.

Dichas previsiones, recogidas en los apartados 2 y 3 del artículo 5, son:

- Opción al contribuyente de fraccionar el pago (en lugar, lógicamente, del pago inmediato) de la deuda tributaria a lo largo de cinco años.
- Opción a los EE. MM. de exigir intereses de demora.
- Constitución de garantía, solo en caso de riesgo de impago real y demostrable. Puntualiza, en este aspecto, De Miguel Canuto (2017, p. 10) que aun en este caso «no se exigirá la garantía cuando la legislación del Estado del establecimiento permanente o del contribuyente residente prevea la posibilidad de cobro de la deuda tributaria a través de otro contribuyente que sea miembro del mismo grupo y residente a efectos fiscales en ese Estado». Como la norma no discrimina, debe comprenderse tanto el mismo grupo fiscal como el mismo grupo consolidado.

Por último, el artículo 5.4 de la directiva antiabuso relaciona los casos en que el pago aplazado se interrumpe, pasando a ser exigible la deuda tributaria, a saber:

- Los activos trasladados o la actividad realizada por el establecimiento permanente del contribuyente se vendan o se enajenen de algún otro modo.

²⁶ *Multilateral Instrument of Base Erosion and Profit Shifting.*

²⁷ Siempre que hayan suscrito un acuerdo de asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales.

- Los activos trasladados se trasladen posteriormente a un tercer país.
- La residencia fiscal del contribuyente o la actividad realizada por su establecimiento permanente se trasladen posteriormente a un tercer país²⁸.
- El contribuyente se halle en situación de quiebra o liquidación.
- El contribuyente incumpla sus obligaciones en relación con los pagos fraccionados y no corrija su situación a lo largo de un periodo razonable, que no excederá de 12 meses.

Destaca Sanz Gadea (2018, p. 58) que no se atribuye el mismo trato a un traslado intracomunitario que a un traslado producido dentro de un EM. Un trato equivalente hubiera exigido diferir el pago al momento de realización de la plusvalía en virtud de la transmisión. Se aplica, precisamente, ese trato discriminatorio en el que el TJUE basó sus primeros pronunciamientos sobre la tributación de salida, y que posteriormente siguió la CE en su Comunicación, ya analizada.

4.4. Conclusiones sobre la directiva antiabuso

El artículo 5 de la directiva antiabuso viene a armonizar la tributación de salida cuando el Estado de salida es un EM, ya tenga el contribuyente como destino otro EM, un Estado parte del EEE o un tercer país. Siendo de aplicación solo a contribuyentes del impuesto sobre sociedades.

Así, puede apreciarse como la tributación de salida que establece el artículo 5 de la directiva antiabuso afecta a varios elementos sustanciales del tributo: base imponible (diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal del bien que se traslada), hecho imponible (en qué casos debe someterse a gravamen dicha renta) y, el más importante, el devengo (en tanto el principal efecto de la tributación de salida es adelantar la tributación de rentas que, de no haberse producido traslado de residencia, no tributarían todavía).

En cuanto al supuesto de hecho, regula igualmente aquellos casos en los que, pese a producirse este, no se va a devengar tributación de salida.

Para evitar casos de doble imposición y no imposición, el Estado de destino deberá tomar como referencia el valor asignado por la jurisdicción de salida, excepto si dicho valor no refleja el valor de mercado. Dicha regla no se aplica cuando el Estado de destino es un

²⁸ Puntualiza De Miguel Canuto (2017, p. 10) que el segundo y tercer supuesto no se aplican cuando se trate de un Estado tercero parte del EEE, con el que exista acuerdo sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24.

tercer país o un Estado parte del EEE, en tanto que dichos países quedan fuera del alcance de la directiva antiabuso.

Además, cuando el Estado de destino sea un EM o un Estado parte del EEE, debe darse opción al contribuyente entre el pago inmediato y el pago fraccionado a lo largo de cinco años, los EE. MM. podrán exigir intereses de demora. Se prevé, igualmente, la posibilidad de exigir la constitución de garantía cuando exista un riesgo demostrable y real de impago.

5. Los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición

Pese al gran avance armonizador que representa la directiva antiabuso, los elementos hasta ahora analizados siguen dejando cuestiones sin resolver. Principalmente problemas de doble imposición y de no imposición cuando, como concluíamos en el epígrafe anterior, el Estado de destino es un tercer país o un Estado parte del EEE (al quedar fuera del ámbito del art. 5.5 de la directiva antiabuso). Problemática similar deja latente la jurisprudencia del TJUE. En este sentido, resulta fundamental el papel que representan los CDI.

Critica Ribes Ribes (2014, p. 257) la ausencia de una regulación específica que determine las consecuencias fiscales que comporta el cambio de residencia por parte de un contribuyente. De hecho, al margen de menciones limitadas, no se aborda dicha cuestión ni el Convenio Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante CM OCDE) ni el Convenio Modelo de la Organización de las Naciones Unidas. Dado que España sigue el esquema del CM OCDE en todos sus CDI, nos centraremos en dicho Convenio Modelo.

En materia de impuestos de salida, hay dos artículos en el CM OCDE que Ribes Ribes (2014, p. 258) considera que podrían entrar en conflicto con la imposición de salida. Concretamente, sus artículos 13.5²⁹ y 18 atribuyen en exclusiva al Estado de residencia del transmitente o perceptor la competencia para gravar las ganancias patrimoniales derivadas, respectivamente, de acciones, o de la pensión.

5.1. Compatibilidad de los impuestos de salida con el Derecho Internacional Tributario

La fuente principal del Derecho Internacional Tributario, la conforman, como bien es sabido, los CDI. Por tanto, lo que nos proponemos dilucidar es si los impuestos de salida son

²⁹ El apartado 5 del artículo 13 funciona a modo de cláusula residual, en tanto solo se aplicará sobre las ganancias procedentes de bienes no comprendidos en los apartados anteriores.

compatibles con los CDI o, dicho de otra manera, si los impuestos de salida no suponen un incumplimiento del CDI por parte del Estado que los establece.

Lo primero que debe mencionarse es que la solución ideal de la problemática de los impuestos de salida se resolviera, precisamente, mediante CDI. Y lo cierto es que la mención a la tributación de salida en dichos convenios es prácticamente nula. Resulta un caso excepcional, indica Sanz Gadea (2018, p. 76), el convenio hispano-alemán³⁰. Puntualiza el autor que, en los casos en que la tributación de salida esté prevista en un CDI, debe aplicarse la norma interna con las matizaciones o modificaciones contenidas en la norma convenida.

Uno de los supuestos controvertidos respecto a los preceptos citados anteriormente es, precisamente, el caso de la tributación de salida (de ahí que en el caso del convenio hispano-alemán se introduzca una previsión en el propio art. 13), en tanto supone la tributación de unas ganancias latentes, no materializadas, y que, si no existiera tributación de salida, se someterían a gravamen por el Estado que determinara el CDI (estamos hablando lógicamente de un caso de cambio de residencia fiscal que quede al margen de la directiva antiabuso o de la jurisprudencia del TJUE).

Existen dos posturas en nuestra doctrina respecto a esta cuestión, una corriente que considera que los impuestos de salida son contrarios a los artículos 13 y 18 del CM OCDE, mientras que la otra los considera compatibles.

La primera, defendida, entre otros, por Ribes Ribes (2014, pp. 261 y 262), estima que el Estado que establece impuestos de salida ejercita derechos de imposición sobre ganancias patrimoniales pese a haber renunciado con carácter previo a favor del Estado en el que el contribuyente es residente cuando efectúa la transmisión.

La segunda, de cuyo sector destacamos a Sanz Gadea (2018, p. 76), el cual hace alusión a la Acción 6 del Proyecto contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), en cuyos apartados 65, 66 y 67, aborda, precisamente, la compatibilidad de la tributación de salida con los artículos 13 y 18. En este sentido, determina que en tanto la obligación nazca en el tiempo que el contribuyente es todavía residente de un Estado y este

³⁰ En efecto, el artículo 13.7 del convenio, al tratar las ganancias de capital, establece: «Cuando una persona física haya sido residente de un Estado contratante durante 5 o más años y se convierta en residente del otro Estado contratante, lo dispuesto en el apartado 6 no impedirá al Estado mencionado en primer lugar someter a imposición, conforme a su normativa interna, las plusvalías procedentes de acciones o participaciones en una sociedad correspondientes al periodo de residencia de esa persona física en el Estado mencionado en primer lugar, siempre que la enajenación de las acciones o participaciones se realice en el plazo de 5 años desde la fecha en la que esa persona hubiera cesado en su condición de residente del Estado mencionado en primer lugar».

no grave rentas posteriores al traslado de residencia, ninguna disposición del convenio (en particular los arts. 13 y 18) impedirá la aplicación de este tipo de obligaciones.

Recuerda el mismo autor, además, la doctrina del caso *N*, según la cual la exigencia del tributo antes del cambio de residencia evidenciaría el cumplimiento del primer requisito. Sin embargo, como bien apunta el autor, BEPS habla del nacimiento de la obligación tributaria, y no del momento de pago.

Apreciando más fundada la corriente liderada, precisamente, por este autor, identifiquemos dos requisitos exigibles para que la tributación de salida sea compatible con los CDI:

- El nacimiento de la obligación tributaria debe producirse antes de que el contribuyente pierda la condición de residente en el Estado de salida.
- El impuesto de salida establecido no puede gravar rentas posteriores al cese de residencia.

Resulta paradójico el primer requisito pues, en el caso de la tributación de salida, podría interpretarse que el supuesto de hecho es precisamente la pérdida del punto de conexión, y es cierto. Sin embargo, debe diferenciarse el supuesto de hecho de la tributación de salida del hecho imponible del impuesto, el cual es la generación de una renta durante la residencia del contribuyente³¹.

En cuanto al segundo requisito, si la renta se calcula por referencia al valor de mercado en la fecha del devengo del último periodo impositivo que el contribuyente fue residente, las rentas posteriores no deberían quedar afectadas.

5.2. Riesgo de doble imposición y vías de solución

Añadido a la escasa mención que de la tributación de salida figura en los CDI, Sanz Gadea (2018, p. 78) identifica un riesgo de doble imposición derivado de la falta de coordinación en tributación de salida entre Estados, carencia que hemos venido acusando durante el presente estudio.

Efectivamente, en el caso de someter a un contribuyente a tributación de salida, la plusvalía latente gravada podría verse nuevamente gravada si el Estado de acogida no reconoce el valor atribuido por el Estado de salida o, alternativamente, no concede un crédito fiscal con base en la tributación ya realizada en el extranjero.

³¹ Recuérdese que el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que: «El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal».

Y esta problemática es la que verdaderamente necesita encontrar una solución incorporada en los CDI. Dado que no se ha tenido esta previsión, el autor encuentra una vía alternativa de solución, debiendo acudir en estos casos al procedimiento amistoso del artículo 25 del CM OCDE.

5.3. Relación de la directiva antiabuso con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición

Debe ahora analizarse qué ocurriría en caso de que entrara en conflicto la consecuencia jurídica otorgada por la directiva antiabuso y la otorgada por un CDI. Ello ocurriría, conforme a Sanz Gadea (2018, p. 79), si un CDI suscrito por España con un Estado tercero otorgara la competencia para gravar una plusvalía latente a la jurisdicción fiscal de llegada, excluyendo tributación de salida.

Si bien es cierto que una directiva se transpone mediante una norma interna, por dicha transposición, la directiva no desaparece ni se sustituye, sino que perdura paralelamente como norma comunitaria, la cual en este caso prevalecería frente al CDI por aplicación del principio de preferencia. Exigiría, por tanto, la renegociación del CDI.

No obstante, se aprecia poco probable la ocurrencia de dicho conflicto si se tiene en cuenta, como hemos dicho, la prácticamente nula existencia de menciones a la tributación de salida en los CDI.

5.4. Otras medidas sobre la emigración previstas en los CDI internacional suscritos por España

Por su parte, Ribes Ribes (2014, pp. 272-287) identifica una serie de medidas que, si bien no versan directamente sobre la tributación de salida, sí que inciden indirectamente sobre la materia, concretamente, se trata de cuestiones que van a determinar que se produzca la salida de una jurisdicción fiscal a otra en un momento distinto.

Dichas cláusulas destacan por su escasez y heterogeneidad. Estas cláusulas se clasifican por la autora en función de su contenido, así hay cláusulas que consisten en la sustitución de la residencia por la nacionalidad como criterio de sujeción al tributo (es el caso de los CDI suscritos por España con Bulgaria, EE. UU. y Filipinas), en la ampliación del concepto de residencia (por ejemplo, en el caso del CDI de España con Bulgaria) o a la atribución de potestad tributaria que los CDI establecen (así ocurre, por ejemplo, en relación con ganancias derivadas de inmuebles en los CDI suscritos por España con EE. UU., Albania, Barbados, Georgia, Kazajistán, Pakistán, Panamá, Singapur, Uruguay y Hong Kong).

Por último, la autora también identifica medidas anecdóticas en relación con las personas físicas que atienden más bien a concesiones puntuales, que suponen, bien una modificación del concepto de residencia, bien otro tipo de ampliación de la potestad tributaria.

5.5. Conclusiones sobre los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición

Se aprecia un enfoque poco preciso en el Derecho Internacional Tributario. El problema que plantea la tributación de salida es que el sometimiento a gravamen de plusvalías latentes genere al contribuyente una situación de doble imposición cuando el Estado de destino no tome como referencia los valores otorgados por el Estado de salida. Insistimos, cuando el contribuyente pierde el punto de conexión respecto al primer Estado.

Problemática distinta de la que se vienen a ocupar los CDI, pues estos se proponen resolver aquellos casos en que hay más de un punto de conexión en un momento concreto, cosa que no ocurre, en sentido estricto, en la tributación de salida. Cuestión distinta sería que el Estado de salida quisiera reclamar la competencia de una renta puesta de manifiesto con posterioridad a la salida del contribuyente, pero no es el caso que nos ocupa.

Por tanto, aunque es importante resaltar la compatibilidad de la tributación de salida con los CDI en tanto abordan cuestiones distintas, la cuestión principal y de la que no se han encargado los CDI³² es el reconocimiento de los valores otorgados por el Estado de salida a efectos de determinar la renta efectivamente producida una vez ha entrado el contribuyente en su jurisdicción o, en su defecto, el reconocimiento de un crédito fiscal por el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero.

6. La imposición de salida en el ordenamiento español

En el contexto jurídico descrito hasta ahora, nos interesa plantearnos qué impuestos de salida encontramos en el ordenamiento tributario español y si estos se adaptan a las fuentes anteriormente citadas.

Concretamente, dado que España es un EM de la UE, siempre que se produzca una salida de un contribuyente del impuesto sobre sociedades originariamente vinculado a España, la norma de referencia va a ser la directiva antiabuso. En caso de personas físicas (a las que no les resulta aplicable la directiva antiabuso), deberá respetarse la jurisprudencia del

³² Apréciase que ni en el caso del convenio hispano-alemán se hace referencia a dichos valores.

TJUE ya descrita. Ambas fuentes, como ya comentábamos en el epígrafe anterior, priman frente a los CDI en aplicación del principio de primacía (téngase presente que la jurisprudencia del TJUE se fundamenta en la aplicación de normas europeas).

En último término, para lo que no esté contemplado en ambas fuentes, resultará de aplicación los CDI suscritos por España, si bien en una salida de territorio español, el principal interés que generan los CDI sería a efectos de que el Estado de acogida tomara como referencia los valores atribuidos por España o, alternativamente, otorgara al contribuyente un crédito fiscal por el impuesto satisfecho en España (solución hasta la fecha prácticamente inexistente en los CDI, como ya hemos comprobado).

En nuestro ordenamiento, la tributación de salida se incardina, atendiendo a la naturaleza del contribuyente, en cada impuesto directo.

6.1. Tributación de salida de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades

Nos proponemos ahora analizar la tributación de salida de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades, por lo que analizaremos, en primer lugar, su regulación, así como su adecuación al derecho de la UE. Por último, trataremos el régimen especial de las operaciones de fusión y asimiladas.

6.1.1. Régimen de tributación de salida

Su previsión se encuentra en el artículo 19.1 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), en virtud del cual se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado³³ y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera del mismo, salvo si dichos elementos quedan afectos a un establecimiento permanente de dicha entidad situado en territorio español.

En el anterior texto normativo, Real Decreto legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la tributación de salida se recogía en el artículo 17.1, letras a) y c), analizado, entre otros por Burlada Echeveste y Burlada Echeveste (2014, pp. 5 y 6); dicho artículo fue considerado contrario al derecho de la UE en la STJUE de 25 de abril de 2013 (asunto C-64/11 –NFJ050566–), al hacer exigible el

³³ Aquel que se hubiera acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia (art. 18 LIS).

pago inmediato del gravamen sobre plusvalías latentes con ocasión del traslado de residencia de una sociedad.

Volviendo al actual artículo 19 de la LIS destaca Sanz Gadea (2018, p. 58) que no se grava, como puede observarse, el traslado de activos y actividades al extranjero para su afectación a un establecimiento permanente.

La residencia fiscal se regula en el artículo 8 de la LIS, en virtud del cual será necesario el traslado de sede de dirección efectiva y, a su vez, de domicilio social³⁴ (fuera de España, que no significa que deban trasladarse ambos al mismo Estado). No obstante, el traslado del domicilio social solo será posible si el Estado de destino permite el mantenimiento de la personalidad jurídica (art. 93 de la Ley 3/2009).

Tal mantenimiento de la personalidad jurídica con ocasión del traslado de residencia debe garantizarse, señala el referido autor, bien mediante CDI³⁵, bien por otro tipo de acuerdo amistoso entre las jurisdicciones fiscales en cuestión, o bien mediante la normativa mercantil interna del Estado de destino. Fuera de estos supuestos, deberá procederse a la disolución de la entidad (disolución que va a provocar la tributación de las plusvalías pero que no ha venido considerándose estrictamente una tributación de salida sino una simple tributación inherente a la disolución, aunque el efecto práctico sea el mismo al hacer referencia el art. 17.4 y 5 LIS al valor de mercado).

El traslado de residencia genera la conclusión del periodo impositivo, conforme al artículo 27.2 b) de la LIS. Critica el autor que dicha ley no aborde qué ocurre con las situaciones fiscales que puedan surtir efectos en periodos impositivos sucesivos (sería el caso, por ejemplo, de bases imponibles negativas pendientes de compensación).

En cuanto a las plusvalías latentes de qué activos son gravables, Sanz Gadea (2018, p. 60) afirma la posibilidad de gravar activos no contabilizados y rentas imputables a toda clase de instrumentos de patrimonio. Sin embargo, tras analizar las Consultas de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) V2477/2012 –NFC046087–, V0928/2015 –NFC054144– y V3879/2015 –NFC057446–, concluye que serán de aplicación todas las reglas relativas a la determinación de la renta derivada de la transmisión de participaciones.

Esta cuestión es importante para que entendamos que la tributación de salida en un sentido estricto solo «modifica» el régimen general de tributación en el devengo, adelantando el sometimiento a gravamen de una plusvalía que existe pero que no se ha manifestado, por lo demás, debe aplicarse, *mutatis mutandis*, el régimen general de tributación (especialmente a efectos de cálculo de la base imponible).

³⁴ Se sigue en España, por tanto, la teoría de la sede real.

³⁵ Piénsese en el caso de una sociedad que traslada solo su domicilio social y el CDI entre España y el Estado de destino determina residente al contribuyente en aquel Estado donde tenga el domicilio social.

Al igual que la directiva antiabuso, el precepto analizado establece como supuesto de inhibición de la tributación de salida la afectación de los activos a un establecimiento permanente³⁶ situado en territorio español³⁷.

Mención aparte merece la Sociedad Anónima Europea³⁸, la cual conforme al artículo 76.7 de la LIS aplicará, opcionalmente, el régimen de diferimiento propio de las operaciones de fusión y asimiladas a las «operaciones de cambio social [...], respecto de los bienes y derechos situados en territorio español que queden afectados con posterioridad a un establecimiento permanente situado en territorio español».

6.1.2. Adecuación al derecho de la UE

La adecuación del precepto al derecho de la UE, de acuerdo con Sanz Gadea (2018, p. 65), se pretende alcanzar mediante el aplazamiento del pago, establecido en el precepto³⁹, de la deuda hasta la fecha de transmisión⁴⁰ de los elementos patrimoniales afectados.

Debe tenerse en cuenta que el aplazamiento conlleva, según la Ley 58/2003, General Tributaria, la exigencia de intereses de demora y la constitución de garantías⁴¹.

Por tanto, para adaptar la tributación de salida de los contribuyentes de la LIS al derecho de la UE, debería concederse al contribuyente la opción de diferir el ingreso de la deuda tributaria, posibilitándose la exigencia de intereses de demora y la constitución de garantías,

³⁶ El artículo 16.1 del Real Decreto legislativo 5/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante LIRNR), establece que se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto. Tratándose de instrumentos de patrimonio, la afectación requiere que el establecimiento permanente esté formalizado mediante sucursal registrada en el Registro Mercantil, así como su inscripción en los registros contables de la misma.

³⁷ Dicho establecimiento permanente mantendría el derecho a compensar las bases imponibles negativas que tuviera pendientes la sociedad que se traslada y que mantiene su personalidad jurídica (Consulta Vinculante de la DGT V1347/2009 –NFC033693–).

³⁸ De acuerdo con el artículo 8.1 del Reglamento (CE) n.º 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE): «se podrá trasladar el domicilio social de la SE a otro Estado miembro con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 a 13. Dicho traslado no dará lugar a la disolución de la SE ni a la creación de una nueva persona jurídica».

³⁹ Cuando el traslado se produzca a un EM o a un país del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información.

⁴⁰ Fecha lógica, si bien recordamos que no se establece ni en la directiva ni en la jurisprudencia del TJUE, aunque insistimos en que en el impuesto sobre sociedades la referencia es la directiva antiabuso.

⁴¹ Artículo 65 de la ley y artículos 44 y ss. del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

si bien para las garantías (y esta es la carencia del régimen actual) deberá valorarse que exista un riesgo demostrable y real de impago.

Igualmente debe reconocerse el valor de mercado otorgado por un EM de salida cuando España sea Estado de acogida.

Por su parte, el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal⁴² pretende excluir de gravamen las transferencias de bienes relacionados con la financiación o entrega de garantías o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente situado en España (en el art. 19.1 LIS). Aspecto, a ojos de Hernández González-Barreda, que parece ser la parte más conflictiva del anteproyecto.

Por otro lado, el citado anteproyecto⁴³ hace referencia al *step-up*, incluyendo (también en el art. 19.1 LIS) dicha regla en los términos de la directiva (art. 5.3 de la misma).

Además, el anteproyecto (párrafos segundo, tercero y cuarto del art. 1.Uno) pretende sustituir la opción del contribuyente de aplazamiento a la fecha de enajenación a terceros por la opción del pago del gravamen en cinco anualidades, debiendo indicar la opción en la misma liquidación del ejercicio concluido con ocasión del traslado, y procediendo el primer pago en el periodo voluntario de declaración de dicho periodo impositivo y las cuatro fracciones restantes, junto a los intereses de demora se producirá de forma sucesiva anualmente, desde la finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al último periodo impositivo. Añade igualmente, los supuestos de interrupción del fraccionamiento en consonancia con la directiva (párrafo séptimo del art. 1.Uno), se prevé la posibilidad de que dicha interrupción sea parcial en atención a los bienes afectados, en caso de interrupción el plazo de ingreso de las cantidades pendientes sería de un mes, en caso de impago se prevé el inicio del procedimiento de apremio perdiéndose el fraccionamiento de todos los pagos pendientes⁴⁴.

6.1.3. Tributación de salida en las operaciones de fusión y asimiladas

Esta tributación encuentra su regulación específica en el capítulo VII del título VII de la LIS. La tributación de los socios se recoge en el artículo 81 de la LIS (el apartado 3 trata la

⁴² <<http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20ATAD.pdf>> (acceso 3 de abril de 2018).

⁴³ Párrafo octavo del art. 1.Uno.

⁴⁴ En este sentido, Hernández González-Barreda aprecia que el anteproyecto es mucho más restrictivo que la directiva que otorga un plazo de 12 meses para el pago, sin embargo, puntualiza el autor, dicho régimen más restrictivo no es contrario a la directiva ni resulta desproporcionado conforme a las libertades comunitarias.

tributación de salida en caso de cambio de residencia). En el Real Decreto legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se regulaba en el artículo 88.3, cuya redacción era contraria a la jurisprudencia del TJUE (que era la fuente de referencia en dicha época), como advertía Ribes Ribes (2014, p. 113) al no prever el diferimiento de la tributación⁴⁵.

Según Sanz Gadea (2018, p. 75), se aplica a los socios, personas físicas o jurídicas, que han participado en una operación de canje, fusión o escisión, previéndose el diferimiento de las rentas generadas, positivas o negativas.

Ahora bien, si dichos socios pierden la condición de residentes en territorio español, estos deberán integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado⁴⁶ y el valor fiscal⁴⁷ de las acciones o participaciones recibidas.

Este régimen es equivalente al previsto en los artículos 19 de la LIS y 95 bis de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF) que posteriormente analizaremos.

Los socios, personas físicas, no parece que deban tributar (conforme a los arts. 80.4 y 81.3 LIS) por las plusvalías que no estarían afectadas por el artículo 95 bis de la LIRPF, por no alcanzar los importes establecidos. Igualmente, se estima que los socios personas jurídicas podrían beneficiarse del régimen de exención del artículo 21 de la LIS. Todo ello conforme al principio de neutralidad que informa este régimen.

En cambio, cuando se trata de socios, personas físicas, que trasladan su residencia a un EM, a un Estado parte del EEE con el que exista efectivo intercambio de información, el régimen previsto en los artículos 80.4 y 81.3 de la LIS es más gravoso que el recogido en el artículo 95 bis de la LIRPF, al exigir intereses de demora y la constitución de garantías. De nuevo, con base en el principio de neutralidad, Sanz Gadea (2018, p. 75) considera que sería aplicable el artículo 95 bis de la Ley 30/2006.

En cuanto a la adecuación al derecho de la UE de este régimen, nos remitimos a lo expuesto respecto al artículo 19 de la LIS, cuando se trate de contribuyentes del impuesto sobre sociedades. En cuanto al artículo 95 bis de la LIRPF, lo analizaremos posteriormente, cuando tratemos la tributación de salida de las personas físicas.

⁴⁵ Se permitía el aplazamiento con la correspondiente constitución de garantía y exigencia de intereses de demora.

⁴⁶ Deduce Sanz Gadea (2018, p. 75) del momento en que surta efecto el cambio de residencia.

⁴⁷ Dicho valor fiscal será el valor fiscal de las acciones o participaciones entregadas en ejecución de aquellas operaciones (arts. 80.4 y 81.3 LIS).

6.2. Tributación de salida de los contribuyentes del IRNR

Los contribuyentes que tributan a través de un establecimiento permanente situado en España están sometidos a tributación de salida cuando trasladan al extranjero activos afectos a este.

No obstante, solo se puede hablar de tributación de salida si la actividad de dicho establecimiento permanente se continúa por la entidad no residente titular o por otro establecimiento permanente de titularidad de la misma ubicado en el extranjero.

La misma tributación correspondería en caso de cese de la actividad del establecimiento permanente.

A diferencia de la LIS, aprecia Sanz Gadea (2018, p. 68), en este caso la plusvalía latente se determina, conforme al artículo 18.5 de la LIRNR, por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable, y ello pese a que la base imponible del establecimiento permanente se determina conforme a las disposiciones del régimen general del impuesto sobre sociedades.

Respecto a la adecuación al derecho de la UE, mantenemos lo expuesto respecto a la tributación de salida de los contribuyentes de la LIS, salvo que se trate de personas físicas a los que no se les aplicaría la directiva y debería tomarse como referencia la jurisprudencia del TJUE.

El Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal⁴⁸ pretende introducir un apartado c) del artículo 18.5 de la LIRNR, incluyendo la tributación de salida para aquellos bienes afectos a un establecimiento permanente situado en el territorio español que traslada su actividad al extranjero. Por otro lado, el citado anteproyecto hace referencia al *step-up*, incluyendo (también en el art. 18 LIRNR, en un nuevo apartado 7) dicha regla en los términos de la directiva (art. 5.3 de la misma).

Además, el anteproyecto (art. 2.Uno, incluyéndose un nuevo apartado 6 del art. 18 LIRNR) pretende sustituir la opción del contribuyente de aplazamiento a la fecha de enajenación a terceros por la opción del pago del gravamen en cinco anualidades, debiendo indicar la opción en la misma liquidación del ejercicio concluido con ocasión del traslado, y procediendo el primer pago en el periodo voluntario de declaración de dicho periodo impositivo y las cuatro fracciones restantes, junto a los intereses de demora se producirá de forma sucesiva anualmente, desde la finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al último periodo impositivo. Añade, igualmente, los supuestos de interrupción del

⁴⁸ <<http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20ATAD.pdf>> (acceso 3 de abril de 2018).

fraccionamiento en consonancia con la directiva (sería el párrafo sexto del nuevo art. 18.6 LIRNR), se prevé la posibilidad de que dicha interrupción sea parcial en atención a los bienes afectados; en caso de interrupción el plazo de ingreso de las cantidades pendientes sería de un mes, en caso de impago se prevé el inicio del procedimiento de apremio perdiéndose el fraccionamiento de todos los pagos pendientes⁴⁹.

6.3. Tributación de salida de los contribuyentes del IRPF

En la LIRPF, la tributación de salida se incardina en los artículos 14.3 y 95 bis, este último añadido por la Ley 26/2014. Dichos artículos hacen referencia a rentas pendientes de imputación y a plusvalías latentes, respectivamente.

6.3.1. Tributación de las rentas pendientes de imputación

El artículo 14.3 ha sido la causa de la apertura por la CE de un procedimiento de infracción contra España. Como ya advertía Sanz Clavijo (2009, pp. 7-10), este artículo en su anterior redacción no era compatible con la jurisprudencia del TJUE, y ello pese a que, como el propio autor señala, unido a otros como Burlada Echeveste y Burlada Echeveste (2014, p. 17), Herrera Molina (2013, p. 14), no estamos ante un impuesto de salida en sentido estricto.

En esta línea, el TJUE emite la Sentencia de 12 de julio de 2012 (asunto C-269/09 –NFJ047562–), poniendo de manifiesto que dicho artículo era contrario a las libertades comunitarias, siguiendo el planteamiento de los casos *Lasteyrie y N.* No obstante, como proponía Guerra Reguera (2010, p. 164), se optó por la modificación del artículo, en lugar de suprimirlo.

En efecto, cuando el contribuyente pierde su condición por cambio de residencia, este deberá integrar en la base imponible del último periodo que deba declarar las rentas pendientes de imputación.

En caso de que el contribuyente traslade su residencia a otro EM de la UE, el contribuyente podrá optar por ir presentando declaraciones complementarias correspondientes al último periodo que debió declararse, sin sanción ni intereses de demora. Nada se dice tampoco respecto a la exigencia de garantías.

Apréciase que el artículo no hace referencia a plusvalías latentes sino a rentas ya realizadas, si bien no imputadas, por lo que no podemos hablar de impuesto de salida en sentido

⁴⁹ En este sentido, Hernández González-Barreda aprecia que el anteproyecto es mucho más restrictivo que la directiva que otorga un plazo de 12 meses para el pago, sin embargo, puntualiza el autor, dicho régimen más restrictivo no es contrario a la directiva ni resulta desproporcionado conforme a las libertades comunitarias.

estricto. Al no ser de aplicación la directiva antiabuso, tomando como referencia la jurisprudencia del TJUE, entendemos este precepto ajustado al derecho de la UE.

6.3.2. Tributación de plusvalías latentes

Por su parte, el artículo 95 bis de la LIRPF somete a gravamen las plusvalías latentes relativas a participaciones significativas, con ocasión del cambio de residencia fiscal del contribuyente titular de las mismas. Ello siempre que hubiera tenido la condición de contribuyente⁵⁰ durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse.

Para que se dé el sometimiento a tributación, debe concurrir, alternativamente, una de las siguientes circunstancias:

- Que el valor de mercado de las acciones y participaciones poseídas en la fecha del devengo del último periodo impositivo que deba declararse sea superior a cuatro millones de euros.
- Que las acciones y participaciones ostentadas representen más del 25 % del capital social de la entidad en cuestión, siempre que el valor de mercado de aquellas supere el millón de euros.

El apartado tercero regula qué se entiende por valor de mercado a estos efectos, haciendo alusión al valor de cotización cuando los títulos coticen y, en caso contrario, al mayor del valor contable (Patrimonio neto/Número de acciones o participaciones) y el valor obtenido de capitalizar al 20 % el resultado medio de los tres ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. En caso de títulos de participación en instituciones de inversión colectiva, se hace referencia al «valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado» y, en defecto de ambos, el valor contable.

Sanz Gadea (2018, p. 71) advierte que, efectivamente, el precepto hace referencia a las ganancias patrimoniales, y no a las pérdidas, en disonancia con el impuesto sobre sociedades.

También recuerda el autor la exención del artículo 21 de la LIS, la cual actúa limitando el gravamen que se pueda derivar de este artículo.

En el caso de que exista un CDI aplicable con cláusula de intercambio de información, el ingreso de la deuda tributaria quedará automáticamente aplazado durante cinco ejercicios,

⁵⁰ Materia regulada en los artículos 8, 9 y 10 de la LIRPF.

más otros cinco ejercicios prorrogable en caso de desplazamiento por motivos laborales. Ello, no obstante, el aplazamiento devenga intereses de demora y motiva la constitución de garantía conforme a la Ley 58/2003, General Tributaria.

En caso de que el contribuyente recuperara de nuevo tal condición y no haya transmitido los valores, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación y obtener la devolución con intereses de demora conforme al apartado 5 del artículo analizado.

