

# Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 436 | Julio 2019

ISSN: 1138-9540

## **Control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS**

José Manuel Calderón Carrero

## **La regla de localización de los servicios en IVA en función de su utilización o explotación efectiva**

Antonio Longás Lafuente

## **Avances en el IVA: comercio electrónico y régimen de intercambios intracomunitarios**

Eduardo Verdún Fraile e Íñigo Henández Moneo

## **Exención de trabajos realizados en el extranjero e interpretación de los beneficios fiscales**

Pedro M. Herrera Molina

## **Posibles mejoras en la regulación del informe de gestión**

Miguel Ángel Villacorta Hernández

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 436 | Julio 2019

## Directora editorial

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

## Consejo de redacción

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

## Coordinadoras

M.<sup>a</sup> José Leza Angulo. Área tributaria del CEF  
Berta Gaubert Vigueras. Área contable del CEF

## Consejo asesor

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

## Evaluadores externos

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

## Edita

Centro de Estudios Financieros

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • editorial@cef.es

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

## Redacción, administración y suscripciones

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

Suscripción anual (2019) (11 números) 157 €

Solicitud de números sueltos (cada volumen)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

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

## Edita

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

## Imprime

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

## Indexada en



© 2019 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

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

## Sumario

### Tributación

#### Estudios

- Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS** 5-52  
*Tax control frameworks in a post-BEPS context*  
José Manuel Calderón Carrero
- La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectiva** 53-94  
*VAT place of supply rules for services according to its effective use or effective*  
Antonio Longás Lafuente
- Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas 2019-2022** 95-124  
*Advances in VAT: e-commerce of goods and services supplied to individuals (B2C) and definitive system for intracommunity trade of goods between businesses (B2B). Background and legislative changes 2019-2022*  
Eduardo Verdún Fraile e Íñigo Hernández Moneo

#### Análisis doctrinal y jurisprudencial

- El TC determina la compatibilidad del impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña y el IBI (Análisis de la STC 4/2019, de 17 de enero, rec. núm. 2255/2016)** 125-135  
Rosa Fraile Fernández
- A efectos del cálculo de la plusvalía municipal debe tomarse en consideración la fórmula legalmente prevista, sin que pueda acudir a otras fórmulas alternativas (Análisis de la STS de 27 de marzo de 2019, rec. núm. 4924/2017)** 136-143  
Neus Teixidor Martínez
- La exención de trabajos realizados en el extranjero (art. 7 p) LIRPF) y la supuesta «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales (Análisis de la STS de 28 de marzo de 2019, rec. núm. 3774/2017)** 144-152  
Pedro M. Herrera Molina

## Casos prácticos

- @ Liquidación del impuesto sobre sociedades y cierre del ejercicio 2018 (caso práctico) 153-154  
M.ª Pilar Martín Zamora y Luis A. Malvárez Pascual

## Contabilidad

### Estudios

- Posibles mejoras en la regulación del informe de gestión 155-182  
*Potential improvements in the regulation of the management report*  
Miguel Ángel Villacorta Hernández

### Análisis doctrinal

- Tratamiento contable del canon digital (Análisis de la consulta 5 del BOICAC 113, de marzo de 2018) 183-186  
Almudena Gutiérrez Amil
- Tratamiento contable de la adquisición de un activo por usucapión (Análisis de la consulta 6 del BOICAC 113, de marzo de 2018) 187-190  
Almudena Gutiérrez Amil

## Casos prácticos

- @ Tercer ejercicio resuelto del proceso selectivo para el acceso a la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada de la Escala de funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional (turno libre) 191-192  
Elena Robledo Encinas y María Álvarez Fernández

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

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

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



# Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS

**José Manuel Calderón Carrero**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de A Coruña*

## Extracto

Este trabajo expone de forma sintética la transformación del modelo de cumplimiento tributario de las grandes empresas como consecuencia de un conjunto de factores entre los que destaca el desarrollo de los principios derivados del buen gobierno corporativo en materia fiscal. La implantación progresiva de los marcos de control de riesgos fiscales (*tax control frameworks*) también está ejerciendo influencia sobre el modelo de cumplimiento tributario de las grandes y medianas empresas. A lo largo de este trabajo exponemos el marco del buen gobierno corporativo en materia tributaria y la funcionalidad y contenido de los denominados *tax control frameworks* en el contexto actual, donde convergen mayores exigencias derivadas del marco de buen gobierno corporativo, un redimensionamiento e intensificación de la transparencia fiscal, regulaciones tributarias más inestables y complejas, y administraciones tributarias dotadas de mecanismos más sofisticados de gestión de riesgos fiscales.

**Palabras clave:** buen gobierno corporativo; control de riesgos fiscales; programas de cumplimiento cooperativo.

Fecha de entrada: 22-04-2019 / Fecha de aceptación: 27-05-2019 / Fecha de revisión: 27-05-2019

**Cómo citar:** Calderón Carrero, J. M. (2019). Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 5-52.



# Tax control frameworks in a post-BEPS context

José Manuel Calderón Carrero

## Abstract

This work exposes the transformation of the tax compliance model of large companies as a consequence of a set of factors, among which the development of the principles derived from good corporate governance in tax matters stands out. The progressive implementation of tax control frameworks is also influencing the tax compliance model of large and medium-sized companies. Throughout this work we expose the framework of good corporate governance in tax matters and the functionality and content of the so-called «tax control frameworks» in the current context, where greater demands derive from the framework of good corporate governance, there is a resizing and intensification of fiscal transparency, more unstable and complex tax regulations have been developed, and tax administrations are equipped with more sophisticated fiscal risk management mechanisms.

**Keywords:** good governance in the tax field; tax control frameworks; cooperative tax compliance programs.

**Citation:** Calderón Carrero, J. M. (2019). Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 5-52.



## Sumario

1. Introducción
2. El buen gobierno corporativo en materia tributaria: delimitación conceptual y principales implicaciones sobre la función fiscal de las grandes y medianas empresas
3. El marco del buen gobierno corporativo en materia fiscal articulado en España
4. El marco de control de riesgos fiscales y su funcionalidad en el actual contexto de cumplimiento tributario
  - 4.1. La funcionalidad del marco de control de riesgos fiscales
  - 4.2. El estándar OCDE de marco de control de riesgos fiscales
    - 4.2.1. Contexto general en relación con el establecimiento de un estándar básico de marco de control de riesgos fiscales
    - 4.2.2. El estándar OCDE de control de riesgos fiscales adoptado en el año 2016
      - 4.2.2.1. Consideraciones generales sobre el informe OCDE 2016 sobre *tax control frameworks*
      - 4.2.2.2. Características esenciales de un *tax control framework*
5. Algunas consideraciones sobre las implicaciones derivadas de la implantación de sistemas de control y gestión de riesgos fiscales

Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

A través de este trabajo tratamos de exponer de forma sintética las implicaciones (y hasta cierto punto) la transformación del modelo de cumplimiento tributario de las grandes y medianas empresas como consecuencia de, por un lado, los nuevos principios derivados del buen gobierno corporativo en materia fiscal, y, por otro, la función que desempeñan actualmente los marcos de control de riesgos fiscales (*tax control frameworks*, TCF).

La exposición de esta cuestión se realiza con arreglo a la siguiente sistemática:

- En primer lugar, se expone el concepto de buen gobierno corporativo en materia tributaria, haciendo referencia a sus principales implicaciones o impactos sobre la función fiscal de las grandes y medianas empresas.
- En segundo lugar, se explica el marco del buen gobierno corporativo fiscal en España, que resulta de la Ley de sociedades de capital, del Código CNMV de Buen Gobierno Corporativo (2015) y del Código de Buenas Prácticas Tributarias (AEAT-Foro de Grandes Contribuyentes 2010-2016).
- En tercer lugar, abordamos la evolución de la funcionalidad y contenido de los denominados *tax control frameworks* o sistemas de control de riesgos fiscales en el contexto actual donde convergen mayores exigencias derivadas del marco de buen gobierno corporativo, un redimensionamiento e intensificación de la transparencia fiscal, regulaciones tributarias más inestables y complejas, y administraciones tributarias dotadas de mecanismos más sofisticados de gestión de riesgos fiscales. En este mismo orden de cosas, tratamos de apuntar cómo la tendencia modernizadora de los sistemas de gestión tributaria hacia el *upstream tax compliance* y el propio desarrollo de los programas de cumplimiento tributario intensifican la funcionalidad de los sistemas de control de riesgos fiscales.

## 2. El buen gobierno corporativo en materia tributaria: delimitación conceptual y principales implicaciones sobre la función fiscal de las grandes y medianas empresas

Desde un plano conceptual, el gobierno corporativo se viene definiendo como el proceso a través del cual las actividades de las empresas son controladas y supervisadas, determinando el patrón de relaciones entre la dirección de la empresa, el consejo de administración, los accionistas y los *stakeholders*. La tendencia internacional actual –de la que se han hecho eco las autoridades españolas– integra la función fiscal en el marco del gobierno corporativo por la vía de asignar específicamente la responsabilidad tributaria al «consejo de administración» que debe fijar las directrices generales de política y estrategia fiscal, así como el marco de buena gobernanza sobre los procesos tributarios más relevantes (control de riesgos fiscales, modelo de cumplimiento, mecanismos de supervisión y transparencia, etc.)<sup>1</sup>.

Esta tendencia dirigida a integrar la política y estrategia fiscal y la gestión, control y supervisión del riesgo fiscal dentro del ámbito del buen gobierno corporativo, no solo opera al servicio del cumplimiento de finalidades estrictamente corporativas sino también como un instrumento al servicio del cumplimiento tributario constituyendo un mecanismo de control fiscal accesible para las autoridades fiscales; de hecho, el profesor W. Schön (Max Planck München) ha llegado a afirmar que el buen gobierno corporativo fiscal «constituye una herramienta de los gobiernos de lucha contra la evasión fiscal corporativa». Y en este sentido el marco de buen gobierno corporativo en materia tributaria posee implicaciones de primer orden que hacen que el pago de impuestos y el cumplimiento tributario hayan dejado de considerarse como un mero coste a minimizar (como cualquier otro coste de la actividad) pasando a constituir una función fiscal estratégica, con todo lo que ello conlleva.

Básicamente, las principales implicaciones derivadas de tal nuevo marco de buen gobierno corporativo en materia fiscal vendrían a consistir en lo siguiente:

- La política fiscal en el sentido de las decisiones más relevantes y la estrategia fiscal de la empresa pasa a ser responsabilidad del consejo de administración, lo cual conlleva la articulación de mecanismos de control de riesgos fiscales (TCF)<sup>2</sup>,

---

<sup>1</sup> Una exposición preliminar de la relevancia de los principios de buen gobierno corporativo en materia tributaria, el concepto de *fair share of tax* y la responsabilidad social corporativa puede encontrarse en las siguientes obras: Gascón Catalán (2014 y 2015, pp. 87 y ss.), Calderón y Seara (2015, pp. 166 y ss.; 2016, pp. 206 y ss.).

<sup>2</sup> El *Forum on Tax Administration* (OCDE) hizo pública en 2016 una guía sobre la configuración de los *tax control frameworks* a los efectos de los programas de cumplimiento cooperativos. *Vid.*: OCDE (FTA) (2016).

obligaciones de información y transparencia sobre la política de cumplimiento tributario, así como la adopción al máximo nivel corporativo de las decisiones sobre las operaciones de planificación fiscal que se lleven a cabo. Nótese en este sentido como algunas administraciones tributarias (v. gr. la *Australian Tax Office*) han elaborado guías para el consejo de administración y *check-lists* de gobernanza corporativa en relación con la gestión de riesgos fiscales por parte de los grandes contribuyentes, sin que tales autoevaluaciones vengan dotadas de efectos jurídicos que impacten sobre la relación jurídico-tributaria de tales contribuyentes. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) también elaboró una guía dirigida a las administraciones donde se exponen varios enfoques para valorar el nivel de cumplimiento tributario de los contribuyentes a efectos de desarrollar actividades de gestión y control de riesgos por parte de las autoridades fiscales (OCDE, 2014a, pp. 60-74); tal guía pone de relieve la existencia de diferentes enfoques administrativos para determinar tal nivel de cumplimiento tributario<sup>3</sup>, destacándose la relevancia de los marcos de control de riesgos fiscales adoptados por las grandes empresas a tal efecto.

- El pago de impuestos deja de ser considerado como un coste más, transformándose en una «función fiscal» que posee relevancia estratégica a nivel empresarial.
- Mayor transparencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual en muchos casos terminará requiriendo un cierto grado de revelación sobre la contribución fiscal de la empresa o del grupo desglosada por áreas geográficas y diferenciada por impuestos, así como a través de la explicación de forma consistente de la aplicación de los distintos incentivos y beneficios fiscales y las razones empresariales (incluyendo las fiscales) que pueden influir en la localización de las inversiones o la actividad empresarial.

<sup>3</sup> La referida guía OCDE se refiere básicamente a tres sistemas: a) Análisis de la posición del contribuyente con respecto a los cuatro bloques de obligaciones tributarias (registro, presentación en plazo de declaraciones tributarias, correcta determinación de las obligaciones fiscales, y pago de impuestos en periodo voluntario); b) Sistemas establecidos por los contribuyentes para asegurar el cumplimiento tributario (procesos y procedimientos, marcos de control de riesgos, participación en programas cooperativos); c) Evaluación de las comunicaciones de las autoridades fiscales con los contribuyentes (enfoque cualitativo que valora el nivel de transparencia, cooperación, resistencia fiscal, etc.). La doctrina también ha puesto de relieve como las administraciones adoptan enfoques de valoración de cumplimiento y riesgo tributario muy distintos, más allá de los sistemas enunciados por la OCDE. Así, por ejemplo, la Administración australiana utiliza un sistema de *risk profiling* que va más allá del análisis del TCF, y se basa en factores cuantitativos (*the tax and economic performance of the group compared to similar business, the complexity of the group structure, and specific indicators of compliance risk*). Por su parte, la HMRC de Reino Unido toma en consideración dos tipos de riesgos: a) *inherent risks factors*: nivel de complejidad y dinamismo organizativo, naturaleza del negocio y el sector; y b) *behavioral risks*: enfoque de gobernanza corporativa, estrategia fiscal, resultados o historial de cumplimiento tributario, nivel de transparencia fiscal, enfoque de *tax planning* alineado con las actividades comerciales. *Vid.*: Majdanska y Wu (2019, pp. 1.045 y ss.).

- La maximización de los beneficios y del valor de la empresa para los accionistas se hace compatible con la responsabilidad de la empresa frente a los *stakeholders* y la sociedad en general, lo cual determina que el pago de impuestos se presente y conciba como una contribución de la empresa al desarrollo de la sociedad y al conjunto de actividades públicas que benefician a la sociedad y a sus ciudadanos<sup>4</sup>. Tal posición no implica la renuncia a la planificación fiscal (legítima/legal), pero sí requiere tomar una cierta distancia en relación con los planteamientos de minimización fiscal agresiva o *strategic tax behaviour (tax function as profit center)* desarrollados durante la década de los 90 por un cierto número de MNE norteamericanas; ahora bien, la maximización del beneficio y del valor del accionista, así como la salvaguardia de la competitividad de la empresa continúan constituyendo un factor dominante que ejerce presión sobre la función fiscal requiriendo en mayor o menor medida la optimización fiscal de los impuestos a pagar por la compañía<sup>5</sup>, y de hecho la articulación de las operaciones empresariales utilizando la fórmula más eficiente fiscalmente, desde el plano corporativo, se ha entendido como la búsqueda de un «objetivo o motivo económico válido» en sí mismo considerado (Freedman, Loomer y Vella, 2008, pp. 81 y 90).

Podría afirmarse que, debido a un conjunto diverso de factores, los impuestos y la función fiscal han salido del «espléndido aislamiento» en el que vivían dentro del seno de las grandes empresas y han alcanzado una visibilidad de primer nivel, resultando relevantes para la sociedad y los ciudadanos (dimensión ética/reputacional)<sup>6</sup>, para los accionistas, para los inversores y *stakeholders* (dimensión externa empresarial) (Sarfo, 2019a, pp. 135 y ss., y PRI, 2018), y para el consejo de administración (dimensión corporativa): *tax is out*<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Expresado en palabras del profesor Avi-Yonah: «Good citizenship includes paying the 'price of civilisation', especially since the value of the shares also depends on public goods like education, infrastructure and defense that have to be paid for by tax revenues» (vid. Avi-Yonah, 2014, p. 33).

<sup>5</sup> El propio J. Owens ha reconocido como la minimización del pago de impuestos constituye uno de los objetivos de los directores fiscales de las compañías que deben «producir» un «tipo fiscal efectivo competitivo»; matiza este autor, sin embargo, que tal tipo fiscal efectivo competitivo debe ser estable y sostenible, y en tal sentido postula posiciones de asunción de menor riesgo fiscal y un mayor nivel de colaboración con las administraciones tributarias (cita tomada de Hyman, 2014, p. 412).

<sup>6</sup> Algunos autores han puesto de relieve el limitado impacto reputacional a medio plazo de las prácticas fiscales de las MNE sobre la cotización de sus acciones e incluso sobre la propia evolución de su negocio, considerando como la reputación de una empresa es *multifaceted*, aunque se reconoce que determinados sectores como el *retail* puede estar más afectado por reacciones negativas de los consumidores frente a escándalos fiscales de las empresas. Vid.: Brooks, Hillenbrand y Money (2015).

<sup>7</sup> En efecto, el desarrollo del buen gobierno corporativo en materia tributaria constituye una de las principales manifestaciones de la transformación del marco del cumplimiento tributario desde la perspectiva de los grandes y medianos contribuyentes. Tal transformación del marco tributario resulta de una serie de circunstancias que convergen en el tiempo: a) la fiscalidad se ha convertido en una cuestión

El tránsito hacia este nuevo modelo de buen gobierno corporativo en materia de cumplimiento tributario está lejos de haber culminado, no obstante, todo indica que las nuevas exigencias del mismo poseen implicaciones de cierto alcance para el conjunto de las partes implicadas en la gestión fiscal y las «relaciones jurídico-tributarias» (empresas/contribuyentes/obligados tributarios, administraciones e intermediarios fiscales). La aplicación del buen gobierno corporativo al ámbito fiscal entraña la necesidad de adoptar nuevos criterios de gestión de la función fiscal, de manera que cada compañía o empresa esté en posición de ofrecer una justificación coherente de su enfoque sobre cuestiones fiscales claves o estratégicas como los mecanismos de optimización de impuestos.

Estas nuevas exigencias de buen gobierno corporativo en materia tributaria que, por el momento, se proyectan fundamentalmente sobre los «grandes y medianos contribuyentes» constituyen una pieza más de un movimiento más amplio dirigido a articular un cambio de paradigma fiscal a nivel global (BEPS), que altera el sistema de fiscalidad internacional y demanda un nuevo modelo de cumplimiento tributario (y planificación fiscal), concebido en gran medida para lograr un mayor control sobre la estrategia y la contribución fiscal de los grandes contribuyentes.

### 3. El marco del buen gobierno corporativo en materia fiscal articulado en España

Durante la última década, las autoridades españolas, siguiendo las tendencias internacionales y recomendaciones de la OCDE<sup>8</sup> y la Unión Europea (UE), han ido desarrollando

---

mediática en la era de la comunicación en tiempo real; b) el cambio de la concepción de los impuestos pasando de constituir un coste y un elemento distorsionador de la economía y limitador del derecho de propiedad, a ponerse en valor su función social y la necesidad de que todos los sujetos contribuyan al sistema fiscal en la forma en que les corresponda (*fair share of tax contributions*); c) el desarrollo de medidas de nueva generación frente al fraude, la elusión y la planificación fiscal agresiva, incluyendo medidas de «transparencia fiscal» que provienen de diferentes ámbitos (tributario, financiero-contable, gobierno corporativo); d) la tendencia a «estigmatizar» a los contribuyentes que cometen incumplimientos graves de la normativa tributaria o que llevan a cabo esquemas de planificación fiscal agresiva; e) la criminalización de los incumplimientos graves de la normativa tributaria; f) la dimensión reputacional asociada a incumplimientos tributarios, controversias de alto voltaje con las administraciones tributarias y la implementación de estructuras de planificación fiscal agresiva. Este cambio de «paradigma fiscal» determina que las grandes y medianas empresas deban desarrollar una nueva gobernanza fiscal (política fiscal, responsabilidad fiscal, procesos de control de riesgos, etc.), lo cual incluye la implicación de los consejos de administración en la definición de la estrategia fiscal y el enfoque de *tax planning* (*vid.*, en parecidos términos: Gutmann, 2019).

<sup>8</sup> La propia OCDE elaboró en mayo de 2010 un documento titulado *Declaration on Property, Integrity and Transparency in the Conduct of International Business and Finance*, en cuyo punto quinto se establecía que «la responsabilidad corporativa implica el cumplimiento oportuno y preciso de las obligaciones fis-

una serie de principios y reglas de buen gobierno corporativo que impactan fundamentalmente sobre la política y estrategia fiscal de las grandes empresas (sociedades cotizadas).

Las tres principales fuentes de reglas y principios de buen gobierno corporativo en materia fiscal vendrían a ser las siguientes:

#### A) La Ley de sociedades de capital

La Ley de sociedades de capital (RDleg.1/2010, de 2 de julio, LSC, en adelante), tras la reforma operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la LSC para la mejora del gobierno corporativo, incorpora una serie de reglas en materia de buena gobernanza fiscal que en último análisis exigen involucrar al consejo de administración en las decisiones fiscales de mayor relevancia para las sociedades cotizadas. Entre las principales medidas que recoge la LSC a este respecto cabría destacar las siguientes:

- La «responsabilidad fiscal» del consejo de administración de las sociedades cotizadas

Se establece la facultad indelegable del consejo de administración, relativa a la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, el diseño de la estrategia fiscal de la sociedad, y la aprobación de aquellas inversiones y operaciones que por su elevada cuantía o especiales característi-

---

cales, allí donde opera la empresa. Las compañías deberán cumplir con la letra y el espíritu de la legislación fiscal». Este documento, también conocido como *The PIT Declaration*, se encuentra disponible en el enlace <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=261&InstrumentPID=261&Lang=en&Book=False>. Las *OECD Guidelines for Multinational Enterprises* (2011, Chapter XI) indican que las empresas deben cumplir con la letra y el espíritu de las leyes y regulación tributaria de los países en los que operan. Cumplir con el espíritu de la ley significa discernir y acatar las intenciones del legislador, pero no obliga a una empresa a pagar más de lo que legalmente corresponde de acuerdo con tal interpretación finalista. Estas directrices también hacen referencia a la «responsabilidad fiscal del consejo»:

Enterprises should treat tax governance and tax compliance as important elements of their oversight and broader risk management systems. In particular, corporate boards should adopt tax risk management strategies to ensure that the financial, regulatory and reputational risks associated with taxation are fully identified and evaluated.

Nótese igualmente como en el último Informe del Comité Fiscal TAXE3 aprobado por el Parlamento Europeo se establece una suerte de estándar de buen gobierno corporativo que deben cumplir las MNE. En particular, se indica que las MNE deben aplicar una *fair taxation strategy* que consiste básicamente en: a) la aplicación de los estándares fiscales internacionales, b) el seguimiento de las Directrices OCDE para Empresas Multinacionales (aplicación de la normativa fiscal con arreglo a la letra y espíritu de la ley, y el marco de buen gobierno corporativo), y c) No desarrollar prácticas fiscales perniciosas (*vid.*: EU Parliament resolution of 26 March 2019).

cas presenten un especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general, así como las inversiones en sociedades situadas en territorios que tengan la consideración de «paraísos fiscales»<sup>9</sup>.

- La función de supervisión de riesgos fiscales de la comisión de auditoría

La LSC establece que la comisión de auditoría debe supervisar el sistema de control de los riesgos fiscales de la entidad, al que deberá hacerse referencia en el informe anual de gobierno corporativo que deben elaborar y hacer público las sociedades cotizadas<sup>10</sup>.

Esta comisión también debe informar, con carácter previo, al consejo de administración sobre la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países que tengan la consideración de *paraísos fiscales*, así como sobre las operaciones con partes vinculadas<sup>11</sup>.

Cabe mencionar a este respecto como la 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 y la Ley 22/2015, de 2 de julio, de Auditoría de Cuentas, yendo más allá de lo requerido por la transposición de la Directiva 2014/95/UE, ha establecido una nueva obligación de transparencia fiscal a través de un estado de información no financiera que deben hacer público una serie de grandes y medianas empresas; en particular, tal estado de información no financiera debe incluir la siguiente información:

- a) Los beneficios obtenidos país por país.
- b) Los impuestos sobre beneficios pagados.
- c) Las subvenciones públicas recibidas.

Para la divulgación de esta información, las empresas afectadas deberán basarse en marcos normativos nacionales de la UE o internacionales (como el GRI: *Global Reporting Initiative*).

<sup>9</sup> Vid. artículo 529 ter, apartados b), f), g) e i) de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del buen gobierno corporativo.

<sup>10</sup> Vid. artículo 540, epígrafe 4, subepígrafe e) de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del buen gobierno corporativo. En relación con las funciones de la comisión de auditoría, el Código CNMV 2015 ha elaborado una serie de recomendaciones que profundizan en su papel de supervisión del buen funcionamiento de los sistemas de información (financiera-contable) y control interno de riesgos (recomendaciones 39 a 44).

<sup>11</sup> Vid. artículo 529 quaterdecies, epígrafe 4, subepígrafes b) y g) de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del buen gobierno corporativo.

## B) El Código CNMV (2015) de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas

La Comisión Nacional del Mercado de Valores aprobó, el 18 de febrero de 2015, un nuevo código de buen gobierno corporativo de las sociedades cotizadas que completa el «marco regulatorio» del gobierno corporativo en España. De hecho, la reforma operada por la Ley 31/2014 en la LSC vino a anticipar este desarrollo regulatorio al dotar de carácter normativo algunos principios de buen gobierno corporativo que ya se encontraban en el anterior Código CNMV (Código Unificado de 2006, actualizado en 2013), y ahora el nuevo Código CNMV (2015) articula nuevos principios y recomendaciones en la materia, siguiendo los estándares internacionales.

Como «palanca» para lograr la implementación (*self-enforcement*) de estos principios y recomendaciones de buen gobierno corporativo se ha establecido la regla de «cumplir o explicar», de manera que el grado de seguimiento o la falta de seguimiento de tales recomendaciones por parte de las sociedades cotizadas debe consignarse en el informe anual de buen gobierno corporativo<sup>12</sup>.

Entre los principios y recomendaciones del Código CNMV 2015 que poseen mayor incidencia en materia de buena gobernanza corporativa cabrían destacar las siguientes:

- La sociedad promoverá una política adecuada de responsabilidad social corporativa, como facultad indelegable del consejo de administración, ofreciendo de forma transparente información suficiente sobre su desarrollo, aplicación y resultados<sup>13</sup>.
- Transparencia informativa:

Las sociedades cotizadas que elaboren una serie de informes, ya sea de forma preceptiva o voluntaria, deben publicarlos en su página web con antelación suficiente a la celebración de la junta general ordinaria, aunque su difusión no sea obligatoria<sup>14</sup>. En particular, el Código CNMV 2015 se refiere a:

<sup>12</sup> Vid. el artículo 540.4.6.º g) de la LSC, así como la recomendación 3 del Código CNMV 2015, de acuerdo con la cual durante la celebración de la junta general ordinaria, como complemento de la difusión por escrito del informe anual de gobierno corporativo, el presidente del consejo de administración informará verbalmente a los accionistas, con suficiente detalle, de los aspectos más relevantes del gobierno corporativo de la sociedad y, en particular, de los motivos concretos por los que la compañía no sigue alguna de las recomendaciones del código y, si existieran, de las reglas alternativas que aplique en esa materia. La Orden ECC/461/2013, de 20 de marzo, determina el contenido y estructura del informe anual de gobierno corporativo. Véase igualmente la Circular CNMV n.º 2/2018, de 12 de junio, por la se modifica la Circular 5/2013 que establece los modelos de informe anual de gobierno corporativo.

<sup>13</sup> Párrafo 24 (Principios) del Código CNMV 2015.

<sup>14</sup> Recomendación 6 del Código CNMV 2015. Igualmente la recomendación 8 resulta relevante, con arreglo a la cual tanto el presidente de la comisión de auditoría como los auditores son llamados a explicar con

- El informe de funcionamiento de la comisión de auditoría.
  - El informe de la comisión de auditoría sobre operaciones vinculadas.
  - El informe sobre la política de responsabilidad social corporativa.
- Responsabilidad del consejo:

El consejo de administración debe desempeñar sus funciones con unidad de propósito e independencia de criterio, dispensando el mismo trato a todos los accionistas que se hallen en la misma situación y guiarse por el interés social, entendido como la consecución de un negocio rentable y sostenible a largo plazo, que promueva su continuidad y la maximización del valor económico de la empresa. En la búsqueda del interés social, además del respeto de las leyes y reglamentos y de un comportamiento basado en la buena fe, la ética y el respeto a los usos y a las buenas prácticas comúnmente aceptadas, debe procurarse conciliar el propio interés social con, según corresponda, los legítimos intereses de sus empleados, sus proveedores, sus clientes y los de los restantes grupos de interés que puedan verse afectados, así como el impacto de las actividades de la compañía en la comunidad en su conjunto y en el medio ambiente<sup>15</sup>.

- La función de control y gestión de riesgos:

El consejo de administración ostenta, con arreglo a la LSC (art. 529 ter), la facultad indelegable de aprobar una política de control y gestión de riesgos (incluidos los fiscales) de la sociedad cotizada. El Código CNMV (2015) recomienda que tal política debe identificar los distintos tipos de riesgo, financieros (pasivos contingentes y riesgos fuera de balance incluidos) y no financieros (comprendiendo los «legales» y «reputacionales», lo cual incluye los de naturaleza fiscal) a los que se enfrenta la sociedad. Además, la referida política incluye la fijación del nivel de riesgo que la sociedad considera aceptable, la adopción de medidas para mitigar los riesgos identificados y los sistemas de información y control interno que se utilizarán para controlar y gestionar tales riesgos (lo cual parece dar entrada al mecanismo denominado a nivel internacional como el *tax risk control framework* o TCF)<sup>16</sup>.

---

claridad a los accionistas el contenido y alcance de las limitaciones o salvedades en la presentación de las cuentas a la junta general (cuya celebración se recomienda que se transmita en directo a través de su página web, de acuerdo con la recomendación 7).

<sup>15</sup> Recomendación 9 del Código CNMV 2015. Véase también la recomendación 53 en relación con la supervisión del cumplimiento de las reglas de gobierno corporativo y la atribución a la correspondiente comisión de las funciones de control de la implementación o seguimiento de las mismas.

<sup>16</sup> Recomendación 45 del Código CNMV (2015). La recomendación 46 establece a este respecto que bajo la supervisión directa de la comisión de auditoría o, en su caso, de una comisión especializada del consejo de administración, debería existir una función interna de control y gestión de riesgos ejercida por

- La política de responsabilidad social corporativa (RSC):

El consejo de administración ostenta, con arreglo a la LSC (art. 529 ter), la facultad indelegable de aprobar la política de RSC. El contenido de esta política viene desarrollado en cierta medida por el Código CNMV 2015, de manera que debe incluir los principios o compromisos que la empresa asuma voluntariamente en su relación con los distintos grupos de interés (*stakeholders*) respecto de una serie de cuestiones entre las que destacamos las prácticas concretas relacionadas con la «responsabilidad fiscal», y los riesgos asociados y su gestión<sup>17</sup>. Se recomienda que la sociedad informe, en un documento separado o en el informe de gestión, sobre los asuntos relacionados con la RSC, utilizando para ello alguna de las metodologías aceptadas internacionalmente<sup>18</sup>.

### C) El Código de Buenas Prácticas tributarias (AEAT-Foro de Grandes Empresas), de 20 de julio de 2010

El código de buenas prácticas tributarias, adoptado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el marco del Foro de Grandes Empresas, contiene una serie de reglas en materia de buen gobierno corporativo en materia fiscal, que dado su ámbito subjetivo de aplicación no solo operan frente a sociedades cotizadas sino en relación con todas aquellas entidades que se hayan adherido al mismo.

Las principales reglas de buena gobernanza corporativa fiscal vendrían a ser las siguientes:

- La responsabilidad fiscal del consejo de administración:

El apartado 1.4 del código de buenas prácticas tributarias establece que:

El consejo de administración u órgano equivalente estará informado de las políticas fiscales aplicadas por la compañía. Antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración del impuesto sobre sociedades, el responsable de los asuntos fiscales de la compañía informará al consejo, directamente o a través de la comisión de auditoría, de las políticas seguidas durante el ejercicio. Sin perjuicio de ello, en el caso de operaciones o asuntos que deban someterse a la aprobación del consejo de administración u

---

una unidad o departamento interno de la sociedad que tenga atribuidas una serie de funciones referidas al buen funcionamiento de los sistemas de control y gestión de los riesgos.

<sup>17</sup> Recomendación 54 del Código CNMV 2015.

<sup>18</sup> Recomendación 55 del Código CNMV 2015.

órgano equivalente se informará de cuáles son las consecuencias fiscales de las mismas cuando constituyan un factor relevante.

- Las buenas prácticas fiscales y el informe de buen gobierno corporativo:

El apartado 2 del anexo del código de buenas prácticas tributarias señala que:

El informe anual de gobierno corporativo de las empresas adheridas al código deberá reflejar el efectivo cumplimiento por parte de aquellas del contenido de este. En el supuesto de que dicha cuestión no aparezca en el informe, se entenderá, salvo que medie justificación suficiente, que la entidad ha decidido renunciar al mismo.

En el apartado 1.1 de este código se definen de forma muy amplia las buenas prácticas que deben ser fomentadas por las empresas adheridas al código, comprendiendo «todas aquellas que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos».

Nótese que buena parte de estas exigencias de buen gobierno corporativo que resultan del código de buenas prácticas tributarias (en particular, en relación con la asignación al consejo de administración de la responsabilidad sobre la política fiscal y a la transparencia y contenido fiscal del informe de buen gobierno corporativo), se han incorporado al marco legal establecido en la LSC a través de la Ley 31/2014, lo cual revela esta tendencia a la instrumentación del buen gobierno corporativo al servicio del cumplimiento tributario. No obstante, el código de buenas prácticas tributarias generaliza tales «estándares de buen gobierno» más allá de la LSC, extendiendo su ámbito subjetivo de aplicación y estableciendo una conexión directa entre buen gobierno corporativo y buenas prácticas fiscales.

En este mismo orden de cosas, cabe destacar como la AEAT y el Foro de Grandes Empresas acordaron, el 3 de noviembre de 2015, introducir un anexo al referido Código de Buenas Prácticas Fiscales de 2010 para reforzar la relación cooperativa estableciendo un catálogo de indicadores de buenas prácticas que contribuyen a conformar un «estándar de buena gobernanza para las empresas implicadas».

Los 11 indicadores de buenas prácticas fiscales o conductas de cumplimiento por parte de las empresas consisten en lo siguiente:

- 1.º La estrategia fiscal de la entidad que ha sido fijada por el consejo de administración, u órgano equivalente, está documentada y es conocida por los altos directivos de la empresa.

- 2.º El consejo de administración u órgano equivalente ha aprobado las operaciones y las inversiones de especial riesgo fiscal.
- 3.º La política de gestión de riesgos de la sociedad ha contemplado medidas para mitigar los riesgos fiscales identificados y ha establecido reglas internas de gobierno corporativo en esta materia cuyo cumplimiento puede ser objeto de verificación.
- 4.º La empresa no ha utilizado estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias.
- 5.º La empresa ha colaborado en la detección y búsqueda de soluciones respecto de aquellas prácticas fiscales fraudulentas que hubiere detectado en los mercados en los que opera o con los que mantiene relaciones relevantes.
- 6.º La empresa ha utilizado sistemas eficaces de información y control interno de los riesgos fiscales en cuanto que su diseño y funcionamiento se halla plenamente integrado en los sistemas generales de control interno del negocio que desarrolla.
- 7.º La empresa ha proporcionado a la AEAT información veraz de los puntos anteriores.
- 8.º La sociedad ha procurado minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable.
- 9.º Al inicio del procedimiento inspector, la empresa ha puesto de manifiesto ante la AEAT el mantenimiento de los compromisos que conlleva su adhesión al contenido del Código.
- 10.º Al inicio del procedimiento inspector, la empresa, al objeto de facilitar un mejor conocimiento por parte de la Inspección del funcionamiento de su negocio, ha procedido a presentar, en la forma que considere más conveniente, una descripción de su actividad con especial mención de la incidencia de los aspectos fiscales de la misma.
- 11.º En el curso del procedimiento inspector, la empresa ha facilitado la información y documentación solicitada por la AEAT de forma rápida y completa en los términos acordados con la misma y, en todo caso, utilizando preferentemente medios electrónicos cuando ello es posible.

En gran medida, el catálogo de indicadores de buenas prácticas fiscales incluido como anexo al Código de Buenas Prácticas Tributarias de 2010 codifica los principales mecanismos de buen gobierno corporativo en materia fiscal que incluyen la LSC y el propio Código de la CNMV, extendiendo su ámbito de aplicación a las empresas adheridas al

CBDT y dotándoles de una dimensión jurídica mayor dado que su observancia no solo posee efectos mercantiles sino también de carácter tributario (incluyendo la dimensión reputacional que ahora introduce el Código de Buenas Prácticas Tributarias, tras la enmienda de 2015).

En la sesión plenaria del Foro de Grandes Empresas-AEAT, de 20 de diciembre de 2016, se aprobó una propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al código de buenas prácticas tributarias. Tal propuesta consiste básicamente en la aportación voluntaria por parte de las empresas adheridas al código de buenas prácticas tributarias de un *Informe anual de transparencia fiscal*.

A través de este *Informe anual de transparencia fiscal* se trata de la entrega (antes o después de presentar la declaración del impuesto sobre sociedades) de información sobre ciertos aspectos de la actividad económica de las empresas que abarcan desde la explicación sobre la presencia en paraísos fiscales, la estructura de financiación de los grupos empresariales, así como el grado de congruencia con los principios de las acciones del denominado «paquete BEPS», hasta la explicación de las operaciones societarias más significativas, la estrategia fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno y el catálogo de operaciones que se someten al consejo de administración de la entidad.

El objetivo declarado de tal Informe de transparencia pasa por propiciar «un temprano conocimiento de la política fiscal y de la gestión de riesgos de las empresas que redundará en una mejora de la seguridad jurídica y en unos menores costes de cumplimiento y contribuirá a una reducción de la conflictividad»<sup>19</sup>. En el documento que aprueba la propuesta referida al Informe de transparencia fiscal, se destaca como este permite a la administración «alcanzar una correcta determinación del perfil de riesgo fiscal de cada empresa en particular», y que ello puede redundar en «la obtención de mayor certeza y seguridad jurídica, una reducción de los costes de cumplimiento que soportan, en especial mediante la adaptación de las actuaciones de control y de los procedimientos de comprobación a este nuevo marco de cumplimiento cooperativo y al distinto nivel de riesgo que puedan presentar».

Así las cosas, cabría considerar que el modelo de cumplimiento cooperativo opera instrumentalmente como un mecanismo administrativo de control y gestión de riesgos fiscales que contribuye a la «segmentación de los contribuyentes» en función de su nivel de transparencia y riesgo fiscal, sin perjuicio de la valoración de otros elementos (historial de cum-

<sup>19</sup> Destacados autores vinculados a la administración tributaria han indicado que:

El Informe de Transparencia introduce una línea de actuación inédita hasta ahora y que pretende potenciar la apertura de las empresas en la comunicación de información a la AEAT con la finalidad de propiciar una mayor transparencia que sirva a las empresas para obtener certeza temprana sobre las posiciones fiscales reveladas y al mismo tiempo ofrecer una imagen de contribuyente responsable (Córdoba Ocaña, 2018).

plimiento tributario, aplicación del SII, la consistencia de su TCF, el nivel de litigios fiscales con la administración, utilización de mecanismos de asistencia a los contribuyentes como consultas o APA, etc.).

## 4. El marco de control de riesgos fiscales y su funcionalidad en el actual contexto de cumplimiento tributario

### 4.1. La funcionalidad del marco de control de riesgos fiscales

A nuestro juicio, la funcionalidad del marco de control de riesgos fiscales ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, pasando de constituir una parte de los sistemas internos de control de riesgos a poseer una dimensión estratégica y reputacional, que afecta al propio modelo de relaciones con las autoridades fiscales e incluso a la estrategia y modelo fiscal de la empresa.

Esta evolución de la funcionalidad del marco de control de riesgos fiscales (TCF) tiene que ver, en particular, con un cambio de paradigma fiscal que está desencadenando una revolución silenciosa del modelo de cumplimiento tributario aplicable a las grandes y medianas empresas que, en este nuevo contexto, afrontan nuevos retos relacionados con tal *tax compliance* como consecuencia de un conjunto de circunstancias que afectan a los sistemas de gestión tributaria, al modelo de control fiscal y los propios estándares normativos y de cumplimiento tributario, a saber (Majdanska, Lindenberg y Schoueri, 2017, pp. 630 y ss.): sistemas tributarios más complejos, mayores exigencias de transparencia fiscal (y reducción de *blind spots* o ángulos muertos), digitalización del cumplimiento tributario<sup>20</sup>, y el desarrollo y uso intensivo (y digital) de mecanismos y técnicas avanzadas (digitales: *data analytics, big data, artificial intelligence*)<sup>21</sup> de aseguramiento del cumplimiento tribu-

<sup>20</sup> En relación con el proceso de *digitalization of tax compliance*, vid.: Bal (2019a, pp. 717 y ss., y 2019b, pp. 255 y ss.) y Shehab y Ruggles (2019). Existen estudios que evidencian como la utilización de formatos electrónicos estandarizados de *reporting* financiero, como el establecido por la «SEC USA» en el año 2009, aumentan la transparencia y posibilidades de detectar prácticas fiscales agresivas, reduciendo los costes de análisis por parte de los *stakeholders* (vid.: Chen *et alter*, 2016).

<sup>21</sup> Como han puesto de relieve algunos expertos, la digitalización de la gestión tributaria posee importantes efectos para los contribuyentes e intermediarios fiscales:

Tax specialists will move more into auditing of pre-filled returns and assisting information providers with their increased burden of reporting. The types of tax advice they offer will also change, with greater demand for compliance process advisory work, as well as helping clients with business models to suit for the ever-more-digital economy (ICAEW, 2019, p.4).

Vid., en la misma línea: Puig (2019).

tario<sup>22</sup> y de gestión de riesgos fiscales por parte de las administraciones tributarias que determinan una segmentación de los propios contribuyentes<sup>23</sup>.

Entre las principales funcionalidades asignadas al marco de control de riesgos fiscales cabrían destacar las siguientes:

- Mecanismo que viene formando parte del marco del control interno de las grandes empresas (ICF, *internal control framework*), con el objetivo de evaluar los diferentes procesos empresariales, el grado de control del negocio sobre los mismos y la forma de conectar de manera crítica tales procesos y operaciones con las obligaciones fiscales, de forma que todo ello pueda ser objeto de control interno y externo que garantice la calidad de la información y de los procesos (Visser, 2008, p. 3). Una de las consecuencias derivadas de la integración del TCF en el ICF afecta a la propia modelización del marco de control de riesgos fiscales, en el sentido de que se considera que cada organización empresarial, dependiendo de un conjunto de circunstancias (tamaño, complejidad operativa o del negocio, estructura empresarial, sector, etc.), puede diseñar su propio sistema interno de control de riesgos sin que exista un modelo dotado de un contenido mínimo. Resulta muy frecuente y plenamente admitido a nivel nacional (Gascón Catalán, 2015, p. 102) e internacionalmente que el TCF forme parte de un ICF, y que este

<sup>22</sup> Véase el informe OCDE (2014b), que recoge varios mecanismos (no cooperativos) ya implementados por varios países (Dinamarca, Suecia, Australia) que pivotan sobre la interconexión electrónica entre los sistemas de las pequeñas y medianas empresas, las entidades financieras y las administraciones tributarias, en aras de asegurar el cumplimiento tributario por parte de tales pequeñas y medianas empresas; tales sistemas no solo permiten asegurar el control *downstream* sino también facilitar y favorecer la cumplimentación de las obligaciones tributarias *upstream*. En esta misma línea puede mencionarse el *IRS Integrated Modernization Plan* publicado en abril de 2019; a este respecto, puede apuntarse igualmente como la división de grandes contribuyentes del IRS (*Large Business and International Division*, LB&I) ha anunciado la puesta en marcha de un nuevo programa (*Large Corporate Compliance program*) dirigido a detectar riesgos fiscales significativos de grandes empresas, a partir de mecanismos de *data analytics* considerando una serie de elementos objetivos recogidos en sus declaraciones tributarias; se considera que esta técnica puede objetivar la selección de contribuyentes y operaciones objeto de inspección superando determinadas fases que operaban a través de una más rudimentaria, subjetiva y menos focalizada selección manual (*vid.*: IRS, 2019; y Sarfo, 2019b).

<sup>23</sup> Las técnicas de segmentación de contribuyentes en función de criterios más o menos objetivos que atienden a su nivel de riesgo fiscal están generalizándose, cuando menos, entre los países con administraciones más avanzadas (las 55 administraciones parte del FTA OCDE, y las de algunos países emergentes). Este desarrollo de las herramientas administrativas de gestión de riesgos fiscales, que tiende a intensificarse con la digitalización administrativa, altera de forma significativa el marco de cumplimiento tributario y el propio papel de las inspecciones tributarias tradicionales, ya que el control se realiza en tiempo real y mucho más focalizado sobre los riesgos detectados con técnicas digitales de análisis de datos; lógicamente, ello impacta sobre la estrategia fiscal de las empresas que deben considerar cuál constituye el modelo fiscal y relacional más adecuado en este nuevo escenario. *Vid.*: OCDE (2017a y 2017b).

se configure a partir de un «estándar internacional» como el COSO, tal y como, por ejemplo, ha admitido la administración tributaria de los Países Bajos (COSO, 2008, apartado 6).

- El desarrollo de los sistemas de control de riesgos de las grandes empresas ha estado muy conectado con la intensificación de las exigencias internacionales de buen gobierno corporativo, tras los escándalos protagonizados por algunas corporaciones (v. gr, Enron, Worldcom, Parmalat, entre otras). La *US Sarbanes-Oxley Act (SOx)*, de 30 de julio de 2002 (Pub. L. n.º107-204), en gran medida desencadenó un proceso en tal sentido instaurando la obligación de articulación de ICF para las entidades cotizadas en EE. UU., a efectos de recuperar la confianza de la sociedad y los inversores en la integridad de los estados financieros de las entidades cotizadas (Green, 2004). De acuerdo con este nuevo marco de gobierno corporativo los consejos de administración deben realizar una declaración anual en relación con la validación del sistema de control interno de riesgos (*in control statement*)<sup>24</sup>, lo cual requiere la implementación y supervisión efectiva del correcto funcionamiento del ICF, sustanciado de forma dominante a nivel internacional a partir del «estándar COSO»<sup>25</sup> (o CobiT)<sup>26</sup>, tal y como han reconocido destacados autores vinculados a la administración tributaria española (Gascón Catalán, 2015, p. 102)<sup>27</sup>. La OCDE, en el marco del modelo de cumplimiento cooperativo, hizo público en el año 2016 un informe que codifica de forma sistemática los bloques y elementos estructurales que debe contener un TCF (*vid.: infra*), configurando así un «estándar flexible» que da cabida a diferentes modelos de control de riesgos fiscales.
- El elemento tributario ha ido ganando relevancia en los marcos de control interno de riesgos empresariales, hasta terminar alcanzando un cierto nivel de autonomía. Tal intensificación de la relevancia del control de riesgos fiscales ha evolucionado

<sup>24</sup> La tendencia internacional dirigida a exigir a las grandes empresas la elaboración de informes anuales sobre buen gobierno corporativo en materia tributaria que evidencien buenas prácticas y control de sus riesgos fiscales (*tax responsibility statement*) evidencia la relevancia interna y externa del TCF, en línea con los sistemas de control de riesgos financieros que se exigen a las entidades cotizadas (SOX 404 Report, *in control statement*, basado en la metodología COSO, *Integrated Internal Control Framework*). *Vid.:* Van der Enden y De Groot (2015, pp. 503 y ss.).

<sup>25</sup> *Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission: «A voluntary private sector organisation dedicated to improving the quality of financial reporting through business ethics, effective internal control and corporate governance».* *Vid.* COSO (2013) y EY (2014b).

<sup>26</sup> *Vid.:* Colon y Swagerman (2015). Se han desarrollado modelos de TCF sobre la base de COSO & CobiT, como el *Tax Management Maturity Model*, PwC, 2013.

<sup>27</sup> También desde el sector privado de la consultoría se ha destacado como el modelo COSO constituye el estándar internacional de gestión de riesgos que utilizan tanto las empresas como la OCDE a efectos de desarrollar un marco de control de riesgos fiscales (Barrenechea y González, 2015, pp. 132 y 146).

de forma sincrónica al propio cambio de paradigma fiscal. Los primeros factores que determinaron una mayor ponderación de los riesgos fiscales en los ICF obedecieron a la mayor atención prestada por los reguladores financieros a este aspecto; puede citarse a este respecto la FIN 48 americana sobre *Accounting for Uncertainty in income taxes (interpretation of FASB-statement 109 Accounting for Income Taxes)* (Ozelli y Russell, 2017), y la IFRS-NIC n.º 12 (*Accounting for taxes* o impuesto sobre las ganancias), desarrollada por la IFRIC-CINIIF n.º 23 (*Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias*)<sup>28</sup>, aunque el nivel de transparencia fiscal de las corporaciones cotizadas en EE. UU. es menor que en Europa como consecuencia del menor desarrollo de determinados aspectos del marco de gobierno corporativo (Herzfeld, 2018, pp. 862 y ss.)<sup>29</sup> pese a la creciente demanda de información sobre estrategia fiscal por parte de los stakeholders (Sarfo, 2018, pp. 1 y ss. y 2019a, pp. 1.035 y ss.)<sup>30</sup>.

- El papel o función dominante asignado a los sistemas de control de riesgos fiscales sigue siendo el aseguramiento desde un punto de vista organizativo que las entidades o corporaciones tienen bajo control el cumplimiento tributario a través de un conjunto de procedimientos (*Tax Control Framework (From focus*

<sup>28</sup> La IFRIC 23 ha sido adoptada a nivel europeo a través del Reglamento UE n.º 2018/1595, de 23 de octubre 2018. El *UK Financing Reporting Council* publica anualmente un informe sobre la calidad de la información financiera de las empresas cotizadas en el índice FTSE 350, de suerte que en los últimos informes ha destacado como la mayoría de estas aportan una información financiera poco desagregada y específica sobre su provisión de riesgos fiscales (falta de cuantificación, identificación de riesgos, falta transparencia en el cálculo del ETR, etc.), y en tal sentido se anuncia un mayor control y exigencia sobre la calidad de la información fiscal en los estados financieros. *Vid.* Sukhraj (2016).

<sup>29</sup> Véase el último Draft del FASB USA, *Income Taxes (Topic 740), Disclosure Framework - Changes to the Disclosure Requirements for Income Taxes*, 25 May 2019, que limita el alcance de la información fiscal a revelar en los estados financieros, sin necesidad de informar sobre impuestos devengados/pagados país por país. Ello contrasta con las crecientes demandas de mayor información fiscal por parte de los analistas financieros, inversores y sociedad civil en general (Herzfeld, 2019, pp. 233 y ss.).

<sup>30</sup> Cabe observar también como, en los últimos tiempos el *Dow Jones Sustainability Index* (DJSI) ha incluido la dimensión fiscal entre sus parámetros de análisis de la política de buen gobierno corporativo; de hecho, la incorporación de la estrategia fiscal al DJSI determinó la exclusión de tal índice de alguna MNE americana (Starbucks). *Vid.*: Bird y Davis-Nozemak (2018, pp. 151 y ss.). Algunas organizaciones privadas como el PRI (*Principles for Responsible Investment*) han elaborado guías para inversores sobre criterios de responsabilidad fiscal corporativa a efectos de valorar la estrategia y prácticas de las entidades en las que invierten y demandar cambios en casos donde se considere que tales prácticas no superan un determinado umbral de responsabilidad fiscal (PRI, 2017). Tales principios del PRI han recibido el apoyo de la ONU. *Vid.*: Freymeyer (2019). Nótese que la tendencia actual relativa al *sustainable investing* requiere el desarrollo de métricas que permitan realizar valoraciones más consistentes sobre el nivel de cumplimiento de las empresas con respecto a los criterios medioambientales, sociales y económicos que determinan tal sostenibilidad. Y en relación con la «sostenibilidad fiscal» se están desarrollando estándares de transparencia fiscal (como los que está desarrollando el GRI) que deben cumplir las empresas a efectos de verificar tal elemento (*vid.*: Herzfeld, 2019, pp. 233 y ss.).

on risks to being in control), 2008, apartado 4), en el sentido de que se presentan en tiempo y forma todas las declaraciones fiscales referidas a los impuestos que sean de aplicación cumplimentadas con datos fiables y posiciones fiscales correctas o, cuando menos, suficientemente soportadas de manera que no determinan una contingencia fiscal (*more likely than not test*)<sup>31</sup>. De esta forma, el TCF opera a través de una serie de procedimientos internos que garantizan, por ejemplo, que una operación de venta de bienes o servicios está correctamente contabilizada y declarada a los efectos de todos los impuestos concernidos, presentándose en tiempo y forma tales declaraciones a partir de datos fiables que son revisados internamente. Lógicamente, tal funcionalidad no se cumple en casos donde el TCF opera como mecanismo de *cosmetic or paper compliance* (Van Der Hel, Van Dijk y Sigle, 2015, pp. 760 y ss.). Tal funcionalidad está asociada al marco de buen gobierno corporativo y, por tanto, opera fundamentalmente con una finalidad y efectos *ad intra* (y no *ad extra*: como

<sup>31</sup> Destacados autores vinculados a la administración tributaria española (don Jesús Gascón) definen en parecidos términos un control de riesgos fiscales, distinguiendo «riesgo fiscal» de «contingencia fiscal»:

El objetivo en el ámbito tributario es asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales (incluidos los deberes formales) e identificar y gestionar las contingencias fiscales que se produzcan en todos los procesos y transacciones de la sociedad, así como prevenir errores en el ámbito fiscal y, si se producen errores o contingencias, detectarlos e intentar solucionarlos, con comunicación de los mismos, si así se decide, a la administración tributaria [...]. A los efectos que prevé la nueva normativa sobre gobierno corporativo, podríamos definir un riesgo como una categoría genérica de eventos que de producirse provocarían consecuencias desfavorables para la sociedad, por ejemplo, cambios normativos que pueden incrementar la carga fiscal soportada, diferencias de criterio que se puedan producir con la administración tributaria y que puedan derivar en liquidaciones administrativas, contenciosos tributarios pendientes que se puedan resolver de forma desfavorable para los intereses societarios, errores que se pueden cometer en el cumplimiento formal o material de las obligaciones tributarias con consecuencias negativas para la sociedad. Por supuesto, también es posible identificar riesgos en consideración a operaciones o transacciones concretas respecto de las que exista incertidumbre sobre su tributación, como una operación especialmente complicada o importante o una solicitud de devolución de gran cuantía, pero, en general, en un mapa de riesgos lo más habitual es la inclusión de categorías genéricas de riesgos: cambios normativos, conflictos interpretativos, litigios pendientes, etc. Sin embargo, las contingencias fiscales se definen siempre en atención a un caso concreto en el que el criterio aplicado por la sociedad no coincide o puede no coincidir con el de la administración. Por ejemplo, un incentivo fiscal declarado sobre el que existen dudas sobre su aceptación por la administración, la valoración por la empresa de un intangible que la inspección está revisando, un acta de disconformidad pendiente de liquidación, etc. Cuanto más genéricamente se defina un riesgo más lejos estaremos del concepto de contingencia fiscal usualmente utilizado por los especialistas del mundo tributario y cuanto más se concrete un riesgo por referencia a una operación o transacción determinada más próximos estaremos de dicho concepto de contingencia fiscal, pudiendo llegar a coincidir ambos conceptos cuando un riesgo se asocie exclusivamente a una operación o transacción». (Gascón Catalán, 2015, p. 100).

mecanismo de transparencia fiscal asociado a un modelo de relaciones con la administración tributaria).

- La funcionalidad del TCF, integrado o no en un ICF, está evolucionando sin perder su finalidad principal (al servicio del buen gobierno corporativo), de manera que ahora puede ser utilizado de forma que contribuya a cumplir otros objetivos más relacionados con la función fiscal de las grandes y medianas empresas. Así, por un lado, un TCF permite a estas empresas lograr una más rápida adaptación al nuevo modelo de control tributario que están desarrollando las administraciones tributarias modernas, que está superando el tradicional «modelo de comprobaciones retroactivas» (*hide & seek ex post factum*) evolucionando hacia modelos de control fiscal focalizados en riesgos detectados a través de herramientas digitales que operan en tiempo real (*control fiscal contemporáneo y focalizado*) (EY, 2016); este nuevo modelo de control fiscal contemporáneo y focalizado en riesgos (*upstream tax compliance model & better audits*) (OCDE, 2014a y 2014b) requiere que la función fiscal de las empresas afectadas desarrollen sincrónicamente un modelo de gestión y control fiscal que opere con datos fiables y de calidad (integridad), así como que las principales posiciones fiscales adoptadas en las declaraciones estén técnicamente soportadas<sup>32</sup>. Por otro lado, la OCDE, particularmente a partir de 2013, introdujo el mecanismo del TCF en el contexto de los programas de cumplimiento cooperativo, como instrumento a través del cual los contribuyentes evidenciaban su posición de cumplimiento de buena fe de las obligaciones tributarias; así, en el marco de programas de cumplimiento cooperativo, el TCF sirve para evidenciar que el contribuyente está en una posición de cumplimentar correctamente sus declaraciones tributarias, esto es, en tiempo y forma y de acuerdo con los objetivos estratégicos y perfil de riesgo del contribuyente. En este contexto, la articulación de un TCF opera como evidencia de que el contribuyente está adoptando una posición estructural de bajo riesgo fiscal respecto de un nivel de cumplimiento tributario básico que sirve para generar confianza desde la perspectiva de las administraciones tributarias (uno de los pilares del modelo de cumplimiento cooperativo) (OCDE, 2014a, pp. 68-69). Es decir, el TCF constituye en este ámbito una suerte de «test de acidez» o «piedra de toque» (*litmus test*) para determinar el perfil de riesgo fiscal de un contribuyente, tanto desde una perspectiva pública como privada, dado que refleja el nivel de consistencia de su cumplimiento tributario, al tiempo que revela determinados aspectos de su estrategia y política fiscal (Van Der Enden y De Groot, 2015, pp. 503 y ss.). Por último, se ha destacado como en el actual contexto donde existe un alto nivel de cuestionamiento público sobre el

<sup>32</sup> Este mayor énfasis en la planificación de las actuaciones de control tributario a partir de técnicas de perfilamiento de riesgos se recoge a lo largo y ancho de las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de la AEAT de 11 de enero de 2019 (BOE de 17 de enero de 2019).

nivel de contribución tributaria de los grandes contribuyentes (*fair share of tax paid*), la implantación de un sistema de control de riesgos fiscales posee una funcionalidad dual relacionada con el buen gobierno corporativo, ya que permite al «consejo de administración» defender una posición de responsabilidad fiscal tanto frente a las autoridades fiscales como frente a los *stakeholders*, constituyendo por tanto un mecanismo de gestión del riesgo operativo y *reputacional* (Araki, 2018, pp. 245 y ss.).

- La OCDE no considera que el TCF constituya en sí mismo un «*sistema de tax compliance*» que opere como «escudo» frente a una eventual imposición de sanciones tributarias en casos donde la administración detectara un incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de un contribuyente, sino que se concibe fundamentalmente como un indicador de que la empresa ha puesto en marcha procesos y procedimientos de gobernanza dirigidos a controlar su posición fiscal y el cumplimiento tributario básico<sup>33</sup>; ciertamente, la existencia de un TCF, una vez verificado por la administración, constituye un elemento que evidencia una determinada posición de cumplimiento tributario por parte del contribuyente que puede impactar sobre los sistemas administrativos de gestión de riesgos a efectos de reducir el ámbito o alcance de las comprobaciones tributarias de los contribuyentes que poseen un TCF fiable y adoptan una posición transparente y cooperativa en materia fiscal (OCDE, 2014a y 2014b, pp. 68-69, y OCDE, 2016, p. 7). Por tanto, la OCDE parece operar con un concepto de TCF muy vinculado e instrumental a la relación cooperativa con respecto a grandes contribuyentes; el TCF instrumenta la transparencia sobre el nivel de control del cumplimiento tributario básico y la revelación (*tax disclosure*) de riesgos de posiciones fiscales inciertas o problemáticas de la empresa, incluyendo los «riesgos BEPS» (OCDE, 2016, pp. 10-12)<sup>34</sup>. Las administraciones tributarias de países miembros de la OCDE (y el FTA) siguen este enfoque OCDE del TCF, de manera que el hecho de que el contribuyente haya articulado un TCF (cuyo funcionamiento efectivo es verificado por la administración a través de los correspondientes procedimientos de *testing & assessing*) no altera el estatus jurídico del mismo, ni determina una exención de responsabilidad por incumplimiento tributario en el caso de que se detectaran conductas constitutivas de una infracción tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación. En efecto, el hecho de que una determina-

<sup>33</sup> La OCDE considera que existen cuatro bloques de obligaciones tributarias a los efectos del cumplimiento tributario básico: registro, presentación en plazo de declaraciones tributarias, correcta determinación de las obligaciones fiscales y pago de impuestos en periodo voluntario.