Cuando el cambio de residencia se produzca a otro EM de la UE, o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, el apartado 6 otorga al contribuyente la posibilidad de optar por un diferimiento incondicional de la renta. De hecho, solo va a haber tributación de salida dentro de los 10 años de plazo que establece la norma si se transmiten los títulos o se cambia de residencia a un Estado que del EEE sin efectivo intercambio de información tributaria o a un Estado tercero o incumple las obligaciones de información⁵¹.

El régimen de tributación de salida se endurece cuando el traslado se produce a un país o territorio considerado como paraíso fiscal (apartado 7), aplicándose la tributación de salida con ocasión del cambio de residencia, aunque mantenga durante ese periodo y los cuatro siguientes la condición de contribuyente.

Igualmente, cuando se trate de contribuyentes que hubieran optado por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, el apartado 8 establece que se computarán los 10 periodos impositivos que se exigen como contribuyente desde el primer ejercicio en que no estén acogidos a dicho régimen.

En cuanto a la adecuación al derecho de la UE, dado que estamos tratando personas físicas y no les resulta aplicable la directiva antiabuso, debe contrastarse con la jurisprudencia del TJUE, la cual consideramos que respeta.

6.3.3. Breve mención al traslado de residencia a paraísos fiscales

El artículo 8.2 de la LIRPF establece que conservarán la condición de contribuyentes del impuesto las personas que trasladen su residencia a un país o territorio considerado paraíso fiscal. Realmente, aunque se ha venido tratando dentro del concepto de impuestos de salida⁵², lo cierto es que no constituye un impuesto de salida propiamente dicho, conforme

⁵¹ Aunque en dicha tributación los valores que se tendrán en cuenta son los determinados con ocasión del cambio de residencia.

⁵² Así, entre otros, Martín Jiménez y Calderón Carrero (2007, pp. 6-8), Guerra Reguera (2010, pp. 164 y 165) y Ribes Ribes (2014, pp. 108-110).

a Martín Jiménez y Calderón Carrero (2007), de ahí que haya autores como Sanz Gadea (2018) que directamente omitan su mención.

Lo cierto es que no puede hablarse de impuesto de salida en sentido estricto en tanto el cambio de residencia no genera la tributación de plusvalías latentes. Tampoco podemos negar que suponga una restricción a las libertades comunitarias, pues, como señala Guerra Reguera (2010, p. 165), dichas libertades se aplicarían en el caso de traslado a paraísos fiscales europeos como Gibraltar, Chipre o Malta.

Debe tenerse presente que al no aplicarse la directiva antiabuso a las personas físicas, la fuente de referencia es la jurisprudencia del TJUE, que se apoya principalmente en las libertades comunitarias, y estas son de aplicación cuando el traslado se produce dentro de los países de la UE. Este precepto podría, como Guerra Reguera (2010, p. 165) señala, llegar a contravenir la doctrina elaborada por el TJUE⁵³, pudiendo llegar a derivarse, como augura Ribes Ribes (2014, p. 110), la iniciación de un nuevo procedimiento de infracción por parte de la CE contra España.

Pese a lo anterior, aunque haya una restricción de las libertades comunitarias, no se puede hablar de desproporción en tanto no se impone el pago inmediato de rentas no realizadas, aunque sea cierto que genere un gravamen para el contribuyente que se traslada y genere, según De Juan Casadevall (2010, p. 6), una presunción absoluta de evasión fiscal. Quizás, el problema que se plantea debería enfocarse, más bien, desde la perspectiva de la doble imposición.

6.4. Conclusiones sobre la imposición de salida en el ordenamiento español

Como puede apreciarse, en el Reino de España se han establecido, dentro de la imposición directa, impuestos de salida, tanto a personas físicas como jurídicas. Destaca la existencia de dos SSTJUE declarando contrarios al derecho de la UE dos impuestos de salida, uno sobre tributación de salida de personas físicas y otro sobre tributación de salida de personas jurídicas.

En el caso de las personas jurídicas, se distingue un régimen general de tributación de salida (art. 19 LIS) y un régimen específico para el caso de operaciones de fusión y asimiladas (arts. 80 y 81 LIS). Se hace necesaria una adaptación a la directiva antiabuso, concedida al contribuyente la opción de diferir el ingreso de la deuda tributaria, debe limitarse la exigencia de intereses de demora y la constitución de garantías, concretamente, para las

⁵³ En ello coinciden Martín Jiménez y Calderón Carrero (2007, p. 7).

garantías deberá valorarse que exista un riesgo demostrable y real de impago. Igualmente debe reconocerse el valor de mercado otorgado por un EM de salida cuando España sea Estado de acogida.

Las mismas conclusiones procede exponer cuando se trate de contribuyentes del impuesto sobre sociedades (visto desde una perspectiva internacional) respecto a la tributación de salida de los contribuyentes del IRNR (art. 18.5 LIRNR); sobre este impuesto cuando el contribuyente sea persona física, lo analizamos a continuación.

En cuanto a los contribuyentes del IRPF, se distingue la tributación de rentas pendientes de imputación (art. 14.3 LIRPF), que no constituye un impuesto de salida en sentido estricto en tanto no grava plusvalías latentes sino rentas ya realizadas. Por otro lado, se establece la tributación de plusvalías latentes con ocasión del cambio de residencia del contribuyente (art. 95 bis LIRPF). Dado que no es de aplicación la directiva antiabuso, contrastamos el precepto con la jurisprudencia del TJUE, a la cual consideramos que se ajusta, de ahí que Sanz Gadea (2018, p. 72) afirme que las previsiones del artículo 95 bis de la LIRPF procuran una tributación exactamente igual al cambio de domicilio puramente local. Todo ello, claro está, siempre que el TJUE no decida basarse en la directiva antiabuso cambiando su postura actual respecto a la tributación de salida de personas físicas.

Por último, en cuanto al precepto que regula la consideración del contribuyente del IRPF durante el periodo de cambio de residencia a paraíso fiscal durante el periodo impositivo de dicho cambio y los cuatro siguientes (art. 8.2 LIRPF), aunque no constituye un impuesto de salida en sentido estricto, la doctrina advierte que es cuestionable que respete el derecho de la UE.

7. Conclusiones

En virtud de lo expuesto a lo largo del presente estudio, cabe concluir que los países acostumbran a establecer impuestos de salida, entendiendo por estos la tributación de plusvalías latentes de activos del contribuyente con ocasión del cambio de jurisdicción fiscal.

La jurisprudencia del TJUE ha venido pronunciándose, tomando como principal referente y fundamento las libertades comunitarias, sobre el ajuste al derecho de la UE de los impuestos de salida establecidos por los EE. MM.

Cuando el Estado de salida es un EM, se aplicará la directiva antiabuso siempre que se trate de contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades, mientras que cuando se trate de persona física a cuyo traslado resulte de aplicación las libertades comunitarias encontrará respaldo en la jurisprudencia del TJUE.

Tanto la directiva antiabuso como la jurisprudencia del TJUE exigen el diferimiento incondicional del impuesto de salida hasta el momento de la realización del hecho imponible. En

relación con las personas físicas, el TJUE ha venido permitiendo la exigencia de intereses de demora, pero no garantía bancaria. Por su parte, la directiva antiabuso permite la exigencia tanto de intereses de demora como la constitución de garantía, si bien este último elemento se reserva a casos de riesgo demostrable y real de impago.

En materia de doble imposición, en el seno de la directiva se establece el deber del Estado de acogida (cuando este sea EM) de tomar como referencia los valores otorgados por el EM de salida, quizás este principio sea trasladado por la jurisprudencia del TJUE a la tributación de salida de personas físicas. Fuera de esta casuística, se hace necesario acudir a los CDI, si bien la mención a la tributación de salida en los mismos es prácticamente nula, por lo que poco se ha avanzado en esta materia en el Derecho Internacional Tributario.

En el ordenamiento tributario español, se identifican impuestos de salida tanto en relación con personas físicas como jurídicas.

En el caso del impuesto sobre sociedades, se distingue un régimen general de gravamen de plusvalías latentes (art. 19 LIS) del régimen específico en caso de canje de valores y operaciones de fusión y asimiladas (arts. 80 y 81 LIS). Respecto a estos preceptos se hace necesaria una reforma que adapte su texto legal a la directiva antiabuso, en lo que se refiere a exigencia de intereses de demora y, sobre todo, la exigencia de garantía. Igualmente debe reconocerse el valor de mercado del EM de origen cuando España sea el Estado de destino.

Las mismas conclusiones procede exponer cuando se trate de contribuyentes del impuesto sobre sociedades (visto desde una perspectiva internacional) respecto a la tributación de salida de los contribuyentes del IRNR (art. 18.5 LIRNR); sobre este impuesto cuando el contribuyente sea persona física, lo analizamos a continuación.

En cuanto al IRPF, el impuesto de salida en sentido estricto se localiza en el artículo 95 bis de la LIRPF, si bien el supuesto de hecho que se establece es muy limitado y la tributación se difiere cuando el traslado se produzca a otro EM o país del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria. Se considera este precepto, por tanto, ajustado al derecho de la UE. El artículo 14.3 de la LIRPF aunque no constituye un impuesto de salida en sentido estricto se ha adaptado igualmente al derecho de la UE tras la STJUE de 12 de julio de 2012 (asunto C-269/09 –NFJ047562–). Todo ello, claro está, siempre que el TJUE no decida basarse en la directiva antiabuso cambiando su postura actual respecto a la tributación de salida de personas físicas. Sí que se cuestiona el ajuste al ordenamiento europeo del artículo 8.2 de la LIRPF pese a que tampoco constituye un impuesto de salida en sentido estricto.

Referencias bibliográficas

- Burlada Echeveste, I. y Burlada Echeveste, J. (2014). Los impuestos de salida. *Quincena Fiscal*, 13, 19-59.
- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2017). La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el Mercado Interior: ¿el principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS? *Revista de Contabilidad y Tributación*, 407, 5-56.
- Guerra Reguera, M. (2010). Los impuestos de salida (*exit taxes*) en el ámbito de la Unión Europea (págs. 157-168). En J. Lasarte y F. Adame (edits.), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea*. Madrid: CEF.
- Hernández González-Barreda, P. (2019). Los impuestos de salida de personas jurídicas en la Directiva anti-elusión y su transposición en España. *Quincena Fiscal*, 4, 119-154.
- Herrera Molina, P. M. (2013). *Exit taxes* y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE? *Revista General de Derecho Europeo*, 29.
- Juan Casadevall, J. de (2010). El *exit tax* en el Derecho español: una perspectiva comunitaria. *Impuestos*, 1(11), 369 y ss.
- Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. (2007). *Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Miguel Canuto, E. de (2017). Instrumentos europeos sobre elusión fiscal en la imposición sobre sociedades. *Quincena Fiscal*, 10, 23-50.
- Panayi, C. H. (2009). Corporate Mobility in the European Union and Exit Taxes. *Bulletin for International Taxation*, 459-473.
- Ribes Ribes, A. (2014). Los impuestos de salida. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Sanz Clavijo, A. (2009). ¿Constituye el artículo 14.3 LIRPF (y concordantes) una medida de imposición de salida? *Impuestos*, 1(9), 339 y ss.
- Sanz Gadea, E. (2018). La directiva antiabuso (IV). La tributación de salida. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 421, 35-84.

Nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la aportación de documentos con posterioridad a la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos

Análisis de las [SSTS de 10 de septiembre de 2018, rec. núm. 1246/2017](#), y de [21 de febrero de 2019, rec. núm. 1985/2017](#)

Miguel Wert Ortega

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018 aborda el tema de la aportación a los tribunales de documentos no aportados en el procedimiento de aplicación de los tributos. Aunque confirma el criterio sentado en pronunciamientos anteriores del Alto Tribunal (en especial la Sentencia en unificación de doctrina de 20 de abril de 2017) que cabe la aportación en la fase de revisión de documentos y pruebas no aportados en la fase de comprobación administrativa, introduce la excepción, que no se contemplaba en las anteriores, de que el interesado haya actuado de mala fe o con abuso de derecho. El problema radica en definir los casos en que se aprecie ese abuso procesal. En el comentario se recogen diversas resoluciones y sentencias que han reconocido la existencia de abuso procesal como justificación de no tomar en consideración los documentos aportados tras la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos. Esta sentencia ha sido confirmada íntegramente por la más reciente de 21 de febrero de 2019, referida a un supuesto de falta de formulación de alegaciones ante la Inspección.

El Tribunal Supremo (TS) examina en esta Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–), una vez más, la cuestión de si cabe aportar en la vía de revisión o recurso documentación no aportada en el procedimiento de aplicación de los tributos. La sentencia se sitúa en la misma línea de pronunciamientos anteriores de ese tribunal, en el sentido de que no cabe constreñir la presentación de la documentación o de pruebas al tiempo de la comprobación administrativa, pues por encima de las normas que pudiera establecer esta limitación en el ámbito del procedimiento administrativo (art. 92.4 del RD 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 pro-

cedimientos de aplicación de los tributos [RD 1065/2007]¹ en el ámbito tributario y, más en general, respecto al procedimiento administrativo común, el art. 112 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común² [Ley 30/1992] –en la actualidad el 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [Ley 39/2015]³–, prima el derecho de defensa o tutela judicial efectiva consagrado en la Constitución.

Aunque, como decimos, no es la primera vez que el TS se manifiesta de manera nítida en la procedencia de presentar ante los tribunales de justicia o administrativos documentación no aportada al órgano de gestión administrativa, y en este sentido no ofrece mayor novedad la sentencia que comentamos, creemos que merece la pena destacarla porque, aparte de ser más profunda que las anteriores en los argumentos que sirven de base a su decisión, prevé que la regla que confirma puede ser excepcionada en los casos de mala fe o abuso de derecho, lo que se había soslayado en las anteriores y que puede matizar el alcance y los efectos de la doctrina que sienta.

El criterio de esta sentencia ha sido confirmado por el Alto Tribunal en su recentísima Sentencia de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–), que reitera los argumentos y fundamentos que se contienen en la de 10 de septiembre de 2018 y, en consecuencia, llega a la misma conclusión de estimación del recurso.

1. Supuesto de hecho

El supuesto planteado en la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 coincide con el que se resolvía en la Sentencia de 20 de abril de 2017 (rec. cas. para unificación de doctrina núm. 615/2016 –NFJ066660–), sentencia capital, citada y comentada ampliamente, que constituye la referencia obligada en torno a esta cuestión. El supuesto es el de la devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), habiendo denegado la Administración la devolución porque el representante del obligado tributario no atendió el requerimiento para aportar una serie de documentos. En el caso que se plantea ahora, los documentos solicitados eran las facturas, el detalle de las operaciones

- ¹ «Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución».
- ² «No se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho».
- ³ «No se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho. Tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado».

realizadas en España y el destino de los bienes o servicios a que se referían las operaciones. Ante la denegación de la devolución, el interesado recurrió en reposición y en el examen de este recurso fue otra vez requerido para aportar nueva documentación, como la prueba de que los bienes o servicios adquiridos en España estuviesen afectos a la realización de operaciones que originen el derecho a la devolución y determinados certificados de la autoridad del país en el que estaba establecido el empresario sobre el tipo de actividad que realiza y el porcentaje de deducción aplicable. El requerimiento tampoco fue atendido y se desestimó la reclamación, pero el interesado recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y fue en esta instancia en la que en contestación al requerimiento emitido en reposición aportó documentación específica que no fue tenida en cuenta por el tribunal, por lo que desestimó la reclamación. Lo mismo ocurrió en el recurso contencioso-administrativo posterior ante la Audiencia Nacional (AN). El argumento esgrimido por el tribunal administrativo y refrendado por la AN fue que no cabía, en sede de reclamación económico-administrativa, «admitir el cumplimiento del requerimiento que se negó en sede de gestión, máxime tratándose de una aclaración que se pudo y se debió (porque fue requerido al efecto por dos veces) aportar en momento procedimental oportuno, por cuanto otra cosa supondría, dejar al arbitrio de los obligados tributarios la determinación del procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses» y el apoyo normativo fundamental en el que basa esta tesis es el del artículo 112 de la Ley 30/1992, argumentando que aunque los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico «no impide aplicar supletoriamente la ley común a todos los procedimientos administrativos».

El TEAC y la AN rechazaron la devolución porque «no ha probado en absoluto [la entidad reclamante] que los bienes y servicios adquiridos en España se hayan destinado a la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción en los términos recogidos tanto en la legislación española como en la del Estado donde esté establecido». Ahora bien esta falta de prueba la aprecian los tribunales en función de la documentación aportada en la fase de comprobación al órgano de gestión tributaria, sin tener en cuenta los documentos que fueron aportados en el recurso de reposición y más tarde ante el TEAC y después ante la AN, por lo que la cuestión fundamental la constituye si es procedente o no esa denegación de las pruebas aportadas después de la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos.

En cuanto a la reciente sentencia, aludida al comienzo de este comentario, que refrenda el criterio del TS, la de 21 de febrero de 2019, el supuesto planteado era el de una liquidación del IRPF a un matrimonio que ejercía la actividad de ventas en oficinas de farmacia y que fue objeto de regularización porque los ingresos en cuentas bancarias eran muy superiores a los ingresos declarados. Los interesados no presentaron alegaciones ante la Inspección, pero sí en vía de recurso, en las que ponen de manifiesto ciertas duplicidades y saldos incorrectos de determinadas cuentas. Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Regional como el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía desestimaron los recursos basándose en que el contribuyente no puede elegir a su conveniencia el procedimiento, gestor o revisor en el que se examinen los hechos, y que el artículo 112 de la Ley 30/1992 establece que no se tendrán en cuenta las alegaciones que habiéndolas podido presentar en el trámite establecido no lo haya hecho.

2. Doctrina del tribunal

En la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 el TS se manifiesta contrario a la tesis del TEAC y la AN, por lo que declara expresamente que no cabe la denegación de la aportación de documentos tras la finalización del procedimiento de comprobación y ello lo basa en tres razones principales:

- a) La naturaleza del proceso de revisión económico-administrativo, que si bien es de naturaleza administrativa tiene al mismo tiempo unas características que lo aproximan al proceso jurisdiccional, de lo que resulta la necesidad de admitir todo tipo de pruebas y documentos, como se deriva de lo establecido en los artículos 236 y 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el 23 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RD 520/2005), que no limitan los documentos que se pueden aportar para justificar la pretensión que se ejercita. Así, en la sentencia se dice que las facultades del órgano de revisión tanto en vía económico-administrativa como en vía jurisdiccional «deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a derecho en la que se aborden todas las cuestiones –fácticas y jurídicas– que resulten necesarias para llegar a aquella decisión». Asimismo, se afirma que «frente al argumento utilizado por la AN de que admitir la presentación de documentos en la fase revisora conllevaría la "inutilidad del procedimiento de gestión y la alteración de la naturaleza jurídica del procedimiento de revisión", el TS afirma que no admitirlo significaría, por el contrario, la "inutilidad" de la vía de revisión económico-administrativa», lo que «resultaría claramente contradictorio con la plenitud de las funciones revisoras que, a tenor de la ley y de la jurisprudencia, se otorga a los tribunales económico-administrativos».
- b) El TS niega el carácter supletorio al artículo 112.1 de la Ley 30/1992, pues la regulación del procedimiento económico-administrativo es amplia y rigurosa y no hay lagunas que llenar, en especial en esta materia, respecto a la cual el artículo 57 del Real Decreto 520/2005 es nítido al establecer que solo se podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas «cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación», le permite ordenar «la práctica de las pruebas previamente denegadas» y le faculta para «requerir todos los informes que considere necesarios o convenientes para la resolución de la reclamación».
- c) Desde la óptica de la normativa del IVA, el tribunal pone de manifiesto que el procedimiento de devolución de las cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en el TAI requiere el cumplimiento de requisitos materiales y que aun-que pudiera pensarse que la documentación aportada se dirigía al cumplimiento de requisitos de carácter formal, lo cierto, como asimismo entendieron el TEAC y

la AN, es que en este caso lo que se dilucida es el cumplimiento de requisitos de carácter material, en concreto la exigencia de que los bienes y servicios se encuentren afectos a una actividad económica. Lo que se plantea realmente es si el obligado tributario ha acreditado un requisito material para proceder a la devolución: la prueba de la afectación de los bienes y servicios a la actividad económica desarrollada por el empresario.

En definitiva, la postura del TS es absolutamente clara, firme y reiterada: no cabe denegar o desconocer los documentos aportados con posterioridad a la finalización del procedimiento administrativo.

No obstante, la sentencia recoge también una excepción a la regla y es que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente. Así, señala que los límites de la buena fe y la proscripción del abuso del derecho «son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos –y a las relaciones entre particulares y de estos con la Administración– del principio general que impone que los derechos se ejerciten "conforme a las exigencias de la buena+ fe", sin que la ley ampare "el abuso del derecho" (art. 7 de nuestro Código Civil)». Ahora bien, la sentencia que comentamos apunta la necesidad de ser cautos en la apreciación de las circunstancias antes mencionadas, pues «en la medida en que tales límites constituyen una excepción al principio general de la plenitud de la cognición a efectos de dispensar debidamente la tutela pretendida, el comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita».

En relación con el caso que se examina en la sentencia se dice que «hubiera sido posible excluir la actividad probatoria en sede económico-administrativa en los casos de mala fe o abuso de derecho. Ocurre, sin embargo, que no hay en el procedimiento que nos ocupa la más mínima imputación a la entidad recurrente de un comportamiento de aquella clase, ni una calificación de esa naturaleza aparece en los razonamientos del TEAC o de la Sala de la Audiencia Nacional (que, a lo sumo, reprochan a la entidad cierta desidia, retraso o negligencia en el cumplimiento de los requerimientos previos)».

Por último, el fallo estimatorio de la sentencia implica la necesidad de decidir cómo se deben tener en cuenta los documentos no admitidos en las instancias anteriores. El TS entiende que, teniendo en cuenta que en el recurso de casación no pueden revisarse cuestiones de hecho, lo más apropiado es remitir el recurso a la AN a fin de que se pronuncie tanto sobre la documentación presentada ante el TEAC como ante la misma AN.

En la Sentencia de 21 de febrero de 2019, aunque el asunto verse sobre la formulación de alegaciones en lugar de la aportación de pruebas, el tribunal considera que son aplicables los mismos principios y criterios por lo que reproduce los mismos fundamentos que se recogieron en la de 10 de septiembre de 2018, con la salvedad de que se remite al artículo 239 de la LGT, referido a la necesidad de resolver todos los asuntos que se deriven

del expediente, en lugar del artículo 236 de la LGT, relativo a la aportación de pruebas y, claro está, los argumentos relativos al IVA.

3. Comentario crítico

La Sentencia de 10 de septiembre de 2018 que comentamos reafirma la doctrina del Alto Tribunal sobre la aportación de documentación con posterioridad a la comprobación administrativa, por lo que en este sentido no constituiría propiamente una novedad en el tratamiento de la cuestión. Pronunciamientos anteriores del TS, como el de la Sentencia de 20 de junio de 2012 (rec. núm. 3421/2010 –NFJ048044–) y la más reciente con el valor de ser una sentencia dictada en unificación de doctrina, la de 20 de abril de 2017 (rec. núm. 615/2016 –NFJ066660–) establecieron la doctrina que sobre este tema impera en nuestra jurisprudencia. Sin embargo, el criterio no ha sido unánime en los tribunales, pues otros, singularmente el TEAC y la AN, han mantenido una posición de rechazo de la aportación de documentos una vez concluido el procedimiento administrativo, e incluso el propio TS en alguna ocasión, como en la Sentencia de 17 de octubre de 2014 (rec. cas. núm. 1596/2012 –NFJ056239–) y en los votos particulares que acompañaron a la citada Sentencia de 20 de junio de 2012, se ha inclinado por la misma tesis.

Para valorar esta sentencia lo más conveniente es comparar su contenido con el de la señalada de 20 de abril de 2017, dada su importancia como sentencia en unificación de doctrina, que le confiere mayor valor como doctrina vinculante para todos los tribunales, y los términos categóricos con los que se manifiesta en relación con el derecho a aportar la documentación ante los tribunales sin restricción alguna, pues como señalan los comentaristas de esa sentencia, «el pronunciamiento del TS es tan amplio y completo que no cabe introducir limitación alguna...» (Bas Soria, 2017, p. 124); «Lo que llama la atención de la sentencia es su silencio absoluto sobre el abuso procesal, que es precisamente el argumento sobre el que descansa la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación» (Puerta Arrúe, 2017, p. 85). Sin embargo, en esta nueva sentencia se incluye una relevante matización a la doctrina jurisprudencial, y es que la conducta del sujeto no puede ser contraria a la buena fe e incurrir en abuso de derecho. Por consiguiente, esta sentencia, al prever que esas circunstancias pueden excepcionar la aplicación de la doctrina, introduce un elemento novedoso, que obliga a definir qué se considera mala fe y abuso de derecho. Así, se puede inicialmente identificar con la conducta consistente en incumplir el requerimiento o desaprovechar la oportunidad de aportación de la documentación que puede justificar su pretensión o la de no formular alegaciones ante el órgano administrativo, para aportarla después ante el tribunal administrativo o contencioso, conociendo que el examen que pueden realizar estos tribunales se encontrará con mayores dificultades que el que pudiera efectuar el órgano administrativo especializado. Como ha comentado algún autor (Marco Sanjuán, 2008, p. 49) la aportación de pruebas con posterioridad y, por lo tanto, al margen del procedimiento de aplicación de los tributos solo tendría justificación en circunstancias excepcionales, pues «con ello se pretende sustraer de este procedimiento la función básica que lo justifica, que es con-

trastar, analizar e integrar con el resto de información y justificación aportada por el contribuyente permitiendo con ello llegar a las consiguientes conclusiones». En definitiva, cabría señalar que la razón para restringir la aportación de pruebas a la fase administrativa es que la valoración de los documentos iría más allá de la función revisora que tienen encomendada los tribunales, que se encontrarían en dificultades para apreciar la validez y la pertinencia de ciertas pruebas (como caso extremo se podría citar la contabilidad).

Como reacción a la posibilidad de que concurran conductas abusivas de este tipo, la regulación del procedimiento de aplicación de los tributos ha incorporado normas que tratan de evitar estas situaciones de abuso procesal, como es la del artículo 96 del Real Decreto 1065/2007, que se citó al principio de este comentario. No obstante, como bien han apuntado los tribunales y los autores, esas normas tienen virtualidad exclusivamente en el procedimiento tributario, pero no se aplican en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas (art. 57 del RD 520/2005) ni en el de los recursos contencioso-administrativos (art. 56 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa). No obstante, cabe puntualizar que hubo un intento, en el anteproyecto de reforma de la LGT, que desembocó en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de incluir en esa ley la misma previsión de imposibilidad de tener en cuenta documentos aportados tras el trámite de audiencia, con efectos no solo en el procedimiento de aplicación de los tributos sino también en el de resolución de recursos o reclamaciones, pero no llegó a incorporarse a la redacción final de la ley⁴.

Así pues, como previsión normativa que con carácter general limita la aportación de documentos a la fase administrativa, a falta de norma en la LGT que la contemple, se encuentra el artículo 112 de la Ley 30/1992 (actualmente el art. 118 de la Ley 39/2015), precepto al que han acudido los tribunales para justificar la limitación en la vía de recurso o reclamación, si bien las resoluciones del TEAC que se inclinaron por esta posición no se han basado sin más en lo que decía el artículo 112 de la Ley 30/1992, sino que también han invocado la necesidad de combatir con esta medida el abuso procesal. Es decir, el TEAC no plantea una aplicación automática de lo que previene el artículo 112 de la Ley 30/1992, sino que exige que se advierta una conducta en el sujeto que justifique esta limitación a la tutela judicial efectiva. Así, en múltiples resoluciones del TEAC⁵ después de afirmar la aplicación con carácter supletorio del artículo 112 de la ley citada como concreción positiva de que la ley no ampara el abuso de derecho, cuya finalidad es «impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su

⁴ El artículo 106.6 del anteproyecto decía: «una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite».

⁵ Resoluciones de 11 de octubre de 2011 (RG 5532/2009), de 16 de febrero de 2012 (RG 2571/2010 –NFJ046302–), de 19 de octubre de 2012 (RG 3705/2010 –NFJ049166–) y de 23 de enero de 2014 (RG 761/2012 –NFJ054012–).

arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal», afirmaba lo siguiente: «Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el principio constitucional de tutela judicial efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales». En el mismo sentido, la Resolución de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/2012 –NFJ056570–), en la que como en otros muchos de los asuntos planteados, trata de un caso en que por primera vez el obligado tributario aporta ante el tribunal la documentación requerida por la inspección, y recuerda que la posición reiteradamente mantenida por el tribunal ha sido la de «la necesidad de conjugar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, transformando un procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos y sustrayendo de este modo a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento», y tras significar que es en el procedimiento de aplicación de los tributos donde con mayor eficacia se verifica y comprueba lo que se está dilucidando y al mismo tiempo con una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado se puede alegar y aportar, añade: «no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, sustraiga a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Cuestión diferente es la imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector, que se ofrece posteriormente al conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, perfectamente identificados y respecto de los cuales el obligado tributario puede ofrecer una explicación razonada y coherente de su íntima relación con la documentación presentada. En estos supuestos este tribunal considera que debe primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados».

Ahora bien, esta posición firme del TEAC quebró en parte tras la Sentencia del TS de 20 de abril de 2017, como se puede apreciar en su Resolución de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015 –NFJ068549–), en la que acoge, como no podía ser de otra forma, la doctrina de esa sentencia, si bien puntualiza que «naturalmente esta aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el tribunal económico-administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada... Pero indudablemente la función del tribunal económico-administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora... en el caso concreto que nos ocupa podemos comprobar que la documentación aportada por el interesado en el presente recurso de alzada acredita sin requerir mayor investigación por parte del tribunal, lo que en el procedimiento seguido por la AEAT no resultó acreditado».

Por otro lado, el mismo TS en la Sentencia de 17 de octubre de 2014 decía en relación a la inadmisión de parte de las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en vía económico-administrativa sobre la base de que dichas cuestiones debieron ser debatidas

en sede de Inspección que el artículo 96.4 del Real Decreto 1065/2007 «viene a confirmar el criterio mantenido en la resolución inicial. Lo que subyace en dicho precepto es el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de las obligaciones contables, de forma que, ante unas actuaciones inspectoras de comprobación o investigación, la Administración tributaria tenga conocimiento de la situación contable de la entidad, permitiéndole proceder a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo investigado; posibilidad que se frustra cuando no se aportan aquellos documentos mercantiles, que siendo obligatoria su llevanza y conservación, permitirían contrastar los datos declarados con los contabilizados».

Por último, en este repaso de las posiciones mantenidas por los tribunales, merece destacarse el voto particular que el magistrado José Antonio Montero Fernández presentó a la mencionada Sentencia del TS de 20 de junio de 2012, referida a un contribuyente que hizo caso omiso a los requerimientos de justificación de los gastos que pretende deducirse, presenta parte de la documentación en la vía económico-administrativa y «no es sino hasta el recurso contencioso-administrativo cuando por vez primera la parte presenta las facturas y documentación sobre la que pretende acreditar la procedencia de la deducción de los mismos». Pues bien, al respecto el voto particular afirma: «que se está abriendo con la doctrina que se recoge en la sentencia una puerta al fraude y desvirtuando absolutamente las funciones inspectoras y la vía económico-administrativa, a las que se le va a otorgar un valor meramente formal, me resulta evidente... dado que la complejidad de dicha documentación impide una valoración del órgano judicial con retroacción de actuaciones para que el órgano técnico a la que legalmente se le encomienda dicha función, lleve a cabo dicha valoración –que no otra cosa ha sucedido en el presente–, los obligados tributarios ajustarán su conducta a este proceder que solo puede reportarle ventajas, puesto que al menos habrán diferido el pago de la deuda», para terminar señalando que: «Naturalmente la actividad de los órganos tributarios y económico-administrativos, pierden toda relevancia material, solo tendría incidencia meramente formal, no se le reserva otro papel en el sistema que el de mero trámite a formalizar para crear el antecedente administrativo como salvoconducto para acceder a la vía judicial en la que "en plenitud y sin limitación" se ventilarán las pretensiones materiales de los obligados tributarios».

Desde mi punto de vista, la revisión de los fundamentos utilizados en resoluciones y sentencias pueden servir de inspiración en la aplicación de la excepción que enuncia la sentencia que comentamos. Los argumentos que se tienen en cuenta están relacionados con conductas que ponen de manifiesto un uso abusivo del derecho, con lo cual cabría entender que, en la medida en que esté acreditada la mala fe, la decisión del tribunal sería en ese caso excluir la toma en consideración de los documentos aportados.

No obstante, es obligado reconocer que con la simple mención de la excepción no se puede anticipar el grado o intensidad con el que se va a admitir. Lógicamente dependerá de los indicios que puedan observarse en el caso concreto que debidamente analizados permitan deducir la intención del sujeto, de manera que como se advierte en la sentencia «el comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita».

Lo que no cabe duda es de que esta sentencia matiza de forma significativa la rotundidad con la que se había expresado la Sentencia de 20 de abril de 2017, pues aunque básicamente confirme el principio general de que es posible la aportación en la fase de recurso de documentos no aportados, pudiéndolo haber hecho, en vía de gestión, al mismo tiempo introduce la importante matización de que tales documentos no deben ser tenidos en cuenta si el interesado actuó con abuso procesal. El problema radica en delimitar cuándo existe ese abuso procesal. En la sentencia se destaca esa circunstancia pues se dice que «no hay en el procedimiento que nos ocupa la más mínima imputación a la entidad recurrente de un comportamiento de aquella clase, ni una calificación de esa naturaleza aparece en los razonamientos del TEAC o de la Sala de la Audiencia Nacional (que, a lo sumo, reprochan a la entidad cierta desidia, retraso o negligencia en el cumplimiento de los requerimientos previos)». Por tanto, parece que la sentencia ofrece una pista pues no es suficiente imputar «desidia, retraso o negligencia en el cumplimiento de los requerimientos» y, por tanto, sería necesario probar que el interesado ha actuado con mala fe, siempre que se pueda razonablemente concluir que la aportación posterior en vía de recurso obedecía a esa estrategia interesada de evitar su examen por un órgano de gestión y, por tanto, técnico, para que lo haga un órgano jurisdiccional al que le resulta obviamente más difícil valorar la idoneidad del documento.