<sup>34</sup> En relación con los «riesgos BEPS», cabe destacar que el CBPT, en el marco del Informe de transparencia fiscal anual, requiere la revelación del nivel de congruencia de las prácticas fiscales de las empresas con los estándares BEPS. Respecto de las implicaciones generales de BEPS pueden verse nuestros trabajos: Calderón (2018a) y Calderón y Seara (2015).

da corporación haya implantado un TCF, por muy robusto y fiable que sea y con independencia de su validación o certificación por terceros independientes, en modo alguno se determina desde un punto de vista administrativo que tal contribuyente haya alcanzado un estatus de *justified trust*, toda vez que una de las principales funciones estructurales de las administraciones tributarias pasa precisamente por la verificación, supervisión y control del cumplimiento tributario. A su vez, los TCF, como veremos más adelante, no solo deben ser objeto de *testing & assessing* por parte de las autoridades fiscales, sino que, además, no operan de forma tal que revelen las posiciones fiscales del contribuyente donde existen diferencias interpretativas con respecto a la posición mantenida por la administración (OCDE, 2014a, 2014b, pp. 68-69, y 2016, p. 7.).

- En relación con la funcionalidad del TCF en España, no podemos menos que observar como la evolución experimentada por la misma en el sentido que acabamos de exponer queda igualmente reflejada en nuestro ordenamiento. Así, resulta evidente como el marco de buen gobierno corporativo establecido en la LSC (y el Código CNMV 2015) incorpora la implementación de un TCF como un elemento esencial del mismo; también el CBPT AEAT-FGE (2010-2016) incluye en el catálogo de indicadores de buenas prácticas fiscales la existencia de un TCF. No obstante, no se ha delimitado en modo alguno el alcance y contenido del TCF, pudiendo formar parte de un ICF y articularse con arreglo a cualquier estándar de control interno de riesgos (COSO, CobiT, etc.) (Gascón Catalán, 2015, p. 102).
- En este orden de cosas, cabría apuntar como la «norma» UNE 19602 (febrero 2019)<sup>35</sup>, en nuestra modesta opinión, no tendría por objeto la creación de un modelo de TCF, sino que enuncia y compila de forma sistemática un conjunto de pautas y elementos que se considera integran un «sistema de gestión de *compliance* tributario» (certificable), con la finalidad de conseguir el mejor cumplimiento normativo en materia tributaria; entre los objetivos de este «sistema de *compliance* tributario» figurarían genéricamente los propios del buen gobierno corporativo, pero además se pretende que sirva para aportar una evidencia de buena fe y diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que opere como elemento de responsabilidad penal y administrativa frente a conductas que pudieran quedar comprendidas en el tipo penal del delito de defraudación tributaria o en las conductas constitutivas de infracciones tributarias<sup>36</sup>; el sistema de *compliance*

<sup>35</sup> En relación con la «norma» UNE 19602, pueden consultarse los siguientes trabajos: Martín Fernández (2018) y Menéndez Fernández (2019).

<sup>36</sup> A este respecto cabría observar que la UNE 19602, además de no constituir una norma jurídica que pueda determinar una exención de responsabilidad administrativa, establece un sistema general dirigido a robustecer el cumplimiento tributario, pero la comisión de infracciones tributarias tiene que ver

ce tributario de la «norma» UNE 19602 también puede utilizarse para conseguir la observancia de buenas prácticas tributarias, por más que estas se definan de forma muy amplia y vaga atendiendo a una serie de objetivos<sup>37</sup>. Nótese como la UNE 19602 reconoce abiertamente lo siguiente:

Una política de *compliance* tributario (3.27) puede establecerse de manera independiente, o integrada en una política de *compliance* de mayor alcance, esto es, no limitada al riesgo tributario (3.32). Análogamente, un sistema de gestión de *compliance* tributario (3.34) puede establecerse de manera independiente, o integrado en un modelo de *compliance* de mayor alcance no limitado al ámbito tributario<sup>38</sup>.

Tal reconocimiento no solo resulta consistente con la naturaleza no normativa desde un plano jurídico de la UNE, sino también con la propia regulación nacional y estándares internacionales de buen gobierno corporativo y la posición fijada por la OCDE y la práctica general de las administraciones tributarias a favor de modelos de control de riesgos fiscales flexibles material y formalmente que puedan adaptarse a los distintos tipos de empresas, considerando su tamaño,

---

con conductas típicas referidas a situaciones específicas (no generales) de incumplimiento tributario, allí donde la administración acredite de forma motivada la concurrencia de dolo o culpa. En este sentido, no resulta extraño que destacados representantes de la AEAT hayan puesto de manifiesto que el «*compliance* tributario no constituye un escudo frente al incumplimiento», y que «todas las normas de *compliance* deben entenderse como mecanismos de autodefensa interna, no de defensa externa. Es una norma de carácter preventivo, pero no de blindaje frente a la administración tributaria» (*vid.*: Legal Today, 8 de marzo de 2019). En parecidos términos se ha pronunciado Menéndez Fernández (2019, p. 100), que, sin embargo, considera que la certificación de cumplimiento con la UNE 19602 debería favorecer la calificación administrativa de contribuyente de bajo riesgo (p. 101). En este mismo sentido, cabría argumentar que la correcta implementación de un sistema de gestión y control de riesgos (basado en el modelo COSO, en el estándar OCDE de TCF o el instrumentado a partir de las pautas de la UNE 19602) podría operar como un mecanismo de prevención de delitos en el sentido previsto en el artículo 31 bis del Código Penal respecto de la exoneración de responsabilidad por el delito de defraudación tributaria; lógicamente, ello debe analizarse de forma casuística. Volviendo al tema de la exención por responsabilidad administrativa respecto de la eventual comisión de infracciones tributarias, el hecho de que la UNE 19602 (paras. 3.32 y 6.2.5.e) no incluya expresamente la interpretación administrativa de las normas tributarias como riesgo fiscal a identificar y valorar, puede constituir un elemento que las autoridades podrían valorar negativamente a estos efectos; no obstante, podría argumentarse en otro sentido que, por un lado, tal riesgo fiscal interpretativo ya está recogido implícitamente por la UNE (para. 3.32 NOTA 1b) y, además, las empresas pueden explicitarlo a través de la concreta aplicación de su sistema de control y gestión de riesgos fiscales; y, por otro, resulte evidente que los obligados tributarios pueden adoptar en sus declaraciones tributarias posiciones fiscales no alineadas con la doctrina administrativa a partir de una interpretación razonada y razonable de la norma que excluye la imposición de sanciones tributarias.

<sup>37</sup> Véase la Introducción de la UNE 19602:2019, pp. 6-7, y paras. 3.34, 3.32 y 2.4 de la UNE.

<sup>38</sup> UNE 19602, 1. Objeto y campo de aplicación, NOTA.

organización, sector y políticas. De esta forma, las empresas y los grupos de empresas que ya tuvieran un sistema de control interno de riesgos que incluya los riesgos fiscales, siguiendo modelos internacionalmente aceptados, por ejemplo, por estar obligadas por la LSC, ya estarían en una posición equivalente a aquellas entidades que opten por implantar *ex novo* un «sistema de *compliance* tributario» siguiendo la UNE 19602. No obstante, como veremos más abajo, el concreto modelo de sistema de gestión y control de riesgos por el que se opte constituye una decisión de estrategia fiscal que debería adoptarse al más alto nivel ponderando sus implicaciones.

## 4.2. El estándar OCDE de marco de control de riesgos fiscales

### 4.2.1. Contexto general en relación con el establecimiento de un estándar básico de marco de control de riesgos fiscales

La OCDE viene manteniendo que el TCF forma parte de un sistema de control interno que asegura que las declaraciones tributarias y el *reporting* fiscal de las empresas se realice de forma correcta y con información fiable y completa (OCDE, 2016, p. 7)<sup>39</sup>. Y en tal sentido, como ya hemos visto, existen diferentes modelos de control interno de riesgos en los que se integran los TCF, que son configurados a partir de una serie de autorregulaciones conformadas, fundamentalmente, a partir de estándares internacionales de auditoría que fijan procedimientos y sistemas de control interno de riesgos, que en algunos casos operan bajo plataformas tecnológicas, combinando el uso de *software* con procesos manuales.

Los TCF, dependiendo de un conjunto de factores, pueden integrarse con los procedimientos de buen gobierno corporativo en materia tributaria y formar parte de la estrategia fiscal de las empresas.

No existe un modelo único de TCF, ni tampoco una regulación doméstica o internacional que ordene de forma detallada el contenido del marco de controles de riesgos fiscales, de

<sup>39</sup> En las guías OCDE sobre cumplimiento tributario se indica que todo sujeto pasivo tiene que atender al cumplimiento de las siguientes obligaciones tributarias: a) registro y alta en el sistema de obligados tributarios; b) cumplimentación en tiempo y forma de declaraciones informativas exigidas por las normas tributarias relativas a los impuestos aplicables; c) cumplimentación de manera exacta de las declaraciones y autoliquidaciones (preparación y revisión con anterioridad a su presentación); y d) pago de las deudas tributarias en tiempo y forma. Este riesgo de cumplimiento tributario se reduce a través de una serie de procedimientos y controles que las empresas deben poner en marcha (procesos y personas), liderados por el departamento fiscal pero involucrando a la empresa en su conjunto; lógicamente, cuanto más calidad tengan estos procesos de *compliance* menor será el riesgo fiscal de incumplimiento básico de estas obligaciones tributarias. *Vid.* OCDE (2004).

suerte que en la mayoría de las ocasiones las empresas configuran sus ICF y TCF a partir de modelos contrastados a nivel internacional que resultan de estándares de autorregulación como COSO o CobiT, tal y como ya expusimos más arriba.

Cabe destacar en todo caso que el concepto de TCF manejado por la OCDE no solo comprende la articulación de sistemas que garanticen que el contribuyente está en una posición de cumplimentar correctamente sus declaraciones tributarias (*tax compliance assurance TCF*), comprendiendo además otros elementos como la revisión y supervisión cruzada y dinámica de los riesgos estratégicos y operacionales en el área fiscal, la verificación de que el cumplimiento tributario se adecua a la «regulación aplicable» así como a la estrategia fiscal y perfil de riesgo establecido por los órganos de gobierno de la compañía.

Otras administraciones avanzadas, como la neerlandesa, han adoptado una posición elusiva sobre el TCF, llegando a mantener que constituye un «estándar subjetivo, dinámico y abierto». La Administración neerlandesa, al igual que la OCDE y otras administraciones de países miembros del FTA, está a favor de un estándar de TCF abierto en el sentido de que su alcance depende del tipo de empresa y su modelo de negocio, cuya validez debe ser analizada de forma casuística por el inspector asignado para ejercer el control fiscal de tal empresa. La posición de esta Administración, a su vez, revela una concepción funcional del TCF como mecanismo de control de un nivel básico de cumplimiento tributario en el sentido de que el inspector únicamente debe verificar que el TCF debe asegurar que las declaraciones tributarias se presentan correctamente, esto es, con datos fiables y contrastables y en tiempo y forma<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> Respecto de los Países Bajos, el Código de Buen Gobierno Corporativo de 2004 realiza una remisión al marco de gestión y control de riesgos elaborado por una organización privada dedicada a la mejora de la gobernanza y organización empresarial a través de mecanismos de control y prevención del fraude (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) a efectos de buen gobierno corporativo (COSO, *Integrated Framework*, disponible en [www.coso.org/resources.htm](http://www.coso.org/resources.htm)); la Dirección General de Administración Tributaria de Países Bajos (DGB) también ha elaborado pautas sobre el TCF que deben implementar las grandes empresas como parte del acuerdo de participación en el programa de control horizontal (DGB, 2013, pp. 27-28). Algunos autores han criticado la concepción del TCF que tiene la administración tributaria neerlandesa, al considerar que viene a servir a su interés por mantener un amplio margen de discrecionalidad técnica en relación con la validez o adecuación de un marco de control de riesgos fiscales de una empresa; en particular se considera que la concepción abierta y subjetiva que la Administración tributaria neerlandesa postula en relación con la configuración del TCF por parte de las grandes empresas impide operar bajo un «estándar objetivo», lo cual plantea problemas a los contribuyentes (y sus asesores) a efectos de poner en marcha y supervisar el buen funcionamiento de un TCF; en este contexto el consejo de administración y los órganos societarios auxiliares (comité de auditoría) se encuentran con serias dificultades para desarrollar una de sus funciones esenciales como es la de «garantizar el control de los riesgos fiscales» y supervisar que la función fiscal opera de acuerdo con la estrategia y política fiscal establecida por los órganos de gobierno de la compañía, todo lo cual posee relevancia desde una perspectiva de buen gobierno corporativo-tributario, así como considerando los riesgos reputacionales y operativos en un contexto de creciente transparencia fiscal. Igualmente, los grandes contribuyentes que hayan adoptado un «acuerdo cooperativo» (que incluye un TCF) pueden

Una situación similar la encontramos en otros países, como Reino Unido (HMRC, 2017), Australia<sup>41</sup> o China (SAT, 2009)<sup>42</sup>, cuyas administraciones tributarias han desarrollado un modelo de control tributario y de relaciones con los grandes contribuyentes que pivota sobre el nivel de transparencia y percepción (administrativa) de su nivel riesgo fiscal (*risk-rating segmentation*); en todos estos casos, los criterios utilizados para tal evaluación del nivel de riesgo de los contribuyentes no dejan de estar definidos de forma amplia y muy flexible, tomando en cuenta desde la estrategia fiscal y el enfoque sobre el *tax planning*, el nivel de transparencia y proactividad del contribuyente en sus relaciones con el Fisco, el historial de cumplimiento tributario, los procedimientos internos dirigidos a la gestión del cumplimiento y riesgos tributarios, el marco de gobierno corporativo referido al cumplimiento tributario (responsabilidades de control y supervisión del consejo, etc.). La contrapartida por parte de la administración tributaria en relación con contribuyentes calificados de bajo riesgo pasa por menores costes de cumplimiento (v. gr., menor alcance de las comprobaciones y requerimientos), un nivel de asistencia administrativa mejorado (v. gr., acceso más rápido y directo a mecanismos como *tax rulings*, APA, MAP, consultas informales, etc.), y un marco relacional menos confrontacional que se traduce en distintas manifestaciones de *procedural fairness*<sup>43</sup>.

## 4.2.2. El estándar OCDE de control de riesgos fiscales adoptado en el año 2016

### 4.2.2.1. Consideraciones generales sobre el informe OCDE 2016 sobre *tax control frameworks*

La OCDE en el año 2016 publicó su informe *Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*, que fue elaborado por el FTA LBP (*OECD's Forum on Tax*

---

experimentar dificultades para demostrar el cumplimiento con el mismo, con todo lo que ello conlleva (vid.: Van der Eenden y De Groot, 2015, pp. 503 y ss.).

<sup>41</sup> En relación con Australia véase el documento ATO, *Tax Risk management and governance review guide*, 20 July 2015, donde se recoge una *check-list* de guía para que las grandes empresas lleven a cabo la labor de autoevaluación de control y gestión de sus riesgos fiscales, de forma que resulte aceptable para la administración tributaria.

<sup>42</sup> El SAT actualizó la circular de 2009 en el año 2011. La administración tributaria china verifica la consistencia del TCF de las grandes empresas de acuerdo con los criterios establecidos en las referidas circulares, de manera que la observancia de los mismos determina un marco relacional más colaborativo (menos confrontacional) que facilita el acceso de los contribuyentes a determinados servicios de asistencia administrativa (*tax rulings*, APA, etc.). Vid.: Li *et aliter* (2009), Ng (2018) y KPMG (2012).

<sup>43</sup> Como ejemplos de *procedural fairness* pueden citarse los apartados 2 y 3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias AEAT-FGE (2010). Sobre el concepto de *procedural fairness*, vid.: Van der Hel, Van Dijk y Sigle (2015, pp. 760 y ss.). Otros autores utilizan el concepto de *procedural tax incentive* para referirse a determinadas *procedural concessions* que resultan de programas de cumplimiento cooperativo voluntarios (vid.: Majdanska y Wu, 2019, p. 1.055).

*Administration's Large Business Programme*), integrado por expertos sobre tributación de grandes contribuyentes de una serie de países (Australia, Canadá, Finlandia, Francia, México, Países Bajos, España, Suecia, Suiza, Reino Unido y EE. UU.); tal informe se benefició de los comentarios del BIAC y de expertos de grandes firmas de auditoría que asesoran a MNE.

El objetivo del informe pasa por aportar una guía que resulte útil a las empresas a efecto de diseñar y aplicar su TCF, así como para las administraciones a efectos de ajustar su estrategia de gestión de riesgos en relación con grandes empresas en el contexto de relaciones cooperativas.

El informe concluye a grandes rasgos que cuando se considere que el TCF de una gran empresa que participa en un programa cooperativo resulta efectivo, y la empresa lleva a cabo una revelación completa de toda la información relevante sobre sus riesgos fiscales de forma transparente con la administración tributaria, el alcance de las comprobaciones de las declaraciones tributarias debe reducirse significativamente. Estas circunstancias, la administración puede confiar en la fiabilidad del contenido de las declaraciones tributarias, y considerar que las posiciones fiscales inciertas y problemáticas adoptadas en las referidas declaraciones se limitan a las recogidas en el TCF.

A partir de tal conclusión general, el informe OCDE recomienda que:

- 1.º Respecto de los países miembros que han mostrado interés en relación con la evaluación de sistemas de gestión de riesgos, estructuras y políticas adoptadas por empresas que se han comprometido a desarrollar un cumplimiento tributario cooperativo, tales países deberían:
  - Revisar el contenido del informe OCDE sobre TCF (2016) con el objeto de determinar cuál es la mejor forma de valorar estos TCF.
  - Poner en valor los TCF a efectos de encontrar formas para robustecer el modelo de cumplimiento cooperativo a través de una gestión efectiva de riesgos, incluyendo intercambiar seguridad jurídica por transparencia.
- 2.º En relación con los sistemas de evaluación de riesgos, el informe recomienda a los países miembros del FTA:
  - Formular sus propios métodos de evaluación de los sistemas de riesgos fiscales de las empresas.
- 3.º En lo concerniente a la obtención de mayores niveles de aseguramiento de la fiabilidad de estos sistemas desde una perspectiva tributaria, este informe recomienda a los países miembros del FTA:

- Evaluar la oportunidad de elaborar una guía adicional diseñada para asegurar la revelación de riesgos fiscales.

El modelo de TCF desarrollado por la OCDE, por tanto, refleja un concepto del mismo vinculado a los principios y funcionalidad de los programas de cumplimiento cooperativo, que pivotan sobre la idea de seguridad jurídica y reducción de costes de cumplimiento (y *procedural fairness*) a cambio de un mayor nivel de transparencia por parte de las empresas a la hora de revelar sus riesgos fiscales (OCDE, 2016). No obstante, estos menores costes de cumplimiento relacionados con comprobaciones administrativas de menor alcance y periodicidad, en modo alguno supone que los contribuyentes integrados en programas de cumplimiento cooperativo queden liberados o exonerados de comprobaciones fiscales periódicas y de cierto alcance, toda vez que la propia OCDE ha destacado como, si bien los TCF sirven para «segmentar contribuyentes», no puede perderse de vista que la realidad empresarial y jurídico-tributaria es dinámica en el sentido de que los riesgos fiscales de una empresa no constituyen una realidad estática y ello requiere que se realicen inspecciones periódicas de los contribuyentes, incluidos o no en un programa cooperativo (OCDE, 2014a).

La guía sobre el TCF desarrollada por la OCDE no puede entenderse como prescriptiva, sino únicamente servir de ayuda para que las empresas configuren sus sistemas de gestión y control de riesgos y las administraciones ajusten sus herramientas de gestión de riesgos en el marco de programas cooperativos con respecto a las empresas que participan en los mismos y aportan un TCF fiable y efectivo (OCDE, 2016, p. 11)<sup>44</sup>. En este sentido, la guía OCDE no establece derechos y obligaciones adicionales entre los contribuyentes y las administraciones (OCDE, 2016, p. 11). También se reconoce que la guía OCDE opera bajo la premisa de que no es posible desarrollar un modelo de TCF monolítico para todo tipo de empresas y administraciones (OCDE, 2016, p. 14).

#### 4.2.2.2. Características esenciales de un *tax control framework*

La OCDE opta por un modelo flexible y abierto de TCF construido a partir de seis principios o bloques fundamentales que, a su vez, son consistentes con los modelos empresariales más extendidos de controles internos de riesgos como COSO.

---

<sup>44</sup> De hecho, la OCDE cuando elaboró el Manual del Programa ICAP en el año 2017 y se refirió a la aportación de documentación por parte de las MNE sobre su *tax control framework* no fijó de forma detallada el conjunto de elementos que debían estar recogidos en tal sistema de control de riesgos fiscales a estos efectos. *Vid.*: Calderón (2018b, pp. 690 y ss.).

Tales bloques vendrían a ser los siguientes, a saber (OCDE, 2016, p. 15)<sup>45</sup>:

- 1.º Estrategia fiscal definida. La estrategia fiscal debe ser determinada por órganos de alto nivel (v. gr., el *Board*) y resultar documentada.
  - La estrategia fiscal está relacionada con los objetivos fiscales de la empresa, y constituye el plan de acción diseñado para obtener objetivos a largo plazo.
  - La estrategia fiscal debe contener un conjunto de elementos:
    - a) Un enfoque estratégico de alto nivel y operacional sobre el apetito de riesgo, la planificación fiscal y el nivel de involucración del consejo con las decisiones de planificación fiscal, *reporting*, presentación de declaraciones y pago de impuestos.
    - b) Un marco general operativo de la empresa.
    - c) La organización de la empresa y del departamento fiscal.
    - d) Una declaración sobre el cumplimiento de la empresa con la normativa aplicable, incluyendo eventualmente el cumplimiento de acuerdo con el espíritu de las leyes, sin que ello signifique alineamiento con la interpretación administrativa de la normativa de que se trate.
  - El TCF debe incluir claramente los objetivos relacionados con los procesos de gestión de riesgos, las oportunidades de planificación fiscal, los resultados que se esperan obtener de la gestión de impuestos, y la estrategia referida al uso de la tecnología para maximizar la calidad y exactitud de los datos utilizados en las declaraciones tributarias.
  
- 2.º Aplicado de forma omnicomprendensiva. Todas las operaciones realizadas por la empresa pueden tener relevancia fiscal, de manera que el TCF debe proyectarse y gobernar todas las actividades, operaciones y procesos empresariales que afectan al día a día de las empresas.
  - El TCF debe contemplar el tratamiento fiscal de operaciones rutinarias y no rutinarias.
  - El TCF comprende el proceso de valoración de tratamiento fiscal de determinadas operaciones, desde la planificación a la implementación, pudiendo

---

<sup>45</sup> Un estudio sobre el estándar OCDE de TCF derivado del Informe de 2016 puede encontrarse en: Van der Hel, Van Dijk y Sigle (2016, pp. 642 y ss.) y González de Frutos (2018, pp. 43-77).

incluir los procesos para identificar y revelar comunicaciones privilegiadas (*attorney-client*, por ejemplo) como opiniones legales o asesoramiento sobre posiciones fiscales inciertas o controvertidas adoptadas en una declaración tributaria.

- 3.º Responsabilidades asignadas. El consejo de administración de la empresa es responsable de diseñar, implementar y salvaguardar la efectividad del TCF de la empresa. El papel del departamento fiscal y su responsabilidad de implementación del TCF debe ser reconocida y dotada de medios.
  - El desarrollo de la estrategia fiscal y del TCF corresponde a la alta dirección, bajo aprobación y supervisión del CFO/Board.
- 4.º Gobernanza documentada. Existe la necesidad de establecer un sistema de reglas (procedimientos) y mecanismos de comunicación que garanticen que las transacciones y sucesos sean comparadas con las normas de aplicación y que los potenciales riesgos de incumplimiento sean identificados y gestionados<sup>46</sup>. Este proceso de gobernanza debe ser documentando de forma explícita, debiendo destinarse medios suficientes para implementar el TCF y revisar su efectividad periódicamente.
  - Deben existir procedimientos que garanticen el alineamiento del comité de riesgos fiscales (v. gr., comité de auditoría) con las políticas de gobernanza fiscal.
  - Los procedimientos de gobernanza deben describir y definir todas las responsabilidades fiscales, el alcance de cada responsabilidad, los principales indicadores de cada una de las actividades, métodos de comunicación, correcta definición de materialidad<sup>47</sup> a efectos fiscales, sistemas de monitorización y mitigación de riesgos fiscales y forma de verificación del funcionamiento del TCF.
  - El procedimiento de gobernanza debe incluir el *board sign-off* en el sentido de la declaración de que el negocio tiene bajo control los riesgos fisca-

---

<sup>46</sup> Algunos autores han llevado a cabo una clasificación de los riesgos fiscales en «riesgos genéricos» y «riesgos específicos». Entre los riesgos fiscales genéricos incluyen los siguientes: a) el riesgo interpretativo; b) el riesgo legislativo; y c) el riesgo reputacional. En tanto que los riesgos fiscales específicos comprenden: a) el riesgo de cumplimiento (*compliance*), b) el riesgo operacional, c) el riesgo estratégico y transaccional, y d) el riesgo financiero. (vid.: Barrenechea y González, 2015, p. 132 y ss., siguiendo a Elgood, Fulton y Schutzman).

<sup>47</sup> El informe trata la cuestión de la materialidad de forma específica: OCDE (2016, p. 19).

les. Ello implica que el consejo confirma que los principales elementos del TCF se han articulado y operan efectiva y correctamente. Existen diferentes fórmulas de *sign-off*.

5.º Verificaciones (*assessing & testing*) realizadas. El cumplimiento con las políticas y procesos que forman parte de un TCF deberían ser objeto de monitorización, verificación y mantenimiento de forma periódica<sup>48</sup>. Estas verificaciones del correcto funcionamiento efectivo del TCF no solo son internas, sino que el concepto de *justified trust* asociado a un TCF desde un plano administrativo requiere una comprobación por parte de las autoridades fiscales de la consistencia del sistema de control y gestión de riesgos fiscales desarrollado por la entidad (OCDE, 2016, pp. 22-23); es decir, no basta con que el contribuyente haya documentado todos los procesos asociados al correcto funcionamiento del TCF (incluido el *testing* o una certificación externa del sistema), sino que la administración también debe realizar comprobaciones al respecto a efectos de dotar de «efectos fiscales» a tal TCF, esto es, de cara a perfilar el nivel de riesgo del contribuyente (*risk rating profile*), su nivel de transparencia fiscal, el propio alcance del TCF (enfoque de TCF de riesgos rutinarios de cumplimiento vs. enfoque de riesgos fiscales interpretativos, o si se trata de un TCF que refleja un mero *cosmetic or paper compliance* o un aseguramiento sustantivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del conjunto de actividades y operaciones realizadas por la empresa).

- El informe contempla varias fórmulas y metodología específica que pueden utilizar las autoridades fiscales para verificar el buen funcionamiento del TCF, incluyendo una demostración de la operatividad del mismo por parte de la empresa (OCDE, 2010a y 2010b)<sup>49</sup>. También se contempla la posibilidad de que las autoridades fiscales lleven a cabo un *testing* del funcionamiento del TCF en tiempo real, o simplemente comprobar las declaraciones tributarias como medio indirecto de verificar el funcionamiento del TCF.

<sup>48</sup> El informe OCDE (2016) le dedica el capítulo 3 al *Assessing & Testing Tax Control Frameworks*.

<sup>49</sup> Algunos países, como Austria y Bélgica, condicionan el acceso al programa de cumplimiento cooperativa a la existencia de un TCF que opere efectivamente asegurando el cumplimiento ordinario de las obligaciones tributarias de acuerdo con estándares internacionales; a tal efecto, y sin perjuicio de la correspondiente comprobación administrativa, en Austria se prevé que un auditor o asesor fiscal emita una opinión legal sobre el TCF de la empresa a efectos de acceder al programa y permanecer en el mismo (informe jurídico sobre validez del modelo de TCF de la empresa cada tres años). *Vid.*: Bronzewska y Majdanska (2019, pp. 19 y ss.).

- El informe OCDE reconoce la tensión existente a la hora de aportar determinado tipo de documentación a la administración tributaria en relación con el análisis del tratamiento fiscal de las operaciones, indicando que en un contexto cooperativo cabe esperar tal nivel de transparencia.
  - La comprobación del correcto funcionamiento del TCF por parte de la administración también se llevará a cabo a través del cruce de datos o contraste con otras obligaciones de *reporting* generales y mecanismos de *disclosure*, como los que resultan de la Directiva DAC 6 (*EU tax disclosure rules*)<sup>50</sup>, las *uncertain tax positions reporting rules*, o la propia documentación de precios de transferencia (incluyendo *Master & Local files*, y el informe CbC R) (OCDE, 2016, p. 24).
  - El informe de la OCDE no contempla que las administraciones tributarias concluyan sus revisiones periódicas de los TCF con un *sign-off* o confirmación formal sobre los procedimientos utilizados por la empresa para generar las declaraciones tributarias. De hecho, el informe OCDE insiste sobre la necesidad de que la administración tributaria siga asignando recursos dirigidos a realizar comprobaciones fiscales de contribuyentes cooperativos o que aparentemente presenten o sean percibidos como de bajo riesgo (OCDE, 2016, p. 25). Cabe observar a este respecto como administraciones tributarias muy avanzadas, como el IRS, HMRC, ATO o NCTA-NL, no hacen públicos los criterios de evaluación de los sistemas de *tax risk management* (TRM) implementados por las empresas, ni los efectos fiscales asociados a la revisión administrativa de los mismos, más allá de establecer los principios generales que deben ordenar la configuración de tales sistemas de TRM (Van der Hel, Van Dijk y Sigle, 2016, p. 646)<sup>51</sup>, lo cual evidencia como en la hora actual los programas de cumplimiento cooperativo operan principalmente al servicio del control de riesgos fiscales por parte de las administraciones, siendo deseable una mayor ponderación de la seguridad jurídica y transparencia administrativa.
- 6.º Garantía de aseguramiento de los riesgos. El TCF debería ser capaz de asegurar o garantizar a los *stakeholders*, incluyendo a los grupos de interés externos como la propia administración, que los riesgos fiscales son objeto de controles adecuados y que las declaraciones tributarias son fiables. Tal objetivo se alcanza estableciendo el «apetito de riesgo» de la entidad y asegurando que el marco

<sup>50</sup> En relación con la Directiva DAC 6, puede consultarse nuestro trabajo: Calderón (2018c, pp. 37-62).

<sup>51</sup> Lo mismo parece acontecer en otros países como Austria, Bélgica o Polonia. *Vid.*: Bronzewska y Majdanska (2019, pp. 19 y ss.).

de gestión de riesgos es capaz de identificar desviaciones del mismo a través de mecanismos para mitigar o eliminar tal riesgo adicional.

Los «bloques fundamentales» se configuran de forma genérica, pudiendo requerir ciertas modulaciones en ciertas industrias. A este respecto, el informe OCDE indica que el sexto bloque es el que determina la efectividad del TCF.

## 5. Algunas consideraciones sobre las implicaciones derivadas de la implantación de sistemas de control y gestión de riesgos fiscales

A continuación, incluimos una serie de consideraciones sobre las implicaciones derivadas de la implantación de sistemas de control y gestión de riesgos por las empresas, dado que, a nuestro juicio, existen diferentes formulaciones y modelos aceptados internacionalmente de sistemas de control y gestión de riesgos fiscales y cada uno de estos modelos posee implicaciones distintas que deben ponerse en conexión y resultar consistentes con la propia estrategia fiscal de la empresa fijada al más alto nivel (Bronkhorst y Leask, 2016, p. 576). Es decir, la elección del modelo de gestión y control de riesgos fiscales constituye una decisión estratégica que posee implicaciones de alcance que deben ser ponderadas a la hora de decantarse por uno u otro modelo.

- Existe una tendencia a nivel internacional en el sector de las grandes empresas dirigida a implantar y desarrollar sistemas de gestión de riesgos fiscales operativos más integrados con la función financiera y el resto de áreas del negocio, superando un modelo de *reporting* financiero-fiscal *ex post*. Es decir, el modelo de TRM (*tax risk management*) tiende hacia sistemas de gestión y control de riesgos *ex ante* que operen a nivel global y de forma integrada con el resto del negocio y el *internal control risk* general de la empresa. Ello responde a un nuevo entorno regulatorio cada vez más integrado, complejo, dinámico, donde concurre un mayor nivel de supervisión administrativa y pública. El mayor escrutinio y atención pública y privada a los aspectos fiscales de las grandes empresas (v. gr., estrategia y prácticas fiscales) y el potencial impacto (financiero y reputacional) de los riesgos fiscales sobre los estados financieros y la cotización bursátil está determinando un mayor nivel de análisis del global ETR (*effective tax rate*) y de la provisión fiscal de las grandes empresas. La principal respuesta regulatoria y empresarial en relación con este nuevo contexto consiste en el reforzamiento de los mecanismos de buen gobierno corporativo en materia tributaria, particularmente la implantación de sistemas de gestión y control de riesgos que determinen un control del riesgo fiscal operacional a un nivel básico (*compliance*);

la principal fórmula utilizada a nivel internacional consiste en articular procedimientos internos (cada vez más tecnológicos) de gestión y control de riesgos fiscales basados en la metodología COSO (EY, 2014a).

- La implantación de sistemas de gestión y control de riesgos fiscales no constituye, como regla, una obligación de las empresas, a menos que la normativa mercantil haya establecido tal obligación como acontece en España con respecto a las sociedades cotizadas. No obstante, resulta evidente como la puesta en marcha y efectiva aplicación de estos sistemas de gestión y control de riesgos (TRM/TCF) constituye una buena práctica empresarial que ayuda a prevenir y mitigar riesgos básicos de incumplimiento de obligaciones tributarias, y converge con los principios del buen gobierno corporativo en materia fiscal, y resulta cada vez más necesaria como consecuencia de la digitalización administrativa y de los procedimientos de gestión tributaria que cada vez son más «contemporáneos» y operan bajo sistemas de *big data* y *data analytics* (EY, 2016). Ahora bien, los TRM/TCF no pueden entenderse aisladamente como un mecanismo autónomo o independiente que sirve para instrumentar buenas prácticas fiscales o buena gobernanza corporativa, sino que forman parte de la estrategia empresarial definida al más alto nivel y que incluye los objetivos y la política de cumplimiento tributario (la estrategia fiscal)<sup>52</sup>. Precisamente por ello existen diferentes modelos de TCF (tal y como ha reconocido la OCDE y las diferentes administraciones)<sup>53</sup>, toda vez que existen distintas estrategias (y necesidades) empresariales en lo que concierne a la política y estrategia fiscal (v. gr., objetivos de ETR, nivel de riesgo fiscal que se considera aceptable, posición sobre *tax planning* y utilización de incentivos fiscales, modelo de relaciones con las autoridades fiscales, uso más o menos intensivo o estructural de mecanismos cooperativos, etc.).
- La implantación de TCF/TRM por parte de las empresas no puede verse como una panacea en relación con la minimización de riesgos fiscales, ya que estos por naturaleza resultan estructurales (particularmente en un contexto como el actual donde está teniendo lugar una «explosión de complejidad» a nivel regulatorio y la normativa y los propios modelos de negocio evolucionan de forma muy rápida)<sup>54</sup>,

<sup>52</sup> En parecidos términos, Bronzewska y Van der Eden (2014, p.639 y ss.).

<sup>53</sup> Vid. *supra*.

<sup>54</sup> Ciertamente en esta «era de la hipercomplejidad regulatoria» uno de los problemas y desafíos a los que se enfrentan los contribuyentes radica precisamente en lograr un cumplimiento tributario que se considere consistente por una o varias administraciones tributarias. Así, la ambigüedad, imprecisión y complejidad de la normativa tributaria dificulta seriamente determinar con certeza una posición fiscal de cumplimiento tributario. La tendencia a exigir un cumplimiento acorde con el espíritu de las normas tributarias en situaciones donde la norma es imprecisa y no hay materiales legislativos que permitan determinar con claridad

ni ello significa *per se* que una empresa desarrolla buenas prácticas fiscales. Como ya hemos indicado, la efectiva aplicación de un TCF constituye una buena práctica empresarial y favorece un mayor control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y en tal sentido contribuye a que la función fiscal pueda desarrollar sus funciones de forma más consistente en la medida en que tiene mayor control sobre todos los procesos empresariales que poseen una dimensión fiscal; de esta forma, la función fiscal puede desarrollar un modelo de cumplimiento tributario alineado con los principios del buen gobierno corporativo (*in control statement*) y con los desafíos derivados de las nuevas técnicas de gestión tributaria y control fiscal que, a partir de técnicas administrativas de *data analytics*, están evolucionando hacia una combinación del *downstream tax compliance* (v. gr., *ride-sourcing data matching & risk-profiling audit selection actions*) que opera *ex post* o *post-filing*, con el *upstream compliance* (v. gr., *real-time interventions, preventing & pre-empting compliance actions*) que opera *ex ante* o *pre-filing* (OCDE, 2014a, 2014b, 2017b y 2017c, p. 92)<sup>55</sup>.

- Desde la perspectiva de las administraciones tributarias, el hecho de que una empresa haya desarrollado un TCF que resulte consistente y fiable, a partir de las propias comprobaciones (*assessing & testing*) realizadas por las autoridades fiscales en el sentido comentado, se considera una buena práctica fiscal, particularmente en el contexto de programas de cumplimiento tributario cooperativo. Ello puede contribuir a la asignación de una calificación de contribuyente de bajo/medio riesgo, así como determinar en ciertos casos una reducción del alcance de las inspecciones fiscales, pero no lleva aparejada ni la eventual exclusión de

---

la finalidad de la normativa (en el caso de que exista una única finalidad dominante) evidencia las dificultades que afrontan los contribuyentes en este nuevo contexto. La forma en que se han ido configurando los propios estándares internacionales post-BEPS intensifica las dificultades para lograr certeza en el cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, tal y como ha reconocido recientemente la propia administración francesa (*Enterprises et administration fiscale: une nouvelle relation de confiance*, Paris, Mars 2019). *Vid.* también: McBarnet (2001). Las administraciones tributarias de países en desarrollo, a su vez, han puesto de relieve como la complejidad con la que se han configurado los principales estándares fiscales post-BEPS (*transfer pricing*, PPT) dificulta su «practicabilidad administrativa» y puede afectar «fatalmente» a la efectividad de BEPS como fórmula de reparar el sistema de fiscalidad internacional, de forma tal que se requiera una segunda refundación del sistema que lo haga más practicable para todas las administraciones tributarias y no solo para las de los países OCDE (Sarfo, 2019c, pp. 229 y ss.). En este mismo orden de cosas, se ha destacado como los referidos estándares BEPS y todo el conjunto de medidas arbitradas a nivel doméstico e internacional frente a la planificación fiscal agresiva trae consigo un mayor desequilibrio estructural en las relaciones administración-contribuyentes, existiendo un alto nivel de incertidumbre e inseguridad jurídica sobre lo que constituye un correcto cumplimiento tributario y planificación fiscal legítima, considerando en particular que el recurso a la interpretación con arreglo al espíritu de la ley ni es simple ni es suficientemente claro para fundamentar posiciones fiscales seguras o de bajo riesgo fiscal (véanse, en este sentido, los informes de la UK House of Commons, 2018 y 2019).

<sup>55</sup> En esta misma línea puede mencionarse el *IRS Integrated Modernization Plan* publicado en abril de 2019.

la imposición de sanciones («escudo fiscal»)<sup>56</sup>, ni supone que tal empresa quede situada extramuros de los procedimientos ordinarios de comprobación tributaria. A este respecto, no se pierda de vista que, como ya hemos indicado en el epígrafe precedente, el TCF tan solo constituye un indicador de una posición de un contribuyente dirigida al cumplimiento tributario, de manera que se requiere en todo caso que las administraciones tributarias lleven a cabo las correspondientes comprobaciones de los TCF de las empresas en el marco de programas de cumplimiento cooperativo a efectos de verificar que se trata realmente de un contribuyente cooperativo y no estamos ante casos de *cosmetic or paper compliance*. En este mismo orden de cosas, cabe destacar como todos los procesos de control, detección, valoración, gestión y mitigación de riesgos que forman parte del TCF (y la documentación derivada de los correspondientes protocolos) son susceptibles de verificación y revisión por las administraciones tributarias, ya se participe o no en un programa cooperativo (Elliot, 2018, pp. 973 y ss.). De esta forma, el TCF, normalmente, constituirá un elemento central de toda comprobación tributaria, toda vez que aporta documentación sobre los procesos de aseguramiento del cumplimiento tributario ordinario, y en determinados modelos de TCF, también sobre el «mapa de riesgos fiscales» o sobre los riesgos derivados de posiciones fiscales inciertas y otras posiciones fiscales problemáticas

<sup>56</sup> De hecho, cabe poner de relieve la existencia de casos donde la Administración tributaria británica (HMRC) sancionó al *Senior Accounting Officer* (SAO) por considerar que no había adoptado las medidas adecuadas para asegurar que la entidad mantenía unos registros contables-fiscales fiables, tras haberse detectado fallos relevantes en los sistemas de control interno que permitieron determinados incumplimientos tributarios que sí fueron identificados *a posteriori* en el marco de una *due diligence* externa y comunicado a las autoridades fiscales (Sentencia de 3 de agosto de 2017, *First-Tier Tribunal Tax Chamber*, FTT caso *Thathiah v HMRC*, 2017 UKFTT 601 TC; no estamos ante un caso aislado tal y como se pone de relieve en un artículo del *Financial Times* de 24 de noviembre de 2017). La HMRC fundamentó la motivación de la sanción en que el sistema de control de riesgos fiscales adoptado era insuficiente y no cumplía el umbral mínimo establecido en el Manual HMRC de procedimientos de SAO (2009), en particular en lo relativo al sistema de verificación por muestreo de facturas de IVA. No obstante, finalmente el tribunal inglés que conoció del caso rechazó el enfoque de la HMRC y aceptó los argumentos expuestos en su defensa por el SAO, fundamentalmente considerando que el estándar de cumplimiento exigible a un SAO puede variar dependiendo de un conjunto de circunstancias fácticas como, por ejemplo, el tamaño de la entidad y los medios que cuente para el cumplimiento fiscal, de manera que el enfoque de la HMRC basado en un único y monolítico estándar de cumplimiento de las obligaciones del SAO no se aceptó. Sin embargo, no puede perderse de vista que la sentencia del FTT termina estableciendo que las grandes empresas deben contar con una función fiscal que sea capaz de asegurar el alto estándar de diligencia en el cumplimiento que le resulta exigible al SAO de acuerdo con la normativa inglesa. Igualmente la sentencia del FTT pone de relieve la relevancia de: a) una bien documentada y robusta política fiscal de los grupos de empresas; b) la elaboración de documentación sobre procedimientos internos de *tax accounting* y procesos de cumplimiento tributario; c) la articulación periódica de procesos de monitorización o chequeo de los procedimientos y documentación de cumplimiento tributario; y d) la asistencia de proveedores de servicios externos que contribuyan a verificar el buen funcionamiento de los sistemas de cumplimiento tributario y aporten asesoramiento fiscal independiente para el control de riesgos fiscales.

(v. gr., diferencias entre los criterios administrativos y la posición fiscal de la empresa en relación con el tratamiento fiscal de una operación)<sup>57</sup>. En este sentido, no puede perderse de vista la intensificación de la transparencia fiscal que resulta de determinados modelos de TCF o de modelos de cumplimiento tributario de amplio alcance y que comportan un alto nivel de transparencia sobre los riesgos fiscales de las empresas (v. gr., como el que resulta de la «norma» UNE 19602)<sup>58</sup>.

<sup>57</sup> Como ya hemos indicado, la OCDE ha destacado como los TCF no revelan en todo caso las diferencias interpretativas que resultan de las posiciones fiscales adoptadas por los contribuyentes con respecto a la posición de las administraciones.

<sup>58</sup> La «norma» UNE 19602, como se ha destacado con acierto por Martín Fernández y Menéndez Fernández, codifica una serie de elementos conectados con el aseguramiento del cumplimiento tributario por parte de las empresas, con una doble finalidad: a) ofrecer pautas generales a las empresas para implantar un sistema de cumplimiento tendente a minimizar sus riesgos tributarios, señalando la relevancia y funcionalidad de la creación de mecanismos de detección y corrección, así como cánones de aprendizaje para evitarlos en el futuro; y b) ser de utilidad para propiciar sistemas de gestión y control del riesgo tributario que, más allá del cumplimiento de las normativa tributaria aplicable, vayan dirigidos a la implantación de buenas prácticas tributarias en el sentido por ejemplo del Código de Buenas Prácticas Tributarias AEAT-FGE; se considera que la certificación de la observancia de la UNE puede servir de prueba ante la administración tributaria o los tribunales, al demostrar la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones tributarias (Martín Fernández, 2018, y Menéndez Fernández, 2019, p. 86). La UNE 19602, a pesar de todo el valor e interés que posee a efectos de propiciar pautas para elaborar protocolos para mejorar los niveles de cumplimiento tributario por parte de las empresas, no articula un TCF en sentido estricto, ni tampoco está pensada para lograr el cumplimiento de la regulación mercantil de buen gobierno corporativo, sino que únicamente codifica pautas generales que pueden ser seguidas por las empresas para lograr un aseguramiento del cumplimiento tributario a partir de un modelo basado en una cultura de prevención, detección, y mitigación de riesgos fiscales, pero también de alta transparencia sobre los riesgos fiscales detectados, su valoración y medidas adoptadas para su mitigación. Todo el sistema de gestión y control de riesgos fiscales que modeliza la UNE debe estar documentado y, en principio, es accesible por las autoridades fiscales y otros *stakeholders*. En este sentido, la norma UNE 19602 termina aportando pautas para el desarrollo de un modelo de gestión y control de riesgos perfectamente válido pero más rígido y transparente (véase, por ejemplo, el anexo B de la UNE referido a los diferentes elementos que forman parte de la documentación mínima en un sistema de gestión de *compliance* tributario) que otros modelos de TCF más vinculados al buen gobierno corporativo (v. gr., modelos COSO, CobiT, etc.) o relacionados con los programas de cumplimiento tributario cooperativo (v. gr., estándar OCDE de TCF de 2016); en nuestra modesta opinión, pensamos que la UNE 19602 no respondería a la finalidad ni está configurada para desarrollar un sistema de buen gobierno corporativo en materia tributaria, dado que este posee un alcance más complejo y amplio, ni tampoco tal sistema de *compliance* tributario estaría diseñado para implementar el CBPT de la AEAT-FGE aunque puede utilizarse como instrumento complementario a tal efecto. Ahora bien, no cabe duda de que las pautas generales del modelo de gestión y control de riesgos fiscales que ofrece la UNE 19602 resultan de utilidad al efecto de propiciar el robustecimiento de los procedimientos establecidos por las empresas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La UNE compila una serie de pautas generales que pueden contribuir a controlar y gestionar los riesgos fiscales relacionados con el cumplimiento tributario por cada empresa; no obstante, la UNE constituye en gran medida una «norma en blanco», dado que se limita a enunciar definiciones y procedimientos que deben llevarse a cabo (y documentarse) pero sin delimitar su contenido y alcance; de esta forma, la implantación del sistema

- En un contexto post-BEPS se viene observando como la tendencia a articular y desarrollar los principios propios de los programas de cumplimiento cooperativo estarían experimentando una cierta desaceleración<sup>59</sup> o cuando menos un menor progreso del esperado, hasta el punto de que en algunas jurisdicciones relevantes, como EE. UU., se llegó a plantear la cancelación de uno de sus programas cooperativos más relevantes (el *Compliance Assurance Process, CAP*) (Dolan y McCormally, 2018). Este limitado progreso (o cierta «congelación») de la expansión del modelo relacional basado en la relación cooperativa responde a un conjunto de factores, entre los que destaca la complejidad para articular tal modelo dual de relaciones fiscales administración-contribuyentes, las dificultades para evaluar sus efectos desde una perspectiva administrativa<sup>60</sup>, así como las nue-

de gestión y control de riesgos fiscales cuyas pautas generales se recogen en la UNE 19602 requiere contar con expertos en materia de procedimientos de auditoría fiscal y sistemas de control interno de riesgos que cuenten con la experiencia, metodología y tecnología adecuada, así como con especialistas en materia tributaria que ayuden a detectar, valorar y mitigar los riesgos fiscales propios de cada empresa, considerando todas sus actividades y transacciones; en el caso de grupos de empresas con actividad transfronteriza la implantación del sistema de control de riesgos requiere contar con expertos locales en cada una de las jurisdicciones donde se realicen negocios. Las empresas que hubieran implantado sistemas de control de riesgos fiscales con arreglo a un estándar internacional (v. gr., COSO, estándar TCF de la OCDE) podrían considerar su adaptación a la UNE 19602 a efectos de lograr una certificación que pudiera aportar un indicio adicional sobre la validez de su modelo de gestión y control de riesgos fiscales, por más que tal adaptación no resulte obligatoria. No obstante, no puede perderse de vista que el cumplimiento con la UNE 19602 posee implicaciones relevantes en términos de transparencia fiscal, dado que conlleva la conservación de documentación sobre el mapa de riesgos fiscales, así como la identificación, valoración y mitigación de todos los riesgos fiscales comprendidos en tal sistema de control como las «posiciones fiscales inciertas o problemáticas»; toda esta información fiscal puede ser requerida por la administración española (y autoridades extranjeras que invocaran los instrumentos de asistencia administrativa mutua en materia tributaria) y determinados *stakeholders* (accionistas, inversores, sindicatos, etc.); estas circunstancias podrían tenerse en cuenta a efectos de determinar el alcance del sistema de *compliance* tributario por cada organización.

<sup>59</sup> Por ejemplo, en la UE no llega a la mitad la cifra de Estados miembros que han articulado programas cooperativos (normalmente para «grandes contribuyentes»); durante los últimos tres años tan solo tres Estados miembros (Austria, Bélgica y Croacia) han dado el paso de crear un programa cooperativo, debiendo matizarse además que en el caso de Austria tal programa ya existía como «piloto» desde 2011. *Vid.*: Bronzewska y Majdanska (2019, pp. 19 y ss.). Cabe destacar igualmente como en marzo de 2019, el gobierno francés adoptó una importante iniciativa para el relanzamiento de la *relation de confiance* que se puso en marcha en el año 2013 (*vid.*: Ministère de l'action et des Comptes Publics: Enterprises et Administration Fiscales, 14 March 2019). Curiosamente, la primera medida adoptada a efectos de desarrollar esta nueva «relación de confianza» consiste en un mecanismo que permite a los contribuyentes poner en conocimiento de la administración tributaria determinados incumplimientos tributarios al objeto de regularizarlos a través de un acuerdo que reduzca la imposición de sanciones y los intereses de demora; no obstante, la administración puede rechazar la propuesta de regularización convencional presentada por el contribuyente e iniciar una inspección (*vid.*: Lieb *et alter*, 2019).

<sup>60</sup> Uno de los factores que podría haber incidido de forma relevante en el limitado progreso de los programas de cumplimiento tributario cooperativo pasa por la dificultad para medir su efectividad y eficiencia

vas dinámicas administrativas generadas durante la crisis financiera de 2008 en conexión con la nueva retórica de lucha contra la planificación fiscal agresiva y los nuevos estándares fiscales internacionales desarrollados a partir de la nueva ola de coordinación y cooperación fiscal multilateral articulada en el marco del Proyecto OCDE/G20 BEPS<sup>61</sup>. En particular, cabría destacar como BEPS trae una «nueva transparencia fiscal» y estándares fiscales más subjetivos y laxos que pivotan sobre un concepto reduccionista de la planificación fiscal legítima que pretende alterar las fronteras entre esta y la elusión fiscal<sup>62</sup>. En este contexto, se ha

---

con respecto al objetivo último que se persigue desde la perspectiva de las administraciones tributarias, a saber: asegurar el cumplimiento tributario, reforzando la legitimidad e integridad del sistema a través de medios eficaces y eficientes (análisis coste/beneficio con respecto a otros sistemas: *audits/audit yield approach*). A este respecto, tanto la OCDE como la doctrina vienen poniendo de relieve como la valoración administrativa de tales programas no puede hacerse a partir de la métrica tradicional basada en el análisis de los ingresos tributarios recaudados como consecuencia de tal actividad administrativa, sino que debe evolucionarse hacia métricas más holísticas que tengan en cuenta los efectos sobre el cumplimiento tributario en el sentido de *total value of tax base (covered by the cooperative compliance agreements) that is under control, or assured* (OCDE, 2014a, p. 51; Majdanska y Wu, 2019, pp. 1.056 y ss.). Con todo no puede dejar de destacarse que los programas de cumplimiento cooperativo, que actualmente se proyectan fundamentalmente sobre grandes contribuyentes, en la hora actual son insuficientes para dar una respuesta adecuada a la situación de alta inseguridad jurídica resultante de estándares fiscales y cláusulas domésticas y convencionales muy imprecisas y que admiten muy diferentes interpretaciones, resultando necesario el desarrollo del marco de buen gobierno administrativo en los diferentes ordenamientos; tal marco incluye la articulación de *checks & balances* que permitan monitorizar buenas prácticas administrativas desde una perspectiva interna, una regulación procedimental garantista que permita el ejercicio de los derechos básicos de los obligados tributarios, el desarrollo de mecanismos de asistencia a los contribuyentes que les permitan un cumplimiento tributario en condiciones de seguridad jurídica y bajos costes de cumplimiento (en parecidos términos: Vegh y Gribnau, 2018, pp. 48 y ss., y GTAP, 2019), destacando la estrecha interrelación entre ética fiscal y un marco que proteja de forma adecuada los derechos de los obligados tributarios de manera que favorezca el cumplimiento tributario voluntario, particularmente en un contexto de alta complejidad post-BEPS donde los mecanismos de asistencia a los contribuyentes deben redimensionarse a efectos de facilitar tal cumplimiento voluntario).

- <sup>61</sup> La propia estrategia desarrollada por la administración tributaria del Reino Unido (HMRC) en relación con el control fiscal de los grandes contribuyentes evidencia que el eje de tal estrategia no pasa por desarrollo de mecanismos cooperativos sino por instrumentar un conjunto de mecanismos que determinen un cambio de comportamiento fiscal por parte de las grandes empresas de manera que se abandone una estrategia fiscal que comprenda un enfoque de planificación fiscal que entrañe riesgos medios/altos (*vid.*: HMRC, 2019).
- <sup>62</sup> La implementación de BEPS, y todo lo que comporta, constituye un proceso global de cambios a distintas velocidades y con enfoques locales que trae consigo un «mundo fiscal en transición». Las consecuencias básicas derivadas de todo ello pasan por un aumento exponencial de la complejidad de la gestión del cumplimiento tributario y una intensificación de los riesgos, inseguridad jurídica y controversias fiscales internacionales. Igualmente, este «mundo fiscal en transición» trae consigo un incremento de costes de cumplimiento para las empresas, *growing tax burdens* y un contexto de competencia entre administraciones por el gravamen de las bases imponibles de las grandes empresas. Ni que decir tiene que este

observado una tendencia hacia un «*enforcement* administrativo más agresivo» donde algunas autoridades fiscales estarían adoptando posiciones fiscales más extremas (que traen consigo un mayor número de controversias)<sup>63</sup> y son más reacias a aceptar el *trade-off* o binomio esencial del modelo cooperativo basado en mayor transparencia fiscal empresarial a cambio de seguridad jurídica, reducción de costes de cumplimiento y *procedural fairness* (Allen y Overy, 2017); asimismo, la nueva gobernanza administrativa que, siguiendo los nuevos estándares de buenas prácticas administrativas, se está implantando en algunos países avanzados en relación con la estrategia de *tax settlements & litigation*, está trayendo consigo mayor litigiosidad al reducirse el margen de discrecionalidad en la terminación convencional de procedimientos tributarios<sup>64</sup>. Un buen número de MNE americanas ha reaccionado defensivamente frente a las nuevas exigencias de transparencia y *tax disclosure* establecidas en un contexto post-BEPS por algunos países

---

nuevo marco implica potenciales efectos negativos para el comercio, la inversión y el desarrollo económico, particularmente donde se lleve a cabo una «implementación dura» (o no alineada) de BEPS. A su vez, la nueva transparencia fiscal post-BEPS impacta sobre la estrategia fiscal y el modelo de *tax planning* de un cierto número de MNE, dado que ahora determinadas estructuras que resultaban legales en un marco pre-BEPS quedan sujetas a un test de estrés de control administrativo (bajo nuevos estándares que exigen más sustancia para fundamentar el modelo de *profit allocation*) y reputacional. De esta forma, los nuevos estándares fiscales derivados del proyecto BEPS combinados con el nuevo marco fiscal poscrisis financiero 2008 impactan claramente sobre la estrategia y función fiscal de las grandes empresas. Así, por un lado, la función y política fiscal experimentan una elevación de rango integrándose entre los elementos centrales de la estrategia, política y cultura de las grandes empresas que son definidos por el consejo de administración (*Global CEOs involved in tax strategy of MNEs*). Por otro lado, el nuevo marco articula una conexión entre la estrategia fiscal y el gobierno corporativo, como consecuencia de la nueva percepción del riesgo fiscal y las nuevas necesidades de gestión de los nuevos riesgos (*Global Tax Uncertainty = Top Issue for Global Tax Directors*). Resulta evidente que el aumento del número de inspecciones sobre las MNE que resultan del marco post-BEPS, combinado con enfoques administrativos más agresivos y un menor margen de maniobra en los *tax settlements*, puede impactar sobre la estrategia y función fiscal de los grandes contribuyentes, generando particularmente mayor tensión sobre la gestión de la tasa fiscal efectiva de los grupos MNE. El nuevo marco fiscal global post-BEPS, por tanto, puede terminar afectando de forma relevante a la estrategia y función fiscal de las grandes empresas considerando una serie de consecuencias derivadas de tal marco post-BEPS, a saber: a) el creciente impacto reputacional de la estrategia fiscal en un contexto donde el (*legal*) *tax planning* sigue siendo necesario; y b) la dimensión estratégica de la función fiscal en un contexto que requiere de una mayor minimización de riesgos, controversias y costes fiscales; tal enfoque estratégico de la función fiscal incluye la optimización fiscal en un contexto regulatorio global más complejo que también impacta sobre la organización y procesos operativos de la función fiscal (*vid.*: Calderón, 2018a).

<sup>63</sup> Ello se constata a partir de las propias estadísticas publicadas por la OCDE sobre el inventario de procedimientos amistosos (*vid.*: OCDE, 2017d). Destacada doctrina española también se ha ocupado de poner de relieve los problemas que plantea el alto nivel de litigiosidad tributaria en nuestro país (*vid.*: Juan Lozano y Fuster Asencio, 2016, pp. 24 y ss.; véase también el estudio de la AEDAF, 2012).

<sup>64</sup> Ello aconseja robustecer los mecanismos de buena gobernanza tributaria por parte de las empresas.  *Vid.*: Ison (2019).

(v. gr., la exigencia de publicación de la «estrategia fiscal» en el Reino Unido), de manera que la adaptación a los nuevos estándares fiscales se compatibiliza con su estrategia fiscal y enfoque de planificación fiscal (Belnap, 2019). A pesar de este limitado progreso de los programas cooperativos no puede dejar de señalarse que la OCDE sigue fomentando su desarrollo, ya que, por un lado, algunos de estos mecanismos (v. gr., APA<sup>65</sup>, ICAP) pueden operar como mecanismos de prevención de controversias fiscales internacionales que resultan claves para estabilizar el nuevo marco de fiscalidad internacional post-BEPS<sup>66</sup>, y, por otro, tales programas pueden utilizarse como instrumentos avanzados de control de riesgos fiscales y de *upstream tax compliance*.

- En este sentido, consideramos que la implantación y la específica configuración de un sistema de gestión y control de riesgos fiscales constituye una decisión estratégica que debe adoptarse a un alto nivel y debe tomar en consideración un conjunto de factores estrechamente conectados con la propia estrategia fiscal de empresa. Como ya hemos indicado, los estándares internacionales de buen gobierno corporativo y la propia posición de la OCDE (y de las administraciones tributarias de países miembros del FTA) parten de la premisa de que resultan válidos y admisibles diferentes modelos de control de riesgos fiscales, que pueden poseer muy distinto alcance en función de los objetivos que se quieren alcanzar y el mayor o menor nivel de transparencia que se quiere asumir.
- A este respecto, cabe observar como la tendencia post-BEPS relacionada con el limitado progreso o cierta «desaceleración» de los programas de cumplimiento cooperativo (y el unilateralismo fiscal) que impacta negativamente sobre la dinámica relacional basada en la ecuación transparencia/seguridad jurídica y *procedural fairness*, está ejerciendo una influencia relevante sobre la configuración de los TCF en el sentido de articularlos de forma más defensiva en conexión con los principios de buen gobierno corporativo.
- El modelo de relación cooperativa, que tanto sentido tiene desde la perspectiva de los grandes y medianos contribuyentes y de las administraciones tributarias

---

<sup>65</sup> Algunos *practitioners* americanos han puesto en valor el mecanismo de los APA bilaterales en este escenario, destacando como algunas MNE están desarrollando el *BAPA benchmark approach* en el sentido de que un APA bilateral entre dos jurisdicciones relevantes sobre transacciones críticas constituye un «marco bilateral» exportable a otras jurisdicciones a efectos de verificar un alto estándar de cumplimiento con el ALS. También consideran que los APA bilaterales constituyen un instrumento idóneo para testar reestructuraciones post-BEPS o reorganizaciones de cadenas de valor que respondan a las tensiones comerciales existentes entre EE. UU. y China y sus derivadas globales que han traído un incremento de las tarifas aduaneras. *Vid.*: Wrappe y Kramer (2019).

<sup>66</sup> Por ejemplo, el comunicado de la última reunión del *Forum on Tax Administration* (2019 FTA Santiago Communique, April 2019) hace referencia a la puesta en marcha del programa cooperativo *ICAP Pilot 2.0*. *Vid.*: Calderón (2018b, pp. 690 y ss.).

como mecanismo de aseguramiento del cumplimiento tributario voluntario y la reducción de controversias, no puede desarrollarse y avanzar a menos que se articule un sistema equilibrado, conforme al cual una mayor transparencia fiscal por parte de los contribuyentes lleve aparejada de forma efectiva una mayor seguridad jurídica y *procedural fairness* (en términos compatibles con el principio de igualdad tributaria), lo cual requiere, entre otras cosas, definir con mayor claridad su marco regulatorio (de forma que contribuyentes cooperativos obtengan mayores niveles de seguridad jurídica)<sup>67</sup>, así como dotarlo de efectividad y estabilidad<sup>68</sup>.