Obviamente el mismo comentario que se acaba de realizar respecto a la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 vale para la de 21 de febrero de 2019, pues como indicamos esta última reproduce los fundamentos de la anterior. La única diferencia es que se trata de un supuesto de no formulación de alegaciones ante la Inspección, dejando su presentación al momento en que interpone el recurso, pero en lo que es objeto de comentario en este apartado, la excepción por conductas demostrativas de mala fe o abuso de derecho, la nueva sentencia no modifica ni añade elemento alguno, sino que se remite a lo manifestado en la anterior sentencia, señalando: «Ocurre, sin embargo, que, al igual que allí acontecía, no hay en el procedimiento que nos ocupa la más mínima imputación a los recurrentes de un comportamiento de aquella clase, ni una calificación de esa naturaleza aparece en los razonamientos del TEAC o de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (que se limita a apreciar abuso del derecho cuando el "contribuyente elija a su conveniencia el procedimiento, gestor o revisor, donde se examinen los hechos que le convengan")».

Referencias bibliográficas

Bas Soria, J. (2017). La aportación de nuevas pruebas en el procedimiento de revisión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 413-414, 115-124.

Marco Sanjuán, J. A. (2008). La prueba en el procedimiento económico-administrativo. *Revista de información fiscal*, 90, 43-64.

Puerta Arrúe, Á. (2017). La aportación de pruebas en vía de revisión y el abuso procesal. *Quincena fiscal, núm especial septiembre*, 79-87.

Requerimiento de información al Consejo General del Poder Judicial: ¿Qué se estaba pidiendo exactamente?

Análisis de la [STS de 13 de noviembre de 2018, rec. núm. 620/2017](#)

Carlos Cabrera Carretero

*Estudiante del Máster de Acceso a la Abogacía y Título de Experto en Tributación.
Universidad Autónoma de Madrid*

Extracto

El Tribunal Supremo (TS) anula un Acuerdo del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) que se pronuncia sobre un requerimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que solicitaba la información de los abogados y procuradores que hubieran intervenido en procesos judiciales en los años 2014, 2015 y 2016. La sentencia anula el acuerdo sobre la base de que el requerimiento era ilegal. En este comentario analizamos los problemas que planteaba el requerimiento desde la perspectiva de que el CGPJ fuese su destinatario y el extraordinario contenido de la petición que se le dirigió. También analizamos otras cuestiones relativas a los requerimientos que el TS no aborda en su sentencia, a saber, los límites a la cantidad de sujetos afectados por la información requerida, la trascendencia tributaria y el carácter desproporcionado del requerimiento.

1. Supuesto de hecho

La sentencia que analizamos anula el Acuerdo de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) de 20 de julio de 2017, que se pronuncia sobre un requerimiento de información dirigido al CGPJ por el director de Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

El requerimiento instaba al CGPJ a impartir instrucciones autorizando «a los responsables de las bases de datos jurisdiccionales» a ceder información con trascendencia tributaria relativa a la participación de abogados y procuradores en todos los procesos judiciales tramitados ante los juzgados y tribunales del territorio nacional durante los años 2014, 2015 y 2016. Concretamente, se solicitaba la identidad de los procuradores y abogados, los datos de referencia de los procedimientos judiciales en los que hubieran participado (indicándose ante qué juzgado o tribunal se tramitan y su localidad), la cuantía del litigio y la identificación del cliente.

Frente a este requerimiento, el CGPJ dicta el acuerdo que es objeto de análisis por la sentencia, debiendo significar que el recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo

del CGPJ lo interpuso el Consejo General de la Abogacía Española (CGAE). El acuerdo aprueba un informe que autoriza a los juzgados y tribunales españoles a ceder los datos solicitados por la AEAT, con la excepción del dato relativo a la «identificación del cliente», por considerar que no tiene trascendencia tributaria. Sin embargo, el acuerdo reconoce expresamente que la decisión final sobre la cesión de los datos a la AEAT corresponde a los órganos judiciales ante los que se tramitan los procedimientos, pues estos son los responsables de los ficheros en los que se encuentran los datos solicitados.

Por último, el acuerdo ordena remitir a los distintos órganos judiciales y al Ministerio de Justicia el texto del requerimiento y el Informe del Gabinete Técnico del CGPJ en el que se desarrollan las razones jurídicas que fundamentan esta instrucción favorable, a fin de que, en su caso, acuerden la cesión de los datos a la AEAT.

El acuerdo dictado por el CGPJ es anulado por la sentencia del Tribunal Supremo (TS). Cabe añadir que el requerimiento de información de la AEAT no fue impugnado por el CGPJ, si bien sí fue impugnado también por el CGAE. En este caso la impugnación se sustanció ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), el cual acuerda la anulación del requerimiento de la AEAT a través de la Resolución de 14 de febrero de 2019 (RG 6507/2017 –NFJ072625–), de fecha posterior a la sentencia del TS que da lugar a este comentario. La resolución del TEAC fundamenta su decisión de anular el requerimiento de la AEAT transcribiendo los argumentos que el TS emplea para anular el acuerdo del CGPJ que intenta dar cumplimiento al citado requerimiento.

2. Doctrina del tribunal

La primera cuestión que analiza el TS es si el CGPJ es competente para dictar el acuerdo impugnado, teniendo en cuenta que el artículo 94.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), establece que son «los juzgados y tribunales» los que deberán facilitar la información requerida por la Administración tributaria.

El TS concluye que el acuerdo se enmarca perfectamente en las competencias que la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), atribuye al CGPJ como autoridad de control de la protección de datos en el ámbito de los ficheros judiciales. En el fundamento jurídico tercero, se señala que el acuerdo es respetuoso con la competencia final de los órganos judiciales para decidir sobre la cesión de los datos a la AEAT y que únicamente aprueba instrucciones que pretenden orientar respecto del tratamiento de los datos.

La sentencia también aborda la propia legalidad del requerimiento de información de la AEAT al que da cumplimiento el acuerdo del CGPJ. En relación con este acto, que no es el impugnado en el marco del asunto que resuelve la sentencia del TS, la sentencia cuestiona su fundamento, no considerando válido el esgrimido por la AEAT en el texto del requerimiento, esto es, su encaje en las directrices del Plan Anual de Control Tributario (PACT) de 2016. La sentencia cuestiona esta motivación, al señalar que el alcance del requerimiento desbordaba

las previsiones de tal Plan, que solo preveía actuaciones de obtención de información frente a determinados prestadores de servicios profesionales de alto valor. Concretamente, el Plan disponía como presupuesto necesario para la realización de requerimientos de información que se hubieran detectado previamente: «signos externos de riqueza que no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta y patrimonio preexistentes», particular que no se correspondía con el objeto del requerimiento, dado que no individualizaba la concurrencia de este presupuesto, en la medida en que solicita información relativa a todos los abogados y procuradores que hubieran intervenido en procesos judiciales ante cualquier órgano judicial del territorio nacional en los años 2014, 2015 y 2016.

La ausencia de fundamento del requerimiento de la AEAT, al menos en lo que se refiere a la propia justificación alegada por el mismo, es lo que lleva a la sentencia a anular el acuerdo del CGPJ adoptado en cumplimiento de este. La sentencia no anula el requerimiento de la AEAT, dado que no formaba parte del objeto del recurso, si bien es verdad, como se ha señalado, que el TEAC lo anuló con posterioridad, con la misma fundamentación que el TS, en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el mismo por parte del CGAE que, como es sabido, es el órgano de representación de parte del colectivo de profesionales (los abogados) afectados en último lugar por el requerimiento de la AEAT y las actuaciones adoptadas por el CGPJ en cumplimiento del mismo.

3. Comentario crítico

3.1. Consideraciones previas

Debe recordarse que el acto administrativo impugnado no es el requerimiento sino el acuerdo del CGPJ. La razón por la que el requerimiento acapara toda la atención del tribunal es que el único motivo que utiliza para anular el acuerdo es la ilegalidad del requerimiento. Este detalle es significativo pues nos plantea el siguiente interrogante: Si el CGPJ no impugnó el requerimiento, ¿realmente actuó contra el ordenamiento? Según el artículo 39.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, los actos administrativos se presumen válidos y producen efectos desde que se dictan. Por tanto, podría concluirse que el CGPJ estaba obligado por el requerimiento. La duda sobre la ilegalidad del acuerdo persiste con más fuerza si consideramos que, como expone el tribunal, el acuerdo del CGPJ se enmarca perfectamente en las competencias que le atribuye la LOPJ.

Por otra parte, el acuerdo del CGPJ aprueba un informe que tiene carácter de recomendación y no impone una forma de actuar determinada a los juzgados y tribunales. Según la clasificación de los actos administrativos que hace Sánchez Morón (2016), el acuerdo del CGPJ podría incardinarse en la categoría de actos «no decisorios» que «son aquellos que tienen carácter informativo [...], de juicio o valoración (evaluaciones), o de deseo (propuestas, recomendaciones)» (p. 540). Seguidamente, explica que este tipo de actos, en contraste con los actos de tipo decisorio, como regla general no son impugnables.

En síntesis, la cuestión que simplemente queremos dejar apuntada es que existen dudas razonables sobre la ilegalidad del acuerdo y su impugnabilidad. A continuación, analizamos algunas cuestiones relacionadas con la legalidad del requerimiento que tampoco se abordan en la sentencia.

3.2. El objeto del requerimiento y el sujeto requerido

En nuestra opinión, el requerimiento de la AEAT exige el cumplimiento de una obligación que no se ampara en las potestades de obtención de información de la Administración tributaria. Asimismo, consideramos que no se ha realizado un requerimiento de información debidamente individualizado que ordene la cesión de los datos a los órganos competentes para ello. Estas cuestiones, que estimamos fundamentales y cuya consideración debería realizarse con carácter previo a cualquier otra cuestión, no han sido analizadas en la sentencia que comentamos.

Un primer análisis de la petición formulada por la AEAT podría inducirnos a pensar que estamos ante un requerimiento de información directamente dirigido al CGPJ. Esta primera impresión se refuerza a la luz de lo expresado en una carta que dirigió al CGPJ el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria junto con el requerimiento:

Quando se acuerde el suministro de información les agradecería que [...] esta autorización se pusiera en conocimiento de los responsables de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude que figuran en el requerimiento de información, para que realicen las gestiones oportunas para iniciar la captación en cada sede.

De lo anterior parece deducirse que la AEAT espera que el CGPJ acuerde la cesión de los datos. Sin embargo, como establece el artículo 236 sexies.1 de la LOPJ, la capacidad de disposición sobre los ficheros jurisdiccionales corresponde a cada uno de los órganos judiciales del territorio nacional. En el mismo sentido, el artículo 94.3 de la LGT dispone que son «los juzgados y tribunales» los que «deberán facilitar a la Administración tributaria [...] cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan». El acuerdo impugnado, con base en el Informe del Gabinete Técnico del CGPJ (p. 7), y la sentencia que comentamos reconocen esta competencia última de los órganos judiciales, así como también reconocen que el CGPJ solo puede dar instrucciones en materia de protección de datos. Sin embargo, la ambigüedad del requerimiento y la carta que lo acompaña no permiten inferir claramente cuál era el objetivo último de la AEAT al momento de dictar el requerimiento, eso es, si pretendían que el CGPJ les proporcionara los datos de forma directa o si solo se pretendía que facilitara la autorización en materia de cesión de datos para que, a continuación, la AEAT pudiera solicitar esos datos a todos y cada uno de los órganos judiciales que existen en España.

En cualquier caso, un requerimiento directo de esta información al CGPJ tendría poco recorrido, dado que para que exista la obligación de proporcionar la información requerida es necesario que la misma se encuentre a disposición del sujeto requerido. En este contex-

to, la teórica respuesta del CGPJ al requerimiento de la AEAT hubiera sido señalar que no podía dar cumplimiento al mismo al no disponer y no ser responsable de los datos requeridos. Esta forma de actuar no constituiría ningún incumplimiento, pues los requerimientos de información tienen como límite lógico que el obligado disponga de la información, bien porque tenga la obligación legal de conservarla o bien porque a la Administración tributaria le conste que el obligado se halla en posesión de la información requerida. Este límite ha sido reconocido tanto por la doctrina (López Martínez, 1992, p. 58) como por el propio TEAC (Resolución del TEAC –RTEAC– de 8 de noviembre 2007 [RG 1481/2006 –NFJ027027–] en alusión a otra RTEAC de 2 de diciembre de 1999 [RG 2484/1996 –NFJ009014–]).

Sin embargo, como decíamos, tanto el acuerdo del CGPJ como la sentencia que comentamos no interpretaron que el requerimiento estuviese solicitando la información directamente al CGPJ. Por tanto, ya subrayamos una primera particularidad que presenta este caso y que no deja de ser paradójica: el requerimiento de información no requiere información. ¿Qué es lo que se está pidiendo entonces? Debemos entender la pretensión exacta del requerimiento a la luz de sus propios términos:

en virtud de las facultades atribuidas a la Inspección de los Tributos [...] ruego imparta las instrucciones oportunas, para que, a la mayor brevedad posible, autorice a los responsables territoriales de las bases de datos jurisdiccionales, a ceder a los Servicios de Inspección de AEAT, la siguiente información

[...]

Se ruega así mismo, que una vez hayan dispuesto la autorización y den las instrucciones a los responsables judiciales territoriales, se comunique esta circunstancia a cualquiera de los funcionarios [...], para que se proceda a gestionar la obtención de la información requerida.

De lo anterior se desprende que la AEAT estaba solicitando al CGPJ que autorizase e impusiera instrucciones a los órganos judiciales del territorio nacional (que son los responsables de las bases de datos jurisdiccionales) a ceder los mencionados datos a la AEAT.

Ciertamente, tal y como se expresa en el fundamento jurídico tercero de la sentencia, el CGPJ tiene atribuidas las competencias propias de la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) en el ámbito de los ficheros judiciales (art. 236 nonies.1 LOPJ). Por tanto, la cuestión es si la AEAT puede solicitar al CGPJ que ejerza estas competencias para ordenar a los órganos judiciales una determinada cesión de datos jurisdiccionales.

En nuestra opinión, la respuesta ha de ser negativa. En primer lugar, porque se está solicitando una actuación que desborda las competencias que se reconocen al CGPJ en la Ley orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (LOPD). Según su artículo 37.1 c), el CGPJ puede dictar instrucciones en materia de protección de datos siempre que sean respetuosas con las competencias de otros órganos. Obligar a los jueces y tribunales en un sentido u otro supondría invadir la competencia que estos tienen para decidir sobre la cesión de datos a la AEAT.

En segundo lugar, entendemos que esta petición no puede enmarcarse en las potestades de obtención de información que la LGT confiere a la Administración tributaria. La simple lectura de los artículos 93 y 94 de la LGT permite constatar que, en general, los deberes de información se configuran como obligaciones de «proporcionar», «facilitar» y «suministrar» datos con trascendencia tributaria. En síntesis, «el objeto de los deberes de información es la comunicación de datos fiscalmente relevantes» (Martín Queralt *et al.*, 2017, p. 463). Como hemos dicho, lo pedido en este requerimiento no encaja con esta potestad.

Aun así, cabe señalar que el artículo 94.1 de la LGT prevé que la AEAT pueda recabar la colaboración y el auxilio de cualquier autoridad en el ejercicio de sus competencias. En el ejercicio de esta facultad, entendemos que la Administración tributaria podría consultar al CGPJ sobre la viabilidad de determinadas actuaciones de obtención de información de órganos judiciales. Sin embargo, según los términos del requerimiento, la AEAT impone al CGPJ un resultado en el ejercicio de sus competencias de protección de datos.

En este sentido, el artículo 44.1 de la LOPD establece que la AEPD «actúa con plena independencia de los poderes públicos en el ejercicio de sus funciones». Este principio debe entenderse extendido al CGPJ cuando ejerce sus funciones como autoridad de control de protección de datos en el ámbito de los ficheros judiciales. Por tanto, es evidente que la AEAT se ha extralimitado al exigir al CGPJ un resultado en el ejercicio de sus competencias y, en consecuencia, el requerimiento no se ajustaría a derecho.

Aun con todo, el CGPJ, en lugar de impugnar el requerimiento de la AEAT por alguna de las razones expuestas, dicta un acuerdo en atención del requerimiento. Ahora bien, ni acuerda directamente la cesión de la información, ni dicta una instrucción de obligado cumplimiento por los juzgados y tribunales. Más bien, ejerce las competencias que la ley le otorga de forma independiente, sin vincularse a lo pedido en el requerimiento, aprobando un informe favorable parcial en el que recomienda la cesión de los datos a excepción del dato relativo a la identificación del cliente.

Llegado este punto, cabe preguntarse qué efectos produce el acuerdo del CGPJ que autoriza la cesión de datos por los órganos judiciales. En primer lugar, recordamos que el propio acuerdo, en su apartado 5.2.3, ordena su difusión a los órganos judiciales para que estos «decidan sobre este requerimiento a la luz de las consideraciones recogidas en el expresado informe» del Gabinete Técnico del CGPJ. Es decir, el acuerdo no origina ninguna obligación de cesión de los datos. Y no podría ser de otra manera, pues los actos de las autoridades de control de protección de datos (generalmente la AEPD, y en este particular el CGPJ) no tienen la finalidad de acordar cesiones de datos a la AEAT, todo lo más, pueden dictar instrucciones que orienten la actuación de los sujetos sometidos a su control en el respeto a la legislación de protección de datos.

De lo anterior debe colegirse que cualquier obligación de cesión de datos a la AEAT emana de una actuación administrativa previa de la Administración tributaria realizada en el seno de sus competencias y dirigida al obligado a proporcionar la información. En aplicación al

presente caso, para que un órgano judicial esté obligado a ceder datos a la Administración tributaria, debe haber sido requerido por esta de forma individualizada.

Sin embargo, no consta que la Administración tributaria haya dirigido un requerimiento a cada uno de los órganos judiciales del territorio nacional. Más bien, de los términos del requerimiento y del proceder subsiguiente del CGPJ, parece que el requerimiento controvertido tuviera un destinatario plural con finalidades distintas. Por un lado, el requerimiento se dirige al CGPJ con el fin de que dicte instrucciones favorables sobre la cesión de datos y que las remita junto con el requerimiento a los órganos judiciales; por otro, los destinatarios son cada uno de los órganos judiciales del territorio nacional, los cuales serían notificados del requerimiento al serles remitido por el CGPJ, siendo estos últimos los auténticos obligados a proporcionar la información a la AEAT.

Esta última descripción es la que creemos que mejor explica la lógica seguida por el acuerdo del CGPJ al pronunciarse sobre el requerimiento de información. Sin embargo, la legalidad de este planteamiento es muy discutible, pues pasa por alto las exigencias más básicas de las actuaciones de obtención de información por captación, a saber, que el requerimiento sea «individualizado».

Respecto al carácter «individualizado», la Sentencia de Tribunal Supremo (STS) de 12 de noviembre de 2003 (rec. núm. 4783/1998 –NFJ015687–) establece que «la individualización del requerimiento se predica, generalmente, del sujeto requerido, que sí debe de ser singular y determinado». Esta doctrina ha sido reiterada, entre otras, en las SSTS de 14 de marzo de 2007 (rec. núm. 1320/2002 –NFJ026273–) y de 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3073/2012 –NFJ056662–). Es decir, un requerimiento se entiende individualizado cuando señala de forma clara y singular al destinatario del requerimiento. Estos pronunciamientos son congruentes con el artículo 55.1 a) 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, que dispone que el requerimiento debe identificar de manera concreta y expresa al obligado tributario al que se dirige el requerimiento.

En este caso, el requerimiento alude genéricamente a «los responsables territoriales de las bases de datos jurisdiccionales». A la vista del artículo 236 sexies.1 de la LOPJ, esta expresión abarca a todos los juzgados y tribunales del territorio nacional. Según los datos disponibles en el «Directorio de órganos judiciales» de la página web del CGPJ, solo en Madrid y Barcelona hay más de 1.000 órganos judiciales. Por tanto, es evidente la generalidad e inconcreción del requerimiento al consignar el destinatario. Estos términos *parecen más propios de una disposición reglamentaria que de un acto administrativo singularizado* y, por tanto, definitivamente no se ajustan a la naturaleza de un requerimiento individualizado.

En el fundamento jurídico tercero, el tribunal reconoce que las obligaciones de información por captación deben ajustarse a una serie de pautas objetivas para no incurrir en arbitrariedad. Sin embargo, el requisito analizado sobre la individualización de los requerimientos,

básico en este tipo de actuaciones de la Administración tributaria y notoriamente infringido en este caso, no ha sido considerado en modo alguno por la sentencia que comentamos.

3.3. El motivo de nulidad desarrollado en la sentencia y los límites de los requerimientos en cuanto a los sujetos a los que se refiere la información

La sentencia determina la nulidad del acuerdo impugnado porque el requerimiento sobre el que se pronuncia no acreditaba la existencia de indicios de fraude cometido por los sujetos sobre los que se está requiriendo la información.

En virtud de las consideraciones generales que se realizan en los primeros párrafos del fundamento jurídico cuarto podría deducirse que se formula un criterio de aplicación general a los requerimientos. La sentencia dice que la obtención de información por captación es una «actividad de constatación de posibles incumplimientos individuales, que debe ser desarrollada cuando consten indicios sobre los mismos que deriven de la información que posea la Administración tributaria». En síntesis, de este pronunciamiento se podría concluir que los requerimientos de información deben ir siempre motivados por la constatación previa de indicios de fraude. Sin embargo, no puede afirmarse que esto sea exigible con carácter general.

Ciertamente, en este caso concreto, es exigible la constatación previa de indicios de fraude porque el PACT de 2016, en el que según la motivación del requerimiento se encuentra amparado este acto, establece que las actuaciones de obtención de información se realizarán frente a aquellos profesionales que presenten signos externos de riqueza incongruentes con sus declaraciones tributarias. Por tanto, el requisito que incumple el requerimiento no se deriva sin más de su naturaleza como acto de obtención de información por captación, sino de un requisito que se autoimpuso la Administración autora del requerimiento al remitirse en su motivación a lo dispuesto en el PACT de 2016.

No puede confirmarse que los requerimientos individualizados deban estar siempre justificados por indicios de fraude constatados previamente pues, como ha señalado Hurtado González (2003), existen solicitudes de datos referidos a terceras personas que se realizan para recabar datos que la AEAT no obtiene por medio de las obligaciones de información por suministro y que, en muchos de estos casos, se refieren a personas no identificadas por la Administración tributaria. A título ejemplificativo cabe mencionar las SSTs de 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3073/2012 –NFJ056662–) y de 18 de febrero de 2015 (rec. núm. 3479/2012), en las que el TS confirma la validez de requerimientos de información cuya trascendencia tributaria se proyecta sobre un número incierto de sujetos no identificados.

La licitud declarada de los requerimientos de información sobre terceros no identificados impide que de la sentencia pueda extraerse el mencionado criterio de aplicación general, pues la motivación de sospecha individualizada de fraude que exige el tribunal en este caso solo deriva de la remisión que hace el requerimiento al PACT de 2016.

No obstante, creemos que la sentencia podría haber invocado otros criterios jurisprudenciales que sí limitan los requerimientos de información en cuanto a la solicitud de datos sobre terceras personas distintas del requerido.

Aunque, como hemos mencionado, los requerimientos que solicitan información sobre un número de sujetos indeterminado pueden ser válidos, la citada STS de 12 de noviembre de 2003 (rec. núm. 4783/1998 –NFJ015687–) señala que existen límites sobre el volumen de sujetos afectados por la información solicitada. De hecho, esta sentencia confirma la anulación de un requerimiento de datos a una sociedad de telefonía, entre otras razones, por la excesiva «genericidad e indeterminación subjetiva» al afectar la información solicitada a 108.451 usuarios. Concluye señalando que se trataba de un «requerimiento indiscriminado y no selectivo» que resulta incompatible con la naturaleza de las obligaciones de información por captación. De lo anterior, debe concluirse que un requerimiento no puede solicitar datos sobre un número excesivamente alto de contribuyentes.

En el presente caso, resulta evidente que se infringe este criterio jurisprudencial, pues, según publicaron los principales medios informativos, el requerimiento dirigido al CGPJ demandaba información relativa a más de 23 millones de procedimientos judiciales, afectando a la práctica totalidad de los profesionales del derecho del territorio nacional.

3.4. La trascendencia tributaria de la información

Otro presupuesto básico que la sentencia soslaya en su análisis es la trascendencia tributaria de la información. La regulación de los artículos 93 y 94 de la LGT de las potestades de obtención de información establece como presupuesto para su ejercicio que la información requerida por la Administración tributaria revista «trascendencia tributaria».

Este concepto jurídico indeterminado ha sido desarrollado por la jurisprudencia. Sirva de muestra la STS de 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3073/2012 –NFJ056662–) que, citando de la STS de 12 de noviembre de 2003 (rec. núm. 4783/1998 –NFJ015687–), señala:

La trascendencia tributaria debe entenderse como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la CE [...] Y esa utilidad puede ser «directa» (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen) o «indirecta» (cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora [...] hacia ciertas y determinadas personas).

De lo anterior, subrayamos que la diferencia entre la trascendencia tributaria directa e indirecta radica en que la directa pone de manifiesto la concurrencia del hecho imponible, mientras que la indirecta solo aporta indicios a la Administración tributaria.

La STS de 11 de marzo de 2015 (rec. núm. 1412/2012 –NFJ057690–) dispone que las peticiones de datos del segundo tipo exigen un mayor esfuerzo de motivación del requerimiento que cuando la trascendencia tributaria es directa y evidente. Este criterio parte de la lógica premisa de que del requerimiento debe deducirse la finalidad de la información solicitada y esto no ocurre cuando se exige una información de trascendencia tributaria indirecta (la cual puede predicarse de una variedad de hechos excesivamente amplia) sin indicarse para qué se va a utilizar.

En el presente caso, los datos solicitados no tienen trascendencia tributaria directa pues, como argumenta el CGAE, el requerimiento se refiere principalmente a datos procesales y los únicos datos económicos son la existencia de una prestación de servicios jurídicos y la cuantía del litigio. Asimismo, advierte que no puede presumirse la relación entre estos dos conceptos, de lo contrario pueden alcanzarse «conclusiones erróneas en la lucha contra el fraude». Adicionalmente, debemos señalar que la AEAT no puede extraer consecuencias directas en ningún impuesto de la información sobre qué profesionales han intervenido en los procesos, pues el dato sobre su intervención no guarda relación con la retribución por su servicio. Ni siquiera puede concluirse que su intervención esté necesariamente retribuida, ya que la información requerida incluye a abogados de empresa, del servicio de justicia gratuita y otros que actúan por razones distintas de una retribución económica. Menos aún, puede establecerse relación alguna entre su retribución y la cuantía del litigio.

Por otra parte, de acuerdo con la RTEAC de 4 de diciembre de 2018 (RG 5521/2015 –NFJ072114–), que acoge el criterio del TS, la trascendencia tributaria indirecta debe acreditarse mediante una justificación concreta de la utilidad de estos datos para el desempeño de las funciones de la Administración tributaria. No puede considerarse acreditada y justificada por una simple referencia a las disposiciones normativas que habilitan el requerimiento, tampoco puede sustituirse esta justificación por la mera afirmación apodíctica de que la información es útil para las funciones que la AEAT tiene encomendadas. Este tipo de justificación solo es factible para peticiones de datos con trascendencia tributaria directa y evidente.

El requerimiento dirigido al CGPJ incurre en este vicio de ausencia de motivación, pues su justificación se limita a indicar que la información «resulta necesaria para el adecuado cumplimiento de las actuaciones que tienen encomendadas». Tratándose de información cuya trascendencia tributaria no es evidente y dado que no cabe presumirla por el mero hecho de que la AEAT formule un requerimiento, consideramos que se incumple este presupuesto.

3.5. El requerimiento es desproporcionado

En los epígrafes anteriores ya se han comentado algunos motivos de ilegalidad del requerimiento derivados del volumen de sujetos requeridos (la totalidad de los juzgados del territorio nacional) y de los sujetos afectados por la información (los abogados y procuradores que hayan participado en procedimientos en los años 2014, 2015 y 2016). Sin embargo, una última conclusión que debería extraerse de estas características del requerimiento es que se

hace un uso desproporcionado de la obtención de información por captación. Una obligación de información de estas características debería arbitrarse por medio de la aprobación de una normativa reglamentaria que estableciera una obligación de información por suministro.

La citada STS de 20 de octubre de 2014 (rec. núm. 1414/2012 –NFJ056360–) llega a una conclusión similar en el caso de un requerimiento de información a unas sociedades de tasación inmobiliaria:

hemos de concluir que, por esa orfandad en la motivación, unida a su generalidad y falta de concreción, el requerimiento impugnado, en cuanto sistema de captación de datos, adolece de un carácter indiscriminado y no selectivo [...] sin la adecuada justificación y, por ello, sin amparo en el marco normativo al que debería haberse sometido. En realidad, lejos de constituir un requerimiento individualizado de información, supone la definición por vía de acto singular de un deber general de información periódica u ocasional («información por suministro»), previsto en el propio artículo 93.2 de la Ley General Tributaria de 2003, con lo que la Administración tributaria se ha separado del marco legal al que indefectiblemente se encontraba sujeta.

A una conclusión similar llegan las RRTEAC de 8 de noviembre de 2007 (RG 1481/2006 –NFJ027027–), de 8 de noviembre de 2007 (RG 1509/2006 –NFJ027043–) y de 10 de junio de 2009 (RG 4523/2008 –NFJ035495–). Además, estas resoluciones concluyen que los requerimientos de este tipo infringen las exigencias de proporcionalidad y limitación de costes indirectos (art. 3.2 LGT) al realizar peticiones masivas de datos que provocan importantes costes indirectos para el sujeto que debe facilitar los datos a la Administración.

En este caso, consideramos que se infringen estos mismos límites, en primer lugar, al requerir mediante acto administrativo singular a todos los juzgados y tribunales y, en segundo lugar, al requerir la información de todos los abogados y procuradores que intervienen ante cada uno de estos órganos, pues se solicita una enorme cantidad de datos relativos a un periodo de tres años y que no se encuentran sistematizados. Ciertamente, esta obligación de información debería exigirse reglamentariamente, estableciendo un suministro de información sistematizado mediante la cumplimentación del modelo correspondiente por los juzgados y tribunales.

3.6. Conclusiones

Creemos que ni el TS ni el TEAC abordan los problemas que suscita el requerimiento en cuanto a la selección del destinatario. A la vista de la ambigua redacción del requerimiento, no puede descartarse que este solicitase los datos directamente al CGPJ o, en su caso, que estuviera exigiendo al CGPJ que obligara a los juzgados y tribunales a proporcionar los datos a la AEAT. Ninguna de estas dos pretensiones hubiera resultado factible, pues la primera es imposible, al no disponer el CGPJ de los datos, y la segunda es claramente ilegal, pues supondría una injerencia indebida en las competencias del CGPJ, además, de una actuación no amparada en las potestades reconocidas a la Administración tributaria.

La decisión adoptada en el acuerdo del CGPJ no responde a ninguno de los dos planteamientos anteriores. El acuerdo dicta un informe favorable parcial a la cesión de datos en el ejercicio independiente de sus competencias, lo que implica una respuesta al requerimiento como si este no pretendiera ser obligatorio, y ordena remitir el requerimiento a los juzgados y tribunales del territorio nacional. Este último proceder implica la asunción por parte del CGPJ de que el requerimiento estaba dirigido tanto al CGPJ como, indirectamente, a los juzgados y tribunales, pues el acuerdo, en calidad de instrucción sobre el tratamiento de datos, no puede originar por sí mismo obligaciones de cesión de datos a la AEAT.

Considerar que el requerimiento está dirigido también a los juzgados y tribunales del territorio nacional, obliga inexorablemente a declararlo ilegal por no estar individualizado el destinatario, requisito básico e imprescindible de los actos de obtención de información por captación.

Por otra parte, el volumen de sujetos afectados por la información solicitada en un requerimiento está sujeto a unos límites que en este caso se infringen manifiestamente, pues el requerimiento afecta a la totalidad de abogados y procuradores en ejercicio durante los años 2014, 2015 y 2016.

Asimismo, debe destacarse que la información requerida no presenta trascendencia tributaria directa que se evidencie de la propia información requerida. Por otra parte, el requerimiento no incluye motivación alguna que justifique concretamente que la información es útil, aunque sea de forma indirecta. En consecuencia, el tribunal debería haber constatado que el requerimiento no cumple este requisito.

Por último, concluimos que el requerimiento al CGPJ constituye un ejercicio desproporcionado de la potestad de obtención de información por captación. La información que se solicita en el requerimiento debería ampararse en una regulación reglamentaria que disponga la obligación de los juzgados y tribunales de suministrar la información de forma sistemática a la AEAT.

Referencias bibliográficas

- Hurtado González, J. F. (2003). La impugnación y suspensión de los requerimientos de información tributaria sobre terceros. *Impuestos*, 1, 137-174. Recuperado de <<https://laleydigital.laley.es>> (consultado el 26 de febrero de 2019).
- López Martínez, J. (1992). *Los deberes de información tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
- Martín Queralt, J. et al. (2017). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (28.ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Sánchez Morón, M. (2016). *Derecho Administrativo: Parte General*. (12.ª ed.). Madrid: Tecnos.

Seguro de administradores y directivos: cláusulas limitativas y responsabilidad tributaria

Análisis de la [STS de 29 de enero de 2019, rec. núm. 2159/2016](#)

Alberto Muñoz Villarreal

*Profesor contratado doctor (acr.). UAM
Socio de Muñoz Arribas Abogados, SLP*

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo 58/2019, de 29 de enero, analiza la cobertura de responsabilidad por actos realizados en el ejercicio de su cargo de administradores de empresas siendo las condiciones generales las que concretan qué actos quedan cubiertos y cuáles quedan excluidos, en un supuesto en que la póliza reflejaba la exclusión expresa de la indemnización por impago de impuestos, considerando que la responsabilidad cuyo contenido natural no se limita a la responsabilidad civil regulada en la Ley de sociedades de capital, sino que alcanza también a la que se prevé en la Ley general tributaria. Concluyendo el tribunal que el contenido natural o propio del contrato de seguro de responsabilidad civil de consejeros y directivos incluye la cobertura de la responsabilidad civil en la que incurran los administradores y directores de sociedades mercantiles como consecuencia del ejercicio de su cargo, pero no limitando esta a la que resulta de la aplicación de las normas de la Ley de sociedades de capital, sino que también es extensiva a la que puede resultar de normas tales como la Ley general tributaria.

Pronunciamiento importante no solo en el ámbito de la siempre complicada distinción en la práctica entre cláusulas delimitadoras y limitativas de las pólizas de seguro, sino también en el concepto de daño, como presupuesto de la responsabilidad civil, el cual pasamos a analizar.

1. Supuesto de hecho

Una mercantil concierta con una compañía aseguradora una póliza de responsabilidad civil que cubría aquella en que podían incurrir sus administradores sociales, así como los gastos de defensa.

Bajo la vigencia de esa póliza, como consecuencia del impago de unas deudas tributarias de la mercantil, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) acordó la responsabilidad subsidiaria de los dos administradores de la sociedad, que ascendía a un total de 66.713,32 euros.

La aseguradora se opuso a la demanda porque la responsabilidad derivada por la AEAT a los administradores de la sociedad respecto de las deudas tributarias de la sociedad no estaba cubierta por la póliza, conforme a lo dispuesto en el condicionado general.

El artículo 1 de las condiciones generales, relativo a la cobertura del seguro, disponía lo siguiente:

El asegurador pagará por cuenta de cualquier persona asegurada, toda pérdida procedente de, o a consecuencia de, cualquier reclamación presentada contra la misma por primera vez durante el periodo de seguro, salvo cuando dicha persona asegurada sea indemnizada por la sociedad asegurada.

La definición de «pérdida» contenida en el apartado 2.19.1 de la póliza era la siguiente:

Daños [...] que el asegurado esté legalmente obligado a pagar.

La aseguradora argumentó que no quedaban incluidas dentro del concepto de «pérdida» el impago de impuestos, multas o sanciones, tal y como se expresa en el apartado 2.19.3 de las condiciones generales:

Pérdida no incluye impuestos, contribuciones a la Seguridad Social, multas o sanciones impuestas en virtud de la ley o la parte que corresponda al incremento de cualquier indemnización en concepto de daños punitivos, ejemplarizantes o sancionadores, daños que no sean asegurables en virtud de la ley aplicable a esta póliza, o gastos de limpieza.

La demandada entiende que se trata de una cláusula delimitadora del riesgo y, conforme a ella, queda claro que la derivación de responsabilidad a los administradores respecto de las deudas tributarias de la sociedad no está cubierta por la póliza de responsabilidad civil.

La sentencia de primera instancia estimó la demanda, pues entendió que el apartado 2.19.3 de las condiciones generales es una cláusula limitativa de derechos. En las condiciones especiales se habla de reclamación, sin mayor distinción, por lo que en principio la derivación de responsabilidad por parte de la AEAT estaría cubierta, y la exclusión que el apartado 2.19.3 hace de los impuestos sería limitativa, en cuanto que merma el alcance de la cobertura inicial del impuesto. En consecuencia, el juzgado condenó a la aseguradora al pago de las cantidades reclamadas.

Recurrida la sentencia en apelación, la Audiencia estima el recurso y absuelve a la demandada. La sentencia de apelación, después de recordar la jurisprudencia aplicable al caso, concluye que la cláusula 2.19.3 no es limitativa de derechos, sino delimitadora del riesgo, y por ello válida, aunque no esté firmada por el tomador del seguro. En este sentido, razona lo siguiente:

En definitiva en este caso la regulación o definición que del riesgo de pérdida financiera descrito en el condicionado particular, equiparándolo al de «daños que el asegurado esté obligado a pagar» se hace en el condicionado general, no puede estimarse suponga una limitación de la propia garantía una vez producido el primero, sino que define y delimita el propio objeto de cobertura, en el sentido que refiere la jurisprudencia citada en el precedente fundamento de derecho, en cuanto determina cuál es el concretado riesgo cubierto bajo tal concepto de pérdida, estableciendo una exclusión objetiva debidamente destacada y sombreada, en relación a las procedentes de pago de impuestos, de la que resulta en forma clara e inequívoca en su propia literalidad que los impuestos no tienen consideración de pérdida, lo que en absoluto puede reputarse sorpresivo o contrario al contenido usual o normal de este seguro de responsabilidad civil de administradores y directivos [...]. [E]n este caso no puede estimarse que la exclusión de la pérdida derivada del impago de impuestos sea contraria o anormal al contenido propio de este seguro según la definición que del mismo se contiene en el art. 73 de la LCS, pues el pago de un impuesto ni es propiamente un daño que el asegurado esté legalmente obligado a pagar a un tercero, ni tampoco representa una pérdida financiera para la empresa sino que constituye una obligación legal a la que debe hacer frente la misma. Es más en este caso los impuestos reclamados a los administradores son aquellos derivados de retenciones de IVA e IRPF, ya cobrados por la sociedad que administraban que posteriormente no fueron ingresados ni declarados la Agencia Tributaria, y el hecho de que la reclamación de su importe a los administradores sea consecuencia de un expediente seguido en la Agencia Tributaria para la declaración o derivación de su responsabilidad subsidiaria en el mismo, no obsta a tal exclusión, pues tratándose como se trata la póliza suscrita de una póliza que cubre la responsabilidad civil de estos últimos, la exclusión de pago de impuestos solo puede referirse a aquellos supuestos en que a los mismos les puedan ser exigidos los que no fueron pagados por la sociedad que administraban, que no es otro que el previsto en el art. 43.1 b) de la Ley General Tributaria, en que se fundó en este caso la declaración por la Agencia Tributaria de su responsabilidad subsidiaria en el citado impago por la sociedad.

En el recurso de casación se denuncia la infracción del artículo 3 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro (LCS) y la jurisprudencia contenida en las Sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo 853/2006, de 11 de septiembre (NCJ044979), y 516/2009, de 15 de julio (NCJ050897), porque «la cláusula litigiosa establece una reglamentación del contrato que se opone, con carácter negativo para el asegurado, a aquello que puede considerarse usual o derivado de las cláusulas introductorias o particulares y, pese a ello, la sentencia recurrida la considera válida y se le opone al asegurado sin contar con su firma».

En el desarrollo del motivo se razona que «el ámbito natural de un contrato de seguro de responsabilidad de administradores y directivos es el de salvaguardar su patrimonio personal frente a reclamaciones personales derivadas de actos incorrectos en su gestión

societaria. [...] resulta evidente que excluir repentinamente la declaración de responsabilidad subsidiaria por deudas tributarias de su ámbito de cobertura no se acomoda al propio contrato, sino que deja a sus asegurados huérfanos de una garantía con la que contaban por ser los tributos un elemento inherente a la actividad societaria».

Del contrato se extrae directamente que se trata de la responsabilidad de los administradores y directores de sociedades, por actos realizados en el ejercicio de su cargo, sin que las condiciones especiales especifiquen más al respecto.

Son las condiciones generales las que sí concretan qué actos quedan cubiertos y, sobre todo, por lo que ahora interesa, cuáles quedan excluidos. En la cláusula 2.19.3, expresamente se excluyen de la consideración de daño susceptible de indemnización «los impuestos», esto es, las obligaciones tributarias. Lo que comprendería la responsabilidad derivada por la AEAT a los administradores de la sociedad respecto de las deudas tributarias de la sociedad.

El daño que los demandantes pretenden sea cubierto por el seguro de responsabilidad civil concertado con la aseguradora es la obligación tributaria derivada por la AEAT, en virtud de lo previsto en el artículo 43.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Este precepto atribuye la responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria a:

Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas en estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

A la hora de analizar si la exclusión de este daño, que contribuye a delimitar el riesgo cubierto por el seguro, restringe de forma sorprendente la cobertura del seguro, en relación con su contenido natural, y por ello reviste la consideración de cláusula limitativa de derechos, lo que hubiera precisado la aceptación expresa del tomador mediante su firma, conforme al artículo 3 de la LCS, el Supremo razona lo siguiente:

En seguro concertado es de responsabilidad de los administradores de una sociedad mercantil en que hubieran podido incurrir en el ejercicio de su cargo. El Supremo considera que hoy día su contenido natural no se limita a la responsabilidad civil regulada en el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital, sino que alcanza también aquella que, como hemos expuesto, se prevé en la normativa administrativa, en este caso, la Ley general tributaria. Se trata de una responsabilidad prevista, por razón del cargo de administrador, para incentivar una actuación más diligente en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad. Es una responsabilidad relativamente común. Tanto que, objetivamente, en la previsión de quien concierta el seguro, es lógico que se encuentre también la cobertura de este riesgo. De tal forma que su exclusión en el apartado de condiciones generales, sin una aceptación expresa, debe considerarse sorpresiva y por ello limitativa de derechos.

Bajo esta caracterización, hubiera sido necesaria la aceptación expresa del tomador de seguro, por lo que, en su ausencia, debemos aplicar los efectos previstos en el artículo 3 de la LCS y, por lo tanto, tenerla por no puesta.

En síntesis, el Supremo analiza la cobertura de responsabilidad por actos realizados en el ejercicio de su cargo de administradores de empresas siendo las condiciones generales las que concretan qué actos quedan cubiertos y cuáles quedan excluidos, en un supuesto en que la póliza reflejaba la exclusión expresa de la indemnización por impago de impuestos, considerando que la responsabilidad cuyo contenido natural no se limita a la responsabilidad civil regulada en la Ley de sociedades de capital sino que alcanza también a la que se prevé en la Ley general tributaria, responsabilidad relativamente común que es lógico que se encuentre en la previsión de quien concierta el seguro con lo que su exclusión en el apartado de condiciones generales sin una aceptación expresa, debe considerarse sorpresiva y por ello limitativa de derechos, debiendo tenerla por no puesta.

2. Doctrina del tribunal

Antes de analizar la sentencia convendría indicar que cuando hablamos del seguro D&O, nos referimos, con terminología castellana, al aseguramiento de la responsabilidad de los administradores y altos ejecutivos.

Nos encontramos ante un seguro de responsabilidad civil, con un tipo especializado de póliza, resultado del proceso histórico de su nacimiento y desarrollo.

El objetivo de «no desincentivar» a las personas más capacitadas para la administración social fuerza el desarrollo de las pólizas de D&O, e inclusive se supera la doctrina de *ultra vires* y se establecen los mecanismos de protección de consejeros, administradores y altos cargos a través de:

- Indemnización.
- Exoneración de ciertas responsabilidades.
- Gestión preventiva.

En resumen de lo anterior, el D&O se sitúa en el ramo de los seguros de responsabilidad civil, dentro de los que presenta alguna especialidad, y sus características fundamentales son:

- 1.º Cubrir la responsabilidad de consejeros, administradores y altos ejecutivos.
- 2.º Reembolso de la indemnización corporativa o adelanto de gastos de defensa e indemnizaciones que haya podido realizar la sociedad administrada.
- 3.º El seguro de defensa jurídica.

Los seguros de responsabilidad civil cuyo marco normativo es el artículo 73 de la LCS, el cual indica que:

por el seguro de responsabilidad civil el asegurador se obliga, dentro de los límites establecidos en la ley y en el contrato, a cubrir el riesgo del nacimiento a cargo del asegurado de la obligación de indemnizar a un tercero los daños y perjuicios causados por un hecho previsto en el contrato de cuyas consecuencias sea civilmente responsable el asegurado, conforme a derecho.

Serán admisibles, como límites establecidos en el contrato, aquellas cláusulas limitativas de los derechos de los asegurados ajustadas al artículo 3 de la presente ley que circunscriban la cobertura de la aseguradora a los supuestos en que la reclamación del perjudicado haya tenido lugar dentro de un periodo de tiempo, no inferior a un año, desde la terminación de la última de las prórrogas del contrato o, en su defecto, de su periodo de duración. Asimismo, y con el mismo carácter de cláusulas limitativas conforme a dicho artículo 3 serán admisibles, como límites establecidos en el contrato, aquellas que circunscriban la cobertura del asegurador a los supuestos en que la reclamación del perjudicado tenga lugar durante el periodo de vigencia de la póliza siempre que, en este caso, tal cobertura se extienda a los supuestos en los que el nacimiento de la obligación de indemnizar a cargo del asegurado haya podido tener lugar con anterioridad, al menos, de un año desde el comienzo de efectos del contrato, y ello aunque dicho contrato sea prorrogado.

La responsabilidad contractual puede ser limitada mediante una cláusula limitadora de la responsabilidad, si bien existen excepciones a dicha posibilidad (art. 1.102 Código Civil), mientras que en el ámbito de la responsabilidad extracontractual no existen cláusulas de exoneración de la responsabilidad dado que no existe contrato.

En la sentencia aquí analizada el Supremo concluye que el contenido natural o propio del contrato de seguro de responsabilidad civil de consejeros y directivos incluye la cobertura de la responsabilidad civil en la que incurran los administradores y directores de sociedades mercantiles como consecuencia del ejercicio de su cargo, pero no limitando esta a la que resulta de la aplicación de las normas de la Ley de sociedades de capital, sino que también es extensiva a la que puede resultar de normas tales como la Ley general tributaria.

3. Comentario crítico

Como indicó la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 853/2016, de 11 de septiembre (rec. núm. 3260/1999 –NCJ044979–), del Pleno de la Sala, siguiendo la doctrina fijada en la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 961/2000, de 16 de octubre (rec. núm. 3125/1995), y sienta una doctrina, recogida posteriormente en otras muchas resoluciones de esta Sala 1.^a (Sentencias núms. 1051/2007, de 17 de octubre [rec. núm. 3719/2000]; y 598/2011, de 20 de julio [rec. núm. 819/2008]), las estipulaciones delimitado-

ras del riesgo son las cláusulas que tienen por finalidad delimitar el objeto del contrato, de modo que se concreten qué riesgos son objeto del contrato de seguro, en qué cuantía, durante qué plazo y en qué ámbito espacial, indicando que: «la cláusula limitativa opera para restringir, condicionar o modificar el derecho del asegurado a la indemnización una vez que el riesgo objeto del seguro se ha producido, y la cláusula de exclusión de riesgo es la que especifica qué clase de ellos se ha constituido en objeto del contrato. Esta distinción ha sido aceptada por la jurisprudencia de esta Sala».

Las cláusulas limitativas de derechos, válidamente constituidas, van a permitir limitar, condicionar o modificar el derecho del asegurado y, por tanto, la indemnización, cuando el riesgo objeto del seguro se hubiera producido. Estas deben cumplir los requisitos formales previstos en el artículo 3 de la LCS¹, lo que supone que deben ser destacadas de un modo especial y deben ser expresamente aceptadas por escrito.

Así el citado artículo 3 de la LCS estipula que:

las condiciones generales, que en ningún caso podrán tener carácter lesivo para los asegurados, habrán de incluirse por el asegurador en la proposición de seguro si la hubiere y necesariamente en la póliza de contrato o en un documento complementario, que se suscribirá por el asegurado y al que se entregará copia del mismo. Las condiciones generales y particulares se redactarán de forma clara y precisa. Se destacarán de modo especial las cláusulas limitativas de los derechos de los asegurados, que deberán ser específicamente aceptadas por escrito.

Las condiciones generales del contrato estarán sometidas a la vigilancia de la Administración pública en los términos previstos por la ley.

Declarada por el Tribunal Supremo la nulidad de alguna de las cláusulas de las condiciones generales de un contrato, la Administración pública competente obligará a los aseguradores a modificar las cláusulas idénticas contenidas en sus pólizas.

El mencionado artículo quiere en suma para la incorporación al contrato de estas cláusulas que se destaquen de modo especial, ya mediante otra grafía o tipo de letra, subrayado, tamaño de letra, etc., y que sean aceptadas de forma específica por escrito. Se impone la forma escrita con exclusión de otro tipo de aceptación de las mismas.

De hecho la aceptación general de la proposición de seguro, ya sea por escrito, tácitamente o por hechos concluyentes, no sirve para la validez de estas cláusulas, las cuales

¹ «En cuanto a la interpretación y aplicación del art. 3 LCS por la jurisprudencia, la doctrina del Tribunal Supremo se ha caracterizado por una notable confusión ya desde las primeras sentencias que abordaron la materia, lo que en buena medida es fruto de las muchas dudas que suscita el precepto en lo relativo a las funciones y el alcance de los diferentes tipos de cláusulas expresados en él».

han de ser aceptadas por escrito específica e individualizadamente, exigiéndose la firma del tomador del seguro, por lo que la forma y presentación de las mismas no alberga dudas.

Si tales cláusulas carecen de semejantes requisitos constitutivos, carecerán entonces de toda fuerza vinculante para formar parte del contrato (*vid.*, entre otras, las SSTs de 26 de mayo de 1989 y de 10 de junio de 1991).

Tanto en doctrina académica (Guisasola Paredes, 2000) como en la jurisprudencia, como veremos a continuación, la naturaleza limitativa o delimitadora de las cláusulas de una póliza ha sido largamente debatida. De todas formas, mientras la distinción teórica entre ellas resulta, hoy en día, clara, enormes problemas surgen en la práctica².

La Sentencia del Tribunal Supremo 516/2009, de 15 de julio (NCJ050897), incide en que:

determinado negativamente el concepto de cláusula limitativa, su determinación positiva, con arreglo a los distintos ejemplos que suministra la jurisprudencia, debe hacerse por referencia al contenido natural del contrato derivado, entre otros elementos, de las cláusulas identificadas por su carácter definidor de las cláusulas particulares del contrato y del alcance típico o usual que corresponde a su objeto con arreglo a lo dispuesto en la ley o en la práctica aseguradora.

De estos criterios se sigue que el carácter limitativo de una cláusula puede resultar, asimismo, de que se establezca una reglamentación del contrato que se oponga, con carácter negativo para el asegurado, a la que puede considerarse usual o derivada de las cláusulas introductorias o particulares. El principio de transparencia, que constituye el fundamento del régimen especial de las cláusulas limitativas, opera, en efecto, con especial intensidad respecto de las cláusulas que afectan a la reglamentación del contrato.

Mientras que la Sentencia del Tribunal Supremo 895/2011, de 30 de noviembre (NCJ063929), fundamento jurídico sexto, analiza el alcance de la exclusión del riesgo y la limitación o no de derechos del asegurado afirmando que «la solución expuesta por esta

² Como afirma nuestro Alto Tribunal en la Sentencia 273/2016, de 22 de abril (NCJ061164), «desde un punto de vista teórico, la distinción entre cláusulas de delimitación de cobertura y cláusulas limitativas es sencilla, de manera que las primeras concretan el objeto del contrato y fijan los riesgos que, en caso de producirse, hacen surgir en el asegurado el derecho a la prestación por constituir el objeto del seguro. Mientras que las cláusulas limitativas restringen, condicionan o modifican el derecho del asegurado a la indemnización o a la prestación garantizada en el contrato, una vez que el riesgo objeto del seguro se ha producido.

No obstante, como expresa la sentencia de esta Sala núm. 715/2013, de 25 de noviembre, en la práctica, no siempre han sido pacíficos los perfiles que presentan las cláusulas delimitadoras del riesgo y las limitativas de los derechos del asegurado. Las fronteras entre ambas no son claras, e incluso hay supuestos en que las cláusulas que delimitan sorprendentemente el riesgo se asimilan a las limitativas de los derechos del asegurado».

Sala parte de considerar que al contrato se llega desde el conocimiento que el asegurado tiene del riesgo cubierto y de la prima, según la delimitación causal del riesgo y la suma asegurada con el que se da satisfacción al interés objetivo perseguido en el contrato por lo que resulta esencial para entender la distinción anterior comprobar si el asegurado tuvo un exacto conocimiento del riesgo cubierto».

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 11 de septiembre de 2006 (rec. núm. 3260/1999 –NCJ044979–), del Pleno de la Sala, siguiendo la doctrina fijada en la Sentencia del Tribunal Supremo 961/2000, de 16 de octubre (rec. núm. 3125/1995), que declara que «la cláusula limitativa opera para restringir, condicionar o modificar el derecho del asegurado a la indemnización una vez que el riesgo objeto del seguro se ha producido, y la cláusula de exclusión de riesgo es la que especifica qué clase de ellos se ha constituido en objeto del contrato. Esta distinción ha sido aceptada por la jurisprudencia de esta Sala».

El propio Supremo en su Sentencia 273/2016, de 22 de abril (NCJ061164), explica que:

[esta sentencia] sienta una doctrina, recogida posteriormente en otras muchas resoluciones de esta Sala 1.^a (verbigracia sentencias núm. 1051/2007, de 17 de octubre; y 598/2011, de 20 de julio), según la cual son estipulaciones delimitadoras del riesgo aquellas que tienen por finalidad delimitar el objeto del contrato, de modo que concretan: (i) qué riesgos constituyen dicho objeto; (ii) en qué cuantía; (iii) durante qué plazo; y (iv) en qué ámbito temporal.

Otras sentencias posteriores, como la núm. 82/2012, de 5 de marzo, entienden que debe incluirse en esta categoría la cobertura de un riesgo, los límites indemnizatorios y la cuantía asegurada. Se trata, pues, de individualizar el riesgo y de establecer su base objetiva, eliminar ambigüedades y concretar la naturaleza del riesgo en coherencia con el objeto del contrato o con arreglo al uso establecido, siempre que no delimiten el riesgo en forma contradictoria con las condiciones particulares del contrato o de manera infrecuente o inusual (cláusulas sorprendentes).

Así pues, las cláusulas limitativas de derechos se dirigen a condicionar o modificar el derecho del asegurado y por tanto la indemnización, cuando el riesgo objeto del seguro se hubiere producido. Deben cumplir los requisitos formales previstos en el art. 3 LCS, de manera que deben ser destacadas de un modo especial y han de ser expresamente aceptadas por escrito; formalidades que resultan esenciales para comprobar que el asegurado tuvo un exacto conocimiento del riesgo cubierto (sentencias 268/2011, de 20 de abril; y 516/2009, de 15 de julio).

La jurisprudencia ha determinado, de forma práctica, el concepto de cláusula limitativa, referenciándolo al contenido natural del contrato, derivado, entre otros elementos, de las cláusulas identificadas por su carácter definidor, de las cláusulas particulares del contrato y del alcance típico o usual que corresponde a su objeto con arreglo a lo dispuesto en la ley o en la práctica aseguradora. El principio de transparencia, fundamento del régimen especial de las cláusulas limitativas, opera con especial intensidad respecto de las cláusulas introductorias o particulares.

Pero en la práctica esta distinción no es tan clara. Así, por ejemplo y por lo que interesa en el presente caso, hay cláusulas que por delimitar de forma sorprendente el riesgo se asimilan a las limitativas de derechos (STS 715/2013, de 25 de noviembre [NCJ058139]).

Las dificultades prácticas en la calificación de este tipo de cláusulas pueden apreciarse –entre otras– en la Sentencia de la Audiencia Provincial de A Coruña 47/2012, de 6 de febrero, y en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Albacete 57/2017, de 21 de febrero.

Mientras en la primera se afirma que «la cláusula que excluye los daños y perjuicios causados a terceros después de la entrega de los trabajos no es sino limitativa o cercenadora de una consecuencia natural del Seguro de Responsabilidad Civil (Contrato de Seguro Allianz Responsabilidad Civil), de que la Responsabilidad Civil de Explotación alcance también a los trabajos realizados y servicios prestados a terceros una vez acabados los mismos por el asegurado [...]»; en la segunda, el Tribunal *ad quem* sostiene justo lo contrario:

«Tras desestimar la excepción de prescripción alegada por la demandada, el Sr. Juez desestimó la demanda porque consideró aplicables los artículos 1.b.25 y 26 de la póliza que vincula a las partes, que establecen que son obligaciones no aseguradas "las derivadas de daños y perjuicios causados por productos después de la entrega una vez que el asegurado haya perdido el poder de disposición sobre los mismos" y "las derivadas de daños y perjuicios causados por trabajos realizados y servicios prestados a terceros, una vez acabados los mismos"», siendo así que la condena en la que la demandante basó sus pretensiones derivaba del mal funcionamiento de una instalación de aire acondicionado que se constató tiempo después de que la obra se terminó y entregó.

La Sentencia del Tribunal Supremo 76/2017, de 9 de febrero (NCJ062200), dispone que:

en relación al régimen especial de las cláusulas limitativas debe señalarse que, aunque el artículo 3 LCS establece que este tipo de cláusulas han de aparecer específicamente resaltadas, no obstante no especifica en qué ha de consistir dicho resalte. Por ello, en principio, es admisible cualquier procedimiento que cumpla el objetivo de que la cláusula limitativa no pase desapercibida para el asegurado.

La exigencia de que las cláusulas limitativas de derechos figuren «destacadas de modo especial», responde a la finalidad de que el asegurado tenga un conocimiento exacto del riesgo cubierto por la póliza. Lo importante es que las cláusulas limitativas deben permitir al asegurado comprender su significado y alcance para diferenciarlas de las que no tienen esa naturaleza (STS de pleno 402/2015, de 14 de julio).

Dicha Sentencia 402/2015, de 14 de julio (NCJ060369), compendia la jurisprudencia en la materia diciendo:

«Respecto a la exigencia de que las cláusulas limitativas deban ser "especialmente aceptadas por escrito", es un requisito que debe concurrir acumulativamente con el anterior (STS de 15 de julio de 2008, RC 1839/2001), por lo que es imprescindible la

firma del tomador. Como se ha señalado anteriormente, la firma no debe aparecer solo en el contrato general, sino en las condiciones particulares que es el documento donde habitualmente deben aparecer las cláusulas limitativas de derechos. La STS de 17 de octubre de 2007 (RC 3398/2000) consideró cumplida esta exigencia cuando la firma del tomador del seguro aparece al final de las condiciones particulares y la de 22 de diciembre de 2008 (RC 1555/2003), admitió su cumplimiento por remisión de la póliza a un documento aparte en el que aparecían, debidamente firmadas, las cláusulas limitativas debidamente destacadas. En ningún caso se ha exigido por esta Sala una firma para cada una de las cláusulas limitativas».

La doctrina jurisprudencial expuesta, llevada al caso objeto de enjuiciamiento, conduce a esta sala a concluir que la entidad aseguradora cumplió con las exigencias establecidas en el artículo 3 LCS para validez de las cláusulas limitativas de los derechos del asegurado. En este sentido, con relación al requisito del especial resalte de la cláusula, debe tenerse en cuenta que, aparte de una llamada expresa a los riesgos excluidos que se realiza en las condiciones particulares, con relación al condicionado general, la cláusula controvertida (cláusula segunda, apartado «j» de las condiciones generales) viene suficientemente destacada en «negrita» a los efectos de que no pase desapercibida por el asegurado. A lo que también contribuye la sencillez y claridad de redacción, realizada en un apartado diferenciado y sin ningún tipo de abigarramiento o mezcla de otras exclusiones heterogéneas que pudieran dificultar la lectura y visualización comprensiva del riesgo excluido; que resulta directamente referenciado «enfermedades o trastornos ocasionados o desencadenados por el estrés».

Hemos de tener en cuenta el carácter tuitivo de la norma que resalta el Supremo de manera reiterada en su jurisprudencia, y así, a título de ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo 498/2016, de 19 de julio (NCJ061562), fundamento jurídico 6.4, indicando que «dado que toda la normativa de seguros está enfocada a su protección, resolviéndose a su favor las dudas interpretativas derivadas de una redacción del contrato o sus cláusulas oscura o confusa, la exigencia de transparencia contractual, al menos cuando la perfección del contrato está subordinada, como es el caso de los de adhesión, a un acto de voluntad por parte de solicitante, impone que el asegurador cumpla con el deber de poner en conocimiento del asegurado aquello que configura el objeto del seguro sobre el que va a prestar su consentimiento, lo que supone, en cuanto al riesgo, tanto posibilitar el conocimiento de las cláusulas delimitadoras del riesgo, como de aquellas que limitan sus derechos, con la precisión de que en este último caso ha de hacerse con la claridad y énfasis exigido por la ley, que impone que se recabe su aceptación especial».

Además, en el supuesto de pólizas colectivas en relación con el cumplimiento de lo estipulado en el artículo 3 de la LCS, la Sentencia del Tribunal Supremo 541/2016, de 14 septiembre (NCJ061658), en su fundamento jurídico 4.1, señala que:

a su vez, hemos de tener presente que la póliza de seguro objeto de litigio no fue individual, sino colectiva. Y en los seguros colectivos, no solo el tomador del seguro,

sino cada asegurado, debe tener conocimiento y aceptar especialmente las cláusulas limitativas de derechos en los términos del artículo 3 LCS (sentencia núm. 715/2013, de 25 de noviembre). Diferenciación entre seguros individuales y colectivos que fue tratada extensamente en la sentencia núm. 1058/2007, de 18 de octubre, al decir:

«En los seguros colectivos o de grupo no hay coincidencia entre el tomador del seguro y el asegurado porque la póliza se contrata con la aseguradora por aquel para facilitar la incorporación de quienes forman parte del grupo, unidos por alguna circunstancia ajena a la mera voluntad de asegurarse, los cuales manifiestan ordinariamente su voluntad de incorporarse mediante la firma de un boletín de adhesión y reciben una certificación individual expresiva de las condiciones del aseguramiento (STS 6 de abril de 2001, rec. 878/1996).

De acuerdo con el artículo 7 LCS, en los casos de distinción entre el tomador y el asegurado, las obligaciones y los deberes que derivan del contrato corresponden al tomador, salvo aquellos que por su naturaleza deban ser cumplidos por el asegurado. De este principio se infiere que la carga de información que pesa sobre el asegurador para cumplir con el principio de transparencia contractual está en relación con la posición que respectivamente ocupan en el contrato el tomador y el asegurado. Las exigencias formales que afectan a las cláusulas limitativas de los derechos del asegurado impuestas por el artículo 3 LCS, entre las cuales figura la especial aceptación por parte de este, deben ser interpretadas en consonancia con este principio.

En los seguros colectivos, según se desprende de la jurisprudencia invocada (SSTS de 14 de junio de 1994 y 24 de junio de 1994), el tomador del seguro debe tener conocimiento y aceptar especialmente las cláusulas limitativas. Esta exigencia resulta adecuada a la posición del tomador del seguro, en cuanto al contratar contrae obligaciones como tal tomador, aunque el seguro tenga un carácter genérico y requiera para su perfección respecto de los distintos asegurados la declaración de voluntad individual en que consiste la adhesión.

Sin embargo, la exigencia de transparencia contractual, especialmente en lo que afecta a las cláusulas limitativas, exige que, al menos cuando la perfección del contrato está subordinada a un acto de voluntad por parte de solicitante, consistente en su adhesión al seguro colectivo, el asegurador cumpla con el deber de poner en conocimiento del asegurado dichas cláusulas limitativas con la claridad y énfasis exigido por la ley y recabe su aceptación especial, para lo cual constituye instrumento idóneo la solicitud de adhesión que se prevé para este tipo de seguros.

Así lo declara la STS 27 de julio de 2006, rec. 2294/1999, la cual, en un supuesto de seguro colectivo en que "los únicos documentos que fueron facilitados al demandante fueron el boletín de adhesión y el certificado de seguro", declara la imposibilidad de oponer al asegurado el contenido de las cláusulas delimitadoras del riesgo incluidas en las cláusulas generales de la póliza, "por cuanto a ellas ha de proyectarse la voluntad contractual, en la medida en que integran el objeto del contrato, y sobre ellas ha de recaer el consentimiento que lo perfecciona, lo que se resume en la necesidad de aceptación de las mismas previo su conocimiento".

Es menester, pues, que cuando la aseguradora interviene expidiendo un documento individual en favor del solicitante que se adhiere a un seguro colectivo y con ello presta su consentimiento para la perfección del contrato, haga constar en el expresado documento con suficiente claridad no solo la cobertura del seguro, sino también la existencia de cláusulas limitativas, con los requisitos formales exigidos por el artículo 3 LCS».

Ahora bien si como hemos visto, el seguro de responsabilidad civil debe cubrir las deudas tributarias contraídas por los administradores de una sociedad, en la medida en que estas no pueden excluirse por formar parte del ámbito natural de un contrato de seguro de responsabilidad de administradores y directivos, que no es otro que el de proteger su patrimonio personal frente a reclamaciones derivadas de actos incorrectos en su gestión societaria, como señala Bustos Lagos (2019, p. 4), conviene revisar las pólizas de responsabilidad civil pues hasta la fecha (Elguero Merino, 2017) la cobertura de la responsabilidad tributaria en la que pueden incurrir los administradores de una sociedad mercantil en aplicación del artículo 43.1 de la Ley general tributaria no era una cobertura básica, sino una extensión adicional de cobertura que suelen contemplar las pólizas de D&O.

Si bien, como acertadamente indica Badillo Arias (2019, p. 3), el Tribunal Supremo en este caso, como en otros, no ha entrado a valorar las cuestiones sustantivas de la responsabilidad civil, es decir, si la deuda tributaria debe entenderse como daño, y si hubiese entrado a valorar dicha cuestión el fallo de la sentencia debería haber sido distinto.