---

<sup>67</sup> En este orden de cosas, podría tener sentido dotar de mayor relevancia a los TCF implantados por las empresas, considerando su funcionalidad en el marco de los programas de cumplimiento cooperativo en línea con lo recogido en el informe OCDE (2016), siguiendo el ejemplo de otros países europeos. La implantación y correcto funcionamiento de un TCF implantado por una empresa, que estuviera alineado con el referido «estándar» OCDE, podría constituir un condicionante de acceso (y de permanencia) en el programa de cumplimiento cooperativo, o, cuando menos, integrar un elemento que formara parte de la evaluación administrativa del contribuyente junto con los restantes indicadores de buenas prácticas fiscales recogidos en el CBPT AEAT-FGE y el propio Informe de transparencia fiscal. Ello no solo permitiría llevar a cabo una evaluación más holística de la posición de cumplimiento tributario básico del contribuyente (*justified trust*), sino también reforzar la fundamentación constitucional-administrativa del programa al configurarse de tal forma que permite en mayor medida «el aseguramiento de las bases imposables de las empresas comprendidas en el programa», tal y como postula la OCDE. Igualmente, podría tener sentido valorar de forma efectiva, junto con el TCF y en línea con la «metodología ICAP», la exposición del modelo fiscal y de precios de transferencia (*lato sensu*) recogido en la documentación del grupo (CbC R, *master & local files*), dado que todo ello aporta un contexto esencial para entender los Informes de transparencia fiscal presentados por los contribuyentes cooperativos.

<sup>68</sup> En este sentido, el compromiso del gobierno francés, de 14 de marzo de 2019, de desarrollar siete medidas dirigidas a mejorar el marco relacional entre los contribuyentes y las autoridades fiscales francesas en el marco del relanzamiento de la *relation de confiance* (2013) constituye una iniciativa que, a nuestro juicio, avanza en la dirección correcta (*vid.*: Ministère de l'action et des Comptes Publics: Entreprises et Administration Fiscales, 14 mars 2019). No obstante, el acceso al programa requiere que las grandes empresas posean un historial de cumplimiento tributario cooperativo con las autoridades fiscales, no resultando aceptables comportamientos que hayan determinado la imposición de sanciones tributarias por ocultación deliberada de hechos o transacciones; igualmente, las autoridades fiscales francesas han destacado que el mayor nivel de seguridad jurídica que las empresas integradas en el programa recibirá de la administración tributaria está sujeta a alta transparencia y a controles fiscales, y no solo a «análisis de datos» (Sheppard, 2019, pp. 219-220).

## Referencias bibliográficas

- AEDAF. (2012). La conflictividad tributaria. Diagnóstico sobre sus causas y sobre su condición de enfermedad endémica. *Papers AEDAF*.
- Allen y Overy. (2017). *Global Tax Practices: Negotiating the minefield: managing tax risks in challenging times*. Recuperado de <[www.allenoverly.com](http://www.allenoverly.com)>.
- Araki. (2018). Tax and Corporate Governance. *TNI*, 89(3), 245 y ss.
- Avi-Yonah. (2014). Just Say No: Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility. *Public Law and Legal Research Paper Series*, 14.
- Bal. (2019a). VAT Trends in Europe: Digitalization and Real-Time Filing. *TNI*, 93(7), 717 y ss.
- Bal. (2019b). Indirect Tax Compliance: Process of Automation or Process Transformation? *TNI*, 255 y ss.
- Barrenechea y González. (2015). Nuevo marco del gobierno fiscal de las empresas cotizadas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 391, 111-146.
- Belnap. (2019). Brass necks and boilerplate: How US MNEs treat UK Requirements for tax strategy disclosure. *TJN*.
- Bird y Davis-Nozemak. (2018). Tax Avoidance as a Sustainability Problem. *J. Bus. Ethics*, 151 y ss.
- Bronkhorst y Leask. (2016). Business process management as a tax risk identification and management method. *eJournal of Tax Research*.
- Bronzewska y Majdanska. (2019). The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology. *ET*.
- Bronzewska y Van der Eden. (2014). Tax Control Framework - A Conceptual Approach: The Six Nuances of Good Tax Governance. *Bulletin for International Taxation*, 68(11).
- Brooks; Hillenbrand y Money. (2015). *What Stakeholders Expect from Corporations When It Comes to Paying Tax: Corporate Reputation and Optimal Tax Planning*. Henley Business School.
- Calderón. (2018a). La transformación del marco fiscal internacional como consecuencia del Proyecto OCDE/G20 BEPS. *Las claves del cambios de estándares fiscales internacionales post-BEPS*. Dossier Thomson-Reuters.
- Calderón. (2018b). The OECD International Compliance Assurance Programme: Just a New Multilateral and Cooperative Model of Tax Control for Multinational Enterprises? *BIT*.
- Calderón. (2018c). El nuevo marco europeo de transparencia de esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las EU Tax disclosure rules y sus implicaciones. *QF*, 10.
- Calderón y Seara. (2015). *Cumplimiento Tributario Cooperativo y Buena Gobernanza Fiscal en la Era BEPS*. Pamplona: Aranzadi-Thomson Reuters-EY.
- Calderón y Seara. (2016). The Concept of «Aggressive tax planning» launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. *Intertax*, 44(3).
- Chen *et al.* (2016). Information Processing Costs and Corporate Tax Aggressiveness: Evidence from the SEC's XBRL Mandate. Recuperado de <<https://ssrn.com/abstract=2754427>>.
- Colon y Swagerman. (2015). Enhanced relationship preparedness in a Dutch multi-

- national context: A tax control framework. *Journal of Accounting and taxation*, 7(1).
- Córdoba Ocaña. (2018). La Relación Cooperativa entre la Administración y los Contribuyentes: Transparencia, Gestión del Riesgo Fiscal y Seguridad Jurídica. En *El Fraude Fiscal en España*. Thomson Reuters Aranzadi.
- COSO. (2008). *Tax Control Framework (From focus on risks to being in control)*. Netherlands Tax and Customs Administration, TCF Working Group.
- COSO. (2013). *The Updated COSO Internal Framework*. Second Edition.
- DGB. (2013). *Monitoring Guidelines for Large Enterprises*.
- Dolan y McCormally. (2018). IRS Extends CAP Program, Modifying Some Requirements and Signaling More Significant Restrictions May Lie Ahead. *Tax Management Memorandum*, 400.
- Elliot. (2018). Reducing the Need for Tax Accrual Workpapers. *TNI*.
- EU Parliament resolution of 26 March 2019 on financial crimes, tax evasion and tax avoidance (2018/2121(INI), P8\_TA-PROV(2019)0240).
- EY. (2014a). Managing Operational Tax Risk (Find the right people, processes, and technology to manage record-to-record risks). EY.
- EY. (2014b). *Transitioning to the 2013 COSO Framework for External Financial Reporting Purposes*. EY.
- EY (2016). *Running the Numbers: How Data Analytics Is Transforming Tax Administrations*. EY.
- Financial Times. (24 de noviembre de 2017). HMRC fines 115 finance directors for accounting lapses.
- Freedman, Loomer y Vella. (2008). Moving Beyond Avoidance? Tax Risk and the Relationship between Large Business and HMRC. En *Beyond Boundaries: Developing approaches to tax avoidance and tax risk management*. Oxford University Centre for Business Taxation.
- Freyemeyer. (2019). *Trending Toward Transparency*. FACT Coalition.
- Gascón Catalán. (2014). Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas. *Documentos de Trabajo del IEF*, 19.
- Gascón Catalán. (2015). Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014. *Crónica Tributaria*, 155, 87 y ss.
- González de Frutos (2018). *Tax Assurance. A Risk Management Handbook for Large Taxpayers*. Lefebvre.
- Green. (2004). A Look at the Causes, Impact and Future of the Sarbanes-Oxley Act. *Journal of International Business and Law*, 3(1).
- Gutmann. (2019). Tax-A Reputation and Board Room Issue. *Bloomberg Tax*.
- GTAP tax advisers global platform. (2019). *Opinion Statement on Draft Report and Tax Morale*.
- Herzfeld. (2018). Accounting Disclosures Post-TCJA. *TNI*.
- Herzfeld. (2019). Tax Transparency in Fits and Starts. *TNI*.
- HMRC. (2017). *Tax Compliance Risk Management (The Business Risk Review (BRR): Business Risk Review Assessment indicators: Deciding whether a customer is Low Risk)*.
- HMRC. (2019). *Tackling tax avoidance, evasion and other forms of non-compliance*.
- Hyman. (2014). Paying a fair share of tax and aggressive tax planning - A tale of two myths. *eJournal of Tax Research*, 12(2).

- ICAEW. (2019). *Digitalisation of tax: international perspective*.
- IRS. (2019). *LB&I, Announces Large Corporate Compliance Program*. IR-2019-95.
- Ison. (2019). The Changing Tax Landscape: Managing Risks in 2019. *BCIP*.
- Juan Lozano y Fuster Asencio. (2016). Buena Administración tributaria y seguridad jurídica. *Documentos IEF*, 5.
- KPMG. (2012). *Tax Risk Management in China*.
- Legal Today. (8 de marzo de 2019). La AEAT advierte de que el cumplimiento tributario no es un escudo frente al incumplimiento.
- Li et al. (2009). China: SAT preparing new guidelines on tax risk management for large taxpayers. *World Tax Advisor*.
- Lieb et al. (2019). French Tax Authority launches a new disclosure service. *Global Tax Alert*.
- Majdanska, Lindenberg y Schoueri. (2017). Tax Compliance in the Spotlight - The Challenges for Tax Administrations and Taxpayers. *BIT*.
- Majdanska y Wu. (2019). Using Impact Evaluation to Examine domestic and international cooperative compliance programs. *TNI*.
- Martín Fernández. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un manual de buenas prácticas tributarias (Compliance)*. Lefebvre.
- McBarnet. (2001). *When Compliance is not the Solution but the Problem*. The Australian National University, ATO, Centre for Tax Integrity, WP n.º 18,
- Menéndez Fernández. (2019). El Compliance Tributario: un escalón más hacia la transparencia fiscal. *Carta Tributaria*.
- Ministère de l'action et des Comptes Publics: Entreprises et Administration Fiscales. (2019). *Une Nouvelle Relation de Confiance*. Paris.
- Ng. (2018). Tax Control Framework in China. *WTS China*.
- OCDE. (2004). Guidance Note: Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. OECD.
- OCDE. (2010a). *Guidance Note-Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance*. OECD.
- OCDE. (2010b). *Information Note-Tax Compliance and Tax Accounting Systems*. OECD.
- OCDE. (2014a). *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*. OECD.
- OCDE. (2014b). *Tax Compliance by Design (Achieving improved SME Tax Compliance by adopting a System perspective)*. OECD.
- OCDE. (2016). *Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*. OECD.
- OCDE. (2017a). *Tax Administration 2017 (Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies)*. OECD.
- OCDE. (2017b). *The Changing Tax Compliance and the Role of Audit*. OECD.
- OCDE. (2017c). Technologies for Better Tax Administration. En OECD, *Tax Administration 2017*. OECD.
- OCDE. (2017d). *Mutual Agreement Procedure Statistics 2017*. En <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)>.
- OCDE (FTA). (2016). *Co-Operative Tax Compliance: Building a Better Tax Control Frameworks*. OECD.
- Ozelli y Russell. (2017). Tax Transparency and Its Implications for MNEs. *Tax Management Memorandum*, 119.
- PRI. (2017). *Engagement Guidance on Corporate tax Responsibility*.

- PRI. (2018). *Engagement Guidance on Corporate Tax Responsibility (Why and how to engage with your investee companies)*.
- Puig. (2019). La paradoja del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. *Expansión*.
- Sarfo. (2018). Multinational Tax Accountability 2.0. *TNI*.
- Sarfo. (2019a). Investors Applying Tax Transparency Pressure. *TNI*.
- Sarfo. (2019b). LB&I Expanding Staffing and Use of Data Analytics. *TNI*.
- Sarfo. (2019c). IMF Tax Policy Paper More Cautious Than Consultation Documents. *TNI*.
- SAT. (2009). *Guidelines on Tax Risk Management for Large Taxpayers*.
- Shehab y Ruggles. (2019) AI is Ready - Your tax Professionals May Not Be. *Bloomberg BNA*, 28 *DTR* 12.
- Sheppard. (2019). The Limits of Friendlier Tax Administration, Part 2. *TNI*.
- Sukhraj. (2016). UK Regulator Finds Tax Reporting Among 350 Companies 'Bland'. *Bloomberg Tax*.
- UK House of Commons. (2018). *The Powers of the HMRC: Treating Taxpayers Fairly*.
- UK House of Commons. (2019). *Tax Avoidance & Tax Evasion Report*.
- Van der Enden y De Groot. (2015). Two Missing Links: A Move towards an Auditing Standard Specifically for the Tax Control Framework. *BIT*.
- Van der Hel, Van Dijk y Sigle. (2015), Managing compliance risks of large taxpayers: A review of the underlying assumptions of cooperative compliance. *eJournal of Tax Research*, 13(3).
- Van der Hel, Van Dijk y Sigle. (2016). Cooperative Compliance: Tax Risk Management and Monitoring. *Intertax*, 44(8-9).
- Vegh y Gribnau. (2018). Tax Administration Good Governance. *EC Tax Review*, 1.
- Visser. (2008). En *Tax Control Framework (From focus on risks to being in control)*. Netherlands Tax and Customs Administration, TCF Working Group.
- Wrappe y Kramer. (2019). Advance Pricing Agreements - Looking for Transfer Pricing Certainty in Uncertain Times. *Bloomberg Law: Tax*.



# La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectiva

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

Las normas que acotan el lugar de realización de las operaciones en el IVA constituyen un entramado de reglas de compleja aplicación a la hora de determinar dónde tributan. El legislador europeo ha permitido a los Estados miembros optar por establecer una cláusula de cierre que permite atraer al territorio de cada Estado un conjunto de prestaciones de servicio en función de la utilización o explotación de los mismos en dicho territorio. Las condiciones y requisitos exigidos para aplicar esta cláusula suponen el análisis de una problemática no exenta de dificultad y complejidad, además de aportar una buena dosis de inseguridad jurídica, que lleva a los sujetos pasivos a soluciones que pueden perjudicar sus intereses comerciales, pero que deben conocer para dar cumplimiento a la normativa reguladora del impuesto.

Al estudio de estas condiciones y requisitos establecidos en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA y su adecuación a la Directiva IVA se dedica este artículo doctrinal.

**Palabras clave:** IVA; lugar de realización; prestaciones de servicios; utilización o explotación efectivas.

Fecha de entrada: 22-05-2019 / Fecha de aceptación: 11-06-2019 / Fecha de revisión: 11-06-2019

**Cómo citar:** Longás Lafuente, A. (2019). La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectiva. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 53-94.



# VAT place of supply rules for services according to its effective use or effective

Antonio Longás Lafuente

## Abstract

Rules which determine the place of supply of transactions for VAT purposes constitute an intricate set of legislation of complex application to identify where transactions are taxable. The European legislature has permitted Member States to opt for a closing provision which enables attracting to every State several supplies of services according to its effective use within such relevant territory.

Conditions and requisites to apply these provisions imply the analysis of current problems which are not exempt from difficulty; besides, apart from causing legal uncertainty, which lead taxpayers to solutions opposing their interest, they must acknowledge them in order to comply with statutory legislation.

The present paper is dedicated to the study of such conditions and requisites set forth in article 70.2 VAT Law and the relevant Directive.

**Keywords:** VAT; place of supply; supply of services; effective use.

**Citation:** Longás Lafuente, A. (2019). La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectiva. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 53-94.



## Sumario

1. La regla de localización de las prestaciones de servicios basada en la utilización o explotación efectiva de los mismos en el IVA
  - 1.1. Regulación normativa y principios básicos en la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios
  - 1.2. Finalidad u objetivo de las reglas de localización. Especial incidencia en la regla de utilización o explotación efectivas
2. Requisitos o condiciones de aplicación de la regla de localización prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA
  - 2.1. Delimitación de las condiciones o requisitos
  - 2.2. Ámbito objetivo de aplicación: servicios afectados por la regla de localización del artículo 70.Dos
  - 2.3. Ámbito de aplicación subjetiva de la regla de localización del artículo 70.Dos de la LIVA
    - 2.3.1. Destinatarios de las operaciones a los que resulta de aplicación esta regla de localización
    - 2.3.2. Calidad del destinatario cuando resulta ser un empresario o profesional
    - 2.3.3. Prestador del servicio establecido en el territorio de aplicación del impuesto
    - 2.3.4. Situación en la que el prestador y el destinatario se encuentran establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto
  - 2.4. Localización previa de las operaciones fuera del territorio de la Unión
  - 2.5. Utilización o explotación efectiva del servicio en el territorio de aplicación del impuesto español
  - 2.6. Localización parcial del uso o utilización efectivas en el territorio de aplicación del impuesto
  - 2.7. Operaciones en cadena o en las que el destinatario es un intermediario
3. Reflexión final

Referencias bibliográficas



## 1. La regla de localización de las prestaciones de servicios basada en la utilización o explotación efectiva de los mismos en el IVA

### 1.1. Regulación normativa y principios básicos en la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva IVA), recoge en los artículos 43 a 59 bis las reglas de determinación del lugar de realización de las operaciones sujetas al impuesto consistentes en prestaciones de servicios<sup>1</sup>, que son objeto de transposición en los actuales artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA)<sup>2</sup>.

En ambas normativas se establecen unas disposiciones generales para la determinación del lugar de tributación de las prestaciones de servicio y unas disposiciones particulares relativas a prestaciones de servicios concretos, fijando así reglas que determinan el lugar de conexión a efectos fiscales específicos<sup>3</sup>, cuyo orden de aplicación no refleja duda alguna, pues estas últimas, recogidas en los artículos 46 a 59 bis de la Directiva IVA y 70 de la LIVA

---

<sup>1</sup> Ampliamente desarrollados en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Reglamento de Ejecución 282/2011), en concreto en sus artículos 10 a 41.

<sup>2</sup> Redacción dada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

<sup>3</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 30 de abril de 2015, asunto C-97/14, SMK (NFJ058192), apartado 31.

tienen primacía o son de aplicación prioritaria frente a las reglas generales que se establecen en los artículos 44 y 45 de la Directiva IVA y 69.Uno y Dos de la LIVA.

De esta forma, y desde un punto de vista práctico, la pregunta que debemos hacernos en cada situación concreta que se examine es si las circunstancias que concurren en una prestación de servicios se ajusta con alguno de los supuestos de los artículos 46 a 59 bis de la Directiva IVA o 70 de la LIVA, de manera que se aplicarán estas normas de conflictos especiales si se aprecia identidad con alguna de ellas y, en caso de que no suceda así, podrá considerarse que la situación examinada resulta comprendida dentro del ámbito de las reglas generales<sup>4</sup>.

Tanto la norma europea como la nacional establecen una cláusula de cierre de este sistema de determinación del lugar de conexión a efectos fiscales, en relación con las prestaciones de servicios.

Así, el artículo 59 bis de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros para establecer unas medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición o de distorsiones de la competencia, referidas exclusivamente a las prestaciones de servicios a las que resulten de aplicación las reglas generales de localización o las especiales referidas al arrendamiento de medios de transporte, a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos y al conjunto de servicios enumerados en el artículo 59 localizados fuera del territorio de la Unión cuando los destinatarios no tengan la condición de sujeto pasivo. De esta forma los Estados miembros pueden regular en su ordenamiento jurídico interno, con carácter potestativo, dos normas de conflicto adicionales a las especiales cuya transposición es obligatoria. En primer término, pueden considerar que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de los servicios citados, que se halla en el territorio del Estado miembro, está situado fuera del territorio de la Unión, siempre que la utilización o explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo fuera del territorio de la Unión. En segundo término, pueden establecer que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios o de algunos de ellos, que se halla fuera del territorio de la Unión, está situado en el territorio del Estado miembro, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en su territorio.

---

<sup>4</sup> Es constante la doctrina del TJUE en este sentido, siendo destacables las Sentencias de 26 de septiembre de 1996, asunto C-327/94, Dudda (NFJ004664), apartado 21; de 6 de marzo de 1997, asunto C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (NFJ005196), apartado 11; de 12 de mayo de 2005, asunto C-452/03, Channel Islands (NFJ019667), apartado 24; de 6 de noviembre de 2008, asunto C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (NFJ030251), apartado 24; de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger (NFJ023343), apartado 16; de 2 de julio de 2009, asunto C-377/08, EGN (NFJ033938), apartado 27; de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724), apartado 20; de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (NFJ051149), apartado 29; de 8 de diciembre de 2016, asunto C-453/15, A y B (NFJ064712), apartado 18; o la más reciente de 13 de marzo de 2019, asunto C-647/17, Skatteverket (NFJ072795), apartado 21.

Como se acaba de señalar, estamos ante una autorización a los Estados miembros para recoger estas normas de conflicto adicionales, basadas en el criterio de utilización o explotación efectivas fuera del territorio de la Unión o en el territorio del Estado miembro que las regule. El carácter potestativo por parte de los Estados miembros incide en aceptar o no la autorización para establecer la norma de conflicto, y en la posibilidad de recoger las dos medidas en toda la amplitud reconocida en el artículo 59 bis de la Directiva IVA, o a una sola de ellas, o bien dentro de cada una de ellas a los servicios que considere necesario el legislador nacional, creando así una notable divergencia en la normativa de los distintos Estados miembros que, ni conviene al principio de seguridad jurídica, ni tampoco beneficia al principio libertad de competencia<sup>5</sup>. De ahí que una primera conclusión lleva a proponer bien la desaparición de una cláusula de cierre, pernicioso sobre la competitividad fuera y dentro del espacio europeo o, cuando menos, su armonización en todo el territorio de la Unión, dados los efectos negativos que tiene sobre la libertad de competencia entre las empresas europeas.

Esta regla o cláusula de cierre surgió con la Sexta Directiva, en su redacción original<sup>6</sup>, en términos análogos a los actuales, si bien la correspondencia con el ámbito objetivo de los servicios a los que afecta no es del todo coincidente con el actual, dadas las diversas modificaciones que las normas de conflicto han sufrido desde la aprobación de la Sexta Directiva.

Sin embargo, debemos tener en cuenta que el origen de esta norma de conflicto se encuentra en la Segunda Directiva en la que, si bien no se establecía regla específica al respecto, era porque la simplicidad de los principios reguladores del sistema común del impuesto no la hacían necesario, ya que precisamente la localización de los servicios tenía como fundamento el lugar de utilización o explotación económica, lo que es tanto como señalar que esta regla se erigía como general en la determinación del territorio donde quedaba gravado el servicio<sup>7</sup>, a diferencia de la regulación recogida a partir de la Sexta Directiva en la que pasa a tener un carácter de cierre del sistema de localización que pueden o no recogerla los Estados miembros.

<sup>5</sup> Basta constatar así las diferencias entre las normativas de los distintos Estados miembros. Así, el artículo 259 C del Code général des impôts francés, en el título II, capítulo primero, Taxe sur la valeur ajoutée; o el artículo 6 del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado portugués.

<sup>6</sup> Artículo 9.3 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.

<sup>7</sup> De acuerdo con el apartado 3 del artículo 6 de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en principio, el lugar donde se localizan las prestaciones de servicios es aquel en que «el servicio prestado, el derecho cedido o reconocido y el bien arrendado se utilizan o son explotados económicamente».

España, en desarrollo de la autorización concedida por el legislador europeo, establece esta regla especial o norma de conflicto en el actual apartado segundo del artículo 70 de la LIVA, si bien no lo hace de forma extensa, ya que recoge exclusivamente la segunda de las medidas anteriormente apuntadas, esto es, aquella que se refiera a la utilización o explotación efectivas que se produce en el territorio de aplicación del impuesto español, y limita también el ámbito objetivo de aplicación en relación con los servicios a los que afecta.

Las vicisitudes por las que ha atravesado esta regla desde la implantación del IVA en España han sido notables. Así, la primera LIVA no la recogía expresamente, si bien la norma de conflicto relativa al arrendamiento de medios de transporte se basaba en el criterio de utilización efectiva en el territorio de aplicación del impuesto<sup>8</sup>.

En la redacción original de la actual LIVA tampoco se reconocía esta regla, siendo la redacción que entra en vigor el 1 de enero de 2003<sup>9</sup> la que comienza a reflejar de forma más explícita la autorización permitida por el legislador europeo, como así reconoció el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) en Resolución de 18 de diciembre de 2012 (RG 1999/2010 –NFJ049803–) y el Tribunal Supremo (en adelante, TS) en Sentencia de 6 de abril de 2016 (rec. cas. para unificación de doctrina 3488/2014 –NFJ062531–) al indicar que esta regla de cierre únicamente era aplicable a los periodos impositivos a partir de la fecha anterior.

Posteriormente, la redacción que entra en vigor el 3 de marzo de 2010<sup>10</sup> es la que definitivamente se acerca a la redacción actual, si bien con una notable discrepancia que fue corregida en la redacción que entró en vigor el 1 de enero de 2014<sup>11</sup> y que es la actualmente vigente. Esa discrepancia se refería a los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla, respecto de los que el legislador nacional daba la misma consideración que al resto del territorio de aplicación del impuesto español, cuando se trata de territorios que quedan excluidos del territorio de la Unión y, por tanto, debían recibir el mismo tratamiento que estos últimos, que fue corregida por el legislador nacional con base en una Resolución del TEAC de 15 de noviembre de 2012 (RG 6029/2010 –NFJ073578–) que había puesto ya de manifiesto esta discrepancia impidiendo a la Administración tributaria aplicar directamente la Directiva IVA en perjuicio del obligado tributario, invocando el TEAC el principio de prohibición del efecto vertical inverso o descendente de una directiva<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Regla 4.ª del apartado 2 del artículo 13 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto.

<sup>9</sup> Se modifica el artículo 70 por el artículo 4.6 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, con entrada en vigor el 1 de enero de 2003.

<sup>10</sup> Redacción dada por el artículo 1.7 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo.

<sup>11</sup> El artículo 75 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, da la redacción definitiva de este apartado segundo del artículo 70 de la LIVA.

<sup>12</sup> Para el órgano revisor:

nuestro legislador nacional en el apartado segundo del artículo 70, dio el mismo tratamiento a los empresarios establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla que a los establecidos en el

## 1.2. Finalidad u objetivo de las reglas de localización. Especial incidencia en la regla de utilización o explotación efectivas

A los efectos del examen de la regla recogida en nuestro artículo 70.Dos de la LIVA es trascendente comprender la finalidad del establecimiento de las normas de conflicto, puesto que su naturaleza condiciona la aplicación de esta regla especial y, como se expondrá posteriormente, incluso puede llevar a la conclusión de la inadecuada transposición de la Directiva IVA al ordenamiento jurídico interno español o, cuando menos, la necesidad de interpretar el precepto nacional conforme a la finalidad de las normas de conflicto.

Dos son los principios básicos que el TJUE ha recogido en su doctrina en relación con el objetivo de las disposiciones de la norma europea mediante las que se concreta el lugar de imposición de las prestaciones de servicios<sup>13</sup>.

La primera es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos. Con ello se pretende delimitar la competencia en primer lugar entre los Estados miembros entre sí y en segundo lugar con los Estados o territorios terceros, de manera que se fija un reparto racional de los respectivos ámbitos de aplicación y se determina de manera uniforme el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios, cuando menos entre las legislaciones de

---

resto del territorio comunitario, aplicándose las mismas reglas de localización; por lo que en relación con ello no puede pretenderse por la Administración la aplicación de la Directiva en perjuicio del sujeto pasivo, cuando la norma nacional es más favorable, dados los principios del derecho comunitario que los Estados miembros deben respetar (entre otras, sentencias del TJUE de fecha 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, asunto C-26/62; de 4 de diciembre de 1974, asunto C-41/74, Van Duyn; de 5 de abril de 1979, asunto C-148/78, Ratti; de 19 de enero de 1982, asunto C-8/81, Becker –NFJ000004–; de 26 de febrero de 1986, asunto C-154/84, Marshall; y de 11 de junio de 1987, asunto C-14/86, Pretore di Saló; en el sentido de proscribir el efecto vertical inverso o descendente, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta).

<sup>13</sup> Entre otras, en Sentencias de 4 de julio de 1985, asunto C-168/84, Berkholz (NFJ000101), apartado 14; de 6 de marzo de 1997, asunto C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (NFJ005196), apartado 10; de 12 de mayo de 2005, asunto C-452/03, RAL (Channel Islands) y otros (NFJ019667), apartado 23; de 9 de marzo de 2006, asunto C-114/05, Gillan Beach (NFJ021863), apartado 14; de 6 de noviembre de 2008, asunto C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (NFJ030251), apartado 24; de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653), apartado 20; de 2 de julio de 2009, asunto C-377/08, EGN (NFJ033938), apartado 27; de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724), apartado 39; de 26 de enero de 2012, asunto C-218/10, ADV Allround (NFJ045437), apartado 27; de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12, Welmory (NFJ055958), apartado 42; de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, WebMindLicenses (NFJ061523), apartado 41; de 8 de diciembre de 2016, asunto C-453/15, A y B (NFJ064712), apartados 24 y 25; y de 13 de marzo de 2019, asunto C-647/17, Skatteverket (NFJ072795), apartados 28 y 29.

los Estados miembros, que además aplican unas reglas armonizadas también en las operaciones que deben localizarse fuera del territorio de la Unión.

La segunda hace referencia a la lógica que subyace en las disposiciones relativas al lugar de la prestación de servicios. Esta lógica exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el lugar en el que se consumen los bienes y los servicios, dada la naturaleza del impuesto.

Con una mayor incidencia de estos principios regula el legislador europeo la regla especial que se está examinando, recogida en el artículo 59 bis de la Directiva IVA, único precepto que en la actualidad queda comprendido en la subsección 10 del capítulo 3 del título V, dedicado al lugar de realización del hecho imponible. Esta subsección lleva por título «medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición».

Si el principio básico inspirador de todo el sistema de determinación de las normas de conflicto, no recogido expresamente en la Directiva IVA pero puesto de manifiesto por el TJUE, es precisamente el de evitar los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y la no imposición de ingresos; en esta regla especial, el legislador sí ha querido recoger expresamente que el parámetro en el que quedan contraídas las medidas es precisamente el de evitar estas dos situaciones, y así lo reconoce el TJUE<sup>14</sup>.

En la redacción del precepto el legislador europeo da un paso más y añade al anterior objetivo uno adicional que es el de evitar «distorsiones de la competencia».

La redacción de la Directiva IVA en las distintas versiones lingüísticas es análoga, si bien en la española va precedida de la locución «a fin de» lo que puede parecer que añade un plus a otras versiones lingüísticas en las que se comienza con la preposición «para» evitar. Sin embargo, también en este segundo caso el término utilizado denota el fin o término a que se encamina la acción, lo que lleva a poder apreciar la identidad entre las distintas versiones lingüísticas<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653), apartado 28, haciendo referencia expresa, en relación con servicios de publicidad, a la no imposición para atraer al Estado miembro donde se utiliza o explota efectivamente el servicio el lugar donde se considera prestado.