Referencias bibliográficas

- Badillo Arias, J. A. (2019). El concepto de daño como elemento esencial de la R.C. *Revista de Responsabilidad Civil y Seguro*, Año 55, N. 3.
- Bustos Lago, J. M. (2019). La cláusula prevista en los seguros de D&O en virtud de la que se excluye la cobertura de la responsabilidad de los administradores resultante de normas administrativas es limitativa de derechos del asegurado, de manera que su eficacia exige la aceptación expresa por el tomador (Nota a la STS, Civil, 58/2019, de 29 de enero). *Dictamen 2/2019*. Fundación Inade.
- Elguero Merino, J. M. (2017). La responsabilidad civil del empresario y sus seguros. UDC, Pontevedra: Ed. EFI-Cátedra Fundación Inade.
- Guisasola Paredes, A. (2000). *Cláusulas limitativas de derechos y delimitadoras del riesgo en el contrato de seguro*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.

Régimen sancionador formal del modelo 720

Análisis de la **STSJ de Castilla y León de 28 de noviembre de 2018, rec. núm. 144/2018**

Esaú Alarcón García

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

Extracto

La obligación informativa para determinados bienes y derechos en el extranjero instaurada en el sistema tributario español desde el año 2013 está siendo cuestionada desde diversos ámbitos, por su carácter desproporcionado y por una más que posible contravención de principios de orden constitucional y comunitario. A pesar de ello, la praxis administrativa de la norma continúa en marcha, inasequible al desaliento, como ocurre en el caso objeto del presente comentario. La sentencia que se comenta pone en tela de juicio la desproporción, concretamente, del régimen sancionador formal del modelo 720 y, si bien transmite la idea de centrarse en la ausencia de motivación del acuerdo sancionador, lo cierto es que entra en un terreno de debate científico de sumo interés.

1. Supuesto de hecho

La declaración informativa específica para determinados bienes y derechos en el extranjero –en el argot, modelo 720– nació en virtud de la Ley 7/2012, finalizando su primer plazo de presentación voluntaria el 30 de abril de 2013.

El litigante, en el caso que se comenta, es un ciudadano que debió haber presentado ese primer formulario correspondiente al ejercicio 2012, cosa que hizo con 97 días de retraso, incluyendo un total de 58 datos¹.

¹ No aparece, en los antecedentes de hecho de la resolución judicial que se comenta, información acerca de lo que en el expediente administrativo se consideró como tal «dato». En este sentido, la praxis habitual de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) viene siendo entender que, por lo que se refiere al bloque de cuentas corrientes, cada cuenta dispone de cinco datos; respecto del bloque de inmuebles, cada bien raíz dispone de cuatro datos declarables; por último, el apartado relativo a valores incluiría dos

Dos años, un mes y diecisiete días después y tras haber formulado alegaciones, el contribuyente recibe la notificación de la imposición de una sanción de 5.800 euros, a 100 euros el dato, al haber cometido una infracción muy grave por no haber cumplido en plazo la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero.

La motivación del expediente sancionador cuestionado tiene una redacción convertida en el estereotipo utilizado por la Administración tributaria para este tipo de infracciones. A saber, la existencia de negligencia al omitir la presentación en plazo de una declaración tributaria, la publicidad ofrecida sobre la nueva normativa y los plazos de declaración, la impartición de charlas para profesionales del ámbito tributario, la inclusión de preguntas frecuentes y vídeos explicativos en la web de Hacienda y un plazo ampliado de un mes específicamente para la primera declaración de 2012.

A la interposición de un recurso de reposición por parte del obligado a presentar el formulario informativo responde la Administración con algo tan habitual como reprochable, como es reproducir literalmente el acuerdo de imposición de sanción, añadiendo una coletilla que achaca reiteración en los alegatos formulados por el reclamante lo que, según entender del funcionario encargado de resolver el expediente, le inhibe de mayor aditamento argumentativo.

Frente a esta respuesta, el contribuyente acude al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León que, en Resolución de 31 de octubre de 2017, desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta, achacando a aquel –en lo que supone un flagrante caso de inversión de las reglas de la prueba en materia sancionadora, además de un manifiesto incursión en la vedada *probatio diabolica*– falta de justificación razonada de hallarse en uno de los supuestos que, en aplicación del artículo 179.2 de la Ley General Tributaria (LGT), le sirviera para exonerarle de culpabilidad en la comisión de una infracción.

Así las cosas, el presunto infractor acaba interponiendo un recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, como resulta pertinente de conformidad con el artículo 10 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, fundamentando su recurso en el carácter absolutamente desproporcionado de la sanción impuesta, en el automatismo en su aplicación, en una motivación huera del expediente sancionador y en la puesta en tela de juicio del régimen sancionador por las autoridades comunitarias en un dictamen motivado del que hasta hace poco no se tuvo conocimiento a pesar de comunicárselo la Comisión Europea al Reino de España a principios de 2017 (Alarcón García, 2019, pp. 69-90).

datos declarables por valor. Sin embargo, esta suerte de *derecho consuetudinario* hacendístico, aparentemente fundamentado en el orden ministerial que regula el formulario 720, se ha visto contradicho en la praxis por diversas delegaciones de la AEAT que, ponderando la dureza del régimen sancionador y mostrando la desproporción e inseguridad del régimen sancionador, han minorado el número de datos en algunos casos concretos.

2. Doctrina del tribunal

La resolución judicial que se analiza estima el recurso interpuesto por el contribuyente, anulando la sanción impuesta, partiendo de dos premisas exegéticas.

En primer lugar, literalmente, se considera que la resolución sancionadora es inmotivada al no resolver la totalidad de alegaciones formuladas por el recurrente y, señaladamente, la relativa a la desproporción del régimen sancionador, «apoyándose, además, en un dictamen de la Comisión Europea». En este sentido, «ni la resolución sancionadora, ni la desestimatoria de la reposición, ni el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional han hecho mención a tal alegato. Más aún, se limita a la remisión a la norma aplicable que ni se digna a reproducir».

Estas gruesas palabras del juzgador responden a la telegráfica contestación que da la AEAT a las alegaciones de la parte, en el sentido de que «la AEAT actúa como mera aplicadora de la norma y excede de las funciones de este organismo entrar a valorar la idoneidad o incluso la constitucionalidad o adecuación al derecho comunitario de la misma».

En este sentido el tribunal considera que, teniendo en cuenta el emplazamiento realizado por la Comisión Europea en su dictamen, para modificar la legislación relativa a bienes en el extranjero por vulnerar la libre circulación de capitales por la desproporción de su régimen sancionador, «una mínima vocación servicial de esa administración pasaría por hacer una somera consideración con este alegato, pero comunicar solo que no es su función el valorar un alegato de desproporción sustentado por un existente requerimiento oficial de la Comisión Europea supone el reconocimiento expreso de la aplicación de una norma desproporcionada, bajo excusa de incompetencia, cuando la simple lectura de la CE, en su art. 9.3 y LGT en su art. 3.2 imponen la aplicación de las normas con respeto a tal principio fundamental».

En segundo y último lugar, la resolución abunda en la desproporción de la norma a través de otros argumentos que desarrolla con lo que parece una suerte de *excusatio non petita* acerca de por qué no plantea una cuestión de inconstitucionalidad «pues no depende del fallo estimatorio de tal declaración, habida cuenta de la inmotivación de la resolución previamente declarada».

Este postrer trazo hermenéutico es, quizá, el de mayor interés particular con relación a la tan debatida obligación informativa para determinados bienes y derechos en el extranjero impuesta por España.

En primer lugar, se trata acerca de la existencia de un dictamen de la Comisión Europea que, pese a no haber trascendido su redacción en el momento de dictarse la sentencia, se dio a conocer a través de una nota de prensa que claramente señalaba que las normas españolas sobre activos mantenidos en el extranjero resultan desproporcionadas, al establecer multas mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, lo que puede disuadir a empresas y particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él.

El tribunal pasa de largo acerca de la trascendencia del hecho de que ese dictamen no se hubiera hecho público todavía, señalando únicamente que su texto íntegro no ha trascendido.

En segundo lugar, se pone de manifiesto un aspecto doctrinal de gran calado, como es la paradoja de una norma que, «con independencia de la sanción que se imponga, eleva a la categoría de infracción muy grave la no comunicación de datos, cuando, para supuestos de no presentación en plazo de autoliquidaciones, la infracción puede ser hasta leve (art. 198 LGT)».

Por último, el órgano jurisdiccional territorial autor de la sentencia comentada se cuestiona si resulta razonable, con independencia de los plazos legales previstos a tal efecto, que se multe a un contribuyente a partir de un procedimiento sancionador iniciado «casi dos años después de la comunicación tardía de datos, cuando tenía absoluto conocimiento del ilícito cometido desde el instante justo de la comunicación tardía».

A partir de este punto, el tribunal lleva a cabo una interesantísima exégesis abierta o extensiva de la redacción del artículo 209 de la LGT, con el objetivo de evitar la paradoja de que los procedimientos sancionadores derivados de lo que serían los ilícitos más graves –verbigracia, las sanciones por dejar de ingresar detectadas a través de actuaciones inquisitivas en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación– dispongan de un límite máximo de tres meses para su comienzo desde la notificación de la resolución o liquidación y, por el contrario, los procedimientos sancionadores ontológicamente menos graves, como los que derivan de incumplimientos de tipo formal, se puedan iniciar hasta en los cuatro años siguientes desde la comisión del ilícito.

A esta cuestión le dedica el juzgador gran parte del texto de la resolución, llevando a cabo una serie de razonamientos que le permiten considerar que, en el caso de autos, la actuación del contribuyente no resultaba negligente o, mejor dicho, que la negligencia de este resultó menor que la de la propia Administración.

En efecto, «esta Sala no alcanza a apreciar la razón por la que el plazo preclusivo del artículo 209.2 LGT no sea aplicable a las actuaciones o procedimientos dirigidos al control de las obligaciones formales –haciéndolas de peor condición– las cuales concluyen, por cumplimiento del requerimiento del obligado tributario, sin resolución expresa ni liquidación, y ello mientras tales actuaciones tengan la misma virtualidad que los de verificación de datos o comprobación en orden a la eventual incoación de un ulterior procedimiento sancionador [...]. Este proceder no solo denota una consciente incongruencia, sino un actuar significadamente irrespetuoso con el derecho constitucional de todo administrado o contribuyente a recibir una actuación servicial y a obtener una resolución administrativa congruente con sus argumentaciones».

Las apreciaciones que realiza el tribunal se hacen extrapolando los razonamientos de una resolución previa, en la que se trata acerca de la punibilidad de la presentación extemporánea de otro formulario informativo de carácter tributario –el modelo 340–. En ambos supuestos, el contribuyente cumple con su deber formal tributario voluntariamente, si bien

de forma tardía. De la misma manera, también coincide el hecho de que, desde tal cumplimiento intempestivo, la Administración tenía pleno conocimiento de los hechos de modo que, desde el día de su presentación, disponía de todos los elementos para sancionar (plazo y datos), dilatando el inicio del expediente sancionador aproximadamente dos años.

Estas circunstancias conllevan que la Administración ha tolerado, conscientemente, dicho cumplimiento tardío del contribuyente sin iniciar actuaciones correctoras hasta al cabo de mucho tiempo. Esa pasividad supone, asimismo, un cumplimiento tardío esta vez por parte de la Administración, que ha generado una confianza legítima «traicionada cuando, mucho tiempo después tiene a bien la incoación de este, sin justificar siquiera mínimamente el por qué de la tardanza».

A este razonamiento se une otra incongruencia que se derivaría de no aplicar el plazo de tres meses previsto en el citado apartado 2 del artículo 209 de la LGT a las sanciones formales derivadas del incumplimiento de una obligación informativa, pues ello «situaría en idéntica situación tanto al que no cumple en absoluto ese deber de presentación como al que lo hace tardíamente. Justo es entonces ubicar en esa presentación el día de inicio del plazo de perención, si, como se dijo, la misma era totalmente completa en aquel momento para el inicio y culminación del procedimiento sancionador».

3. Comentario crítico

Lo primero que cabe plantearse ante la lectura de esta resolución judicial es cuál hubiera sido la decisión tomada por el TSJ de Castilla y León si hubiera tenido conocimiento en este supuesto de hecho concreto de la completitud del dictamen motivado emitido por la Comisión Europea, tras haberse hecho público su contenido.

Bien es cierto que este organismo europeo no tiene el don de la infalibilidad y sus consideraciones acerca de posibles incumplimientos por parte de la legislación de los Estados miembros no gozan de ejecutividad ni tienen por qué ser aceptadas por estos. Sin embargo, la especial contundencia y la razonada argumentación del texto del dictamen motivado que finaliza el procedimiento de infracción respecto de la obligación informativa de continua referencia permiten intuir que, ante su lacerante desproporción, la Sala juzgadora podría haberse planteado acudir al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Luxemburgo².

Dejando el juego de las hipótesis de lado, el tribunal señala que la anulación del expediente sancionador formal procede de su inmotivación, si bien se permite condimentar su

² La multitud de expedientes, tanto liquidatorios como sancionadores, que se encuentran *sub iudice* en la actualidad permiten intuir que la posibilidad de solicitar el auxilio al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cristalice en un futuro no muy lejano.

exégesis al existir unas circunstancias fácticas –la dilatación en el tiempo a la hora de abrir el procedimiento sancionador por parte de la Administración, el cumplimiento (extemporáneo) del deber informativo por parte del contribuyente– de especial trascendencia para determinar la concurrencia del elemento subjetivo de toda infracción tributaria.

Es decir, según mi opinión, a pesar de que el TSJ únicamente exterioriza como motivo para no sancionar la falta de motivación, la cantidad de texto que le dedica a considerar que la Administración ha laminado la confianza del contribuyente con una actuación pasiva y tardía determina que también se ha tenido en cuenta la ausencia de culpa de este o, más concretamente, una diligencia mayor por su parte puesta en relación con la demorada conducta administrativa. En definitiva, se han puesto sobre una balanza las actuaciones de ambas partes en la relación tributaria para valorar un incumplimiento (formal) de la obligación tributaria y se ha llegado a la conclusión de que la negligencia del contribuyente ha existido, si bien ha sido menor que la de la propia Administración, lo que en buena lógica impide sancionar a aquel.

Empezando el análisis crítico por la ausencia de motivación, cabe pensar que la Administración concluyó el procedimiento sancionador con una notificación de redacción esteotipada que ha ganado fortuna en este tipo de expedientes, que intenta fundamentar la negligencia del contribuyente en la gran cantidad de medios que se dispusieron por parte del fisco ante el nacimiento de este novedoso deber informativo.

Siendo verdad la existencia de preguntas frecuentes y vídeos en la página web de la AEAT y la realización de conferencias para profesionales –no para particulares– antes del nacimiento del modelo 720, lo cierto es que ninguno de estos instrumentos goza de carácter normativo, por lo que no puede considerarse cabalmente que pudieran solventar la inseguridad jurídica que generó este formulario y su predecesor –y *leit motiv*–, el modelo 750, a través del cual se pudo presentar hasta el 30 de noviembre de 2012 una declaración tributaria especial por parte de las personas que mantuvieran bienes o derechos en el extranjero.

Dicha inseguridad, o falta de confianza, estaba instalada en el ambiente de una época que vio como dos leyes de urgencia –RDL 12/2012 y 19/2012– configuraron una suerte de amnistía fiscal poco comprensible, que «amplió» su ámbito de aplicación y redujo su *quantum* a través de dos informes de la Dirección General de Tributos, solicitándose previamente para darles una redacción más atractiva la colaboración a las principales asociaciones de unos profesionales tributarios, los asesores fiscales, a los que en cualquier otra circunstancia se anatemiza.

Las poco felices palabras del ministro para coadyuvar a los contribuyentes a acudir a la llamada de la regularización especial a través del modelo 750 –me refiero a la referencia al famoso dicho popular del palo y la zanahoria– no ayudaron a calmar un ambiente enrarecido que culminó, precisamente, con el establecimiento de esta obligación informativa específica para determinados activos en el exterior del país (Alarcón García, 2016).

A esta sucesión de hechos cabe añadir que la implementación del deber informativo se realizó de forma poco razonada por parte de Hacienda, a través de un formulario de imposible

comprensión para el profano, de difícil confección, obligatoriamente por vía telemática³ y con una serie de especialidades en cuanto a su ámbito subjetivo, objetivo y cuantitativo que hacen que la información que aporta a la Administración pueda ser considerada como perfectamente inútil, sesgada, parcial y que no da idea de la realidad patrimonial de cada contribuyente.

Así pues, esa batería tan cacareada de medios de asistencia al contribuyente tiene su razón de ser en el precario y complejo entramado normativo para poder llevar a cabo el modelo informativo en cuestión, de modo que su utilización apodíctica como medio de prueba de la negligencia del contribuyente resulta del todo cuestionable⁴, teniendo en cuenta que se trata de un formulario que deben rellenar personas de toda condición, desde emigrantes o impatriados a jubilados, todos ellos particulares obligados excepcionalmente a su presentación electrónica.

Es destacable que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana procedió a anular los primeros expedientes sancionadores abiertos por el cumplimiento tardío de esta misma obligación informativa dándole la vuelta a ese razonamiento impenitente de la Administración. En efecto, varias resoluciones de este organismo fechadas el 29 de septiembre de 2017 inician esta senda interpretativa al considerar que el deber en cuestión surge de «una norma que pone de manifiesto la energía con la que el legislador quiere actuar con respecto a determinadas conductas que considera especialmente indiciarias de una posible defraudación tributaria, de ahí la cuantía de las sanciones y de ahí que califique la infracción, en todo caso, como muy grave [...]». Estas circunstancias exigen extremar, si cabe, la diligencia de la Administración en cuanto a que no haya duda alguna sobre la concurrencia de la culpabilidad; exigencia igualmente aplicable a este órgano revisor. Precisamente por ello, no solo se emplearon los métodos jurídicamente habituales para facilitar el conocimiento de la norma al tiempo de su implantación, sino que por parte de la Administración se llevó a cabo una extraordinaria labor de difusión: publicaciones en medios de comunicación, participación de la Agencia Tributaria en numerosas charlas organizadas por profesionales del ámbito tributario con la finalidad de dar la mayor publicidad acerca de los diversos detalles de aquella, etc. Pues bien; a juicio de este tribunal, tal proceder por parte del legislador y de la Administración pone de manifiesto el reconocimiento implícito de la extraordinaria novedad, dificultad técnica e interpretativa en determinados puntos de la norma y –lo más importante– la gran trascendencia que su incumplimiento podría acarrear para el incumplidor, quien, sin embargo, podría incurrir en esta u otras infracciones relacionadas con ella por simple desconocimiento, es decir, por causas ajenas a su voluntad. De ahí la campaña de

³ Para Falcón y Tella (2013, pp. 9 y ss.), el establecimiento de la obligatoriedad de presentación por vía telemática del modelo 720 carece de la suficiente cobertura legal.

⁴ Sin olvidar que el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución para unificación de criterio de 18 de febrero de 2016 (RG 7036/2015 –NFJ061860–), que ha ganado fortuna, ha criticado acerbamente la utilización de fórmulas estereotipadas para justificar el elemento subjetivo en los expedientes sancionadores en materia tributaria, al partirse en este ámbito del principio de presunción de inocencia.

difusión. Ello al margen de que, por su especificidad y tecnicismo, aquellas charlas y noticias rara vez trascendieron más allá del ámbito de los profesionales de la fiscalidad».

Con ello, de una forma virtuosa, este órgano revisor utiliza los argumentos de la propia Administración acerca de sus esfuerzos en aportar información del novedoso deber tributario formal al contribuyente para desarbolar la existencia de negligencia en la actuación de este, pues ese hecho se considera como un síntoma cristalino de la dificultad del formulario a presentar y de la complejidad de la normativa que lo rodea.

A ello debe añadirse, a mayor abundamiento, que el Tribunal Supremo tiene establecido que la capacidad económica del contribuyente, la disposición de medios o asistencia profesional o la experiencia en el sector tributario no permiten suponer, *per se*, una conducta negligente por su parte (por todas, Sentencia de 22 de diciembre de 2016 [rec. núm. 348/2016 –NFJ065184–]).

En este sentido, el propio tribunal territorial que dicta la sentencia que se comenta ya había avanzado su criterio negativo acerca de la motivación de expedientes sancionadores en la disposición de medios por parte del contribuyente, en otra Sentencia de 4 de abril de 2016 (rec. núm. 144/2015 –NFJ062718–), en la que concluye textualmente que «no constituye óbice a lo resuelto, el hecho que (sic) el recurrente sea abogado, incluso un profesional de la normativa fiscalista pues no hemos de olvidar que como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2008, no es factible, en ningún caso, presumir de conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo (asesoramiento, importancia económica, etc.) sino que en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias objetivas, hay que ponderar si la discrepancia del contribuyente y la Agencia Tributaria se debe o no a la diversa, razonable y en cierto modo justificada interpretación que cada uno mantiene sobre la norma aplicable».

En segundo lugar, el tribunal critica la ausencia de respuesta acerca de la alegación que realizó el recurrente insistentemente en los recursos previos, basada en la publicación de las conclusiones de un dictamen motivado, emitido por parte de la Comisión Europea, que ponía en duda la proporcionalidad del régimen sancionador.

En este extremo, se apela a la teórica vocación servicial de las Administraciones públicas, para concluir que debería haberse dedicado siquiera un párrafo de la resolución sancionadora a este extremo, sin que resulte pertinente excusarse en la obligatoriedad de la Administración de actuar como mero aplicador de la ley.

Ciertamente, en un estado de derecho no puede estar en manos de los funcionarios ni de los organismos públicos aplicar o no las leyes, aunque los representantes públicos de las instituciones catalanas se esfuercen últimamente en transmitirnos el mensaje contrario. Pero ello no imposibilita que, precisamente entrando en el caso concreto, los órganos encargados de resolver estos expedientes sancionadores puedan ponderar la desproporción de la norma como un elemento, entre muchos, que puedan llevar a eliminar la falta de diligencia del presunto infractor. Más aún, si cabe, si esa falta de proporción es puesta de manifiesto por

un organismo europeo encargado de velar por la defensa de las libertades comunitarias en un procedimiento de infracción *ad hoc*.

Eso, precisamente, es lo que reclama el principio de buena administración pues, como ya se ha dicho, en materia sancionadora rige la presunción de inocencia, de forma que debe ser el órgano encargado del negociado en materia sancionadora el que debe acreditar la concurrencia de los elementos subjetivo y objetivo del tipo.

En este sentido, ha trascendido algún caso concreto en el que precisamente las dudas acerca de la constitucionalidad del régimen sancionador del formulario informativo de continua referencia ha determinado que el órgano sancionador ponderara la sanción a imponer, llevándola por el terreno de las infracciones por fuera de plazo –a saber, 100 € por dato con un mínimo de 1.500 €– en un supuesto en el que a tal extemporaneidad se unía la formulación errónea del modelo –con posible sanción, entonces, de 5.000 € por dato con un mínimo de 10.000 €–, aplicando además el mínimo sancionable de 1.500 euros con independencia del número de datos declarados extemporáneamente porque, en otro caso, «daría como resultado importes desorbitados que en algunos casos serían claramente inconstitucionales»⁵.

De la misma manera, no debe olvidarse que a pesar de su carácter netamente revisor en vía administrativa, los tribunales económico-administrativos disponen y han ejercido en diversas ocasiones la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Luxemburgo en caso de vislumbrar dudas acerca del cumplimiento de las libertades comunitarias por parte de la normativa española sobre la que estuvieran decidiendo un caso concreto, lo que no deja de ser una potestad jurisdiccional que sin duda va mucho más allá de la de (mero) aplicador cuasi robótico del ordenamiento jurídico en vigor.

En tercer lugar, no resulta bizantina la apreciación que realiza el tribunal acerca de la paradoja de que el régimen sancionador que se cuestiona determine que, en todo caso, la sanción impuesta resulte muy grave, pues ello lo hace de peor condición teórica que infracciones que fácticamente resultan mucho más graves para el interés público, como son las derivadas de la falta de presentación de autoliquidaciones, que pueden ser leves.

Este es uno de muchos ejemplos de antinomias y oxímoron a que da lugar un régimen informativo específico diseñado de forma tan nefasta, si bien no es el más importante. La técnica legislativa no viene siendo el fuerte en la normativa tributaria de los últimos años, en cuya confección la intervención académica suele ser inversamente proporcional a la gran condimentación ministerial de todo proyecto normativo que se precie. Tampoco resulta precisamente una joya de técnica normativa el que estas sanciones formales se sitúen en una disposición adicional de la LGT, cuando su lugar natural en la norma se situaría en los preceptos que regulan el régimen sancionador.

⁵ Transcripción literal de un acuerdo sancionador dictado por una delegación de la AEAT con relación a la aplicación del régimen sancionador formal de continua referencia.

Otra paradoja técnica del régimen sancionador formal por esta infracción informativa se encuentra en su aparente compatibilidad –contraria a la Carta Magna– con otra sanción específica derivada, en su caso, de la falta de ingreso que se aplicaría a aquellos contribuyentes a los que pudiera aplicársele la imputación de una ganancia patrimonial no justificada de conformidad con el artículo 39.2 de la LGT, que a su vez diversos autores han considerado como una norma cuasi sancionadora⁶.

Por último, el tribunal realiza una extensa argumentación que le lleva a pensar que el régimen sancionador debería haberse iniciado al poco tiempo desde el incumplimiento de la obligación informativa por parte del contribuyente, pues su pasividad durante dos años resulta un hecho tan negligente como el de este a la hora de cumplir tardíamente con su deber tributario, culminando su razonamiento con una apelación a aplicar en casos como el de autos el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la LGT, a pesar de no hablarse expresamente en el precepto de aquellos regímenes sancionadores nacidos sin origen en un previo procedimiento tributario.

La sugestiva exégesis del TSJ en este orden de cuestiones no deja de ser, como se ha dicho antes, un medio de ponderar la existencia del elemento subjetivo del tipo infractor en el caso concreto, siendo así que no se puede sancionar a alguien que cumple con un deber informativo, no de ingreso, 90 días tarde si la propia Administración se permite demorar la respuesta dos años, pues esa circunstancia resulta contraria a la buena administración⁷.

Esta suerte de «análisis de diligencia de ambas partes» resulta una interesante propuesta a tener en cuenta en un ámbito, el tributario, en el que las potestades de la Administración han ido en aumento en los últimos veinte años en idéntica proporción que han ido en detrimento los derechos de los contribuyentes.

Igual de relevante sería, aspecto este que a la fecha desconocemos, que la Abogacía del Estado hubiera planteado recurso de casación frente a la sentencia que venimos comentando, en la medida en que sus fundamentos de derecho se basan en una interpreta-

⁶ Es decir, en pura teoría –y en la aplicación práctica que están llevando a cabo diversas delegaciones territoriales de la AEAT– cabe que la Administración impute una ganancia patrimonial al contribuyente que no hubiera declarado en plazo los activos situados en el extranjero, lo que dada su falta de conexión con el hecho imponible –la obtención de esa renta– permite entender que se trata de una ficción de caracteres cuasi sancionadores. A su vez, la nefasta redacción de la Ley 7/2012 permitiría simultanear en ese caso dicha imputación con las sanciones formales de la disposición adicional decimotercera de la LGT y la sanción por dejar de ingresar de la disposición adicional segunda creada en su propio texto normativo. Este tridente sancionador ha sido criticado, especialmente, por Rozas Valdés (2015, pp. 65-95) y Simón Acosta (2014).

⁷ A pesar de ello, por desgracia, otros tribunales territoriales como el TSJ de Madrid han validado una sanción impuesta por una presentación nueve días tarde de un formulario 720 sin entrar a valorar este extremo y juzgando que cabe sancionar cualquier grado de negligencia (Sentencia de 14 de noviembre de 2018 [rec. núm. 34/2018 –NFJ072405–]).

ción muy trabajada, pero no estricta, del artículo 209.2 de la LGT. Bien es cierto que, en resumidas cuentas, el TSJ de Castilla y León utiliza ese razonamiento como un elemento más de su armazón argumental para llegar a la consideración de que la resolución sancionadora resulta huérfana de motivación suficiente, pero la cantidad de espacio que le dedica a la crítica del precepto citado bien merecería la actuación nomofiláctica del Alto Tribunal.

Sin lugar a dudas, una interpretación del Tribunal Supremo como la que sigue este órgano jurisdiccional territorial acerca del plazo máximo para dar comienzo a un procedimiento sancionador tendría un sentido común evidente, evitaría incongruencias y unificaría el *dies a quo* para el inicio de todo expediente sancionador con independencia de su origen, lo que reportaría un beneficio indudable a la seguridad jurídica.

Referencias bibliográficas

- Alarcón García, E. (2016). *La obligación de información sobre activos en el extranjero*. (1.ª ed.). Madrid: Francis Lefebvre.
- Alarcón García, E. (2019). Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 69-90.
- Falcón y Tella, R. (2013). El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel? *Quincena Fiscal*, 12, 9 y ss.
- Rozas Valdés, J. A. (2015). El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero. *Revista Técnica Tributaria*, 109, 65-95.
- Simón Acosta, E. (2012). Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 847.
- Simón Acosta, E. (2014). Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero. *Revista Técnica Tributaria*, 107, 39-76.
- Simón Acosta, E. (2015). Declaración de bienes en el extranjero: un piélagos de irracionalidad e inconstitucionalidad. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Recuperado de <www.legaltoday.com> (6/03/2015).



Nueva normativa contable: Respuestas adecuadas y proporcionadas a la realidad de las empresas

Enrique Rubio Herrera

Presidente del ICAC

Extracto

El presente artículo pretende exponer los criterios que inspiran la nueva normativa contable que se propone incorporar en el proyecto publicado en trámite de audiencia pública del Real Decreto por el que se modifica el Plan General de Contabilidad. El artículo explica cómo el proyecto sigue el enfoque de convergencia con las normas internacionales de información financiera que inició la Ley 16/2007, de 4 de julio, incorporando requisitos y medidas normativas equilibradas a la naturaleza y realidad de las empresas que aplican el plan contable citado, de acuerdo con los criterios de proporcionalidad, adecuación y simplificación.

Palabras clave: normativa contable; Plan General de Contabilidad; instrumentos financieros; reconocimiento de ingresos; normas internacionales de información financiera; empresas no financieras.

Fecha de entrada: 08-04-2019 / Fecha de aceptación: 10-04-2019

Cómo citar: Rubio Herrera, E. (2019). Nueva normativa contable: Respuestas adecuadas y proporcionadas a la realidad de las empresas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 163-188.



New accounting regulations: Adequate and provided responses to the reality of companies

Enrique Rubio Herrera

Abstract

The present article intends to expose the criteria that inspire the new accounting regulations that it is proposed to incorporate into the project published in the process of a public hearing of the Royal Decree by which the General Accounting Plan is modified. The article explains how the project follows the approach of convergence with the International Financial Reporting Standards that began Law 16/2007, of July 4, incorporating regulatory requirements and measures balanced to the nature and reality of the companies that apply the aforementioned Accounting Plan, according to the criteria of proportionality, adequacy and simplification.

Keywords: accounting regulations; General Accounting Plan; financial instruments; revenue recognition; international financial reporting standards; non-financial companies.

Citation: Rubio Herrera, E. (2019). Nueva normativa contable: Respuestas adecuadas y proporcionadas a la realidad de las empresas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 163-188.



Sumario

1. Introducción
 2. Antecedentes y contexto
 - A) Incorporación a la entonces Comunidad Económica Europea
 - B) Estrategia contable europea y adaptación en España
 - C) Crisis financiera
 - D) Nuevo enfoque contable europeo
 - E) Contexto actual
 3. Nuevas normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea
 4. Modificación del PGC
 - A) Consideraciones generales
 - B) Aspectos concretos
 - a) Nueva regulación en materia de reconocimiento de ingresos
 - b) Nueva regulación de los instrumentos financieros
 - c) Otros cambios
 5. Conclusión
- Referencias utilizadas



1. Introducción

Durante el mes de octubre de 2018 fue expuesto en trámite de audiencia pública el proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos.

Tras un intenso debate y muy relevantes y provechosas contribuciones realizadas en los grupos de trabajo, en el Comité Consultivo de Contabilidad y en el Consejo de Contabilidad del Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), y en línea con el enfoque de convergencia iniciado en 2007 con las normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea, este proyecto pretende dar respuesta proporcionada, adecuada y simplificada a los nuevos requerimientos de información contenidas en las normas internacionales, teniendo en cuenta la realidad de las empresas que aplican el citado plan contable.

En primer lugar, al objeto de entender y justificar este enfoque, en este artículo se hace un detenido repaso a los antecedentes que han precedido al proyecto, y en cuyo mérito hay que reconocer la evolución experimentada por la información económico-financiera, así como al contexto en que se aborda esta, en cuanto que determinan los criterios rectores que inspiran el grado de convergencia con las citadas normas, que no pueden consistir en un adopción plena y literal sin un previo análisis de coste y oportunidad.

En segundo lugar, se resumen las características principales de las nuevas normas internacionales, para terminar exponiendo, en tercer y último lugar, los principales rasgos de la reforma que se aborda y de las razones y elementos que se adaptan de la norma internacional en las que se detalla y concreta el citado grado de convergencia, sobre la base de los criterios de proporcionalidad, adecuación y simplificación.

2. Antecedentes y contexto

Durante los últimos 30 años se han producido grandes cambios a causa de la globalización y de las mayores cuotas de internalización de la economía, que han ido requiriendo un mayor grado de armonización y, en su caso, homogeneización en la aplicación de los criterios para la elaboración de las cuentas anuales que formulan las entidades.

Desde el PGC de 1973, se han sucedido muchos y muy relevantes hitos que han permitido evolucionar desde una situación en la que las entidades no publicaban la información económico-financiera hacia una situación como la actual en la que esta información se publica de forma recurrente, con calidad y transparencia. Destacaría los siguientes:

A) Incorporación a la entonces Comunidad Económica Europea

El primer hito, sin duda alguna, lo supuso la integración efectiva a la entonces Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea, en 1986 de lo que derivó la necesidad de adaptar nuestro ordenamiento jurídico al acervo comunitario de forma que se facilitase el desarrollo del mercado interior de bienes y servicios.

Las reformas por las que se adaptaba nuestra legislación a las directivas comunitarias implicaron una profunda transformación, jurídica y práctica, en la transparencia y fiabilidad de la información económico-financiera de las empresas y de su importancia para el conjunto de la sociedad, de forma que el nuevo marco resultante tuviera por objetivo principalmente la protección del conjunto de interesados que se relacionan e integran en las empresas, y que va mucho más allá de los propios accionistas, e incluso del concepto patrimonialista de la contabilidad.

El proceso de adaptación de las normas contables vigentes en aquel momento con el derecho comunitario derivado en materia contable¹ determinó que se fueran teniendo en cuenta otros usuarios y se hiciera pública y verificable, dando así un gran paso en cuanto a la obligación de llevanza de la contabilidad y la publicación de información económico-financiera, sobre la base de un conjunto sólido de principios contables con el objetivo de que las cuentas anuales suministren la imagen fiel de la empresa.

B) Estrategia contable europea y adaptación en España

Con el objetivo de hacer más comparable y homogénea la información económico-financiera de las empresas europeas, de garantizar un funcionamiento eficiente y rentable del mercado de capitales, y lograr una información financiera de calidad que facilite las operaciones transfronterizas o la cotización en cualquier mercado del mundo, con independencia de su lugar de residencia y del mercado de capitales en el cual coticen, el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, impuso en su artículo 4 que las

¹ La Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas.

«sociedades que elaborasen cuentas consolidadas debían aplicar las normas contables internacionales» adoptadas por la Unión Europea (en adelante, NIC/NIIF-UE), siempre que a la fecha de cierre de su balance sus valores estuvieran admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión. Asimismo, el artículo 5 del mismo reglamento facultaba a los Estados miembros para permitir o requerir a las sociedades distintas de las citadas que elaboren sus cuentas anuales individuales o consolidadas de conformidad con las citadas normas.

En nuestro país, el alcance de la decisión europea fue analizado por la Comisión de expertos creada por Orden comunicada del ministro de Economía de 16 de marzo de 2001, que elaboró un informe sobre la situación de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (el llamado *Libro Blanco de la Contabilidad*), publicado en el año 2002 y cuya principal recomendación fue que en las cuentas anuales individuales se siguiera aplicando la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada comparabilidad de la información contable, en el marco de las nuevas exigencias contables europeas, considerándose que en el ámbito de las cuentas anuales consolidadas debía dejarse a opción del sujeto contable la aplicación de las normas españolas o de los reglamentos comunitarios.

De acuerdo con esta propuesta, con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, se inició un proceso de estrategia de convergencia del derecho contable español con las NIC/NIIF-UE para los grupos cotizados.

Desde entonces, el PGC y sus disposiciones de desarrollo se fueron modificando para adaptarse a las citadas NIC/NIIF-UE, en todos aquellos aspectos que resultaban necesarios para hacer compatibles ambos cuerpos normativos, pero respetando el cumplimiento de la directiva contable en los aspectos en los que la normativa comunitaria se aparta de lo previsto en las normas internacionales como son la amortización del fondo de comercio o la consideración de todos los activos intangibles con vida útil definida.

Constituye, pues, un hito muy importante la reforma sustancial llevada a cabo por la Ley 16/2007, por cuanto que, ante la decisión europea de crear un modelo de dualismo contable, se evitó la dualidad del modelo contable individual manteniendo un modelo contable español y la competencia en materia de normalización contable española frente a la opción de una aplicación directa de las NIC/NIIF adoptadas en Europa.

Es decir, la decisión del legislador español, en el marco del artículo 5 del Reglamento (UE) 1606/2002, y en lo que respecta a las cuentas anuales individuales, consistió en no permitir ni requerir la aplicación directa o íntegra de las NIC/NIIF-UE más allá del ámbito de aplicación estrictamente obligatorio fijado por la Unión Europea, y sin perjuicio de que dichas normas internacionales sean una referencia obligada de cualquier modificación que afecte al derecho contable español.

En este contexto y con este propósito y en el marco de la directiva contable, se adaptó la normativa contable de fuente interna a las normas internacionales, en todo aquello que se consideró una mejora del marco interno de información financiera, y teniendo muy presente la realidad de los operadores económicos (que no pertenecen al sector financiero) que debían aplicar el PGC reforzando así el carácter autónomo del mismo en tanto norma jurídica aprobada en España con un ámbito de aplicación claramente delimitado: la formulación de las cuentas individuales de todas las empresas españolas, al margen de las reglas contables aplicables a las empresas del sector financiero.

Así las cosas, la estrategia de convergencia supuso una profunda modificación del derecho contable español, que ha derivado en un proceso continuo de adaptación, que no de adopción, de la normativa contable nacional a los criterios previstos en las NIC/NIIF-UE mediante la modificación del PGC y la publicación de diversas resoluciones del ICAC. Dicho proceso fue complementado paulatinamente con una intensa y productiva labor interpretativa por parte del ICAC mediante la publicación de consultas.

Queda lejos, pero conviene recordar que dicho proceso llevó, entre otros, a: a) incorporar el principio del análisis del fondo económico de las operaciones para su reconocimiento contable; b) recoger el criterio del valor razonable; c) regular operaciones no contempladas en el PGC de 1990, como los instrumentos financieros o las combinaciones de negocio; d) así como aprobar el PGC de pequeñas y medianas empresas (en adelante, PGC Pymes), que contenía importantes simplificaciones en relación con el PGC para facilitar la aplicación del nuevo marco contable a las pymes.

Por último, no debe dejar de reconocerse la importancia y utilidad que supone que las cuentas anuales individuales se formularan con arreglo a las normas locales, por sus relevantes efectos para la interpretación de otros ámbitos del derecho como el mercantil, concursal o el tributario.

Resulta en este punto del artículo necesario mencionar, en cuanto que explica el enfoque a seguir en el proceso de convergencia con las NIC/NIIF-UE, el criterio reflejado en el dictamen del Consejo de Estado (evacuado durante el proceso de elaboración del PGC aprobado por el RD 1514/2017²) según el cual los criterios a aplicar en la elaboración de las

² Dictamen del Consejo de Estado número 1950/2007 sobre el proyecto de real decreto por el que se aprobó el PGC (mediante RD 1514/2007, de 16 de noviembre, en desarrollo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. Recuerda que, de acuerdo con el art. 3.2 del Reglamento (CE) 1606/2002 se dispone que las normas internacionales de contabilidad solo podrán aprobarse en caso de que no sean contrarias al principio de imagen fiel establecido en el apartado 3 del art. 2 de la Cuarta Directiva y en el apartado 3 del art. 16 de la Séptima Directiva y favorezcan el interés público europeo, y de que cumplan los requisitos de comprensibilidad, pertinencia, fiabilidad y comparabilidad de la información financiera necesarios para tomar decisiones en materia económica y evaluar la gestión de la dirección).

cuentas anuales individuales de las empresas españolas son los de la normativa nacional, sin perjuicio de su sintonía con las NIIF y del obligado ajuste de dicha normativa a la regulación comunitaria contenida en las directivas contables, viniendo a señalar que ello supone un referente obligado para cualquier reforma contable de la normativa interna, si bien acompañado siempre de un previo análisis crítico sobre la oportunidad y las implicaciones de los nuevos pronunciamientos internacionales en las empresas que aplican el PGC.

Por todo ello, en conclusión, el PGC de 2007 se redactó sobre la base de: a) simplificar algunos tratamientos contables (dada la complejidad técnica o la ausencia de reglas en el marco internacional); b) tener presente que el PGC es un marco de información que aplican empresas cualesquiera que sean el tamaño y el sector al que pertenecen (distintos del financiero) con implicaciones jurídicas muy relevantes (mercantiles y fiscales); c) mantener la estabilidad normativa, lo que llevó a respetar en la medida de lo posible criterios del antiguo PGC de 1990; y d) de considerar la motivación eminentemente sectorial (principalmente financiero) de algunos de los requerimientos incluidos en las normas internacionales.

Todo ello inspiró y confluyó en un proceso de estrategia de convergencia en línea con el enfoque o principio básico de homogeneización establecido por el legislador en el año 2007, pero desde una previa evaluación del coste/beneficio de los cambios introducidos en la normativa internacional.

C) Crisis financiera

La crisis financiera sufrida ha supuesto un tremendo coste, no solo en términos económicos (deteriorándose los resultados de las empresas, el nivel de crecimiento y generación de empleo), sino también en términos de confianza en la información económico-financiera que se publicaba (incrementando el llamado «gap de expectativas»). Ello propició que se iniciara un proceso de reforma normativa sustancial que afectaba, entre otros, a las normas de gobernanza de las empresas, poniendo el foco de atención en la responsabilidad de quienes intervenían en la elaboración y verificación de las cuentas anuales (administradores, auditores y comisiones de auditoría), con el fin último de recuperar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera³.

D) Nuevo enfoque contable europeo

En esta evolución, no se pueda obviar la generación de una mayor brecha en la información requerida a las grandes empresas y la demandada a las pymes.

³ Dicho proceso supuso la modificación del Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (aprobado por RDleg. 1/2010, de 2 de julio), el Código Penal y fue culminado con la aprobación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Así, de un lado, la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas⁴, introdujo una nueva estrategia en el proceso de armonización contable europea al imponer a los Estados miembros la obligación de aprobar unos requerimientos máximos de información a las entidades que no superen los límites que hoy en día facultan a una empresa en España a seguir el modelo abreviado de balance y memoria; las que la directiva denomina como pequeñas empresas.

Con la transposición a nuestro ordenamiento jurídico (mediante la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas⁵), se simplifican las obligaciones contables de las pequeñas empresas que se materializaron, entre otros, en la eliminación del estado de cambios en el patrimonio neto y en la reducción de las indicaciones a incluir en la memoria de las cuentas anuales. Asimismo, se igualaban los parámetros que determinan el ámbito de aplicación para quien puede formular modelos abreviados de balance y memoria, y el PGC para pymes. Interesa recordar, por la novedad que supone, la nueva regulación en materia de activos intangibles, especialmente el fondo de comercio, que pasan a considerarse activos de vida definida.

De otro lado, las grandes empresas han sido sensibles a la demanda de nueva y mayor información satisfecha, no solo mediante la implantación de las NIC/NIIF-UE, sino también respondiendo a la necesidad de divulgar la información no financiera que las grandes corporaciones han ido haciendo voluntariamente, y que se ha venido a exigir con las últimas reformas.

En efecto, la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos (incorporada primero por RDL 18/2017 y, posteriormente, por Ley 11/2018⁶), obliga a determinadas empresas grandes a aumentar la información no financiera contenida en el informe de gestión, o en su caso en un estado separado,

⁴ La Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo, refunde en un solo texto las denominadas directivas contables.

⁵ Mediante las disposiciones finales primera y cuarta se introdujeron las modificaciones necesarias en el Código de Comercio y en el texto refundido de la Ley de sociedades de capital, respectivamente.

⁶ Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de sociedades de capital aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

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

que acompaña a las cuentas anuales individuales y consolidadas en grandes empresas en lo relativo a cuestiones sociales, medioambientales, recursos humanos, respeto a los derechos humanos y lucha contra la corrupción, con el fin de identificar riesgos para mejorar la sostenibilidad y aumentar la confianza de los inversores, los consumidores y la sociedad en general.

Con ello se pretende reducir el gap de expectativas que sobre la información no financiera existe habida cuenta de la demanda cada vez más frecuente de los usuarios de conocer cómo las empresas afrontan los principales problemas actuales, tales como los referidos a la justicia social, el cambio climático, el respeto a los derechos de los trabajadores y consumidores, la ética de los negocios, etc., que no satisfacen los estados financieros. En los antecedentes se defiende que el valor de las empresas ya no viene determinado exclusivamente por lo que resulten de los estados financieros, sino que también está influido por cómo contribuyen las empresas a afrontar dichos retos.

Se entiende y justifica que la obligación de la divulgación de información no financiera contribuye a medir y gestionar mejor el rendimiento de las empresas y su impacto en la sociedad, así como a facilitar el tránsito hacia una información que compatibilice el resultado financiero a corto plazo con la sostenibilidad a largo plazo. En este contexto, con el fin de mejorar la coherencia y la comparabilidad de la información no financiera divulgada, algunas empresas deben preparar un estado de información no financiera que contenga información relativa a estas cuestiones⁷.

E) Contexto actual

No cabe duda de que la información económico-financiera ha experimentado un cambio muy considerable, en el que se ha dado prevalencia a la calidad, la transparencia y la comparabilidad, para proteger el conjunto de intereses que se integran en la empresa y que va más allá de sus accionistas.

Siempre se ha hablado de «gap de expectativas» entre lo que los usuarios de la información financiera demandaban y la información presentada por las empresas. Hoy puede decirse que se han producido importantes avances para reducir dicho gap de información.

⁷ Empresas o, en su caso, grupos que cumplan los siguientes requisitos:

- Que cuenten con un número medio de trabajadores, durante el ejercicio, superior a 500; o
- Que o bien, tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
 - Que el total de las partidas del activo sea superior a 20.000.000 de euros.
 - Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40.000.000 de euros.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250.

Así, por ejemplo, basta observar la información que se facilita en las memorias, por ejemplo, sobre la gestión de riesgos, sobre el sistema de control interno para la elaboración de la información financiera, sin olvidar los efectos positivos producidos por las modificaciones introducidas en el informe de auditoría de cuentas⁸.

La evolución ha llevado a que se haya pasado en 30 años de la casi inexistencia de información económico-financiera de las empresas, a que esta se emita y publique de manera generalizada y además que esta sea oportuna, relevante, comparable y fiable, de modo equiparable a los países de nuestro entorno; lo que ha sido beneficioso para la economía española.

A dicha transformación han contribuido las reformas normativas emprendidas, las distintas Administraciones públicas implicadas, las empresas, los profesionales de la contabilidad (que han desempeñado un papel importante en la profesionalización y mejora constante de la información contable elaborada por las empresas, y de los procesos de control necesarios para asegurar que los estados financieros formulados e informados muestren la imagen fiel de las empresas) y los auditores (que han ayudado a que la información económico-financiera auditada sea aceptada con mayor confianza precisamente por ser auditada, mejorando su fiabilidad e integridad, y facilitando el proceso de toma de decisiones de los usuarios, posibilitando así un mejor funcionamiento de los mercados, todo ello también gracias a las distintas reformas encaminadas a reforzar su papel y a afianzar la calidad de los trabajos de auditoría).

3. Nuevas normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea

Como apuntaba anteriormente, España ha seguido un enfoque de convergencia a las NIC/NIIF adoptadas por la Unión Europea, tal como fue recogido en la anteriormente citada Ley 16/2007, de 4 de julio, ajustándose a los criterios incluidos en los Reglamentos de la Unión Europea por los que se adoptan las NIC/NIIF-UE en todos aquellos aspectos que resultan necesarios para hacer compatibles ambos cuerpos normativos contables, y en todo aquello que se considere una mejora del marco interno de información financiera pero, como se ha venido poniendo de manifiesto a lo largo de estas líneas, teniendo en cuenta la realidad de los operadores económicos que aplican el PGC.

Desde entonces, y a diferencia de lo sucedido en los países de nuestro entorno, el grado de armonización de la normativa española a las NIC/NIIF-UE ha sido muy elevado (de las

⁸ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (art. 5), y la Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos.

mayores de la Unión Europea), pero también es cierto que han coexistido diferencias entre las empresas financieras y las no financieras, posibles por el actual marco normativo competencial contable. Dicho fraccionamiento cobra una importancia cada vez mayor al hilo de la evolución que han experimentado las últimas NIIF-UE adoptadas por la Unión Europea, de contenido cada vez más complejo y en respuesta en ocasiones a problemas sectoriales, financieros o de mercados de capitales.

En este contexto, en los últimos años se han aprobado a nivel internacional dos normas muy relevantes en materia contable, que afectan al tratamiento de los instrumentos financieros (NIIF-UE 9) y al reconocimiento de ingresos procedentes de contratos con clientes (NIIF-UE 15), a la que debe sumarse la que regula los arrendamientos (NIIF-UE 16). La Unión Europea ha adoptado las mencionadas normas mediante los preceptivos reglamentos comunitarios⁹.

Resumidamente, la NIIF-UE 15 sobre el reconocimiento de ingresos tiene por objetivo establecer los principios de presentación de información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de las actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos de una entidad con sus clientes, proporcionando así un modelo único para el reconocimiento y medición de las ventas y la prestación de servicios.

Con dicha norma, según informa en los antecedentes de elaboración de dicha norma el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad –*International Accounting Standards Board* (IASB)–, se pretende clarificar los principios para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y eliminar las incongruencias y debilidades de los requerimientos anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias, proporcionando un marco más sólido para abordar los problemas de los ingresos de actividades ordinarias; mejorar la comparabilidad de las prácticas de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de las entidades cualquiera que sea el sector, jurisdicción y mercado de capitales en que operan; y proporcionar información más útil a los usuarios de los estados financieros a través de requerimientos sobre información a revelar mejorados.

La NIIF-UE 15 deroga, además de determinadas interpretaciones contables internacionales, la NIC-UE 11, «Contratos de Construcción», y la NIC-UE 1, «Ingresos de Actividades Ordinarias», siendo la aportación más importante la de sistematizar el anterior bloque normativo clarificando, al ampliarlo, el tratamiento de algunas operaciones y otros aspectos adicionales, estos sí novedosos, como las reglas a seguir para contabilizar la cesión de licen-

⁹ El Reglamento (UE) 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016, y el Reglamento (UE) 2016/2067 de la Comisión, de 22 de noviembre de 2016, en materia de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes e instrumentos financieros, respectivamente, que entraron en vigor en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018, a los exclusivos efectos de formular las cuentas anuales consolidadas de los grupos cotizados.

cias, bien sea para su uso o para su acceso, la concesión de un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado, o los acuerdos de recompra de activos.

En cuanto a la NIIF-UE 9 sobre instrumentos financieros, varios han sido los motivos que han impulsado la reforma internacional según se informa igualmente por el IASB y en los considerandos del Reglamento (UE) de la Comisión por el que se adopta dicha norma modificando aspectos de la NIC-UE 39.

Primero, la complejidad del actual sistema de reconocimiento y clasificación de los instrumentos financieros, en particular, de los activos, que ha sido objeto de crítica por no responder de forma clara y evidente a la realidad de la gestión financiera de las empresas.

Segundo, las debilidades del sistema de deterioro, respecto al cual existe un consenso general de que dicho sistema durante la pasada crisis financiera llevó a reconocer las pérdidas más tarde y en menor cuantía de lo que el objetivo de imagen fiel hubiera requerido (*too late, too little*), de modo que incluso no son pocas las voces que han considerado que fue un elemento que intensificó la crisis económica.

Y tercero, la falta de flexibilidad y las dificultades que muchas empresas han encontrado en la aplicación del tratamiento contable las coberturas contables a sus modelos de gestión de riesgos.

Por último, y aunque no afecte a la modificación incorporada en la nueva norma, no debe olvidarse la NIIF-UE 16 sobre arrendamientos¹⁰, cuyo principal cambio se centra en suprimir el tratamiento contable propio de los acuerdos denominados de arrendamiento operativo para el arrendatario, lo que va a determinar el registro de un activo en concepto de derecho de uso de un bien y de un pasivo por el valor actual de los compromisos financieros asumidos, produciendo con ello un tratamiento asimétrico en relación con el tratamiento contable para el arrendador que no ha sido modificado sustancialmente por la nueva NIIF-UE 16.

4. Modificación del PGC

A) Consideraciones generales

En virtud de lo anterior, en aras a seguir con la convergencia deseada del derecho contable español con las normas internacionales, es necesario tener en cuenta todo aquello que se

¹⁰ La NIIF-UE 16 sobre arrendamientos ha sido adoptada mediante el Reglamento (UE) 2017/1986 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017, que entró en vigor en los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2019,

considere una mejora del marco de información financiera teniendo en cuenta la realidad de los operadores económicos que aplican el PGC, lo que supone un proceso de adaptación, y no de adopción plena de las citadas normas internacionales sin un previo análisis crítico.

En este sentido y a los efectos de decidir el grado de convergencia, es evidente que la aplicación de los mismos criterios en las cuentas individuales y consolidadas, que pudieran derivarse por la posible aplicación directa de las NIIF a aquellas, simplificaría el proceso de rendición de cuentas una vez superado el coste que supondrían su implantación. Dicho objetivo de la comparabilidad igualmente sirve al principio seguridad jurídica.

Ahora bien, la adopción de unos criterios internacionales a nivel interno sin realizar un previo análisis coste/beneficio y de oportunidad también puede generar ciertas dificultades en su aplicación práctica. En este punto, no debe ocultarse que las normas internacionales especifican el tratamiento contable de las operaciones que realizan todas las empresas (cualquiera que sea el sector en el que operan, por ejemplo, financiero o no) y en todos los países (sin considerar, por lo tanto, la diferente regulación civil, mercantil o fiscal de esas jurisdicciones, y, por ende, sus implicaciones).

Ello determina que en términos generales sean normas redactadas con un elevado nivel de abstracción, al estar basadas en principios (en lugar de en reglas), y de cierta complejidad, cuya interpretación no siempre es pacífica. Además, y si bien es cierto que incorporan soluciones meritorias en pro de la simplificación en su aplicación, son normas que en ocasiones exigen un elevado grado de juicio por parte de los responsables de la entidad y el uso de continuas estimaciones.

A su vez, y sin dejar de reconocer la mejora en la calidad y transparencia de las nuevas normas, que persiguen superar deficiencias preexistentes, no debe olvidarse que constituye un marco normativo sujeto a una constante evolución. Esta circunstancia, junto con la complejidad que introduce en ocasiones, puede afectar a una estabilidad deseable.

Del mismo modo que la comparabilidad de la información financiera es un objetivo a perseguir, no es menos cierto que la estabilidad de la normativa contable, junto con la proporcionalidad de las medidas u opciones incorporadas, contribuye a la seguridad jurídica.

Tampoco puede obviarse –como ya se ha señalado– que la adopción o asunción de los criterios contenidos en la normativa internacional tiene importantes efectos jurídicos en sede mercantil y fiscal, siendo así que se produce *de facto* una suerte de cesión de la soberanía para su interpretación.

Por otra parte, no hay que desconocer que también se producen cambios en las normas internacionales inducidos por las necesidades de un determinado sector o país que pueden no resultar tan necesarios ni adecuados para contabilizar las mismas operaciones en otros sectores de actividad o en otras jurisdicciones o en otras empresas de menor tamaño o dimensión.

Tal como sucedió con el PGC de 2007, la modificación que resulte de las nuevas NIC/NIIF-UE no puede consistir *per se* en su aplicación directa o reproducción de forma literal de los numerosos cambios introducidos por aquellas. Lo contrario sería tanto como dejar vacíos de contenido los principios legales declarados acerca del proceso de armonización contable en España (contemplados en la Ley 16/2007), a saber: carácter autónomo de la norma española contable aplicable por las empresas en la formulación de las cuentas anuales individuales, y vocación de convergencia de esta norma con las NIC/NIIF-UE, sin permitir ni exigir su aplicación directa. De hecho, la citada ley pudo, y no lo hizo al ejercer la opción concedida por el legislador europeo, haber impuesto expresamente esa obligación.

Y en este contexto, también ha de tenerse presente la nueva estrategia fijada en la Directiva 2013/34/UE antes citada, así como la Comunicación de la Comisión de 25 de junio de 2008 «Pensar primero a pequeña escala-Small Business Act para Europa: iniciativa en favor de las pequeñas empresas»¹¹, que trata de mejorar el tratamiento general de la iniciativa y fomento empresariales y de incorporar el principio «pensar primero a pequeña escala» en la formulación de las políticas. La estrategia Europa 2020, adoptada en marzo de 2010, reclama igualmente la mejora del entorno empresarial, especialmente para las pymes, incluida la reducción de los costes de transacción que conlleva la realización de actividades empresariales en la Unión.

Con estos antecedentes, el criterio que ha guiado la incorporación de cambios en el PGC con motivo de las NIIF-UE 9 y 15 ha sido el mismo que se tuvo presente en la redacción del citado texto en 2007; esto es, la incorporación de los criterios internacionales en cuentas individuales en sustitución de los vigentes, también basados en la normativa internacional, solo debería aceptarse en caso de que sea evidente que el nuevo tratamiento de la NIIF-UE suponga una mejora del marco normativo (de imagen fiel), y sea más útil a los usuarios de las cuentas anuales individuales en la toma de decisiones económicas dado el ámbito al que se refieren. Y que lo anteriormente señalado lo sea bien porque simplifica de manera efectiva la comprensión de los estados financieros de la empresa, bien porque los requerimientos de información que se incorporan guardan proporcionalidad y adecuación a la naturaleza y dimensión de las empresas a las que aplica y que no están sujetos a especialidades contables sectoriales (dada la peculiaridad del fraccionamiento del derecho contable en España por razón de los sujetos contables y de la naturaleza no financiera de las entidades que aplican el PGC).

Precisamente, en este sentido, podemos anticipar lo que más tarde se desarrollará con mayor profundidad, que las principales medidas normativas que no se recogen en la nueva normativa proyectada y que se incorporan como novedosas en las NIIF-UE, pre-

¹¹ Revisada por la Comunicación de la Comisión de 23 de febrero de 2011 «Revisión de la "Small Business Act" para Europa».

tenden resolver situaciones que se dieron en las entidades financieras, para las cuales ya da respuesta el marco contable específico que resulta de aplicación (bien mediante las correspondientes circulares que dicta el Banco de España, para las entidades de crédito¹², bien mediante las adaptaciones sectoriales que se aprueba por real decreto para las entidades aseguradoras).

Ahora bien, y a diferencia de las anteriores normas, el cambio radical que la NIIF-UE 16 introduce en el tratamiento contable de los contratos de arrendamiento operativo en principio y por el momento no se incorpora en esta modificación, en tanto en cuanto, previo análisis más detallado, se pueda identificar con claridad las razones por las que, considerando los principios de proporcionalidad, adecuación y simplificación, se considere conveniente su incorporación, previo análisis de las implicaciones relevantes que los efectos de esta nueva regulación puede tener en los sistemas internos de las empresas que sean arrendatarios (para acomodar todos los arrendamientos calificados como operativos) debido a la complejidad de este nuevo modelo de registro. Tampoco puede obviarse el impacto que supone que, bajo la óptica del mismo marco conceptual contenido en el Código de Comercio, sea posible: a) el reconocimiento de un contrato a ejecutar como un activo sin cambiar el citado marco conceptual; b) el registro en balance de los compromisos financieros que se asumen en los contratos de arrendamiento operativo, frente a los que pudieran incurriarse en otro tipo de contratos a largo plazo a ejecutar (p. ej. mercaderías o de derechos intangibles); y c) el tratamiento asimétrico con el arrendador.

Corroborra dicha posición prudente y proporcionada, de un lado, que los países de nuestro entorno que cuentan con una tradición contable conocida y similar a la nuestra, en términos generales, han mantenido sus propias normas locales y no han incorporado la NIIF 16, sobre arrendamientos. Y, de otro, el proceso de debate iniciado por la Comisión europea sobre la adecuación del actual marco normativo de información financiera comunitario (conocido como *fitness check on the EU framework for public reporting by companies*¹³) en el que se cuestiona, entre otros extremos, sobre el alcance de la obligación de adaptar las NIIF por los Estados miembros, el papel que deben desempeñar estos y la facultad de poder modificar dichas normas a nivel local. El proceso de regulación y estrategia contable estará también influido por las posiciones que adopte la Unión Europea a raíz de este debate.

¹² Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros. Dicha circular tuvo como objetivo adaptar el régimen contable de las entidades de crédito españolas a los cambios del ordenamiento contable europeo derivados de la adopción de dos nuevas NIIF 15 y NIIF 9, siendo obligatoria a partir del 1 de enero de 2018. La Circular 2/2018, de 21 de diciembre, del Banco de España, ha modificado aquella circular, con el objetivo de adaptarse a la NIIF-UE 16, sobre arrendamientos.

¹³ <https://ec.europa.eu/info/consultations/finance-2018-companies-public-reporting_en>.

B) Aspectos concretos

Con estos antecedentes, la nueva norma persigue conseguir la necesaria armonización entre la normativa contable internacional y nuestro ordenamiento contable en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos, teniendo en cuenta la relevancia de los nuevos criterios internacionales para las empresas no financieras, y la conveniencia de incorporar aquello que sea una mejora evidente en la relevancia y fiabilidad de la información financiera que proporcionan dichas empresas.

La modificación trata de asegurar, sobre la base de los criterios de proporcionalidad, adecuación y simplificación, un adecuado equilibrio en los requisitos de información financiera para las pymes, así como para las entidades no financieras, teniendo en cuenta el tejido de nuestro sector empresarial y la realidad de las empresas no financieras. Circunstancia que se da con mayor intensidad en la relación con los instrumentos financieros.

En esta línea, la nueva modificación no afecta al PGC Pymes.

Si bien es cierto que en el texto publicado en el trámite de audiencia se contemplaba que los nuevos requisitos serían de aplicación para las cuentas anuales individuales correspondientes a ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2019, el tiempo transcurrido desde entonces aconseja que dicha entrada en vigor se posponga en un año.

a) Nueva regulación en materia de reconocimiento de ingresos

La nueva regulación en materia de reconocimiento de ingresos tiene por objetivo incorporar, en línea con la NIIF-UE 15, el principio básico consistente en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este último, así como desarrollar los criterios para contabilizar los ingresos procedentes de las ventas de bienes, prestaciones de servicios y otros intercambios de la empresa con sus clientes, a través de un proceso secuencial de cinco etapas, en las que la empresa debe:

- Identificar el contrato (o contratos) con el cliente.
- Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato.
- Determinar el precio de la transacción.
- Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir.
- Reconocer el ingreso cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación.

La aprobación de la NIIF-UE 15 a nivel europeo constituye una oportunidad para profundizar en el desarrollo de los criterios contables en materia de reconocimiento de ingresos, si

bien es cierto que muchas de las precisiones que introduce ya han sido tratadas en las interpretaciones publicadas por el ICAC, ya sea mediante resolución o en respuesta a consultas.

A nuestro juicio, no va a suponer en la práctica un cambio relevante, si se tienen en cuenta los principios de devengo y de prevalencia del fondo económico. No obstante, dicha regulación sustancial similar, la dificultad e inseguridad jurídica que supondría mantener dos enfoques formales diferentes aconsejan adoptar la misma metodología, sobre todo por tratarse de un área cuya relevancia está fuera de toda duda para todas las empresas.

Ahora bien, en el proyecto se incorpora la totalidad de los requerimientos sobre información a incluir en la memoria, que sí constituye un cambio relevante en materia de reconocimiento de ingresos en comparación con la información que se viene solicitando hasta la fecha, y a diferencia los criterios de registro y valoración, cuya regulación será complementada mediante resolución del ICAC.

Principalmente, la citada resolución recogerá los detalles en los que se concreta la nueva metodología incorporada por la norma internacional. Así, se establecen los criterios de reconocimiento de ingresos para lo cual se comienza por establecer: a) las reglas que permiten identificar el contrato (incluidas las pautas en materia de combinación y modificación de contratos); b) los criterios a aplicar por la empresa para identificar los diferentes bienes y servicios incluidos en el objeto del contrato, como paso previo a su adecuado tratamiento contable –una de las características más proclamadas del «nuevo» método para reconocer ingresos regulado en la NIIF-UE 15–; las reglas de valoración del ingreso, incluyendo las normas aplicables a las entregas de efectivo y en especie –cesión de activos– a los clientes, a la contraprestación variable (que bajo un solo concepto regula las distintas figuras que se trataban por separado) y cantidades contingentes, el componente financiero del contrato y las contraprestaciones recibidas distintas del efectivo; c) los criterios de asignación del importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados, o servicios prestados; y d) las reglas en virtud de los cuales y con arreglo al principio de devengo el ingreso se reconoce en un solo momento o a lo largo del tiempo, en función del porcentaje de realización de la actividad.

Ambos textos vendrán a sistematizar todo el tratamiento sobre los ingresos que derivan de la entrega de bienes y prestación de servicios, ampliándolo al incorporar algunos aspectos novedosos. Con ello es más que previsible que se homogeneice el tratamiento en determinados casos particulares que previsiblemente en la práctica estaban siendo tratados de forma heterogénea, tales como los que se producían en los contratos con incentivos, ingresos contingentes, retribuciones variables, o los ingresos derivados de acuerdos de cesión de licencias de uso o acceso, lo que justifica en mayor medida su incorporación en la reforma.