<sup>15</sup> En la versión inglesa el título de la subsección es «*prevention of double taxation or non-taxation*» (literalmente «prevención de doble tributación o no tributación») y la dicción del precepto comienza señalando «*in order to prevent double taxation, non-taxation or distortion of competition [...]*» («para evitar la doble imposición, la no imposición o la distorsión de la competencia»). En la versión francesa, el título de la subsección es «*mesures visant à éviter la double imposition et la non-imposition*» («medidas dirigidas a evitar la doble imposición y la no imposición»), y el precepto comienza señalando «*pour éviter la double imposition, la non-imposition ou distorsión de la concurrence [...]*» («para evitar la doble imposición, la no imposición o la distorsión de la competencia»).

Si la finalidad que preside el sistema de normas de conexión fiscal que concretan el lugar de realización de las prestaciones de servicio es el de evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos, debemos preguntarnos si cuando el legislador europeo, de manera específica y expresa recoge como finalidad de un precepto concreto, como es el artículo 59 bis de la Directiva IVA, el de evitar la doble imposición, la no imposición o la distorsión de la competencia, estos parámetros deben presidir la interpretación y aplicación de esta regla de cierre que es recogida potestativamente por los Estados miembros.

La respuesta a esta pregunta tiene varias cuestiones que deben tratarse. Una parte de la doctrina ha visto esta regla de localización como una disposición antifraude o antielusión, como señala Sánchez Gallardo (2012, pp. 578-579). Si ello es así surge la duda de si debe aplicarse en cualquier caso o debe hacerse precisamente cuando concorra alguna de las circunstancias o finalidades que presiden el establecimiento de la norma de conexión. Ni el legislador europeo ni el TJUE se han pronunciado al respecto, pero la propia finalidad del precepto y la insistencia del legislador europeo en reconocer de manera explícita el fin de esta regla de localización debe llevarnos a concluir en la exigencia de acreditar la concurrencia de alguna de las finalidades por las que se establece la regla.

A ello debe llevarnos no solo una interpretación literal del precepto de la Directiva IVA, sino el espíritu y finalidad del mismo. Cuando el legislador europeo quiere evitar la no imposición, la doble imposición o la distorsión de la competencia, y así lo recoge expresamente en el precepto, no cabe duda de que estos parámetros deben concurrir en su aplicación e interpretación, pues en otro caso se deja en manos de los legisladores nacionales la posibilidad de abusar jurídicamente de una aplicación que puede conllevar situaciones no deseadas para el legislador europeo, dándose así situaciones que dan lugar a la concurrencia de las circunstancias expuestas.

Debemos por ello cuestionarnos si el legislador español ha efectuado una transposición correcta del precepto de la Directiva IVA. En primer lugar, nuestro legislador no ha recogido en toda su amplitud material las posibilidades otorgadas por la Directiva IVA, y así solo ha sido objeto de transposición la letra b) del artículo 59 bis. Aun así la aplicación automática de esta norma de conexión puede dar lugar tanto a doble imposición como a una no imposición, por lo que no puede acudirse exclusivamente a examinar el artículo 70. Dos desde la óptica de la no imposición, pues es esta precisamente la finalidad específica que subyace en la regulación dada por el legislador nacional.

Si bien el legislador nacional no establece de manera específica la finalidad que preside esta norma de conexión, no cabe duda de que la misma preside, como se ha apuntado anteriormente, la aplicación de la regla e interpretación tanto del precepto nacional como del europeo. Puede apuntarse en este sentido una «incorrecta» transposición, aun cuando este desajuste no es frontal, pues se refiere solo a la ausencia de los parámetros o circunstancias que deben tenerse en cuenta para su aplicación.

Por ello, esta «incorrecta» transposición tiene una evidente solución dentro del marco del derecho europeo. El precepto interno puede ser objeto de aplicación por los órganos encargados de la aplicación de los tributos y por los órganos revisores, si bien en su aplicación e interpretación debe tenerse en cuenta la finalidad que preside la regla de conexión. No estamos ante una cuestión en la que debamos acudir al principio de prohibición del efecto vertical inverso, sino ante una incompleta transposición del derecho europeo, que se corrige mediante la integración en la aplicación e interpretación del precepto interno de las finalidades que presiden la regla establecida por la norma europea, de forma que debe concurrir una de las dos causas que son el origen de esta regla de conexión. De otra parte, si se concluye que estamos ante una cláusula antiabuso o antifraude, con mayor razón debe exigirse la concurrencia de las causas previstas, bien la doble imposición o la no imposición, pues son el fundamento de la aplicación de la norma de conexión, de forma que, de no concurrir, no se daría el presupuesto básico y previo para su aplicación. Esta exigencia debe considerarse implícita en la norma y exigible para aplicar la regla de cierre. Del mismo modo debería estimarse que es bidireccional, de manera que el servicio no se localizaría en el territorio de aplicación del impuesto o en el territorio de la Unión cuando el uso o utilización efectiva no se produzca en este territorio, teniendo en cuenta las circunstancias anteriores.

No es algo excepcional en nuestra norma interna, y así lo ha reconocido ampliamente en diversas ocasiones tanto el TEAC como la Dirección General de Tributos (DGT) al tratar de situaciones en las que la norma interna no preveía con el desarrollo debido las reglas que sobre determinados elementos de la relación jurídico tributaria en que consiste el IVA establecía la Directiva IVA<sup>16</sup>.

Si bien podría alegarse por parte de los interesados la aplicación del precepto de la Directiva IVA, esta se ceñiría, como ha sido puesta de manifiesto por la doctrina del TEAC y de la DGT señalada en el párrafo anterior, al reconocimiento de las finalidades inspiradoras de la regla de conexión que se examina. En este sentido el precepto de la directiva es claro y preciso en cualquiera de las versiones lingüísticas que examinemos y puede ser alegado por los ciudadanos<sup>17</sup>. La finalidad que debe presidir la transposición al ordenamien-

<sup>16</sup> Destacan las Resoluciones del TEAC de 9 de febrero de 2011, RG 611/2009, y de 16 de septiembre de 2014, RG 4474/2011 (NFJ055950). En sentido análogo, la DGT en contestación a Consultas V1501/2007, de 5 de julio (NFC027386); V2353/2010, de 28 de octubre (NFC039564), y V3602/2015, de 19 de noviembre (NFC057196). Se refieren a la interpretación del artículo 95.Uno de la LIVA en relación con el artículo 168 de la Directiva IVA y la incorrecta transposición efectuada por el legislador nacional y, reconociendo el desajuste existente entre ambas normas, inciden en la necesidad de encontrar una solución que permita aplicar el principio básico del IVA objeto de regulación en el precepto europeo, dado que en este se establece el principio, pero son los Estados miembros los que deben establecer el mecanismo que lo garantice, lo que no ha realizado nuestro legislador interno.

<sup>17</sup> Lo que se deduce de la doctrina del TJUE al examinar los distintos preceptos de la Directiva IVA a los que reconoce las condiciones expuestas para ser alegados directamente por los ciudadanos. En este sentido, entre otras, Sentencias de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey (NFJ049500); de 11 de abril

to jurídico interno de la regla de conexión, su aplicación e interpretación, no es otra que la de evitar la doble imposición, no imposición o la distorsión de la competencia, que ha sido recogida expresamente por el legislador europeo y, por ello, también los órganos internos encargados de la aplicación de los tributos y de la revisión de los actos administrativos deben tener en cuenta esta finalidad, como circunstancia previa que debe concurrir en el supuesto que se examine.

Ahora bien, la cuestión que surge es a quién corresponde acreditar la concurrencia de la finalidad que o bien da lugar a la aplicación de la norma de conexión o que la impide. Se ha expuesto anteriormente que nuestro legislador interno ha recogido solamente la previsión de la letra b) del artículo 59 bis de la Directiva IVA. Ahora bien, en ella pueden concurrir cualquiera de las circunstancias que configuran la finalidad de la regla y de acreditar que se produce una doble imposición en el territorio de aplicación del impuesto y en otro Estado o territorio tercero debería de inaplicarse la regla de cierre que se examina, mientras que, en caso contrario, cuando se acredite la no imposición en ambos territorios resultaría de aplicación.

Sin perjuicio de que posteriormente se aludirá también a la carga de la prueba en un aspecto distinto al que ahora se comenta, no cabe duda de que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria, la teoría de la carga probatoria en función de la facilidad o proximidad probatoria, que ha establecido el TS y la doctrina del TEAC<sup>18</sup>, deben tenerse presente para resolver la cuestión que ahora se comenta.

## 2. Requisitos o condiciones de aplicación de la regla de localización prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA

### 2.1. Delimitación de las condiciones o requisitos

Al margen de la concurrencia de la causa que da lugar a la aplicación de esta regla de conexión, se exige de la concurrencia de unos requisitos o condiciones, de forma que debe determinarse en primer término el ámbito o marco material u objetivo, esto es, los servicios a los que resulta aplicable la regla de conexión. Después deberá concretarse el ámbito o

---

de 2013, asunto C-138/12, Rusedespred (NFJ050429); de 28 de noviembre de 2013, asunto C-319/12, MDDP (NFJ052825); de 15 de mayo de 2014, asunto C-337/13, Almos Agrárkúkereskedelmi (NFJ054398); de 9 de octubre de 2014, asunto C-492/13, Traum EOOD (NFJ055718); de 12 de octubre de 2017, asunto C-404/16, Lombard Ingatlan Lizing (NFJ068312); de 13 de febrero de 2019, asunto C-434/17, Human Operator (NFJ072493).

<sup>18</sup> Resoluciones del TEAC de 2 de diciembre de 2015, RG 1789/2015 (NFJ060985); de 18 de septiembre de 2018, RG 4667/2017, y de 11 de marzo de 2019, RG 2406/2017 (NFJ072823), y jurisprudencia citada en ellas.

marco subjetivo de aplicación, fijándose la condición tanto del prestador como del destinatario, examinando la posibilidad de que ambas partes, reuniendo la condición de ser empresarios o profesionales, se encuentren establecidas fuera del territorio de la Unión. Una tercera condición viene referida a la aplicabilidad de las reglas de localización previstas en los artículos 69.Uno y 70.Uno de la LIVA como localización previa de las operaciones. Finalmente, la regla de conexión exige que el uso o explotación efectiva de los servicios se produzca en el territorio de aplicación del impuesto español.

## 2.2. Ámbito objetivo de aplicación: servicios afectados por la regla de localización del artículo 70.Dos

Una primera consideración a efectuar es que esta regla o norma de conexión resulta aplicable exclusivamente a prestaciones de servicios y no a las entregas de bienes. Estas últimas tributarán de acuerdo con las reglas de localización previstas en el artículo 68, no resultando afectadas en ningún caso por el artículo 70.Dos. El marco objetivo se ciñe pues a las prestaciones de servicios y, como va a exponerse a continuación, no a todas de manera generalizada.

En el artículo 59 bis de la Directiva IVA se alude a las prestaciones de servicios de los artículos 44, 45, 56, 58 y 59. En los dos primeros preceptos se recogen las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios, en función de la condición del destinatario, esto es, si resulta ser empresario o profesional (B2B) o no empresario o profesional (B2C). En los artículos 56 y 58 se establecen las reglas referidas al arrendamiento de medios de transporte y a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y a los servicios prestados por vía electrónica. Finalmente, en el artículo 59 se recogen los servicios localizados en sede del destinatario cuando este no tiene la condición de empresario o profesional, como especialidad frente a la regla general B2C.

Nuestro legislador nacional acota, dentro del marco objetivo anterior, los servicios a los que resulta aplicable la regla de cierre, si bien esta primera condición debe ponerse en relación con la segunda que seguidamente se expondrá, puesto que la condición del destinatario determina una severa restricción en la aplicación de la regla respecto de determinados servicios. Esto es, el legislador nacional no aplica en toda su amplitud la autorización que le otorga la Directiva IVA en la aplicación de esta norma de conexión, puesto que podría abarcar todos los servicios comprendidos en las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios, bien fuera B2B o B2C, lo que no se ha recogido en la LIVA, considerando el legislador interno que los supuestos en los que podría plantearse con mayor énfasis la causa de no imposición son exclusivamente los recogidos en el precepto de la LIVA, lo que es cuestionable, y debería llevar a reflexionar sobre la posibilidad de extender la norma de conexión a todo el marco objetivo previsto en la Directiva IVA, si lo que se pretende evitar es la no imposición, incidiendo con ello en la necesidad de que concurra esta circunstancia.

Conforme al artículo 70.Dos de la LIVA, la regla de cierre resulta aplicable exclusivamente a las siguientes prestaciones de servicios, encontrándonos pues ante una enumeración o lista cerrada de supuestos a los que resulta aplicable<sup>19</sup>:

- 1.º Los enunciados en el artículo 69.Dos de la LIVA (cuando el destinatario sea un empresario o profesional), que se corresponden con los servicios enumerados en el artículo 59 de la Directiva IVA. Si bien existe un alto grado de coincidencia entre ambos preceptos en la enumeración de las operaciones que comprenden, existen matices que pueden plantear discusiones en torno al marco objetivo al que resulta de aplicación la regla de cierre. Conforme al precepto español, los servicios serán los siguientes, especificándose entre paréntesis la letra del artículo 59 de la directiva con la que se corresponde:
  - a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares (letra a). El precepto español añade respecto del precepto europeo «los demás derechos de propiedad intelectual o industrial» que fácilmente pueden quedar comprendidos en la noción genérica de derecho de autor o la de otros derechos similares, siendo mera especificación técnica del contenido de estos conceptos. Más problema planteará la noción de «derechos similares»<sup>20</sup> creando situaciones de inseguridad jurídica en la aplicación de la norma por el sujeto pasivo, pues nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado que precisará de aplicación en una situación concreta y exigirá que en cada caso deba evaluarse la analogía del servicio que pretende comprenderse en esta letra con alguno de los servicios que se enumeran, debiendo analizarse dicha analogía desde distintos aspectos, como puede ser el contenido, la función o la finalidad de la regla, entre otros aspectos.
  - b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional (letra a). El precepto europeo no recoge expresamente estos servicios por lo que podría plantearse si les resulta aplicable esta regla. Si bien respecto de los fondos de comercio puede defenderse su analogía con alguno de los servicios comprendidos en la letra anterior, más difícil puede resultar la defensa

<sup>19</sup> En este sentido se pronuncia de manera reiterada la DGT, entre otras en Consultas V0038/2019 (NFC071209) y V0045/2019 (NFC071213), ambas de 4 de enero, haciendo alusión a la Consulta V2393/2016, de 1 de junio (NFC060330). Así los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en el precepto.

<sup>20</sup> Estos términos no fueron recogidos en la redacción primitiva del precepto, lo que dio lugar a una amplia controversia, como destacó el TEAC, entre otras, en Resolución de 10 de marzo de 2009, RG 1225/2006 (NFJ033302).

de las exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad empresarial, respecto de las que puede plantearse abiertamente su discrepancia con la inclusión en esta regla.

- c) Los de publicidad (letra b). El precepto legal ha sido objeto de desarrollo en el artículo 23.1 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido<sup>21</sup>, donde se efectúa una delimitación positiva y otra negativa de los servicios de promoción, estimando que estos servicios quedan comprendidos entre los de publicidad: resultan ser aquellos que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad, no comprendiéndose los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial a que se refiere el artículo 70.Uno.7.º, letra c) de la LIVA<sup>22</sup>.
- d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el artículo 70.Uno.1.º (letra c). Si bien la excepción que recoge el precepto nacional no se comprende en el artículo 59 bis de la Directiva IVA, resulta lógica su referencia, dada la *vis atractiva* que tiene la regla de localización de los servicios relacionados con bienes inmuebles en relación con el resto de reglas especiales.
- e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial (letra c). Nuevamente la norma nacional alude a unos términos no recogidos en la norma europea que pueden plantear divergencias en su aplicación. Se trata de los «procedimientos y experiencias de carácter comercial» cuya dicción no viene contenida en la norma europea, por lo que solo y en la medida en

<sup>21</sup> El precepto reglamentario exige de una reforma dada la referencia a la que alude, puesto que el artículo 70.Uno.7.º, letra c), se aplica exclusivamente a destinatarios no empresarios o profesionales y lleva a confusión, puesto que de una interpretación literal podría concluirse que si estos servicios se prestan a destinatarios empresarios o profesionales quedan englobados dentro de los servicios de promoción y, por tanto, tienen el carácter de publicitarios.

<sup>22</sup> Sobre la delimitación de los servicios publicitarios, la doctrina del TEAC ha sido amplia, destacando las Resoluciones de 23 de febrero de 2010, RG 6345/2008 (NFJ038507) y de 25 de mayo de 2010, RG 5094/2008 (NFJ039667), en las que, recogiendo la doctrina del TJUE, concluía que el concepto de publicidad implica necesariamente la difusión de un mensaje destinado a informar a los consumidores de la existencia y de las cualidades de un producto o de un servicio, con la finalidad de aumentar sus ventas, no comprendiéndose los servicios de marketing. En Resolución de 18 de junio de 2016, RG 8727/2002, cambia de criterio dada la constante jurisprudencia de la Audiencia Nacional (en adelante, AN) que discrepaba de la doctrina del TEAC. Destacan en este sentido las Sentencias de la AN de 26 de marzo de 2013, recurso 507/2009 (NFJ050508); de 8 de octubre de 2014, recurso 686/2012; y de 18 de junio de 2014, recurso 137/2013 (NFJ054830). De acuerdo con esta doctrina y jurisprudencia el concepto de publicidad comprende cualquier forma de difusión de un mensaje relativo a un producto, marca, institución, etc.

que se queden comprendidos estos servicios dentro de los de tratamiento de datos y suministro de informaciones podremos aplicarles la regla de cierre del artículo 70.Dos.

- f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes. El precepto de la Directiva IVA no alude a estos servicios, siendo difíciles de encajar en alguna de las nociones que enumera. En primer lugar, porque respecto de los de traducción, corrección o composición de textos, de una interpretación literal, pueden ser los prestados tanto por profesionales como por entidades mercantiles y esto último parece que no es lo querido por el legislador europeo y, en segundo lugar, ni siquiera por analogía podrían incluirse en alguna de las letras anteriores.
- g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20.Uno, números 16.º y 18.º, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad (letra e). El precepto nacional tiene correspondencia con el europeo y la exclusión del alquiler de cajas de seguridad tiene su razón de ser en que este servicio tributa por la regla del artículo 70.Uno.1.º, esto es, tiene relación con un bien inmueble.
- h) Los de cesión de personal (letra f), que tiene plena correspondencia con el precepto europeo.
- i) El doblaje de películas. Estamos ante una letra que no tiene reflejo en el precepto europeo, planteándose, como se ha señalado en supuestos anteriores, la extralimitación del legislador nacional respecto de la facultad otorgada por la Directiva IVA.
- j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores (letra g). La referencia a los «contenedores» no viene recogida en el precepto europeo, si bien deben efectuarse dos precisiones. La primera es que no puede identificarse contenedor con medio de transporte, y así se pone de manifiesto en el artículo 38.3 del Reglamento de Ejecución 282/2011. La segunda se refiere a que, aun cuando no se produzca la referida identificación, el artículo 59 bis de la Directiva IVA otorga a los Estados miembros la facultad de delimitar, dentro del marco objetivo establecido en el precepto, los servicios a los que quieren aplicar la regla de conexión de utilización o explotación del servicio, por lo que, aun cuando no resulte lógica su exclusión, un Estado miembro tiene la potestad de excluir estos bienes muebles corporales en que consisten los contenedores de la regla especial.
- k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Unión o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a

través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra (letra h), con plena correspondencia con el precepto europeo.

- l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado (letra d). El precepto interno no acoge todas las posibilidades ofrecidas por la norma europea, en tanto esta se refiere también a «las obligaciones de no ejercer, total o parcialmente, una actividad profesional», que no queda comprendida en la letra del precepto nacional.

Examinados los artículos 69.Dos de la LIVA y 59 de la Directiva IVA, sin embargo la problemática que suscita el primer número del artículo 70.Dos no queda constreñida a lo señalado puesto que, necesariamente debe ponerse en relación la enumeración de servicios que comprende con el destinatario al que van dirigidos. Los preceptos anteriores se refieren exclusivamente a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales. Sin embargo, nuestro legislador nacional, al establecer la regla de cierre relaciona dos preceptos de la Directiva IVA. Así alude a los servicios del artículo 69.Dos, pero limita su ámbito de aplicación subjetivo, puesto que exige para aplicar el artículo 70.Dos que el destinatario tenga la condición de empresario o profesional.

El artículo 59 bis de la Directiva IVA permite a los Estados miembros aplicar la regla de cierre a los servicios del artículo 59 referido a destinatarios no empresarios o profesionales, pero también permite aplicar la regla de cierre respecto de los servicios comprendidos en la regla general B2B del artículo 44 de la Directiva IVA. Nuestro legislador nacional hace un «revuelto» de ambos preceptos de forma que aplica la regla de cierre no respecto de todos los servicios B2B, sino exclusivamente respecto de aquellos comprendidos en el artículo 59 bis pero solo cuando el destinatario reúna la condición de empresarios o profesionales.

En definitiva, el legislador nacional deja fuera de la aplicación de la regla de cierre el artículo 59 bis, que se corresponde con el artículo 69.Dos de la LIVA, pero tiene en cuenta la relación de servicios contenida en este precepto para aplicar la regla de cierre cuando el destinatario reúna la condición de empresario o profesional.

Desde un punto de vista legislativo poco hay que objetar, y la delimitación material de los servicios queda amparada bajo el paraguas del artículo 44 de la Directiva IVA, de forma que las anteriores faltas de correspondencia entre el artículo 69.Dos de la LIVA y el artículo 59 de la Directiva IVA no afectan a la regla de cierre que se está examinando, aun cuando resultarán aplicables cuando tengamos que acudir al artículo 69.Dos. Esto es, ambos preceptos, 69.Dos de la LIVA y 59 de la Directiva IVA, no son coincidentes, por lo que existe una incorrecta transposición de la Directiva IVA, cuyos efectos deberán concretarse al aplicar la regla de localización del artículo 69.Dos, pero no cuando apliquemos el artículo 70.Dos.1.º, en tanto este precepto queda amparado por el artículo 44 de la Directiva IVA.

- 2.º Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena. Como se examinará en el subepígrafe siguiente, también en este caso se exige que el destinatario reúna la condición de empresario o profesional, limitándose así la aplicación de la regla de cierre, al igual que en los servicios del número 1.º, en el ámbito subjetivo.

El artículo 59 bis de la Directiva IVA no recoge expresamente estos servicios entre los posibles a los que puede aplicarse esta regla de manera expresa, pero los mismos, cuando el destinatario tiene la condición de empresario o profesional, se rigen por la regla general B2B prevista en el artículo 44 de la Directiva IVA, por lo que la regla de cierre respecto de estos servicios de mediación queda amparada materialmente por este último precepto. Existen servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena a los que resultará aplicable alguna de las reglas especiales de localización previstas en el apartado uno del artículo 70, como es el caso de la mediación con bienes inmuebles, pero en estos casos primará esta regla especial, en detrimento del artículo 70.Dos.

- 3.º Los servicios de arrendamiento de medios de transporte, en este caso, cualquiera que sea la condición del destinatario. El artículo 70.Dos alude exclusivamente al «arrendamiento de medios de transporte» y para delimitar estos servicios deberemos acudir al artículo 70.Uno.9.º de la LIVA así como al artículo 56 de la Directiva IVA, y a los artículos 38 a 40 del Reglamento de Ejecución 282/2011, de aplicación estos últimos, directa y prioritaria respecto de la norma nacional.
- 4.º Los servicios prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cualquiera que sea el destinatario. Si bien el artículo 69.Tres, números 3.º, 4.º y 5.º, de la LIVA da un concepto de cada uno de estos tres servicios, con mayor precisión se recogen en los artículos 6 bis, 6 ter y 7 y en el anexo I del Reglamento de Ejecución 282/2011, a los que deberemos de estar al tratarse de una norma que, como se ha indicado en el punto anterior, tiene carácter prioritario a la norma nacional y resulta ser de aplicación directa.

### 2.3. Ámbito de aplicación subjetiva de la regla de localización del artículo 70.Dos de la LIVA

Son varias las cuestiones a resolver en esta materia, por lo que puede distinguirse entre los destinatarios a los que va dirigida la regla de localización y los sujetos pasivos prestadores de los servicios que quedan condicionados por la misma.

No obstante, una nota común es que la determinación de este elemento subjetivo, al igual que el resto de las condiciones exigidas por esta cláusula de conexión debe efectuarse en relación con el momento en que tiene lugar el devengo de la operación<sup>23</sup>, sin perjuicio

<sup>23</sup> Así lo pone de manifiesto también la DGT en Consulta V0802/2018, de 22 de marzo (NFC068589).

de la posible variación posterior que puedan experimentar las circunstancias que se hayan tenido en cuenta para aplicar la regla de conexión, como exige el Reglamento de Ejecución 282/2011, sin perjuicio de la existencia de prácticas abusivas<sup>24</sup>.

### 2.3.1. Destinatarios de las operaciones a los que resulta de aplicación esta regla de localización

Con el fin de comprender los servicios a los que afecta esta norma de conexión, en el subepígrafe anterior ya se ha avanzado sobre esta cuestión, por lo que, en principio, podemos señalar que, en función de los servicios que fija el precepto, los destinatarios a los que afecta pueden serlo o bien los empresarios o profesionales o bien cualquier destinatario incluyendo a particulares, entendiéndose por destinatario aquel para quien el sujeto pasivo realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada por IVA y que ocupa la posición de acreedor en la obligación o relación jurídica en la que el referido sujeto pasivo es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación, siguiéndose así un criterio de destinatario jurídico<sup>25</sup>.

Teniendo en cuenta ambas notas, la delimitación objetiva y la subjetiva de esta regla de localización, puede realizarse el siguiente cuadro:

Regla de localización en función de la utilización o explotación efectivas. Destinatarios de los servicios	
Ámbito objetivo: servicios	Ámbito subjetivo: destinatarios afectados
Servicios del artículo 69.Dos LIVA	Empresarios o profesionales
Mediación en nombre y por cuenta ajena	
Arendamiento de medios de transporte	Empresarios o profesionales y destinatarios que no tengan esta condición (consumidores finales o particulares)
Servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión	

De manera reiterada ha expresado la DGT que los servicios comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 70.Dos deben ser prestados a empresarios o profesionales, salvo cuando se trate de servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión

<sup>24</sup> Así lo exige el artículo 25 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

<sup>25</sup> Por todos, la doctrina sobre destinatario recogida por la DGT, entre otras en Resolución de 23 de diciembre de 1986, BOE de 31 de enero de 1987, y en Consultas V0001/2016, de 5 de enero (NFC057994); V0067/2017, de 17 de enero (NFC063825), y V4736/2016, de 17 de marzo (NFC062751).

sión o televisión o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares<sup>26</sup>.

A los efectos de determinar cuándo el destinatario no empresario o profesional se ubica fuera del territorio de la Unión, resultará de aplicación lo señalado en los artículos 24 bis y siguientes del Reglamento de Ejecución 282/2011, al establecer una serie de presunciones relativas a la ubicación del cliente para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o a los prestados por vía electrónica<sup>27</sup>, que bien pueden extenderse al resto de los servicios, implicados en esta regla de cierre.

### 2.3.2. Calidad del destinatario cuando resulta ser un empresario o profesional

En la localización de las prestaciones de servicios es importante determinar la condición del cliente y la calidad del cliente, además de otros elementos trascendentes como pueden ser el lugar de establecimiento del cliente, el domicilio o su residencia habitual. A todo ello dedica el Reglamento de Ejecución 282/2011 los artículos 17 y siguientes, a fin de que el prestador de los servicios tenga unas reglas armonizadas en el ámbito de la Unión para concretar los distintos elementos o parámetros que deben tenerse en cuenta a efectos de localizar las operaciones.

En general, cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional no habrá problemas en su concreción, por lo que en este caso se aplicará la regla de utilización o explotación efectiva exclusivamente respecto de los servicios de arrendamiento de transporte y los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión.

No obstante, surge el problema cuando el destinatario resulta ser alguna de las personas jurídica o sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 5.Cuatro de la LIVA (art. 43 de la Directiva IVA). Conforme a este precepto, a los efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios, se consideran empresarios o profesionales los siguientes, haciendo referencia a receptores de servicios: quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al IVA (sujetos pasivos duales) y las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un NIF a efectos del IVA suministrado por la Administración tributaria española. La cuestión que debe plantearse es la incidencia que esta regla tiene

<sup>26</sup> En este sentido Consultas V0846/2015, de 17 de marzo (NFC054534); V2175/2017, de 22 de agosto (NFC066283); V2040/2018, de 11 de julio (NFC070045), y V0038/2019, de 4 de enero (NFC071209).

<sup>27</sup> Así lo señala la DGT en las Consultas V0846/2015, de 17 de marzo (NFC054534); V2175/2017, de 22 de agosto (NFC066283), y V2040/2018, de 11 de julio (NFC070045).

en la aplicación de la norma de conexión del artículo 70.Dos. Respecto del segundo grupo o personas jurídicas es francamente extraño que pueda plantearse una situación en la que pueda aplicarse la norma de conexión al exigirse la asignación de NIF a efectos de IVA por la Administración española<sup>28</sup>. De otro lado, en tanto destine los servicios a actividades no sujetas, debería tratarse a los destinatarios en las mismas condiciones que a cualquier otro empresario o profesional que no afecta los servicios a su actividad económica sujeta, cuyo tratamiento va a realizarse seguidamente.

El problema fundamental que se manifiesta en la aplicación de la norma de conexión del artículo 70.Dos surge en relación con destinatarios que reúnan la condición de empresarios o profesionales, en relación con aquellos servicios comprendidos en el ámbito objetivo de esta norma de conexión cuando resulta aplicable exclusivamente a empresarios o profesionales. En este sentido, ya se ha expuesto que ello solo es así cuando se trate de los servicios previstos en el artículo 69.Dos y a los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena, incluidos todos en la regla general de localización B2B.

En primer lugar, debe concretarse esta condición de empresario o profesional, lo que se efectuará de acuerdo con las reglas previstas en los artículos 17 y 18 del Reglamento de Ejecución 282/2011. En tanto generalmente nos encontraremos ante empresarios o profesionales localizados fuera del territorio de la Unión, la acreditación de esta condición se efectuará en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 18.

Ahora bien, para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios el Reglamento de Ejecución 282/2011 exige determinar no solo la condición de empresario o profesional, sino también la calidad en la que actúa el cliente, con base en las presunciones siguientes, que resultan aplicables también a los servicios que ahora se comentan:

- Se considera que un sujeto pasivo, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, que recibe servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal, no tiene la condición de sujeto pasivo.
- El prestador de los servicios puede considerar que los servicios están destinados a los fines de la actividad económica del cliente cuando, para la operación en cuestión, este cliente haya comunicado su NIF a efectos de IVA.