Un aspecto ciertamente novedoso incluido en la resolución, en sintonía con la norma internacional, es el tratamiento contable de la cesión de licencias, respecto a la que se dis-

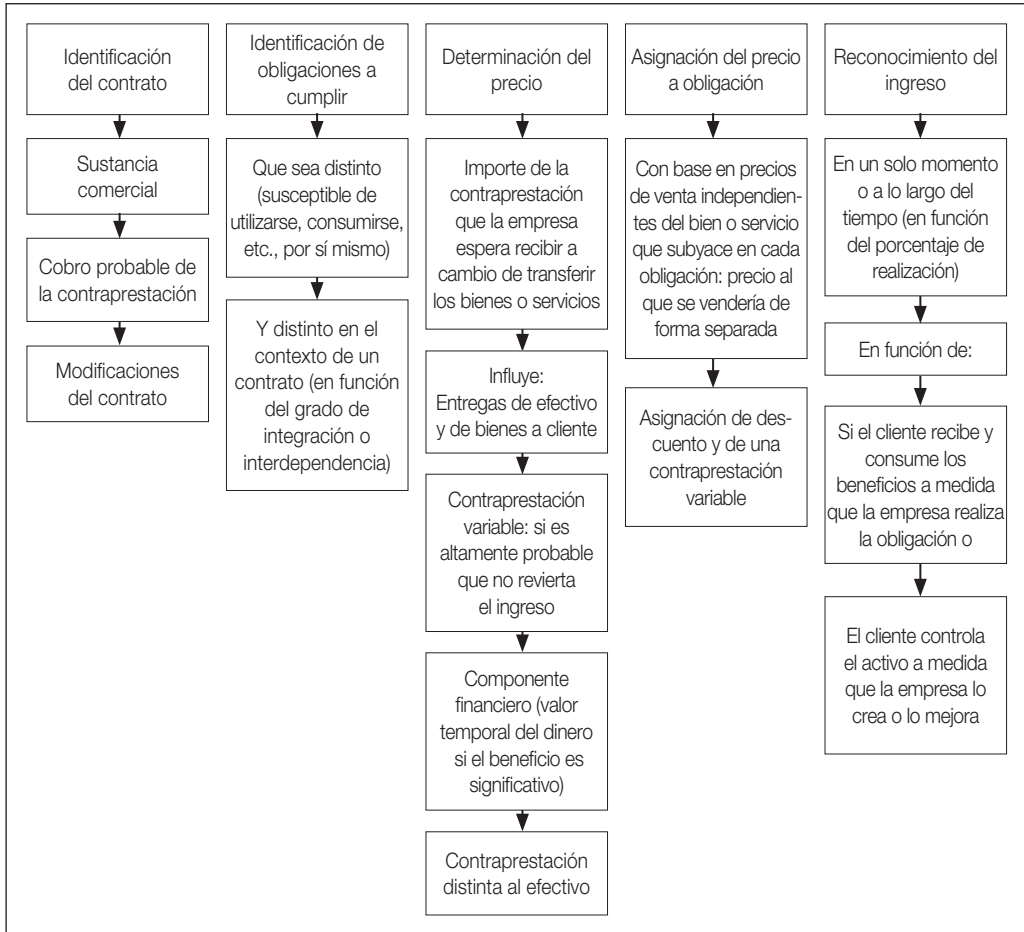
tingue entre acuerdos de licencias que otorgan al cesionario un derecho de uso (con reconocimiento del ingreso en un momento del tiempo, en general, como sucede cuando se enajena un bien o derecho) y acuerdos de licencias que otorgan a la empresa que las recibe un denominado derecho de acceso (con reconocimiento del ingreso a lo largo del tiempo, en general, como acontece cuando se presta un servicio), cuya rasgo delimitador vendrá dado por el carácter continuado y activo de la gestión cedente en apoyo de la licencia, que realice para mejorar su funcionalidad y valor para el cesionario.

El desarrollo se completa con la regulación del tratamiento contable de los costes incrementales de la obtención de un contrato y los costes derivados del cumplimiento de un contrato; de las operaciones en las que la empresa concede al cliente un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado; de las garantías entregadas por la empresa a sus clientes, distinguiendo las denominadas garantías «seguro», o garantías en sentido estricto y las garantías «servicio»; de las cantidades recibidas por cuenta de terceros; de las opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales; de las ventas con entrega posterior a la facturación; de los acuerdos de recompra y de los acuerdos de depósito.

Frente a la opción contemplada en la NIIF-UE se opta por no incorporar una nueva categoría de activo, la que podría denominarse «Activo del contrato», distinta de la que refleja los derechos de cobro frente al cliente, el activo en concepto de derecho a la contraprestación, o a título de derecho a la devolución, y que englobaría, según la citada norma internacional, entre otros, los denominados «Costes incrementales de adquisición de un contrato» y los «Costes de cumplimiento de un contrato». Principalmente, razones de simplificación aconsejan no incorporar tal activo, sin perjuicio de la necesaria información en memoria a incluir. Por último, conviene resaltar, de acuerdo con el criterio contemplado en el proyecto, que el registro en el balance de todos estos desembolsos solo es posible si la empresa espera recuperar tales costes. Y que al amparo de esta categoría la empresa no puede diferir la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de los desembolsos incurridos que no cumplan la definición de activo, ni justificar la activación de gastos con base en un criterio financiero que evite el reconocimiento de las pérdidas que pueden surgir en las primeras etapas de una actividad.

La modificación se completa con las normas de elaboración de las cuentas anuales, en las que merece destacar la aclaración del criterio a seguir para presentar la imputación de los costes incrementales de adquirir un contrato en la partida «Otros gastos de explotación»; los criterios para calcular la cifra anual de negocios en tanto que partida especialmente relevante en nuestro derecho contable (y que hasta la fecha se regulaban en la Resolución de 16 de mayo de 1991 del ICAC por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios»), queda derogada, destacando las precisiones que se incorporan sobre la expresión «actividad ordinaria» utilizada en la definición de la citada cifra de negocios, y la aplicación de este concepto en una sociedad *holding*, y en los ejercicios económicos inferiores al año (véase cuadro I).

Cuadro I. Proceso secuencial de etapas en el reconocimiento de ingresos.



b) Nueva regulación de los instrumentos financieros

Incorpora dos novedades básicas que pretenden solucionar los problemas detectados:

- Un nuevo modelo de clasificación y reconocimiento de los instrumentos financieros más sencillo, basado en el valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias, en el coste amortizado y el coste, en función de cómo gestiona la empresa sus inversiones financieras, y la naturaleza de la inversión.
- Un sistema de cobertura contable más flexible y ajustado a las prácticas de gestión de riesgo de las empresas.

Es en esta regulación donde más se manifiesta la aplicación de los criterios de proporcionalidad, adecuación y simplificación, que rigen la modificación del plan contable. Y es que la importancia de la NIIF-UE 9, «Instrumentos Financieros», especialmente en el sector financiero, no puede obviarse a la hora de analizar sus implicaciones para las empresas no financieras y, por tanto, la conveniencia de acoger su contenido y de determinar el grado de convergencia del PGC. Considerando este enfoque, el proyecto incorpora como principales aspectos recogidos los siguientes:

- a) En materia de clasificación y valoración de instrumentos financieros, en primer lugar, se reduce a dos el número de carteras en las que clasificar los activos financieros, coste amortizado y valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, que se hará en función de la gestión o modelo de negocio de la empresa que, con carácter general (sin perjuicio de algunas precisiones), sigue configurándose como el criterio rector en el tratamiento de los instrumentos financieros, en lugar de la naturaleza de la inversión o su admisión o no a negociación en un mercado regulado.

Junto a ello, se mantiene una tercera cartera de activos financieros a coste en la que registrar las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Además, en línea con el vigente PGC, también se incluirán en esta cartera los instrumentos de patrimonio para los que no pueda obtenerse una estimación fiable de su valor razonable, así como otras inversiones de naturaleza similar como las cuentas en participación o los préstamos participativos con retribución contingente.

Si se compara con la actual clasificación, la modificación más relevante es la eliminación –a la que luego se hará referencia– de la cartera de los «Activos financieros disponibles para la venta» en cuanto que dichos activos irían, según la NIIF-UE 9, registrados como a valor razonable con cambios en el patrimonio neto (véase cuadro II).

Cuadro II. Clasificación de la cartera de activos financieros

NIIF-UE 9		Proyecto PGC
Coste amortizado		Coste amortizado
Valor razonable con cambios en la cuenta Pérdidas y Ganancias		Valor razonable con cambios en la cuenta Pérdidas y Ganancias
Valor razonable con cambios en Otro resultado global (PN)		Desaparece valor razonable con cambios en el patrimonio neto
<ul style="list-style-type: none"> • Elección irrevocable en el reconocimiento inicial de instrumentos de patrimonio 		Coste <ul style="list-style-type: none"> • Inversiones empresas grupo, multigrupo y asociadas • Y otras en que el valor razonable no puede determinarse de forma fiable

- b) El segundo cambio se produce en el tratamiento contable de las coberturas contables. En línea con la NIIF-UE 9 de introducir mayor flexibilidad en los requisitos a cumplir para adaptarse a la concreta gestión de los riesgos en la empresa, se incrementan los posibles instrumentos de cobertura y partidas cubiertas aptos para la designación, se suprimen los umbrales del análisis cuantitativo acerca de la eficacia retroactiva de la cobertura, además de permitir que la empresa pueda continuar con una cobertura contable a pesar de que surja un desequilibrio en la compensación de la variación de valor o de los flujos de efectivo del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, en determinadas circunstancias.

Al margen de estos aspectos, conviene resaltar que tanto la tipología (coberturas de valor razonable, flujos de efectivo y cobertura neta de una inversión en el extranjero) como el tratamiento de las coberturas contables, con carácter general, no se modifican.

Igualmente, se permite, además, en línea con el enfoque internacional, que de forma adicional las empresas españolas puedan seguir aplicando los criterios vigentes hasta la fecha.

En resumen, de acuerdo con lo hasta aquí indicado, el proyecto tiene muy en cuenta las necesidades de las entidades no financieras y sus usuarios; lo que ha llevado a que en determinados extremos no se siga el planteamiento literal de la NIIF-UE 9. Así ocurre con dos de las principales cuestiones que regula la citada NIIF-UE y que no se incorporan en la norma que se modifica:

- a) Un primer aspecto a destacar no incorporado se produce, en materia de reconocimiento y clasificación de los instrumentos financieros, al no considerarse necesario introducir la cartera de valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Como bien se sabe, la cartera de valor razonable con cambios en el patrimonio neto se introdujo en la NIIF 9 como respuesta a las demandas de las entidades financieras, principalmente del sector asegurador (enmendando en 2014 la citada norma), bien para eliminar los efectos distorsionadores que generaba la volatilidad de los cambios de valor que no representaría la imagen fiel de los resultados de acuerdo con un modelo de negocio cuyo objetivo se logra con la obtención de flujos de efectivo contractuales y mediante la venta de estos activos financieros. La solución que se impuso fue imponer que la citada variación de valor se difiera en el patrimonio neto hasta la fecha de baja de balance, momento en que se reclassificaría a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Junto a ello, tampoco puede desconocerse el precedente que originó el tratamiento impuesto para los instrumentos de patrimonio cuando la entidad ejerce la opción irrevocable de clasificarse en el momento del reconocimiento inicial a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, para eliminar la dificultad de discernir las razones de descenso prolongado en los valores, y que derivó en la

supresión del test de deterioro y en no reciclar por la cuenta de pérdidas y ganancias más que los dividendos generados por estos activos.

En este punto, considerando que las entidades financieras españolas (entidades de crédito y entidades aseguradoras) no están obligadas a seguir el PGC, sino que aplican sus propias normas contables, y un análisis de coste-beneficio de esta norma, se ha considerado oportuno simplificar la reforma contable evitando recoger en el citado PGC aspectos claramente dirigidos a las entidades financieras, y que además llevan consigo una cierta complejidad. En este sentido, debe resaltarse el escaso o nulo peso que estas carteras tiene en las cuentas que formulan las entidades no financieras, que en el caso de las que cotizan en el mercado del Ibex-35 no llega a superar en su conjunto el 0,45% del total activo.

- b) Un segundo aspecto que no se incorpora es el referido al nuevo modelo de deterioro de pérdida esperada de inversión crediticia, incorporado en la NIIF-UE igualmente en respuesta a los efectos que se atribuyen al anterior modelo basado en el llamado enfoque de pérdida incurrida, como se apuntó. Existe un consenso generalizado de que la pasada crisis financiera puso de manifiesto que la contabilización de las pérdidas por deterioro de la inversión crediticia en las entidades financieras se produjo más tarde y en menor cuantía de lo que la imagen fiel hubiera requerido, lo que llevó a considerar que un modelo de enfoque de la pérdida incurrida (que requiere la existencia de un evento de pérdida como presupuesto para el registro de un gasto por deterioro) pudo ser un factor, entre otros muchos, que agravó las dificultades del sistema financiero.

Dicha circunstancia debe tenerse en cuenta en la nueva norma a la hora de decidir el grado de convergencia con la NIIF-UE 9, siendo así que es evidente la mayor relevancia que tiene en el balance de una entidad de crédito la inversión crediticia, en comparación con la menor importancia que la gestión del riesgo de crédito tiene para empresas que no operan en ese sector.

Al igual que sucede con el caso anterior, la peculiaridad de la normativa contable española permite dar respuesta en términos de coste-beneficio y de adecuación y proporcionalidad a las cuestiones que aquí no se incorporan, de modo que mientras las entidades de crédito deben aplicar la circular aprobada por el Banco de España (que establece unas reglas claras inspiradas en la metodología de la NIIF-UE 9), las empresas no financieras obligadas a aplicar el PGC seguirán aplicando el criterio vigente hasta la fecha en materia de deterioro de valor por considerarse adecuado y suficiente a la vista del hecho económico a contabilizar y de la realidad de las operaciones de las entidades que aplican el PGC.

De haberse exigido a estas el nuevo modelo de pérdida esperada, se habría impuesto una metodología que no guardaría correspondencia ni proporcionalidad con la relevancia y magnitud que el riesgo de crédito tiene para la mayoría de ellas, por cuanto que podría ser desproporcionado el coste necesario para ob-

tener la información necesaria para el cálculo del deterioro. Dicha metodología requiere de un uso complejo de numerosas hipótesis, de un elevado y complejo nivel de juicio en su aplicación, y de sistemas capaces de manejar y valorar de forma sistemática gran cantidad de información, razonada y fundamentada, e incluso prospectiva, que es precisa para juzgar si una exposición crediticia presenta un incremento significativo del riesgo crediticio así como para medir las pérdidas esperadas durante toda la vida del activo.

Conviene aquí tener presente el régimen aplicable para las empresas no financieras contenido en el desarrollo de la vigente norma de registro y valoración 9.^a del plan contable en materia de deterioro, aprobada mediante Resolución de 18 de septiembre de 2013 del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos. De acuerdo con esta norma, en algunas circunstancias es posible cuantificar el deterioro sobre una base colectiva en función de métodos estadísticos sin que se adviertan incumplimientos o eventos de pérdida individuales, por lo que podría reducirse la línea divisoria entre el enfoque de la «pérdida incurrida» y el enfoque de la «pérdida esperada» para las empresas que no sean entidades de crédito, en función de cuál sea la interpretación que se realice sobre si existe o no el evento de deterioro a la hora de realizar una estimación colectiva de la cobertura del riesgo de crédito de un conjunto de activos financieros con similares características de riesgo.

- c) Si bien los aspectos señalados anteriormente constituyen los de mayor relevancia entre los aspectos no incorporados en el proyecto, conviene advertir dos cuestiones adicionales cuyo tratamiento difiere respecto al recogido en la NIIF-UE 9.

De un lado, el tratamiento contable de la modificación de flujos de efectivo en los activos y pasivos financieros valorados a coste amortizado. En virtud de los principios citados de simplificación y proporcionalidad, no se considera oportuno introducir el «resultado por modificación» que regula la NIIF-UE 9, en contraposición con el resultado por baja y el resultado por deterioro, manteniéndose el criterio en vigor, que permite trazar una línea divisoria clara para contabilizar la operación descrita. Así, en caso de modificación de los flujos de efectivo contractuales, el acreedor seguirá analizando la recuperación del importe invertido y, en su caso, contabilizará el correspondiente deterioro de valor; y el deudor aplicará el criterio vigente sobre la baja de pasivos financieros, que estará en función de si la modificación de los términos contractuales de la deuda se califique como sustancial o no.

De otro lado, el tratamiento dispuesto para los activos financieros con deterioro crediticio comprado u originado. El proyecto difiere de la solución propuesta por la NIIF-UE 9 para el caso de que, como consecuencia de la obtención de información adicional o del conocimiento de nuevos hechos, se produce un cambio de estimación que ponga de manifiesto la obtención de flujos de efectivo superiores a los inicialmente previstos. A diferencia de la norma internacional, el pro-

yecto obliga a que la empresa revise de forma prospectiva el tipo de interés, sin practicar ajuste alguno en el valor en libros del activo en el momento en que se produce el cambio de estimación, ni implicar la reversión del deterioro y su reconocimiento como un ingreso (tal y como dispone la NIIF-UE 9). De esta forma, se acoge una solución más acorde con el principio de prudencia, al prever que la empresa revise el tipo de interés de la operación y registrar un mayor ingreso por tal concepto a medida que se vaya confirmando en el futuro la mejora con el aumento en los flujos de caja.

c) Otros cambios

La nueva norma incorpora también cambios en las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas; principalmente, para revisar los modelos a raíz de la eliminación de la cartera de «Activos financieros disponibles para la venta» y con el objetivo de introducir los mismos requerimientos de información en relación con el tratamiento contable de los instrumentos financieros y el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes y la prestación de servicios.

Igualmente, se modifican las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, para adaptar los modelos de cuentas anuales a los cambios introducidos en las normas de registro y valoración con la finalidad de facultar a estas entidades para que puedan aplicar el PGC en los mismos términos que los previstos para las empresas.

5. Conclusión

De acuerdo con la estrategia de convergencia con las NIC/NIIF-UE, el proyecto tiene por objetivo incorporar a la normativa contable española las normas internacionales adoptadas en la normativa europea, recogiendo aquellas mejoras introducidas en el marco normativo que persigan la imagen fiel atendiendo a la realidad y naturaleza de las operaciones que realizan las empresas no financieras que son las que aplican el PGC.

Con ello se persigue asegurar, sobre la base de los criterios de proporcionalidad, adecuación y simplificación, un adecuado equilibrio en los requisitos de información financiera para las empresas no financieras.



Referencias utilizadas

Comisión Europea. (2018). *Fitness check on the EU framework for public reporting by companies*. Recuperado de <https://ec.europa.eu/info/consultations/finance-2018-companies-public-reporting_en>.

Dictamen del Consejo de Estado número 1950/2007 sobre el proyecto de real decreto por el que se aprobó el PGC (mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), en desarrollo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad.

Reglamento (UE) 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016 (modificado por el Reglamento (UE) 2017/1987 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017), en materia de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

Reglamento (UE) 2016/2067 de la Comisión, de 22 de noviembre de 2016, en materia de instrumentos financieros.

Reglamento (UE) 2017/1986 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017, en materia de arrendamientos.

Tratamiento contable de la cesión de activos consecuencia de la suscripción de un convenio urbanístico entre una sociedad y un ayuntamiento

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 113, de marzo de 2018

María Pilar García Giménez

Profesora del CEF.-

Extracto

Aplicación práctica de la consulta 2 del BOICAC 113, de marzo de 2018, la cual versa sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión de terrenos propiedad de la sociedad al ayuntamiento, como de las obras a realizar sobre los mismos y de los gastos de conservación de la urbanización, así como acerca del reflejo contable del pago en metálico realizado para cumplir con la cesión del incremento del aprovechamiento urbanístico.



Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la cesión de activos y otras actuaciones como consecuencia de la suscripción de un convenio urbanístico entre una sociedad y un ayuntamiento.

Respuesta:

La sociedad propietaria de un complejo hotelero que cuenta con una parte edificada correspondiente a dos hoteles y otra destinada a piscina, jardines y zona de aparcamiento suscribe un convenio urbanístico con un ayuntamiento, en virtud del cual se compromete a realizar una serie de actuaciones que incluyen la cesión de terrenos a favor del ayuntamiento una vez realizadas las obras de urbanización sobre los mismos y su conservación hasta la recepción por parte del ayuntamiento.

Además, la sociedad se compromete a la cesión del terreno necesario para el incremento del aprovechamiento urbanístico establecido en la legislación aplicable materializada en el pago de su equivalente en metálico, así como a la renovación integral del establecimiento turístico y su conservación en las condiciones requeridas por la normativa sectorial.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de los hechos descritos: tanto de la cesión de los terrenos propiedad de la sociedad al ayuntamiento, como de las obras a realizar sobre los mismos y de los gastos de conservación de la urbanización, así como acerca del reflejo contable del pago en metálico realizado para cumplir con la cesión del incremento del aprovechamiento urbanístico.

La interpretación de este Instituto sobre el tratamiento contable de los gastos de urbanización incurridos por una empresa con posterioridad a su implantación e inicio de la actividad está publicada en la consulta 2 del BOICAC 16, de marzo de 1994, en los siguientes términos:

Los gastos de urbanización de los terrenos propiedad de una empresa, cuya urbanización se realiza a través de una Junta de Compensación creada al efecto, serán considerados como mayor valor de los mismos con el límite del valor de mercado,

de acuerdo con la norma de valoración número tres apartado a) Solares sin edificar, contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad.

Para el caso concreto de una empresa instalada con anterioridad a la urbanización de un polígono industrial a través de una Junta de Compensación, los importes destinados a dicho fin podrán ser considerados como mayor valor de los terrenos propiedad de la misma, siempre que, de acuerdo con el apartado f) de la norma de valoración citada anteriormente, supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil. A estos efectos la Resolución de este Instituto de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material desarrollan los criterios contenidos en la norma de valoración citada; concretamente la norma tercera define, entre otros, los conceptos de ampliación y mejora del inmovilizado, indicando:

«1. La “ampliación” consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por “mejora” el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva.»

Permitiendo para estos casos que el incremento de valor del activo se establezca de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.

Si por el contrario los gastos de urbanización no produjeran un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, deberán tratarse como gastos del ejercicio.

En este mismo sentido, la norma segunda, apartado 2.3, «Ampliación y mejora del inmovilizado material», punto 3, letra c), de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, y publicada en desarrollo del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, expresa lo siguiente:

c) En particular, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del mismo si los costes en los que incurre la empresa cumplen alguno de los requisitos recogidos en la letra a), incluso cuando la empresa se hubiera instalado con anterioridad al momento en que se inicien las actuaciones.

En la letra a) se aclara que para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes: a) Aumento de su capacidad de producción; b) Mejora sustancial en su productividad, o c) Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

Por tanto, con carácter general, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del activo teniendo como límite máximo su importe recuperable.

Por lo que se refiere a la cesión de solares y edificaciones realizadas por una empresa en aplicación de la normativa urbanística, la interpretación de este Instituto está publicada en la consulta 8 del BOICAC 15, de diciembre de 1993, en los siguientes términos:

En relación con la segunda cuestión relativa a la parte de los solares cedidos sin contraprestación a una Administración pública, debe imputarse como mayor coste de la construcción, sin perjuicio de que si se supera el valor de mercado de la misma, se registre la oportuna corrección valorativa.

Por otra parte, si se pacta con dicho ente la cesión de construcciones futuras, con objeto de poder incrementar el volumen construido en determinados solares de acuerdo con las normas vigentes, provocará igualmente que el coste de las mismas se integre como un mayor valor del resto de las construcciones, teniendo en cuenta, en todo caso, que si supera el valor de mercado habrá de registrarse la oportuna corrección valorativa.

En aplicación de este criterio, el pago en metálico a que se refiere la consulta por el incremento del aprovechamiento urbanístico también se contabilizará como un mayor valor del terreno.

El resto de inversiones no relacionadas con el incremento de valor del terreno, como las obras de renovación del establecimiento turístico, se contabilizarán siguiendo los criterios regulados en la norma segunda, apartado 2, «Actuaciones sobre el inmovilizado material», de la RICAC de 1 de marzo de 2013.

Ejemplo 1. Obras de urbanización a realizar sobre unos terrenos

La compañía Fernández, Gómez y Asociados es la propietaria del hotel Las Golondrinas, situado en la localidad de Salou (Tarragona). Al estar ubicado algo apartado del centro de la localidad, va a ser necesaria una urbanización de los terrenos colindantes, propiedad también de Fernández, Gómez y Asociados para construir un aparcamiento, un jardín mediterráneo, un paseo con vistas al mar al que se va a dotar de bancos, farolas y barandillas y desde el que se podrá acceder a una escalera excavada en los acantilados para facilitar el acceso a una pequeña cala para que puedan ser de aprovechamiento municipal y no solo de los clientes alojados en el hotel.

Con estas actuaciones se pretende buscar un nicho de mercado no explotado todavía, el de la población residente en Salou a la que se pretende atraer con estas mejoras al restaurante del hotel.

El hotel se encuentra situado en unos terrenos que costaron 25.000.000 de euros y la construcción está registrada por un valor de 85.000.000 de euros.

El coste de la urbanización se eleva finalmente a 5.000.000 de euros.

El valor de mercado del terreno es de:

- 35.000.000 de euros.
- 28.000.000 de euros.

Solución

La empresa se encuentra instalada en el terreno en el momento de urbanizarlo. Las obras de urbanización previstas van a considerarse como mejoras, puesto que incrementan la productividad del hotel, en el sentido de que facilitan mayores ingresos al darle más salida al restaurante.

Por este motivo van a contabilizarse como mayor valor del terreno.

Caso a)

Una vez realizada la urbanización no se supera el valor de mercado del terreno.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	5.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000.000

Caso b)

Una vez realizada la urbanización se supera el valor de mercado del terreno.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	3.000.000	
622	Reparaciones y conservación	2.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000.000

En este segundo caso el valor de mercado del terreno actúa como límite para la activación de las obras. El exceso de valor se contabiliza como un gasto.

Ejemplo 2. Gastos de conservación de la urbanización hasta su recepción por el ayuntamiento

Mientras no se produzca la cesión de los terrenos al ayuntamiento, Fernández, Gómez y Asociados corren con los gastos de mantenimiento de las nuevas instalaciones. Para mantenerlas en perfecto estado, deciden que el personal de mantenimiento del hotel y sus jardineros se ocupen de ello. La cesión está prevista hacerla el día del patrón de la localidad. Hasta esa fecha, los gastos en que se ha incurrido han sido los siguientes:

• Sueldos y salarios	40.000 euros
• Materiales (de los que la empresa lleva inventario)	15.000 euros
• Suministros	12.000 euros

Todos los gastos han sido pagados en las fechas correspondientes.

Solución

Cuando una vez terminada la urbanización sea necesario someter las instalaciones a un mantenimiento durante el periodo de tiempo que va desde la finalización de la instalación hasta que el ayuntamiento efectúe la recepción de los terrenos, este mantenimiento debe contabilizarse como un gasto por naturaleza. El motivo de que no se active es que no está aportando mayor valor a las obras de urbanización (no incrementa su capacidad de producción, su productividad ni alargan la vida útil).

Por los gastos de mantenimiento de lo urbanizado que va a ser cedido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	40.000	
602	Compras de otros aprovisionamientos	15.000	
628	Suministros	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		67.000

Ejemplo 3. Cesión de los terrenos propiedad de la sociedad que realizó la urbanización al ayuntamiento

La compañía Fernández, Gómez y Asociados cede al Ayuntamiento de Salou los terrenos ya urbanizados. Una vez terminadas las actuaciones, el hotel se revalorizó y su valor en el mercado es de:

- a) 90.000.000 de euros.
- b) 88.000.000 de euros.

Solución

La cesión de los terrenos una vez efectuada la urbanización al ayuntamiento se regula en la consulta 8 del BOICAC 15, de diciembre de 1993 (NFC002607), relativa a las adquisiciones de solares a cambio de construcciones futuras realizados por empresas inmobiliarias y la cesión de solares y edificaciones realizadas en aplicación de la normativa urbanística. Se establece que, en el caso de una cesión de solares sin contraprestación a una Administración pública, debe imputarse como mayor coste de la construcción, sin perjuicio de que, en caso de superarse el valor de mercado de la construcción, se contabilice una corrección valorativa.

Por la entrega del terreno al Ayuntamiento de Salou:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	5.000.000	
210	Terrenos y bienes naturales		5.000.000

Caso a)

No hay que hacer ningún apunte contable adicional porque el valor de la construcción se eleva a $85.000.000 + 5.000.000 = 90.000.000$, valor coincidente con el de mercado.

Caso b)

Hay que dotar una corrección valorativa porque el valor contable de la construcción (90.000.000) es superior al valor de mercado (88.000.000).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (90.000.000 – 88.000.000)	2.000.000	
2911	Deterioro de valor de construcciones		2.000.000

Ejemplo 4. Pago en metálico para cumplir con la cesión del incremento del aprovechamiento urbanístico

El Ayuntamiento de Salou, una vez realizada la urbanización de los terrenos colindantes al hotel, tiene un plan municipal para construir un nuevo polideportivo. Para ello, adquirirá unos

terrenos situados más allá de la propiedad de Fernández, Gómez y Asociados y que son propiedad de don Antonio Guzmán Prieto. El valor de los terrenos se eleva a 3.500.000 euros.

La sociedad Fernández, Gómez y Asociados comprometida con el plan urbanístico de la zona adquiere los terrenos cediéndolos en el momento de la compraventa al Ayuntamiento de Salou.

Gracias a esta nueva iniciativa, el valor de mercado de los terrenos de Fernández, Gómez y Asociados es de 50.000.000 de euros.

Se pide:

Contabilizar la adquisición sin tener en cuenta posibles deterioros dotados con anterioridad.

Solución

El tratamiento contable está recogido en la consulta 8 del BOICAC 15, de diciembre de 1993, ya mencionada. En ella se establece que si se pacta con la Administración pública una cesión de construcciones futuras, el coste de las mismas se integrará como un mayor valor del resto de construcciones. En este caso también se establece un límite, que es el valor de mercado. Si se superara, habría que registrar la oportuna corrección valorativa.

Teniendo en cuenta lo anterior, en la consulta 2 del BOICAC 113 (NFC067997), se establece que el pago en metálico realizado para cumplir con la cesión del incremento del aprovechamiento urbanístico, también se contabilizará como un mayor valor del terreno.

Por la compra de los terrenos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	3.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.500.000

Una vez hecho este asiento, el valor contable de los terrenos es de 25.000.000 (valor inicial) + 5.000.000 (urbanización) – 5.000.000 (cesión al ayuntamiento) + 3.500.000 (nueva cesión de terrenos para el polideportivo) = 28.500.000 euros.

El valor de coste no supera el de mercado (50.000.000) por lo que no se debe dotar deterioro de valor.

El último punto que plantea la consulta es el de la renovación del establecimiento turístico que debe registrarse atendiendo a la norma segunda, apartado 2, de la RICAC de 1 de marzo de 2013. Según esta norma la renovación del inmovilizado es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

Debe contabilizarse y valorarse de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Capitalizando el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción.
- b) Se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, reconociendo un resultado por esta operación.
- c) Si se entregasen elementos sustituidos durante el proceso de renovación a cambio de elementos nuevos, se debe aplicar lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado.
- d) Si la renovación afectase a una parte de inmovilizado cuyo valor contable no puede identificarse con claridad, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

Ejemplo 5. Renovación del establecimiento turístico

El hotel Las Golondrinas fue construido hace 20 años y debe hacerse una profunda renovación de los aseos de las habitaciones, los aseos de uso general y la cocina del restaurante. Además, todo el mobiliario va a ser cambiado para adaptarlo a los gustos actuales.

El mobiliario tuvo un coste de 500.000 euros hace 10 años (se renovó en su momento) y se encuentra totalmente amortizado. El mobiliario nuevo supone un importe de 800.000 euros.

En cuanto a los aseos y la cocina, se desconoce su coste porque se integraron dentro del valor de la construcción. La renovación que va a hacerse en este momento va a tener un importe de 4.000.000 de euros. Al hotel se le consideró una vida útil de 80 años en su momento para determinar su ritmo de amortización.

El tipo de interés que se juzga adecuado para las valoraciones es el 4%.

Se pagan por bancos todas las inversiones relacionadas con la renovación.

Se pide:

Contabilizar la renovación del hotel Las Golondrinas.

Solución

En primer lugar, vamos a dar de baja el mobiliario:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2816	Amortización acumulada de mobiliario	500.000	
216	Mobiliario		500.000

Por la compra del mobiliario nuevo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	800.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		800.000

Vamos a calcular el valor contable de los sanitarios y la cocina teniendo en cuenta lo establecido por la RICAC en el caso de que se desconozca el valor de adquisición de los activos objeto de renovación:

$$4.000.000 \times (1,04)^{-20} = 1.825.547,79$$

Y este importe tiene una amortización acumulada de:

$$1.825.547,79/80 \times 20 = 456.386,95$$

Por la baja de estos elementos de inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2811	Amortización acumulada de construcciones	456.386,95	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	1.369.160,84	
211	Construcciones		1.825.547,79

Esto afectará a las sucesivas amortizaciones de la construcción.

Por el pago por los elementos de los aseos y la cocina:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	4.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000.000

Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad (turno libre)

Javier Romano Aparicio
Inmaculada de Benito Cámara
Ana Luna García González
Profesores del CEF

(Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad, convocado por Resolución de 17 de enero de 2018 [BOE de 29 de enero]).

Sumario

- Caso 1.** Impuesto sobre beneficios.
- Caso 2.** Operaciones diversas.
- Caso 3.** Activos financieros.

Caso práctico núm. 1

Impuesto sobre beneficios

La empresa Ensaïmadas de Mallorca, SA ha realizado las siguientes operaciones:

1. Se ha adquirido el día 30 de noviembre de 2017 un ordenador –listo para ser usado– con un valor de adquisición de 6.000 euros (incluidos los desembolsos por actividades de montaje, preparación y puesta a punto). Dicha operación fue registrada contablemente en el momento de la adquisición.

Se consideró una vida útil de 3 años con un criterio de amortización lineal por unidad de tiempo (amortización anual, 2.000 €).

La empresa solicita a Hacienda que apruebe un plan de amortización acelerado, que es aceptado. Desde el punto de vista fiscal la amortización a practicar en el año 2017 es de 6.000 euros.

2. En el ejercicio 2018, un proveedor con el que la empresa mantiene una deuda de 30.000 euros está pasando por dificultades financieras. Este propuso la cancelación anticipada de su deuda a cambio de reducir esta en un 35 %. La empresa aceptó la propuesta y realizó el pago de la cantidad resultante. Se registró la diferencia como descuento sobre compras y operaciones similares.

En el año 2019, la empresa fue sancionada por unas liquidaciones fiscales presentadas fuera de plazo con 1.500 euros, que fueron contabilizadas como gasto y pagadas en ese mismo ejercicio. Igualmente, en 2019 la empresa ganó un premio de 500 euros en la lotería nacional, que declaró como ingreso, y que no era imponible según la norma fiscal.

3. En el ejercicio 2019, la empresa ha adquirido un vehículo industrial para transporte de mercancías por valor de 50.000 euros (IVA no incluido del 21 %), junto con un dispositivo informático que facilita el seguimiento vía satélite y previene el uso no autorizado del vehículo, por importe de 2.000 euros (IVA no incluido del 21 %).

- Gastos de primera matriculación: 300 euros (IVA no incluido del 21 %).
- Se pagó el seguro a todo riesgo del vehículo a una firma aseguradora, correspondiente a los primeros 12 meses: 1.200 euros.

Todos los elementos descritos en este punto han comenzado a prestar servicios el 1 de junio de 2019.

La vida útil del vehículo se estableció en 4 años (dígitos decrecientes tomando como unidad del dígito el semestre), mientras que para Hacienda es de 2 años con amortización lineal.

La empresa ha contabilizado todo lo relativo a los seguros como gasto del ejercicio realizando la correspondiente periodificación.

La amortización contable de los equipos para proceso de información se ajusta a lo descrito en el punto 1.

Información adicional:

A) Los resultados antes de impuestos son respectivamente:

	2017	2018	2019	2020
BAI	100.000	-15.000	100.000	100.000

B) Existe una base imponible negativa pendiente de compensar contabilizada en 2016 de 65.000 euros.

C) El tipo de gravamen por el impuesto sobre sociedades es:

	2016	2017	2018	2019	2020
	30 %	30 %	30 %	30 %	30 %

D) La cantidad de retenciones y pagos a cuenta soportadas y realizadas en cada ejercicio, y las deducciones y bonificaciones a las que tiene derecho son:

	2017	2018	2019	2020
Deducciones y bonificaciones	1.800	1.800	1.800	1.800
Retenciones y pagos a cuenta	2.000	2.000	2.000	2.000

Cualquier deducción y/o bonificación que no pueda ser aplicada en su correspondiente ejercicio se aplicará en el primer ejercicio en que sea posible.

E) No existen más diferencias entre resultado contable y base imponible que las descritas en este enunciado.



Se pide:

1. Contabilización del impuesto sobre beneficios de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020 (anotaciones en el libro diario y mayor de todas y cada una de las cuentas que afectan al impuesto corriente y/o diferido, empleando diferentes cuentas para diferentes elementos).
2. Complimentar las tablas anexas especificando valor contable y fiscal de los diferentes elementos y cuentas a 31 de diciembre de 2017, 31 de diciembre de 2018, 31 de diciembre de 2019 y 31 de diciembre de 2020.
3. Valor del resultado después de impuestos de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020.

Elemento patrimonial													
Contable							Fiscal						
	Precio adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor contable	Precio adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor fiscal	Dif. gasto contable-gasto fiscal	Dif. val. contable-val. fiscal			
	Importe	Deterioro contable	Valor contable	Importe	Deterioro fiscal	Valor fiscal	Dif. val. contable-val. fiscal						
31-12-2017													
31-12-2018													
31-12-2019													
31-12-2020													
31-12-2021													
31-12-2022													
31-12-2023													



Elemento patrimonial													
Contable							Fiscal						
	Precio adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor contable	Precio de adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor fiscal		Dif. gasto contable-gasto fiscal	Dif. val. contable-val. fiscal		
31-12-2019													
31-12-2020													
31-12-2021													
31-12-2022													
31-12-2023													
31-12-2024													
31-12-2025													
Contable							Fiscal						
	Precio adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor contable	Precio de adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor fiscal		Dif. gasto contable-gasto fiscal	Dif. val. contable-val. fiscal		
31-12-2017													
31-12-2018													
31-12-2019													
31-12-2020													
31-12-2021													
31-12-2022													
31-12-2023													

Usar si es necesario

	Contable				Fiscal				Dif. gasto contable-gasto fiscal	Dif. val. contable-val. fiscal
	Precio adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor contable	Precio de adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor fiscal		
31-12-2017										
31-12-2018										
31-12-2019										
31-12-2020										
31-12-2021										
31-12-2022										
31-12-2023										

Libro mayor

	Cuenta				Cuenta			
	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
31-12-2017					31-12-2017			
31-12-2018					31-12-2018			
31-12-2019					31-12-2019			
31-12-2020					31-12-2020			

Solución

Análisis de la información facilitada relativa a las operaciones realizadas por la empresa Ensamadas de Mallorca, SA

1. El tratamiento fiscal aceptado por Hacienda relativo al ordenador adquirido el día 30 de noviembre de 2017 permite una amortización fiscal acelerada, lo que va a generar una diferencia temporaria imponible con origen en el ejercicio 2017 y cuya reversión se producirá en los años 2018, 2019 y 2020, como queda recogido en las siguientes tablas, donde se presentan, tal y como solicitan las hojas facilitadas por el enunciado, tanto la amortización contable anual, la amortización acumulada contable y el valor contable, como la amortización fiscal anual, la amortización acumulada fiscal y el valor fiscal, así como las diferencias entre gasto contable/gasto fiscal y valor contable/valor fiscal. Igualmente se presenta el libro mayor de las cuentas 479.1, «Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador», y la correspondiente 6301, «Impuesto diferido».

Elemento patrimonial: Ordenador (217.1)								
Años	Contable: Precio de adquisición: 6.000 €			Fiscal: Precio de adquisición: 6.000 €			Diferencia gasto contable/ gasto fiscal	Diferencia valor contable/ valor fiscal
	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor contable	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor fiscal		
31-12-2017	166,67	166,67	5.833,33	6.000	6.000	0	-5.833,33	+ 5.833,33
31-12-2018	2.000	2.166,67	3.833,33	-	-	-	+ 2.000	+ 3.833,33
31-12-2019	2.000	4.166,67	1.833,33	-	-	-	+ 2.000	+ 1.833,33
30-12-2020	1.833,33	6.000	0	-	-	-	+ 1.833,33	0

Cuenta: Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador (479.1)				
Años	Debe	Haber	Saldo deudor	Saldo acreedor
31-12-2017	-	1.750		1.750
31-12-2018	600			1.150
31-12-2019	600			550
31-12-2020	550			0

Cuenta: Impuesto diferido, ordenador (6301.1)				
Años	Debe	Haber	Saldo deudor	Saldo acreedor
31-12-2017	1.750	-	1.750	
31-12-2018		600		600
31-12-2019		600		550
31-12-2020		550		550

La cuenta 6301.1 queda cerrada al final de cada ejercicio.

2. La quita del 35 % sobre el importe adeudado al proveedor constituye un menor coste del producto adquirido; de ahí su contabilización como un descuento sobre compras y operaciones similares, el cual constituye tanto un ingreso contable como fiscal, no generando, en consecuencia, diferencia alguna en el impuesto sobre sociedades.

En cuanto a la sanción impuesta a la empresa en 2019 por 1.500 euros por liquidaciones presentadas fuera de plazo, constituye una diferencia permanente positiva por el mencionado importe, que implicará efectuar un ajuste en la liquidación del impuesto sobre sociedades de 2019, el cual no tiene reflejo contable.

En relación con el premio ganado en 2019 de 500 euros no es imponible por lo que no procede tributar por él. Habrá que reflejar en la liquidación del impuesto de 2019 una diferencia permanente negativa de 500 euros.

Contablemente no procede efectuar asiento alguno relativo al premio propiamente dicho ya que este se devengó y así quedó registrado en el año 2019.

3. El precio de adquisición del vehículo adquirido en 2019 asciende a 50.300 euros (50.000 + 300), no incluyéndose el seguro por ser un gasto vinculado con el uso del vehículo y no con su adquisición, el cual ha sido contabilizado como gasto del ejercicio efectuándose la correspondiente periodificación, según se establece en el propio enunciado.

Esta inversión va a generar una diferencia temporaria en el impuesto, ya que la vida útil contable es de 4 años, dígitos decrecientes, mientras que la vida fiscal es de 2 años, método lineal.

Amortización contable según números dígitos decrecientes (unidad del dígito el semestre)
 $(8 + 7 + 6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1) = 36$

Años	Cuota	Amortización acumulada
2019	$50.300/36 \times (8 + 7 \times 1/6) = 12.807,87$	12.807,87
2020	$50.300/36 \times (7 \times 5/6 + 6 + 5 \times 1/6) = 17.698,15$	30.506,02
2021	$50.300/36 \times (5 \times 5/6 + 4 + 3 \times 1/6) = 12.109,26$	42.615,28
2022	$50.300/36 \times (3 \times 5/6 + 2 + 1 \times 1/6) = 6.520,37$	49.135,65
2023	$50.300/36 \times (1 \times 5/6) = 1.164,35$	50.300

Elemento patrimonial: Vehículo (218)

Contable: Precio de adquisición: 50.300 € Fiscal: Precio de adquisición: 50.300 €

Años	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor contable	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor fiscal	Diferencia gasto contable/gasto fiscal	Diferencia valor contable/valor fiscal
31-12-2019	12.807,87	12.807,87	37.492,13	14.670,83	14.670,83	35.629,17	-1.862,96	+ 1.862,96
31-12-2020	17.698,15	30.506,02	19.793,98	25.150	39.820,83	10.479,17	-7.451,85	+ 9.314,81
31-12-2021	12.109,26	42.615,28	7.684,72	10.479,17	50.300	0	+ 1.630,09	+ 7.684,72
31-12-2022	6.520,37	49.135,65	1.164,35	-	-	-	+ 6.520,37	+ 1.164,35
31-12-2023	1.164,35	50.300	0	-	-	-	+ 1.164,35	0

Cuenta: Pasivo por diferencia temporaria imponible, vehículo (479.2)

Años	Debe	Haber	Saldo deudor	Saldo acreedor
31-12-2019	-	558,89		558,89
31-12-2020	-	2.235,56		2.794,45
31-12-2021	489,03			2.305,42
31-12-2022	1.956,11			349,31
31-12-2023	349,31			0

Cuenta: Impuesto diferido, vehículo (6301.2)				
Años	Debe	Haber	Saldo deudor	Saldo acreedor
31-12-2019	558,89	–	558,89	
31-12-2020	2.235,56	–	2.235,56	
31-12-2021		489,03		489,03
31-12-2022		1.956,11		1.956,11
31-12-2023		349,31		349,31

La cuenta 6301.2 queda cerrada al final de cada ejercicio, una vez regularizado el efecto impositivo, pero antes de efectuarse la mencionada regularización su saldo será el que se ha presentado en el cuadro anterior, entendiéndose que es el solicitado en la solución.

En consecuencia, se genera en 2019 y 2020 una diferencia temporaria imponible que revertirá en 2021, 2022 y 2023 como se comprueba en las tablas anteriores realizadas según las hojas facilitadas por el enunciado.

Y, por otro lado, se encuentra el dispositivo informático por importe de 2.000 euros, cuya amortización contable según se establece en el enunciado se ajusta a lo establecido en el apartado 1 (amortización lineal por unidad de tiempo); en relación con la amortización fiscal al no establecerse que se haya solicitado un plan especial de amortización, se va a considerar que la amortización contable coincide con la fiscal, no generándose, en consecuencia, diferencia alguna en el impuesto.

Elemento patrimonial: Ordenador (217.2)								
Años	Contable:			Fiscal:			Diferencia gasto contable/ gasto fiscal	Diferencia valor contable/ valor fiscal
	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor contable	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor fiscal		
31-12-2019	388,89	388,89	1.611,11	388,89	388,89	1.611,11	–	–
31-12-2020	666,67	1.055,56	944,44	666,67	1.055,56	944,44	–	–
31-12-2021	666,67	1.722,23	277,77	666,67	1.722,23	277,77	–	–
31-12-2022	277,77	2.000	0	277,77	2.000	0	–	–



Liquidación impuesto sobre sociedades	Año 2017	Año 2018	Año 2019	Año 2020
Beneficio antes de impuestos	100.000	-15.000	100.000	100.000
Diferencia temporaria imponible (ordenador)	-5.833,33	2.000	2.000	+ 1.833,33
Diferencia permanente (sanción)	-	-	1.500	-
Diferencia permanente (premio)	-	-	-500	-
Diferencia temporaria imponible (vehículo)	-	-	-1.862,96	-7.451,85
Base imponible previa	94.166,67	-13.000	101.137,04	94.381,48
Compensación bases imponibles negativas	-65.000	-	-13.000	-
Base imponible	29.166,67	-13.000	88.137,04	94.381,48
× Tipo de gravamen	× 30 %	× 30 %	× 30 %	× 30 %
Cuota íntegra	8.750	-	26.441,11	28.314,44
Deducciones y bonificaciones	-1.800	-	-3.600	-1.800
Cuota líquida	6.950	-	22.841,11	26.514,44
Retenciones y pagos a cuenta	-2.000	-2.000	-2.000	-2.000
Cuota diferencial	4.950	-2.000	20.841,11	24.514,44

Apartado 1

Contabilización del impuesto sobre sociedades 2017

Impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	6.950	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades		4.950

**Diferencia temporaria imponible en origen (ordenador):**

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.1	Impuesto diferido, ordenador	1.750	
479.1	Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador		1.750

Compensación crédito bases imponibles negativas año 2016:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas año 2016	19.500	
4745	Créditos por bases imponibles negativas (30% × 65.000)		19.500

Regularización efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	28.200	
6300	Impuesto corriente		6.950
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas año 2016		19.500
6301.1	Impuesto diferido, ordenador		1.750

Contabilización del impuesto sobre sociedades 2018**Impuesto corriente:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	2.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000

Diferencia temporaria imponible en reversión (ordenador):

Código	Cuenta	Debe	Haber
479.1	Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador	600	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
6301.1	Impuesto diferido, ordenador		600

Crédito por bases imponibles negativas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Créditos por bases imponibles negativas año 2018 (13.000 × 30%)	3.900	
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas año 2018		3.900

Créditos por deducciones pendientes de aplicar fiscalmente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	1.800	
6301.3	Impuesto diferido, deducciones		1.800

Regularización efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas	3.900	
6301.1	Impuesto, ordenador	600	
6301.3	Impuesto diferido, deducciones	1.800	
129	Resultado del ejercicio		6.300

Contabilización del impuesto sobre sociedades 2019

Impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	22.841,11	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades		20.841,11

**Diferencia temporaria imponible en reversión (ordenador):**

Código	Cuenta	Debe	Haber
479.1	Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador	600	
6301.1	Impuesto diferido, ordenador		600

Diferencia temporaria imponible en origen (vehículo):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.2	Impuesto diferido, vehículo	558,89	
479.2	Pasivo por diferencia temporaria imponible, vehículo		558,89

Compensación base imponible negativa 2018:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas año 2018	3.900	
4745	Créditos por bases imponibles negativas		3.900

Compensación deducciones pendientes 2018:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.3	Impuesto diferido, deducciones	1.800	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes		1.800

Regularización efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	28.500	
6301.1	Impuesto diferido, ordenador	600	
6300	Impuesto corriente		22.841,11
6301.2	Impuesto diferido, vehículo		558,89





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas año 2018		3.900
6301.3	Impuesto diferido, deducciones		1.800

Contabilización del impuesto sobre sociedades 2020

Impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	26.514,44	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades		24.514,44

Diferencia temporaria imponible en reversión (ordenador):

Código	Cuenta	Debe	Haber
479.1	Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador	550	
6301.1	Impuesto diferido, ordenador		550

Diferencia temporaria imponible en origen (vehículo):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.2	Impuesto diferido, vehículo	2.235,56	
479.2	Pasivo por diferencia temporaria imponible, vehículo		2.235,56

Regularización efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	28.200	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
6301.1	Impuesto diferido, ordenador	550	
6300	Impuesto corriente		26.514,44
6301.2	Impuesto diferido, vehículo		2.235,56

Cuenta: Impuesto corriente

Años	Debe	Haber	Saldo deudor	Saldo acreedor
31-12-2017	6.950	-	6.950	
31-12-2018	-	-	-	
31-12-2019	22.841,11	-	22.841,11	
31-12-2020	26.514,44	-	26.514,44	

Apartado 3

Años	Resultado del ejercicio
2017	100.000 - 28.200 = 71.800
2018	-15.000 + 6.300 = -8.700
2019	100.000 - 28.500 = 71.500
2020	100.000 - 28.200 = 71.800

Caso práctico núm. 2

Operaciones diversas

El día 20 de abril de 2018, la empresa XIII, S.A. adquiere un animal vivo (un/a novillo/a), por un importe de 20.000 euros (IVA no incluido del 21 %).



Los gastos de transporte hasta las instalaciones de la empresa ascienden a 242 euros (IVA incluido del 21 %). El animal fue recepcionado de conformidad el día 1 de mayo de 2018.

El pago al suministrador se realizó 50 % por transferencia el mismo día de su recepción, el 25 % mediante una letra de cambio con vencimiento 1 de julio de 2018 y por el resto un recibo domiciliado con vencimiento 1 de diciembre de 2018.

Tanto la letra como el recibo fueron pagados por banco a su vencimiento.

Los gastos de transporte fueron pagados en efectivo en el momento de la entrega del animal.

Se pide:

Contabilizar la adquisición del animal y todo lo que resulte procedente en relación con la operación descrita hasta el 31 de diciembre de 2020 en los 4 casos siguientes, aportando la necesaria justificación sobre la contabilización realizada.

Indicar el valor contable del animal a 31 de diciembre de 2018, 31 de diciembre de 2019, 31 de diciembre de 2020 y 31 de diciembre de 2021.

- a) La empresa se dedica a organizar espectáculos taurinos y, por tanto, la finalidad es arrendar el animal para eventos concretos. La empresa considera que el animal puede estar desarrollando esta función durante 4 años.
- b) La empresa es una industria cárnica cuya intención es engordar al animal durante unos meses para venderlo en carnicerías. Se considera que estará en condiciones de ser vendido en abril de 2021 y que su peso y, por tanto, su valor se incrementa a razón de un 20 % cada año respecto a la situación de inicio del año.
- c) La empresa se dedica a la fabricación de chocolate y el animal está destinado a ser su imagen publicitaria. En este supuesto la empresa estima que puede estar activo durante un periodo de 10 años.
- d) La empresa se dedica a la venta de leche para consumo humano, y el animal puede estar produciendo leche durante 10 años desde su adquisición. Los estudios del sector demuestran que la capacidad de producir leche (y, por tanto, su valor) se incrementa un 10 % (respecto a su capacidad inicial) hasta el final del tercer año cuando se estabiliza hasta que al inicio del octavo año empieza a perder capacidad productiva/valor de forma lineal, hasta que llega al final de su vida útil y al concluir el décimo año de vida el animal ha perdido completamente su capacidad productiva/valor.

Solución

Apartado a)

En este caso se trata de una inversión cuya finalidad es obtener rentas y no el uso en el proceso productivo por lo que es asimilable a una inversión inmobiliaria aunque estrictamente no lo sea por no tratarse de un inmueble o un terreno; inversión que habrá de ser amortizada en los 4 años que se estima puede generar rendimientos, considerando que una vez transcurrido este periodo no se van a seguir obteniendo ingresos.

En este sentido la «Resolución de 1 de marzo de 2013 de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, establece:

2.4. Elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.

Cuando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a las existencias en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios.

Por todo ello, se va a proceder a registrar el novillo/a dentro del inmovilizado material de la empresa, el cual será reclasificado a existencias en el momento en el que se decida su venta.

1-5-2018. Por la adquisición y el transporte:

Se va a proceder a contabilizar el novillo/a a la recepción del animal de conformidad, entendiendo que la entrega, es decir, la puesta a disposición transfiere tanto la propiedad jurídica como el control económico. El transporte constituye mayor precio de adquisición por ser necesario para que el novillo/a pueda generar rendimientos con regularidad.

En relación con el aplazamiento en el pago al proveedor se habría de considerar el efecto financiero de la operación, pero al no decirse nada en el enunciado se ha optado por no considerarlo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material novillo/a	20.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100
525	Efectos a pagar a corto plazo		6.050
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		6.050

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material novillo/a (242/1,21)	200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	42	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242

1-7-2018. Por el pago de la letra a su vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
525	Efectos a pagar a corto plazo	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

1-12-2018. Por el pago del recibo domiciliado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

31-12-2018. Por la amortización de la inversión novillo/a:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material novillo/a (20.200/4 × 8/12)	3.366,67	
281	Amortización acumulada inmovilizado material novillo/a		3.366,67



31-12-2019. Por la amortización de la inversión novillo/a:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material novillo/a (20.200/4)	5.050	
281	Amortización acumulada inmovilizado material novillo/a		5.050

31-12-2020. Por la amortización de la inversión novillo/a:

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización inmovilizado material novillo/a (20.200/4)	5.050	
281	Amortización acumulada inmovilizado material novillo/a		5.050

Inmovilizado material novillo/a	31-12-2018	31-12-2019	31-12-2020	31-12-2021
Inmovilizado material novillo/a	20.200	20.200	20.200	20.200
- Amortización acumulada inmov. material novillo/a	-3.366,67	-8.416,67	-13.466,67	-18.516,67
Valor contable	16.833,33	11.783,33	6.733,33	1.683,33

Apartado b)

En este caso, el animal constituye la existencia de la empresa, en concreto, una materia prima a la que se le incorporan una serie de costes (engorde) hasta obtener un producto listo para ser vendido. El coste del engorde origina el incremento de peso y en consecuencia de valor, entendiéndose que el incremento de costes es del 20 %, y que este incremento de un 20 % cada año se produce con respecto a la situación de inicio del año de engorde del animal, no del inicio del año natural, considerándose que se incurre en el mencionado coste de forma lineal a lo largo de cada periodo anual.

	Año 2018	Año 2019	Año 2020	Año 2021
Existencia inicial	20.200	22.893,33	27.472	32.966,40





	Año 2018	Año 2019	Año 2020	Año 2021
▶				
Aumento costes	2.693,33 (20% × 20.200 × 8/12)	4.578,67 (20% × 20.200 × 4/12) + (20% × 24.240 × 8/12) = = (20% × 22.893,33)	5.494,40 (20% × 24.240 × 4/12) + (20% × 29.088 × 8/12) = = (20% × 27.472)	1.939,20 (20% × 29.088 × 4/12)
Existencia final = = Valor contable	22.893,33	27.472	32.966,40	34.905,60

1-5-2018. Por la adquisición de las materias primas (novillo/novilla):

Código	Cuenta	Debe	Haber
31-	Materia prima novillo/a	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100
401	Efectos comerciales a pagar a corto plazo		6.050
400	Proveedores		6.050

Código	Cuenta	Debe	Haber
31-	Materia prima novillo/a (242/1,21)	200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	42	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242

1-7-2018. Por el pago de la letra a su vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
401	Efectos comerciales a pagar a corto plazo	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050



1-12-2018. Por el pago del recibo domiciliado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

31-12-2018. Por la regularización de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
33-	Producto en curso	22.893,33	
710	Variación de existencias de producto en curso		22.893,33

31-12-2019. Por la regularización de las existencias iniciales y finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
710	Variación de existencias de producto en curso	22.893,33	
33-	Producto en curso		22.893,33

Código	Cuenta	Debe	Haber
33-	Producto en curso	27.472	
710	Variación de existencias de producto en curso		27.472

31-12-2020. Por la regularización de las existencias iniciales y finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
710	Variación de existencias de producto en curso	27.472	
33-	Producto en curso		27.472

Código	Cuenta	Debe	Haber
33-	Producto en curso	32.966,40	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
710	Variación de existencias de producto en curso		32.966,40

Existencias	31-12-2018	31-12-2019	31-12-2020	31-12-2021
Existencias iniciales	–	22.893,33	27.472	32.966,40
Existencias finales	22.893,33	27.472	32.966,40	34.905,60
Valor contable	22.893,33	27.472	32.966,40	34.905,60

Apartado c)

En este caso se ha realizado una inversión cuyo uso va a consistir en utilizar el novillo/a como imagen publicitaria en la actividad de fabricación y venta de chocolate, pero cual sea el destino de uso se deberá contabilizar como un inmovilizado material.

No se va a considerar el efecto financiero que subyace en el aplazamiento en el pago.

1-5-2018. Por la adquisición de la inversión en inmovilizado intangible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21–	Inmovilizado material novillo/a	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100
525	Efectos a pagar a corto plazo		6.050
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		6.050

Código	Cuenta	Debe	Haber
21–	Inmovilizado material novillo/a (242/1,21)	200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	42	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242



1-7-2018. Pago de la letra a su vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
525	Efectos a pagar a corto plazo	6.050	
572	Bancos		6.050

1-12-2018. Pago del recibo domiciliado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	6.050	
572	Bancos		6.050

31-12-2018. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material (20.200/10 × 8/12)	1.346,67	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		1.346,67

31-12-2019. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material (20.200/10)	2.020	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		2.020

31-12-2020. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inversión inmovilizado material (20.200/10)	2.020	



Código	Cuenta	Debe	Haber		
▶					
281	Amortización acumulada inmovilizado material		2.020		
	Inversión inmovilizado material	31-12-2018	31-12-2019	31-12-2020	31-12-2021
	Inversión novillo/a	20.200	20.200	20.200	20.200
	- Amortización acumulada inmovilizado material	-1.346,67	-3.366,67	-5.386,67	-7.406,67
	Valor contable	18.853,33	16.833,33	14.813,33	12.793,33

Apartado d)

En este caso se trata de una adquisición de inmovilizado material por tratarse de una inversión que va a generar ingresos a lo largo de un periodo de 10 años, sin valor residual (pierde completamente su capacidad productiva al final de su vida útil) y cuya amortización se ha de realizar en función de su productividad; así, en los primeros tres años se habrá de incrementar la cuota de amortización en un 10 % respecto a su capacidad inicial, de los años cuarto al séptimo se estabiliza, mientras que en los tres últimos años (del octavo al décimo) su productividad decae de forma lineal, todo ello en aplicación de la correlación de ingresos y gastos, ya que los ingresos obtenidos de la venta de leche serán mayores en los primeros años que en los últimos.

Periodos (años de vida del novillo/a)	Cuota de amortización año de vida del novillo/a	Amortización acumulada al final de cada año de vida del novillo/a
1-5-2018 a 30-4-2019	$(20.200/10) = 2.020$	2.020
1-5-2019 a 30-4-2020	$2.020 \times 1,1 = 2.222,22$	4.242,22
1-5-2020 a 30-4-2021	$2.222,22 \times 1,1 = 2.444,44$	6.686,66
1-5-2021 a 30-4-2022	2.444,44	9.131,10
1-5-2022 a 30-4-2023	2.444,44	11.575,54
1-5-2023 a 30-4-2024	2.444,44	14.019,98
1-5-2024 a 30-4-2025	2.444,44	16.464,42





Periodos (años de vida del novillo/a)	Cuota de amortización año de vida del novillo/a	Amortización acumulada al final de cada año de vida del novillo/a
▶		
1-5-2025 a 30-4-2026	$(20.200 - 16.464,42/3) = 1.245,20$	17.709,62
1-5-2026 a 30-4-2027	1.245,19	18.954,81
1-5-2027 a 30-4-2028	1.245,19	20.200

Al igual que en los casos anteriores se va a hacer abstracción de cualquier consideración de naturaleza financiera.

1-5-2018. Por la adquisición de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material novillo/a	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100
525	Efectos a pagar a corto plazo		6.050
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		6.050

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material novillo/a (242/1,21)	200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	42	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242

1-7-2018. Pago de la letra a su vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
525	Efectos a pagar a corto plazo	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050



1-12-2018. Pago del recibo domiciliado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

31-12-2018. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material (2.020 × 8/12)	1.346,67	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		1.346,67

31-12-2019. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material [(2.020 × 4/12) + (2.222,22 × 8/12)]	2.154,81	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		2.154,81

31-12-2020. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inversión inmovilizado material [(2.222,22 × 4/12) + (2.444,44 × 8/12)]	2.370,37	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		2.370,37

Inversión inmovilizado material	31-12-2018	31-12-2019	31-12-2020	31-12-2021
Inversión novillo/a	20.200	20.200	20.200	20.200
- Amortización acumulada inmovilizado material	-1.346,67	-3.501,48	-5.871,85	-8.316,29
Valor contable	18.853,33	16.698,52	14.328,15	11.883,71



Caso práctico núm. 3

Activos financieros

La empresa PV, SA adquiere el 1 de octubre de 2018, a través de la Bolsa de Madrid, 100 obligaciones emitidas por CAIXAMODERNA.

- Valor nominal: 1.000 euros/obligación.
- Cotización en el momento de la adquisición: 1.048 euros/obligación.
- Los gastos de intermediación y comisiones suponen 200 euros.

La empresa prevé mantenerlas hasta su vencimiento.

Las características de las anteriores obligaciones son:

- Fecha de inicio de la vida financiera y devengo de intereses: 1 de enero de 2018.
- Fecha fin de la vida financiera: 31 de diciembre de 2020.
- Modo de reembolso: en su totalidad al término de la vida financiera.
- Valor de reembolso: idéntico al valor nominal.
- Tipo de interés: 6 % anual, pagadero por semestres vencidos (30 de junio y 31 de diciembre).

La percepción de los intereses nominales está sujeta a retención fiscal del 15 %.

Se pide:

- a) Contabilización de las operaciones que procedan siguiendo el orden cronológico hasta la fecha de vencimiento de las obligaciones (tipo de interés efectivo anual: 4,39374 %).
- b) El 1 de agosto de 2019, debido a necesidades financieras para acometer nuevas inversiones en nuevos inmovilizados se venden todas las obligaciones a través de la Bolsa de Madrid, siendo la cotización en ese momento de 1.020 euros/obligación, habiéndose soportado gastos de intermediación y derechos de Bolsa por importe de 300 euros.

Solución

La inversión se va a calificar en la categoría de Inversiones mantenidas hasta el vencimiento, puesto que se trata de valores representativos de deuda (obligaciones), que cotizan

en Bolsa, con cobros determinados (6 % anual, pagadero por semestres, 30 de junio y 31 de diciembre) y con fecha de reembolso fijada (31 de diciembre de 2020) y que la empresa prevé mantenerlos hasta el vencimiento, entendiéndose que además de la intención de hacerlo tiene la capacidad suficiente para ello.

$$\text{Contraprestación entregada: } (100 \times 1.048) + 200 = 105.000$$

$$\text{Tipo de interés efectivo semestral: } (1 + 0,0439374)^{1/2} - 1 = 0,021732548$$

Fechas	Coste amortizado	Interés efectivo	Cobros	Inversión
31-12-2018	105.000	$[105.000 \times (1,021732548^{3/6} - 1)] = 1.134,83$	3.000	-1.865,17
30-6-2019	103.134,83	2.241,38	3.000	-758,62
31-12-2019	102.376,21	2.224,90	3.000	-775,10
30-6-2020	101.601,11	2.208,05	3.000	-791,95
31-12-2020	100.809,16	2.190,84	3.000	-809,16
31-12-2020	100.000	-	100.000	-

Apartado a)

1-10-2018. Adquisición de las obligaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	103.500	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (6% × 100 × 1.000 × 3/12)	1.500	
57-	Tesorería		105.000

31-12-2018. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (6% × 100 × 1.000 × 3/12)	1.500	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
761	Ingresos de valores representativos de deuda		1.134,83
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		365,17

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (15% × 3.000)	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000

30-6-2019. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (6% × 100 × 1.000 × 6/12)	3.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.241,38
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		758,62

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (15% × 3.000)	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000

31-12-2019. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral. Reclasificación de la inversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (6% × 100 × 1.000 × 6/12)	3.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.224,90
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		775,10

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (15% × 3.000)	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	101.601,11	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		101.601,11

30-6-2020. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (6% × 100 × 1.000 × 6/12)	3.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.208,05
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		791,95

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (15% × 3.000)	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000



31-12-2020. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral y de la inversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ($6\% \times 100 \times 1.000 \times 6/12$)	3.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.190,84
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		809,16

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ($15\% \times 3.000$)	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería	100.000	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		100.000

Apartado b)

1-10-2018. Adquisición de las obligaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	103.500	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ($6\% \times 100 \times 1.000 \times 3/12$)	1.500	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
57-	Tesorería		105.000

31-12-2018. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ($6\% \times 100 \times 1.000 \times 3/12$)	1.500	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		1.134,83
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		365,17

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ($15\% \times 3.000$)	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000

30-6-2019. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ($6\% \times 100 \times 1.000 \times 6/12$)	3.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.241,38
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		758,62

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ($15\% \times 3.000$)	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000

1-8-2019. Reconocimiento de intereses y venta de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ($6\% \times 100 \times 1.000 \times 1/12$)	500	
761	Ingresos de valores representativos de deuda [$102.376,21 \times (1,021732548^{1/6} - 1)$]		367,50
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		132,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería [(100×1.020) - 300]	101.700	
666	Pérdida en valores representativos de deuda	1.043,71	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		500
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		102.243,71

Según la norma de registro y valoración 9.^a 2.7, «Reclasificación de activos financieros»:

No se podrá clasificar o tener clasificado ningún activo financiero en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento si en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales o en los dos precedentes, se han vendido o reclasificado activos incluidos en esta categoría por un importe que no sea insignificante en relación con el importe total de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, salvo aquellas que correspondan a ventas o reclasificaciones:

- A) Muy próximas al vencimiento, o
- B) Que hayan ocurrido cuando la empresa haya cobrado la práctica totalidad del principal, o
- C) Atribuibles a un suceso aislado, fuera del control de la empresa, no recurrente y que razonablemente no había haber sido anticipado por la empresa.

En consecuencia, y como la empresa ha vendido bastante antes de su vencimiento la totalidad de la inversión por propia decisión y suponiendo que era la única inversión que la empresa tenía calificada en esta categoría y en consecuencia es significativa la inversión vendida, la empresa no podrá calificar en esta categoría inversión alguna en los 2 próximos años.