<sup>28</sup> La DGT, si bien con anterioridad a la redacción actual del artículo 5.Cuatro de la LIVA, mantenía la consideración como consumidor final de las personas jurídicas que no tuvieran la condición de empresarios o profesionales y estuvieran establecidas fuera del territorio de la Unión, por lo que estimaba que respecto de los servicios recogidos en el artículo 69.Dos no les resultaba aplicable la regla de localización del artículo 70.Dos (Consulta V0657/2006, de 6 de abril –NFC022407–, referida a la contratación por un ministerio de un Estado tercero de una campaña publicitaria que se distribuía en España y Europa).

- No obstante, si el prestador dispone de información que indique lo contrario, como la relativa a la naturaleza de los servicios prestados, podrá considerar que el cliente no actúa en calidad de sujeto pasivo.
- Si un mismo y único servicio se destina tanto a fines privados, incluidos los del personal del cliente, como a los fines de la actividad económica, se considerará que el cliente actúa en calidad de sujeto pasivo, siempre que no exista ninguna práctica abusiva.

Los parámetros anteriores permiten establecer las conclusiones a alcanzar en relación con la norma de conexión del artículo 70.Dos, de manera que si el destinatario empresario o profesional no actúa en calidad de tal, deberá tratarse como consumidor final, o lo que es lo mismo, no le resultará de aplicación la regla de este precepto respecto de los servicios previstos en el artículo 69.Dos y respecto de los de mediación en nombre y por cuenta ajena; si respecto de los otros dos tipos de servicios, los de arrendamiento de medios de transporte y los de telecomunicación, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica, dado que respecto de estos la norma de conexión del artículo 70.Dos se aplica a cualquier destinatario, tenga o no la condición de empresario o profesional<sup>29</sup>.

La comunicación de un NIF a efectos de IVA asignado por un Estado miembro, que puede atribuirse a todo empresario o profesional aun cuando esté establecido fuera del territorio de la Unión, si bien es una presunción que permite en principio concretar la condición y calidad en la que actúa el empresario o profesional destinatario no es garantía plena para el prestador del servicio, dado que si este posee información que indique lo contrario, como es la afectación a una actividad no sujeta, la naturaleza del servicio, etc., deberá tratar a este destinatario como consumidor final, con las mismas consecuencias que las señaladas en el párrafo anterior.

Finalmente la afectación del servicio indistintamente a actividades sujetas y no sujetas del destinatario no modifica la tributación, considerándose al cliente que actúa en condición y calidad de empresario o profesional, si bien esta regla tiene como límite la práctica abusiva.

Expuesto lo anterior, debe examinarse si resulta procedente la carga impuesta al prestador del servicio para concretar estos parámetros. Indudablemente es el prestador del servicio, que realiza el hecho imponible, quien debe concretar los distintos elementos de la relación jurídico tributaria, por lo que es él quien debe examinar y determinar la aplicación de la norma de conexión del artículo 70.Dos.

Para ello, una primera consideración que debe efectuarse es que solo se tendrán en cuenta las circunstancias que concurren en el momento del devengo del impuesto, y ningún

---

<sup>29</sup> En este sentido se pronuncia la DGT en Consulta 89/2004, de 29 de enero (NFC018917), respecto de servicios de asesoramiento legal.

cambio posterior en la utilización del servicio tendrá efectos en la determinación del lugar de realización de la prestación, siempre y cuando no existan prácticas abusivas, tal como se especifica en el artículo 25 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

Si la carga de acreditar los distintos elementos que determinan el lugar de realización corresponde al prestador del servicio, la cuestión a determinar es la diligencia exigible a este sujeto pasivo. El Reglamento de Ejecución 282/2011 nada señala al respecto, pero no cabe duda de que nos encontramos ante una materia que exige de buena dosis de prudencia en su aplicación. La primera consideración a realizar es que para concretar esta materia el prestador debe acudir a la normativa nacional y europea sobre el IVA y no a la normativa reguladora de la imposición indirecta del Estado tercero o del territorio tercero.

Si bien la naturaleza del servicio u otros parámetros objetivos relacionados bien con el servicio, con la actividad del cliente u otros análogos pueden indicar claramente al prestador del servicio su afectación a una actividad no sujeta al impuesto de acuerdo con la noción de actividad económica de la LIVA y de la Directiva IVA, en muchos otros casos puede encontrarse en una situación en la que dichos parámetros no puedan determinarse si no es por la información recibida del cliente, quien puede o no suministrarla o hacerlo de forma errónea. ¿Qué diligencia debe exigirse pues al prestador del servicio en estos casos? En primer lugar, la concurrencia de prácticas abusivas, siempre que quede acreditada la participación del prestador en ellas, supondrá la aplicación de la regla de conexión que el prestador ha pretendido obviar, sin perjuicio del resto de las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea para estas situaciones. Esto es, cuando el prestador del servicio invoque de forma abusiva o fraudulenta la aplicación de otra regla de localización en perjuicio de la aplicación del artículo 70.Dos y resulte acreditado mediante datos objetivos su participación en la práctica abusiva, resultará aplicable esta norma de conexión<sup>30</sup>.

En segundo lugar, si bien ha resultado aplicable a otros elementos del impuesto, puede acogerse en esta materia también la teoría del conocimiento y de la diligencia de un buen empresario. Al igual que el TJUE ha declarado en reiteradas ocasiones que la Administración

---

<sup>30</sup> Debe recordarse que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA, y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (de manera reiterada el TJUE ha mantenido esta tesis, entre otras muchas, en Sentencias de 3 de marzo de 2005, asunto C-32/03, Fini H –NFJ019066–, apartado 32; de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros –NFJ021677–, apartado 71; de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Kittel y Recolta Recycling –NFJ022972–, apartado 54; de 7 de diciembre de 2010, asunto C-285/09, R –NFJ040955–, apartado 36; de 27 de octubre de 2011, asunto C-504/10, Tanoarch –NFJ044591–, apartado 50; de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid –NFJ047391–, apartados 42 y 43; de 13 de febrero de 2014, asunto C-18/13, Maks Pen –NFJ053404–, apartado 26; de 22 de octubre de 2015, asunto C-277/14, PPUH Stehcamp –NFJ060072–, apartado 47; y de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult, apartado 43 –NFJ068336–).

no puede obligar a los sujetos pasivos a que lleven a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas, transfiriéndoles *de facto* los actos de control que le incumbe realizar<sup>31</sup>, en análogo sentido debe predicarse respecto del examen de los elementos que configuran tanto la condición y calidad del cliente a determinar por el sujeto pasivo, como respecto de las condiciones que dan lugar a la aplicación de la norma de conexión del artículo 70.Dos.

Por el contrario, no es ajeno al Derecho de la Unión exigir que el operador, en nuestro caso el prestador del servicio, adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal<sup>32</sup>.

Conclusión distinta, como se ha expuesto, es cuando el propio sujeto pasivo prestador del servicio comete fraude fiscal, y también cuando sabía o debería haber sabido (teoría del conocimiento) que, mediante la determinación incorrecta del lugar de realización de las operaciones, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, pues no cabe duda de que en este caso, él mismo es quien comete el fraude. En tales circunstancias, debe ser considerado partícipe en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio mercantil<sup>33</sup>.

Por la misma razón, puesta la diligencia debida por el prestador del servicio, debe entenderse que no es procedente sancionar con la imposición al prestador del servicio de la cláusula de cierre o norma de conexión del artículo 70.Dos, a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el destinatario<sup>34</sup>; para ello, la Administración deberá acreditar mediante datos objetivos que ese sujeto pasivo que prestó el servicio sabía o debería haber sabido que, mediante su

<sup>31</sup> Entre otras Sentencias, las de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid (NFJ047391), apartado 65; de 31 de enero de 2013, asunto C-642/11, Stroy trans (NFJ049737), apartado 50; y de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult (NFJ068336), apartado 51.

<sup>32</sup> Sentencias, entre otras, de 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04, Teleos y otros (NFJ026478), apartados 65 y 68; de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid (NFJ047391), apartado 54; y de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult (NFJ068336), apartado 52.

<sup>33</sup> En relación con el derecho a la deducción ha sido reiterada la doctrina del TJUE en este mismo sentido, entre otras, en Sentencias de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, Bonik (NFJ049266), apartados 38 y 39, y jurisprudencia citada; de 13 de febrero de 2014, asunto C-18/13, Maks Pen (NFJ053404), apartado 27; y de 22 de octubre de 2015, asunto C-277/14, PPUH Stehcemp (NFJ060072), apartado 48.

<sup>34</sup> También en este mismo sentido, el TJUE sobre el derecho a la deducción ha sido reiterativo en afirmar esta conclusión, entre otras, en Sentencias de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen y otros (NFJ021489), apartados 52 y 55; de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Kittel y Recolta Recycling (NFJ022972), apartados 45, 46 y 60; de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid (NFJ047391), apartado 47; de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, Bonik (NFJ049266), apartado 41; y de 31 de enero de 2013, asunto C-642/11, Stroy trans (NFJ049737), apartado 48.

actuación, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. Recordemos a estos efectos que no puede instaurarse, ni legalmente ni en la práctica administrativa, un sistema de responsabilidad objetiva<sup>35</sup>.

### 2.3.3. Prestador del servicio establecido en el territorio de aplicación del impuesto

La propia regulación de las reglas de conexión sobre prestaciones de servicios incide en la respuesta a dar a esta cuestión, pues resulta coherente que el prestador se localice en el territorio de aplicación del impuesto, siendo esta circunstancia determinante para que la Administración tributaria pueda ejercitar el control necesario que lleve a concretar la aplicación de la regla de conexión.

No obstante, la conclusión no resulta clara en algunas ocasiones e indudablemente puede ser contraria al espíritu de la tributación de la operación en el lugar donde se consume el servicio.

### 2.3.4. Situación en la que el prestador y el destinatario se encuentran establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto

Debe plantearse si la regla de conexión que se está examinando es aplicable en el caso de que tanto el prestador del servicio como el destinatario resulten ser no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. La respuesta es más compleja de lo que parece y debe llevarnos a distinguir dos hipótesis.

El TJUE, en la Sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653), parece decantarse por una respuesta negativa en el caso de que tanto el prestador como el proveedor se encuentren establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto. Las reglas de conexión que se examinan no resultan aplicables con ocasión de relaciones jurídicas ajenas al ámbito territorial de la Unión, sin que pueda imponerse la jurisdicción europea sobre la de empresarios o profesionales que radican fuera de este territorio<sup>36</sup> y ello resultará así tanto para operaciones de intermediación de servicios como para operaciones en cadena a partir del momento en que uno de los prestadores de la cadena

<sup>35</sup> Entre otras, Sentencias de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid (NFJ047391), apartado 58; y de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, Bonik (NFJ049266), apartado 42.

<sup>36</sup> Este es el razonamiento expuesto por el órgano jurisdiccional en sus apartados 32 y 33, de los que se desprende que los Estados miembros están legitimados para considerar realizados en su territorio y, por tanto, sujetos a gravamen, los servicios comprendidos en el ámbito de esta regla de conexión, prestados por el proveedor establecido al destinatario final o intermedio localizados fuera del territorio de la Unión, pero no para considerar sujetos a gravamen los prestados por el empresario intermedio a sus propios clientes.

esté situado fuera del territorio de la Unión prestando el servicio al siguiente de la cadena ubicado también fuera de la Unión. No obstante, el examen que de esta regla de conexión realiza el TJUE tiene como centro de atención los servicios de publicidad, por lo que no puede descartarse absolutamente el planteamiento de dudas en relación con otros servicios comprendidos en el ámbito objetivo de esta regla de conexión.

Indudablemente si el empresario o profesional ubicado fuera del territorio de aplicación de la Unión posee un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, siendo el destinatario del servicio prestado por un empresario o profesional localizado en el mismo, no resultará de aplicación la regla de conexión del artículo 70.Dos de la LIVA, debiendo acudirse en este caso a la regla general del artículo 69 o a las especiales del artículo 70.Uno, siempre y cuando el establecimiento permanente cumpla con las condiciones requeridas en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

La segunda de las posibilidades que pueden darse es la de un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro y el destinatario se encuentra establecido fuera del territorio de la Unión, produciéndose la explotación o utilización efectiva del servicio en el territorio de aplicación del impuesto bien total o parcial. Ni la norma europea ni la nacional prevén la situación y, dada la dicción de los preceptos así como la finalidad de la regla de conexión, la duda no está resuelta por el legislador. Encontrándonos ante dos empresarios no establecidos para la determinación del sujeto pasivo deudor frente a la Hacienda Pública deberá acudirse a la letra a) del número 2.º del apartado uno del artículo 84 de la LIVA. Ahora bien, no parece que sea esta la solución más adecuada, considerando que entre los Estados miembros puede no haber concurrencia en la regulación de esta regla de conexión, y de otra parte la soberanía de un Estado miembro no puede verse extendida a situaciones que puedan suponer una injerencia en la potestad legislativa de otros Estados miembros.

## 2.4. Localización previa de las operaciones fuera del territorio de la Unión

Examinados los ámbitos objetivo y subjetivo de la regla de conexión del artículo 70.Dos de la LIVA, la tercera de las condiciones exigidas para su aplicación es que la localización de los servicios comprendidos en la regla debe situarse, de conformidad con las normas de conexión general del artículo 69 y las especiales del artículo 70.Uno de la LIVA, fuera del territorio de la Unión<sup>37</sup>.

Por ello, concretado que estamos ante uno de los servicios comprendidos en el artículo 70.Dos, y que el destinatario de los mismos se sitúa fuera del territorio de la Unión, el suje-

<sup>37</sup> Para la DGT estamos ante la primera de las condiciones exigidas para la aplicación de la regla de utilización o explotación efectivas prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA, como expone en la Consulta V0207/2019, de 31 de enero (NFC071304).

to pasivo prestador de los mismos debe determinar si, de acuerdo con las normas de conexión de los artículos 69 y 70.Uno, el servicio se localizaría fuera del territorio de la Unión y solo en ese caso procederá a determinar con posterioridad si la utilización o explotación efectivas del servicio tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto. Por ello, esta cláusula de utilización efectiva de los servicios solo resultará aplicable cuando los servicios se entiendan localizados fuera del territorio de la Unión, puesto que si se localizan dentro de este territorio no resultará aplicable<sup>38</sup>.

La primera de las consideraciones a efectuar es que el legislador europeo no extiende su competencia fuera del territorio de la Unión, lo que lleva a crear cierta confusión a la hora de examinar el juego de las distintas normas de conexión o reglas de localización. Así, tanto en la Directiva IVA como en la LIVA se alude en ocasiones a que el lugar donde se localizan las prestaciones de servicios es el de la sede del destinatario cuando ambas partes son empresarios o profesionales. Indudablemente, si el prestador y el destinatario se encuentran establecidos en el ámbito del territorio de la Unión, la regla no plantea duda alguna, pues la armonización fiscal dentro de este territorio hace que se imponga tanto en el Estado miembro donde radica el prestador como en aquel donde está establecido el destinatario la misma regla de conexión. Ahora bien, cuando el prestador se encuentra establecido en el territorio de un Estado miembro y el destinatario se sitúa fuera del territorio de la Unión, por más que el legislador europeo establezca que la prestación del servicio se localiza en sede del destinatario, no puede imponerse la norma europea sobre la que corresponda aplicar en el Estado tercero del destinatario. Por ello, resulta más correcto señalar en estos casos que la operación no resultará sujeta en el ámbito territorial de la Unión o, como hace nuestro legislador interno, determinar solo cuando las distintas operaciones sujetas al impuesto se localizan en el territorio de aplicación del impuesto, estimándose por ello que en el resto de los casos estamos ante operaciones no sujetas.

El conflicto que se está planteando se resuelve, no obstante, teniendo en cuenta una ficción jurídica, esto es, considerando que fuera del territorio de la Unión resultan aplicables las mismas reglas de localización que las recogidas en la normativa europea, sin tener en cuenta la de Estados o territorios terceros. Si bien ello es incorrecto por lo que se ha expuesto, sin embargo permite dar cumplimiento a las condiciones exigidas por esta regla de conexión del artículo 70.Dos de la LIVA.

De una manera análoga, la DGT ha manifestado reiteradamente en relación con esta condición que se está examinando que, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Unión, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera del territorio de la Unión<sup>39</sup>.

<sup>38</sup> En este sentido se expresa la DGT, entre otras, en Consultas V0715/2018, de 16 de marzo (NFC068497), y V3036/2018, de 26 de noviembre (NFC070847), de forma que si el destinatario se encuentra establecido en otro Estado miembro de la Unión no resultará aplicable esta cláusula de conexión.

<sup>39</sup> Así en Consulta V0038/2019, de 4 de enero (NFC071209).

La segunda de las cuestiones que plantea esta condición se refiere a la inclusión o no en la regla de cierre de los territorios terceros, en el caso de España, Canarias, Ceuta y Melilla. Estos territorios no se encuentran incluidos en el ámbito espacial del impuesto, tal como se fija en el artículo 3 de la LIVA, al igual que los demás territorios que se citan en este precepto y en el artículo 6 de la Directiva IVA, ni tampoco en el ámbito espacial de la Unión, por lo que al conjunto de estos territorios terceros, entre los que se incluyen Canarias, Ceuta y Melilla, deberá darse el mismo tratamiento que a los Estados terceros. Por ello, la regla de conexión del artículo 70.Dos resultará aplicable en el caso de que el prestador se sitúe en el territorio de aplicación del impuesto español (península, islas adyacentes y mar territorial) y el destinatario sea un empresario o profesional establecido en Canarias, Ceuta y Melilla. Frente a la situación existente hasta el 31 de diciembre de 2013 en que estos territorios quedaban incorporados al ámbito de aplicación del impuesto a los efectos de excluirlos de esta regla de conexión, a partir de 1 de enero de 2014<sup>40</sup>, por razones obvias de adecuación de la norma española a la europea quedaron incluidos en su aplicación.

Llama la atención que la regla de conexión no se aplique cuando el destinatario se encuentra establecido en el territorio de otro Estado miembro, ya que si la idea que preside la instauración de esta regla es la de la imposición en el territorio de consumo, también debería aplicarse en el caso que ahora se comenta. Cualquiera que sea la argumentación que se utilice, resulta trascendente que el artículo 59 bis de la Directiva IVA es claro y concluyente, en tanto determina que se aplica exclusivamente cuando el destinatario se encuentra establecido fuera del territorio de la Unión, por lo que toda interpretación que lleve a una conclusión contraria choca con la literalidad del precepto europeo. Indudablemente en la decisión del legislador europeo ha tenido una gran consideración la idea del espacio único europeo, la armonización legislativa en este ámbito territorial, así como las menores posibilidades de fraude o de ahorro fiscal, además de la reciprocidad que se da en el tratamiento de esta regla entre los distintos Estados miembros.

Finalmente, debe advertirse que, en el supuesto de que un mismo proveedor preste servicios de análoga naturaleza, encuadrados en el ámbito objetivo de la regla de conexión del artículo 70.Dos, a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de la Unión y fuera de este territorio, la regla de conexión resultará aplicable exclusivamente en este segundo caso<sup>41</sup>. En relación con esta conclusión debe advertirse la posibilidad de que el destinatario cuente con establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros de la Unión y fuera de este territorio, en cuyo caso esta regla de conexión solo resultará aplicable cuando el o los destinatarios sean establecimientos permanentes situados fuera del territorio de

<sup>40</sup> Por Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014, se da nueva redacción al apartado dos del artículo 70, suprimiendo las referencias a Canarias, Ceuta y Melilla. Con ello se eliminaron las posibilidades de ahorro fiscal que podían ejercerse, teniendo en cuenta la diferente tributación a nivel de imposición indirecta que regía en el territorio peninsular español e islas adyacentes, de un lado, y Canarias, Ceuta y Melilla, de otro.

<sup>41</sup> Así lo señala la DGT en Consulta V1030/2006, de 1 de junio (NFC022796).

la Unión. Debe tenerse en cuenta que para identificar el establecimiento permanente destinatario de los servicios que presta el sujeto pasivo, este examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado como primer parámetro a tener en cuenta. Si con él no se puede identificar el establecimiento permanente destinatario, el prestador acudirá como segundo parámetro al contrato, la hoja de pedido y el NIF a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del destinatario y que este le haya comunicado y quien abona el servicio. En ausencia de ambos parámetros o ante la imposibilidad de concretar el destinatario, o cuando se presten los servicios a un sujeto pasivo en virtud de un contrato que cubra uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios prestaron en el lugar en el que el destinatario estableció la sede de su actividad económica, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento de Ejecución 282/2011. Ello puede conllevar a variar la calificación jurídica de la regla de conexión pues la localización de la sede dentro o fuera del territorio de la Unión incide de manera directa en la tributación de la operación, así en el primer caso tributará en sede del destinatario, mientras que en el segundo resultará aplicable la regla de conexión del artículo 70.Dos.

## 2.5. Utilización o explotación efectiva del servicio en el territorio de aplicación del impuesto español

Cualquiera que sea el servicio y la condición del destinatario, además de las condiciones que se han examinado hasta ahora, se precisa de un último requisito para que resulte aplicable la regla de conexión que examinamos.

El artículo 70.Dos de la LIVA, siguiendo la dicción del artículo 59 bis de la Directiva IVA, exige que la utilización o explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en el territorio de aplicación del impuesto español, desde un punto de vista económico, como señala Longás Lafuente (2018, p. 692). Esto es, para aplicar esta regla del uso o utilización efectivos es preciso que el servicio sea utilizado por el destinatario no establecido en el territorio de la Unión, en la realización de operaciones sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto español<sup>42</sup>.

Nos encontramos, desde un punto de vista jurídico, ante un concepto autónomo de derecho comunitario, puesto que debe darse al mismo una interpretación uniforme en el ámbito territorial de la Unión, pero también resulta ser un concepto jurídico indeterminado, de manera que deberá concretarse este elemento respecto de cada servicio individualizado, de acuerdo con su naturaleza y los elementos o circunstancias objetivas que se den en relación con la operación examinada<sup>43</sup>.

<sup>42</sup> Expresamente así lo señala la DGT en Consulta V3014/2018, de 23 de noviembre (NFC070830).

<sup>43</sup> En este mismo sentido se expresa la DGT reiteradamente, entre otras en Consultas V3156/2018, de 12 de diciembre (NFC071033), y V0038/2019, de 4 de enero (NFC071209).

Estamos ante un elemento o condición objetiva que, sin embargo, plantea diversas cuestiones a la hora de fijar su delimitación, y no pocas dificultades prácticas a la hora de aplicar la norma de conexión para el sujeto pasivo que presta el servicio, como ha puesto de manifiesto Gómez Barrero (2016, p. 222), que debería llevarnos a interpretarla de forma restrictiva a fin de que no produzca importantes desajustes en la promoción del comercio internacional.

Una primera apreciación debe llevarnos a plantear la finalidad de esta exigencia, que tiene como fundamento la base sobre la que se asienta el impuesto, esto es, el consumo, lo que lleva al legislador europeo a que la idea de localizar los servicios donde se consumen presida las reglas de localización de estas operaciones<sup>44</sup>, siendo también la raíz de la regla de conexión de utilización o explotación efectivas, dado que, en última instancia lo pretendido es precisamente que estos servicios tributen donde realmente se consumen, en el territorio donde se utilizan o explotan efectivamente, si bien por las razones que se han expuesto anteriormente, no rige cuando las partes radican en el territorio de la Unión.

Esta idea que preside las reglas de localización es fácilmente advertida cuando el destinatario no es un empresario o profesional, dado que el prestador del servicio para concretar la utilización o explotación efectivas deberá fijarse exclusivamente en el servicio que presta y en el lugar que materialmente lo lleva a cabo, sin que, en general, tenga que efectuar mayores apreciaciones en relación con la actividad realizada por el destinatario no empresario o profesional. Ahora bien, la problemática que puede suscitarse, esencialmente por lo que se refiere a la necesidad de que el sujeto pasivo pueda concretar la utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto, que se tratará más adelante de forma más pormenorizada, es amplia y variada y supone para el prestador del servicio una exigencia en muchos casos de una profunda complejidad y dificultad. Así, basta considerar el arrendamiento de medios de transporte, incluidos en la regla del artículo 70.Dos, cualquiera que sea el destinatario. Pues bien, esta regla de conexión resultará aplicable exclusivamente respecto de determinados arrendamientos a largo plazo<sup>45</sup>, y la pregunta que surge es si el prestador del servicio, el arrendador, tiene la posibilidad real de conocer que la utilización o explotación efectiva del medio de transporte se produce en el territorio de aplicación del impuesto,

<sup>44</sup> Esta es la idea que se deduce del considerando 17 de la Directiva IVA, esencialmente por lo que se refiere a las prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales.

<sup>45</sup> Quedan excluidos de la regla del artículo 70.Dos el arrendamiento a corto plazo, ya que siempre se entiende localizado en el territorio de aplicación del impuesto si el medio de transporte se pone efectivamente en posesión del destinatario en este territorio y los arrendamientos a largo plazo de embarcaciones de recreo cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, a los que se aplica la misma regla. En ambos casos, dado que se localizan los servicios en el territorio de aplicación del impuesto no resulta de aplicación la regla de conexión del artículo 70.Dos al no cumplirse la condición exigida de localizar los servicios fuera del territorio de la Unión. Esta regla podrá aplicarse cuando se trate de arrendamiento a largo plazo y el destinatario sea un empresario o profesional o no teniendo esta condición el medio de transporte no sea una embarcación de recreo.

lo que entraña una enorme dificultad cuando no una real imposibilidad, al desconocer la anchura del vehículo por este territorio o del medio aéreo por su espacio aéreo, o dentro de las doce millas náuticas en el caso de ser una embarcación, a menos de adquirir un compromiso el arrendatario de no utilizar el medio de transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto. Indudablemente si se parte de la ficción jurídica de que el lugar de realización de la prestación de servicios es el lugar donde se pone en posesión el vehículo al arrendatario, se resuelve en buena medida el dilema, aunque no se ajuste a la realidad económica.

Ello nos lleva a la conclusión de que, en determinados supuestos, como el que se acaba de plantear, la regla de cierre del artículo 70.Dos no resulta ser operativa, y exigir al prestador del servicio una carga excesiva para acreditar el cumplimiento de este requisito, puede llevar a resultados no deseados por el legislador europeo.

Teniendo en cuenta que el destinatario sea un empresario o profesional y, dado que en este caso, al actuar en su condición de tal, afecta el servicio recibido a su actividad económica, la principal cuestión a resolver será concretar el grado de vinculación que se exige a los servicios prestados por el sujeto pasivo en relación con las operaciones o actividades económicas realizadas por el destinatario que queden englobadas dentro del amplio ámbito de aplicación del IVA, esto es, dentro del concepto general de actividad económica sujeta al impuesto.

Es interesante en este sentido la doctrina fijada de manera reiterada por la DGT<sup>46</sup>, para quien debemos estar ante un servicio que «de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del impuesto», debiendo actuarse en dos fases: en primer lugar, deben localizarse las operaciones a las que sirva el servicio o en relación con las cuales se produce la utilización o explotación efectivas del mismo y solo si esta localización lleva a considerar que dichas operaciones se realizan en el territorio de aplicación pasaremos a la segunda fase. En esta deberá concretarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, para comprobar si efectivamente se produce esa utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones delimitadas en la primera fase, de forma que exista una relación directa o indirecta.

---

<sup>46</sup> Es abundante la doctrina de la DGT en este sentido, destacando las Consultas V0067/2017, de 17 de enero (NFC063825); V0325/2017, de 7 de febrero (NFC064200); V0554/2017, de 2 de marzo (NFC064498); V0622/2017, de 9 de marzo (NFC064378); V1341/2017, de 31 de mayo (NFC065382); V1456/2017, de 7 de junio (NFC065792); V1533/2017, de 15 de junio (NFC065670); V2269/2017, de 8 de septiembre (NFC066794); V2948/2017, de 15 de noviembre (NFC066956); V0343/2018, de 8 de febrero (NFC068072); V0651/2018, de 12 de marzo (NFC068677); V0832/2018, de 26 de marzo (NFC068492); V1125/2018, de 30 de abril (NFC068872); V1929/2018, de 29 de junio (NFC069648); V2040/2018, de 11 de julio (NFC070045); V2141/2018, de 18 de julio (NFC069947); V2391/2018, de 5 de septiembre (NFC070156); V2426/2018, de 10 de septiembre (NFC070333); V2822/2018, de 26 de octubre (NFC070548); V3014/2018, de 23 de noviembre (NFC070830); V3156/2018, de 12 de diciembre (NFC071033), y V0038/2019, de 4 de enero (NFC071209).

Esta doctrina de la DGT tiene como base el papel de trabajo n.º 781, de 27 de enero, en el que la Comisión Europea expresa su criterio para el Comité IVA. En este sentido, considera la Comisión que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva IVA que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor. Entiende igualmente que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia, rechaza que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo. Por otra parte, estima que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro de que se trate. En este sentido la Comisión estima que si el destinatario del servicio está efectuando operaciones, entregas de bienes o prestaciones de servicios, sujetas al IVA por la vía de su localización en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

El TEAC<sup>47</sup> recoge también estos criterios, haciéndolos suyos, y concluye en el sentido de que para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios controvertidos es necesario que estos sean utilizados por el destinatario, en la realización de operaciones sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto. En otro caso, los referidos servicios no estarían sujetos al impuesto.

De esta forma, al aplicar esta regla de conexión debemos plantearnos cuáles son las operaciones realizadas por el empresario o profesional destinatario, lo que nuevamente traslada la carga al prestador del servicio para determinar este elemento de la relación jurídico tributaria en que consiste la localización de su servicio que puede resultar excesivamente gravosa. Esto es, debemos atender a las actividades realizadas por el destinatario (a las que se incorpora el coste del servicio que recibe, ya sean entregas de bienes o prestaciones de servicios) a las que se afecta el servicio prestado y al que resulta aplicable la regla de conexión del artículo 70.Dos.

Una primera apreciación que debe efectuarse es que no resulta exigible para el empresario o profesional que recibe el servicio que tenga en el territorio de aplicación del impuesto un establecimiento permanente. Ni la Directiva IVA ni la regla del artículo 70.Dos aluden a esta circunstancia, por lo que resultará aplicable cuando el destinatario no tenga establecimiento permanente, al no resultar exigible esta condición. Cuestión distinta es que tenga establecimiento permanente, en las condiciones fijadas en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, y este sea el destinatario del servicio, en cuyo caso no se aplicará la regla de conexión del artículo 70.Dos, sino la general del artículo 60.Uno.1.º o la correspondiente del artículo 70.Uno. Se alcanzará una conclusión contraria en el caso de que, teniendo establecimiento permanente, este no participe en la recepción del servicio o haciéndolo sus

<sup>47</sup> Resolución de 28 de marzo de 2019, RG 6289/2015 (NFJ073043).

tareas no sean esenciales, esto es lleve a cabo exclusivamente tareas administrativas, por aplicación analógica de lo dispuesto en el artículo 53 del Reglamento de Ejecución 282/2011, en cuyo caso volverá a tenerse en cuenta la regla de conexión del artículo 70.Dos, que resultará aplicable si concurren el resto de los requisitos exigidos por este precepto.

No obstante, sigue planteándose el grado de vinculación que la norma exige entre el servicio prestado y la actividad del empresario o profesional que lo recibe y lo afecta a su actividad. Ya se ha indicado que estamos ante un concepto jurídico indeterminado, y que la DGT precisa que esta vinculación puede ser directa o indirecta. En cualquier caso debe exigirse que quede afecta a una actividad realizada por el destinatario que se localiza, directa o indirectamente en el territorio de aplicación del impuesto. Si aludimos a una vinculación directa, en principio puede considerarse que, tanto la utilización o explotación del servicio efectuado por el prestador como la actividad a la que se afecta realizada por el destinatario deben localizarse en el territorio de aplicación del impuesto. El grado de intensidad de esta vinculación no queda reflejado ni en la Directiva IVA ni en la LIVA e indudablemente debe quedar condicionado por la apreciación que de esta vinculación tiene el prestador del servicio, esto es, nuevamente se traslada el problema a la carga de probar esta vinculación que se impone sobre el prestador del servicio, cuestión que resulta esencial para determinar la aplicación de esta regla de conexión del artículo 70.Dos.

Si la vinculación directa del servicio prestado con la actividad del destinatario tiene estos serios problemas en su concreción, en el caso de una vinculación indirecta las cuestiones que se suscitan elevan el grado de complejidad en su solución. Por ello, una primera postura sería la de exigir en todo caso una vinculación directa, a pesar de los inconvenientes que se han expuesto, lo que supondría dar seguridad jurídica al prestador del servicio e, indudablemente, no incrementarle la carga de gestión del impuesto o probatoria de manera sobresaliente. De otra parte, no puede ampliarse el alcance de esta regla de conexión hasta límites que impidan una razonable apreciación por parte del prestador del servicio y esta apreciación razonable se produce de manera general cuando se exige una vinculación directa, pues el alejamiento del servicio prestado por el sujeto pasivo a la actividad realizada por el destinatario implica e introduce grandes dosis de inseguridad jurídica, además de conflictividad entre las partes y de estas con la Administración tributaria, que también tendrá una buena dosis de incertidumbre en la aplicación de la norma, que conllevará la inseguridad en dar una respuesta adecuada a su actuación comprobadora o investigadora. Seguramente esta es la solución más adecuada para aplicar esta regla de localización a la vista también de la jurisprudencia del TJUE en la Sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653), considerando que este órgano jurisdiccional tiene entre sus prioridades dar claridad al interpretar los términos de la Directiva IVA y seguridad jurídica a los empresarios o profesionales<sup>48</sup>, interpretándolo de manera restrictiva. Por ello,

---

<sup>48</sup> De manera expresa, ha señalado el TJUE en relación con el principio de seguridad jurídica que «procede recordar que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión y que exige que las normas

esta sería la solución más adecuada y permitiría, indudablemente, como se ha expuesto, dar mayor seguridad jurídica en la aplicación de la norma.

En todo caso, de estimar la Administración tributaria, como así hace, que también es aplicable el artículo 70.Dos cuando se produce una vinculación indirecta, no cabe duda de que ello debe ponerse en relación con la carga de la prueba que debe exigirse al prestador del servicio, que se tratará seguidamente.

Como se ha advertido, las distintas cuestiones que se han planteado tienen como punto en común la obligación del prestador del servicio para determinar cuándo el servicio que presta a un empresario o profesional establecido fuera del territorio de la Unión queda vinculado a una actividad u operación que se localiza en el territorio de aplicación del impuesto. La asunción de esta carga probatoria resulta lógica, ya que el sujeto pasivo que presta el servicio es quien debe determinar los elementos de la relación jurídico tributaria para culminar en la repercusión o no del impuesto. Ahora bien, la cuestión a resolver es hasta qué límite debe tener esta carga el prestador del servicio.

El Reglamento de Ejecución 282/2011 y la doctrina del TJUE nos dan algunas pistas, si bien no de forma directa. La utilización tanto por esta norma europea como por el órgano jurisdiccional de determinados parámetros o conceptos para concretar la condición o calidad en la que actúa el destinatario, el lugar de establecimiento, o la conducta razonable que debe exigirse a un sujeto pasivo en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, deben ser también parámetros que tienen que estar presentes para resolver la cuestión que ahora se plantea por parte del prestador del servicio. De otra parte, la Administración tributaria debe tener en cuenta además de los parámetros o elementos anteriores, el análisis de la existencia o no de prácticas abusivas en la aplicación de la norma, prohibidas por el ordenamiento europeo e interno, incluso cuando del análisis de las circunstancias concurrentes en el supuesto de hecho se deduzca que el prestador del servicio conocía o debería conocer que la utilización o explotación efectiva del servicio se produciría en el territorio de aplicación del impuesto<sup>49</sup>.

---

jurídicas sean claras, precisas y de efectos previsibles, a fin de que los interesados puedan orientarse en las situaciones y relaciones jurídicas reguladas por el ordenamiento jurídico de la Unión» (en este sentido se pronuncia, entre otras, en las Sentencias de 8 de diciembre de 2011, asunto C-81/10P, France Telecom/Comisión, apartado 100 y jurisprudencia citada; y en la Sentencia de 31 de enero de 2013, asunto C-643/11, LVK – 56 EOOD –NFJ049739–, apartado 51).

<sup>49</sup> Teoría del conocimiento que ha sido avalada por el TJUE en numerosas ocasiones. Si bien lo ha expuesto respecto de cuestiones ajenas al lugar de realización, no cabe duda de que la lucha contra el fraude fiscal permite su extensión a la materia que ahora se examina. Entre las sentencias relativas a esta teoría del conocimiento destacan, entre otras, las de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen y otros (NFJ021489); de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Kittel y Recolta Recycling (NFJ022972); de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid (NFJ047391); de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, Bonik (NFJ049266); de 31

De esta forma la naturaleza del servicio prestado, los fines eminentemente privados a los que se destinan los servicios<sup>50</sup>, las condiciones materiales en su prestación, el uso efectivo del servicio en el territorio de aplicación del impuesto, etc., deben ser elementos o parámetros a tener en cuenta por el prestador del servicio para concretar o no la aplicación de la regla de conexión del artículo 70.Dos, tanto si consideramos que existe una vinculación directa como indirecta. Así, la naturaleza del servicio y las condiciones en que se presta pueden ser determinantes para localizar la utilización o explotación efectivas en el territorio de aplicación del impuesto, bien sea por el destinatario primero o por uno ulterior, en el territorio de aplicación del impuesto, como así lo han puesto de manifiesto tanto el TEAC como el TS<sup>51</sup>.

En cuanto a la conducta razonable exigible al prestador del servicio son dos las consideraciones a efectuar. En primer lugar, no es ajeno al impuesto la exigencia de esta conducta razonable en otros aspectos o elementos del tributo, vinculada a la teoría del conocimiento antes aludida, en el sentido de que no puede exigirse al sujeto pasivo una conducta o actividad que vaya más allá de lo razonable para determinar y concretar, en el caso que se está examinando, la regla de aplicación del artículo 70.Dos. La Administración tributaria no puede obligar al sujeto pasivo, de manera general, a verificar más allá de lo razonable y teniendo en cuenta los elementos objetivos que se han indicado el grado de vinculación de su servicio a la actividad realizada por el destinatario, dado que ni está en su poder en numerosas ocasiones la prueba plena de esta vinculación o no a la actividad del destinatario, ni puede exigirla y, de tenerla, pueden darse circunstancias desconocidas o indeseables para él que puedan inducir a la comisión de una fraude o elusión del impuesto. Esto es, puede exigírsele que se cerciore mediante una conducta razonable de los elementos que dan lugar a la

---

de enero de 2013, asunto C-642/11, *Stroy trans* (NFJ049737); de 13 de febrero de 2014, asunto C-18/13, *Maks Pen* (NFJ053404).

<sup>50</sup> Estos términos se recogen, por ejemplo, en el artículo 19 del Reglamento de Ejecución 282/2011. Si bien la finalidad de las reglas contenidas en este precepto es la de concretar la calidad del cliente, no estamos ante conceptos ajenos al impuesto, por lo que bien pueden tenerse en cuenta para concretar la aplicación de otras reglas de localización, teniendo en cuenta que el anterior precepto se engloba dentro de la sección dedicada al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

<sup>51</sup> En Resolución de 18 de diciembre de 2012, RG 1899/2010, y en Sentencia de 4 de abril de 2016, recurso 3488/2014 (NFJ062531), examinan ambos órganos el lugar de realización de una prestación de servicios consistente en la venta de tarjetas de saldo para teléfonos móviles y *packs* integrados por teléfono móvil más saldo, que habían sido vendidas a un empresario de Andorra y que de acuerdo con las condiciones generales del servicio prepago establecidas por el operador que las vende, las tarjetas y los *packs* solo pueden ser utilizados en el territorio de aplicación del impuesto. Señala el TS adoptando el criterio del TEAC que «estamos ante un supuesto de todo punto previsible por el sujeto pasivo, en tanto cabe recordar que el pago de las tarjetas constituye un pago anticipado de una futura prestación del servicio de telecomunicaciones telefónica que solo y exclusivamente podía prestarse en el territorio de aplicación del servicio», recordando así que la propia naturaleza del servicio y las condiciones pactadas son determinantes para aplicar la regla de conexión del artículo 70.Dos de la LIVA, aunque la claridad de las condiciones en las que se presta el servicio en el supuesto examinado no se da en muchos otros casos.

aplicación del artículo 70.Dos y de que no existen irregularidades o fraude, pero ni la norma exige, ni tampoco puede hacerlo la Administración tributaria, de manera general obligar a que el prestador del servicio tenga una prueba plena y cierta del grado de vinculación al que se está aludiendo, pues no resulta compatible con el sistema IVA sancionar a un sujeto pasivo con la exigencia del tributo cuando no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el destinatario o que fuera constitutiva de fraude del IVA<sup>52</sup>, al igual que no puede exigirle al prestador la exigibilidad del impuesto cuando no disponga de indicios claros que permitan considerar la aplicación de la regla de conexión del artículo 70.Dos<sup>53</sup>. Como indica el TJUE los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate de un fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones y, si bien pueden los Estados miembros exigir toda medida que razonablemente pueda exigírsele (cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude) para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal, no pueden adoptar medidas suplementarias a las exigidas en la norma o que vayan más allá de lo razonable y exigible a un buen empresario o profesional<sup>54</sup>.

Además, debe observarse que una declaración responsable emitida por el destinatario con destino al prestador del servicio, si bien puede ayudar a concretar cuándo se aplica la regla de conexión, no tiene un grado suficiente de fiabilidad, si tenemos en cuenta los distintos elementos que se han expuesto. Tampoco permiten trasladar en términos prácticos la responsabilidad solidaria o subsidiaria al destinatario, que se encuentra establecido fuera del territorio de la Unión, lo que supone una dificultad o imposibilidad de derivar dicha responsabilidad por parte de la Administración tributaria.

Por último, en relación con la exigibilidad de una conducta razonable por parte del prestador del servicio, resulta interesante la conclusión alcanzada por el TEAC<sup>55</sup> en relación con la prestación de servicios de telecomunicación y la aplicación de esta regla de conexión en la que directamente tiene en cuenta los aspectos que se han señalado anteriormente, al in-

<sup>52</sup> Jurisprudencia citada anteriormente del TJUE, aplicada por analogía.

<sup>53</sup> La tesis sustentada se basa fundamentalmente en la doctrina del TJUE relativa al derecho a la deducción, si bien es extrapolable a la cuestión ahora examinada. En relación con los indicios, destaca, entre otras, la Sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-324/11, Tóth (NFJ048083), apartado 43.

<sup>54</sup> Es abundante también la doctrina del TJUE en este sentido, destacando, entre otras, las Sentencias de 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04, Teleos y otros (NFJ026418), apartados 65 y 68; de 21 de diciembre de 2011, asunto C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij (NFJ045153), apartado 25; o de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében (NFJ047391), apartados 53 a 56.

<sup>55</sup> Resolución de 15 de diciembre de 2012, RG 6029/2010 (NFJ073578). Si bien no estaba en vigor el Reglamento de Ejecución 282/2011 en los ejercicios que examina, sin embargo tiene en cuenta el TEAC las reglas y principios establecidos en el mismo para trasladarlos y aplicarlos al caso que examina.

dicar que el sujeto pasivo debe basarse en la información que le comunique el cliente, cuya exactitud se comprobará a través de medidas normales de seguridad comercial, como son, entre otras, las relativas a los controles de identidad o de pago; esto es, se exige al proveedor de los servicios la concreción de las reglas de localización de las prestaciones de servicio, entre las que se incluye la del artículo 70.Dos. Ahora bien, añade que los operadores que adoptan las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo, en nuestro caso, de abonar el impuesto que no repercutió; y solo cuando un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su actuación, participaba en una operación que formaba parte de un fraude o de una práctica abusiva en el IVA, debe ser considerado participante de la misma y exigírsele el impuesto no repercutido.

De cuanto se acaba de exponer, considerando la incertidumbre e inseguridad jurídicas que una regla de cierre como la que se está examinando así como la finalidad que debe presidir su aplicación y que se ha examinado en un apartado anterior, puede concluirse incluso en la desaparición de la misma del ámbito de la normativa europea o, cuando menos, de la nacional, dada la potestad que se atribuye a los Estados miembros.

## 2.6. Localización parcial del uso o utilización efectivas en el territorio de aplicación del impuesto

Cuanto se ha expuesto no da solución a todas las dificultades en la aplicación de la regla de conexión. Una cuestión adicional que se plantea es la de la utilización o explotación efectivas parciales en el territorio de aplicación del impuesto, lo que sucede en multitud de ocasiones, sobre todo en relación con determinados servicios incluidos en el ámbito objetivo de esta regla de conexión (publicidad, traducción, arrendamiento de medios de transporte, etc.).

Ni la Directiva IVA ni la LIVA establecen reglas que permitan dar solución a esta cuestión. Una primera posibilidad es la de interpretar de forma restrictiva esta norma de conexión, exigiéndose que la utilización o explotación efectivas se produzca íntegramente en el territorio de aplicación del impuesto español. Si consideramos que esta regla de localización tiene un cierto fundamento en las normas antifraude, antielusión o antiabuso, además del consumo efectivo predicable de toda norma de conexión, podría exigirse esta afectación exclusiva al territorio de aplicación del impuesto. Ello permitiría dar nuevamente seguridad jurídica en la aplicación de la norma y eliminar buena parte de la dificultad que se plantea en otro caso, eliminándose así las incertidumbres en la aplicación, en cuanto a la exigencia del elemento territorial.

Una segunda interpretación, seguida tanto por la DGT como por el TEAC, llevan sin embargo a la conclusión contraria, esto es, al no aludir el precepto de la Directiva IVA ni el de la LIVA a la exigencia de explotación o utilización efectiva en el territorio de aplicación del impuesto, este uso o afectación puede ser parcial, no total.

Tanto para la DGT<sup>56</sup> como para el TEAC<sup>57</sup>, aunque el artículo 70.Dos no especifica de manera expresa una utilización parcial, cualquier uso o utilización efectiva, en los términos que se han expuesto, que se produzca en el territorio de aplicación del impuesto, dará lugar a la aplicación de la norma de conexión.

Esto es, vencidos todos los obstáculos y complejidad a la que antes se ha aludido en relación con el grado de vinculación, se impone ahora al sujeto pasivo que presta el servicio determinar el grado de utilización o explotación efectivas. Si el desconocimiento del grado de vinculación resulta en muchos casos un factor determinante que impide al sujeto pasivo aplicar la norma, en este caso el grado de utilización o explotación parcial en el territorio supone elevar exponencialmente en muchos casos la complejidad en la concreción de la repercusión del impuesto al destinatario, consecuencia de la incertidumbre en localizar el territorio donde se entiende realizada la prestación de servicios. Basta pensar para ello en determinados servicios como los de publicidad, traducción, etc., que son utilizables dentro del territorio de aplicación del impuesto y fuera del mismo, sin posibilidad alguna por parte del sujeto pasivo prestador para fijar un porcentaje o proporción de la base imponible que quede afecta al territorio de aplicación del impuesto. De ahí nuevamente que la regla de utilización o explotación efectiva exclusiva deba aplicarse de una manera más acorde con la carga de la prueba que debe imponerse al sujeto pasivo.

Indudablemente no puede darse una regla general, por lo que este grado de utilización o explotación efectivas deberá concretarse caso por caso, determinando el sujeto pasivo prestador del servicio la medida o grado de proporción en la que cada prestación de servicio se ha utilizado en el territorio de aplicación del impuesto.

La DGT en este sentido, en la doctrina señalada anteriormente, acude ante la ausencia de otros medios de prueba o criterios más ajustados a la realidad; reconociendo así el grado de dificultad en la determinación de afectación al territorio; a la proporción de ingresos que se obtengan de las operaciones realizadas por el destinatario sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto, en que se hayan usado los servicios prestados por el empresario o profesional que presta el servicio sujeto a la regla de conexión del artículo 70.Dos, en la medida en que constituyen un «*input* empresarial» respecto del total de ingresos que obtenga como consecuencia de su uso o explotación. También el TEAC, en la doctrina expuesta acude a esta misma regla, esto es, analizar los *inputs* que se vinculan a la producción de las operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto por la empresa

<sup>56</sup> Entre otras, Consultas V3966/2015, de 14 de diciembre (NFC057928); V0325/2017, de 7 de febrero (NFC064200); V0662/2017, de 15 de marzo (NFC064911); V2209/2017, de 4 de septiembre (NFC066408); V2306/2017, de 12 de septiembre (NFC066927); V1929/2018, de 29 de junio (NFC069648); V2141/2018, de 18 de julio (NFC069947); V2337/2018, de 20 de agosto (NFC070073); V2822/2018, de 26 de octubre (NFC070548).

<sup>57</sup> En este sentido se pronuncia en la Resolución de 28 de marzo de 2019, RG 6829/2015 (NFJ073043).

no establecida; de forma que la prestación de servicios que se analice habrá de entenderse realizada en este territorio cuando las «operaciones» a las que sirven los servicios controvertidos se entiendan localizadas en este territorio y exista una relación directa entre los servicios controvertidos y las anteriores «operaciones» (si bien en este caso el TEAC, con buen criterio al primar el principio de seguridad jurídica, se inclina por exigir un grado de vinculación directa entre el servicio prestado y las operaciones realizadas por el destinatario).

Ni que decir tiene que el prestador del servicio que tiene que aplicar la regla del artículo 70.Dos desconoce estos datos y, por tanto, se encuentra al albur de que el destinatario se los proporcione y en todo caso desconoce el grado de fiabilidad de la información obtenida. La inseguridad jurídica en la aplicación de la norma está servida nuevamente y a falta de datos seguros, obtenidos de una información directa que permita garantizar el grado de utilización o explotación efectivas en el territorio de aplicación del impuesto, cualquier otra solución adolece, como se viene advirtiendo, de seguridad jurídica, imponiéndose al prestador una carga probatoria que va más allá de lo razonable, en los términos expuestos anteriormente.

## 2.7. Operaciones en cadena o en las que el destinatario es un intermediario

Relacionado con la condición de utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto se cuestiona si el servicio prestado debe ser utilizado por el destinatario que lo recibe en el territorio de aplicación del impuesto o si pueden incluirse terceros en la aplicación de esta regla de conexión. Esto es, si la vinculación exigida puede amparar aquellos casos en que el primer destinatario no es el que presta el servicio en el territorio de aplicación del impuesto al que queda afecto el servicio primitivo, lo que es tanto como señalar que el primer destinatario es un intermediario o eslabón en la cadena en la que el servicio primitivo es un *input* directo o indirecto.

Si bien la doctrina administrativa primitiva no admitía esta posibilidad<sup>58</sup> de forma que se exigía que fuera el destinatario inicial quien utilice el servicio en el territorio de aplicación del impuesto, la doctrina del TJUE<sup>59</sup>, la jurisprudencia del TS<sup>60</sup> y la doctrina del TEAC<sup>61</sup> y de

<sup>58</sup> En este sentido se pronunciaba la DGT entre otras en Consultas V1081/2007 (NFC025315) y V1084/2007 (NFC025327), de 28 de mayo.

<sup>59</sup> Sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653).

<sup>60</sup> Sentencias de 6 de abril de 2016, recurso 3488/2014 (NFJ062531). En el mismo sentido, la AN en Sentencia de 26 de mayo de 2014, recurso 97/2013 (NFJ055063).

<sup>61</sup> Resoluciones de 5 de abril de 2011, RG 4104/2009 (NFJ042967); de 15 de noviembre de 2012, RG 6029/2010 (NFJ073578); de 18 de diciembre de 2012, RG 1999/2010 (NFJ049803); y de 19 de septiembre de 2013, RG 1065/2011 (NFJ052709).

la DGT<sup>62</sup> se decantan por considerar aplicable la cláusula del artículo 70.Dos en el caso de que la utilización se produce por el destinatario inicial y cuando tiene lugar por un destinatario tercero, atendándose así a quien es el destinatario efectivo de la prestación, como ha puesto de manifiesto Bas Soria (2016 p. 107).

Para el TJUE, el artículo 59 bis de la Directiva IVA legitima a las autoridades tributarias de los Estados miembros que hubieran hecho uso de esta cláusula de conexión para considerar realizados en el territorio de aplicación del impuesto de ese Estado miembro y, por ello, sujetos a gravamen, los servicios comprendidos en el ámbito de aplicación objetiva de la regla de conexión prestados por el proveedor al destinatario, bien sea final o intermedio.

Ahora bien, como anteriormente se ha señalado, es importante diferenciar los distintos servicios que se prestan, puesto que en caso de intermediación deberemos distinguir los servicios prestados por el sujeto pasivo establecido al intermedio, que pueden localizarse en el territorio de aplicación del impuesto en virtud de esta cláusula de cierre o norma de conexión; de los prestados por el destinatario intermedio establecido fuera del territorio de la Unión a sus clientes, que no se considerarán sujetos a gravamen si estos últimos no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto<sup>63</sup> o, en todo caso, deberá acudir a las reglas de localización previstas en los artículos 69.Uno y Dos y 70.Uno de la LIVA. Debe tenerse en cuenta que, como había apuntado con anterioridad el TJUE<sup>64</sup>, en los casos de prestaciones de servicios indirectas en los que interviene un primer prestador de servicios, un destinatario intermedio de los mismos y un prestador último que recibe prestaciones de servicios del destinatario intermedio, es necesario examinar por separado la operación de prestación de servicios efectuada entre el primer prestador de servicios y el destinatario intermedio, a fin de determinar el lugar en que se somete a gravamen la operación.

También en este sentido se pronuncia el TS en la sentencia citada, asumiendo la tesis del TEAC, en relación con los servicios de telecomunicaciones, en un supuesto en que la utilización o explotación de los servicios se hace por terceros ajenos al destinatario intermedio, reconociendo que los términos en que se pronuncia el TJUE en la Sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653) en modo alguno se acotan al supuesto en el que el destinatario intermedio sea el que utilice o explote el servicio en el territorio de aplicación del impuesto, al contrario, de sus términos se colige, al no distinguir, que basta para la utilización de la facultad prevista en el artículo 59 bis de la Directiva IVA y artículo 70.Dos de la LIVA, que la utilización o explotación efectiva se realice en el propio

<sup>62</sup> Entre otras, Consultas V0459/2011, de 25 de febrero (NFC040548); y V1902/2011, de 29 de julio (NFC042219).

<sup>63</sup> Así, DGT en Consultas V2932/2018, de 14 de noviembre (NFC070960), y V3014/2018, de 23 de noviembre (NFC070830).

<sup>64</sup> Sentencia de 5 de junio de 2003, asunto C-438/01, Design Concept (NFJ014140).

territorio, aun cuando sea por un empresario ulterior en la cadena. Añade que con ello se respeta el criterio de que cada transacción debe ser considerada en sí misma, pues solo se contempla la entrega de los servicios entre el prestador establecido y el intermediario (a la que se aplica la regla del art. 70.Dos), respecto de la realizada por esta a terceros queda al margen, tal y como se recoge en la sentencia del TJUE.

### 3. Reflexión final

De cuanto se ha expuesto, no cabe duda de que debe plantearse, cuando menos por el legislador nacional, la eliminación de una regla de cierre como la que se ha examinado o su profunda reforma en los distintos aspectos que se han indicado a lo largo de este trabajo, de manera que desapareciese la incertidumbre e inseguridad jurídica que la norma de conexión supone tanto para el sujeto pasivo encargado de su aplicación cuando presta un servicio y debe analizar si debe tenerla en cuenta para concretar el lugar de realización, como para la Administración tributaria, a la que debe exigirse, sin duda, una respuesta adecuada y acorde con la finalidad de la regla de cierre.

Por ello, en tanto se produce esta reforma, en interpretación de los términos de la Directiva IVA, debería exigirse la existencia de las causas o circunstancias que deben concurrir en la aplicación de la norma de conexión, la doble imposición o la no imposición, de manera que estas sean el pivote que sustente la interpretación del precepto sin cuya concurrencia no resultaría de aplicación la norma de conexión. Además, la carga de la prueba que debe exigirse al sujeto pasivo para concretar los distintos elementos que concurren en la norma de conexión queda delimitada por la no exigencia de una conducta que vaya más allá de lo razonable o de una adecuada diligencia, al margen de supuestos en los que el propio sujeto pasivo participe en la comisión o de un fraude o sepa o debería conocer de la concurrencia de este fraude, cuya prueba corresponde a la Administración tributaria.

Respecto de la legislación de la Unión no debería despreciarse, bien la supresión de una regla de cierre, bien la reforma de la misma bajo el prisma del principio de armonización que debe presidir el sistema IVA en el territorio de la Unión, lo que debería conllevar la aplicación obligatoria de la norma de conexión en aquellos supuestos en que el legislador europeo considere necesarios, planteándose asimismo la aplicación en los supuestos en que participen varios Estados miembros, bajo la idea que impera las normas de localización, que no es otra que la de atribuir la competencia para gravar las operaciones al Estado miembro en cuyo territorio se produce el consumo del servicio.

## Referencias bibliográficas

- Bas Soria, J. (2016). *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*. (2.ª edición). CEF.
- Echevarría Zubeldía, G. (2009). El paquete IVA: las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios a partir de 2010. *Carta Tributaria (Monografías)*, 9, 3-50.
- Gómez Barrero, C. (2016). *Comercio internacional de bienes y servicios. Ponencia 10, Parte segunda: ponencias preparatorias, del libro Propuestas de futuro para el IVA en España*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Longás Lafuente, A. (2018). *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*. (8.ª edición). CEF. Tomos I y II.
- Macarro Osuna, J. M. (2014). La competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA. *Civitas. Revista de Derecho financiero*, 161, 149-184.
- Núñez Grañón, M. (2009). El lugar de realización de las prestaciones de servicios. *Crónica tributaria*, 133, 181-214.
- Sánchez Gallardo, J. (2012). *IVA para expertos 2012. Manual de autor*. Francis Lefebvre.



# Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas 2019-2022

**Eduardo Verdún Fraile**

*Socio responsable de Indirect Tax. EY Abogados*

**Íñigo Hernández Moneo**

*Gerente Indirect Tax. EY Abogados*

## Extracto

El 5 de diciembre de 2017, el Consejo de la Unión Europea adoptó la Directiva (UE) 2017/2455 (conocida como Directiva del IVA en el comercio electrónico) por la que se modificó la Directiva del IVA ampliando, con efectos desde el 1 de enero de 2021, el ámbito de aplicación de la mini ventanilla única a todos los servicios prestados a particulares, así como a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países, convirtiendo la mini ventanilla única *de facto* en una ventanilla única. Además, la nueva regulación implicará a determinados operadores titulares de interfaces electrónicas en la declaración e ingreso del IVA de algunas de las ventas a distancia.

Posteriormente, en fecha 11 de diciembre de 2018, la Comisión Europea publicó sendas propuestas de modificación de la Directiva del IVA y su Reglamento de Ejecución Europeo, desarrollando algunas de las medidas introducidas por la Directiva del IVA en el comercio electrónico. Ambas propuestas, que han recibido el visto bueno del Consejo de la Unión Europea en su reunión de 12 de marzo de 2019, resultarán también de aplicación a partir del 1 de enero de 2021.

En paralelo, la Comisión Europea presentó, en fecha 25 de mayo de 2018, una propuesta de directiva que modifica la Directiva del IVA con la introducción de las medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA del comercio intracomunitario de bienes entre empresas, cuya entrada en vigor está prevista para el 1 de julio de 2022.

Mientras tanto, con efectos 1 de enero de 2020, la Directiva (UE) 2018/1910 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 han previsto una serie de medidas específicas, que armonizan y simplifican determinadas disposiciones aplicables al régimen actual del intercambio intracomunitario de bienes entre empresas.

**Palabras clave:** IVA; comercio electrónico; ventas a distancia; ventas en cadena; ventas en consignación; régimen definitivo; prueba del transporte; NIF-IVA; ventanilla única; interfaces digitales; servicios ETRT.

Fecha de entrada: 06-05-2019 / Fecha de aceptación: 27-05-2019 / Fecha de revisión: 06-06-2019

**Cómo citar:** Verdún Fraile, E. y Hernández Moneo, I. (2019). Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas 2019-2022. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 95-124.



# Advances in VAT: e-commerce of goods and services supplied to individuals (B2C) and definitive system for intracommunity trade of goods between businesses (B2B). Background and legislative changes 2019-2022

Eduardo Verdún Fraile

Íñigo Hernández Moneo

## Abstract

On December 5, 2017, the Council of the European Union adopted Directive (EU) 2017/2455 (known as the VAT Directive on electronic commerce) which amends the VAT Directive to extend the scope of application of the Mini One Stop Shop, effective from 1 January 2021, to all services provided to individuals, as well as to intra-community distance sales of goods and distance sales of goods imported from third territories or countries, turning the Mini One Stop Shop into a One Stop Shop. In addition, under the new rules, certain operators who own electronic interfaces will be involved in the declaration and payment of VAT on certain distance sales.

Subsequently, on December 11, 2018, the European Commission published two proposals for amending the VAT Directive and the European Implementing Regulation developing some of the measures introduced by the VAT Directive on electronic commerce. Both proposals, which have received the approval of the Council of the European Union at its meeting on March 12, 2019, will also apply from January 1, 2021.

In parallel, on May 25, 2018, the European Commission published a proposal for a Directive amending the VAT Directive, regarding the introduction of detailed technical measures for the operation of a definitive VAT system for intra-community trade of goods between businesses. The entry into force of this definitive VAT system is scheduled for July 1, 2022.

Meanwhile, with effect from January 1, 2020, Directive (EU) 2018/1910 and Implementing Regulation (EU) 2018/1912, provide certain specific measures, which harmonize and simplify certain provisions of the current system which applies to intra-community trade of goods between businesses.

**Keywords:** VAT; e-commerce; distance sales; supply chains; call off stock; definitive system; transport evidence; VAT number; one stop shop; digital interface; electronic and telecommunication services.

**Citation:** Verdún Fraile, E. y Hernández Moneo, I. (2019). Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas 2019-2022. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 436, 95-124.

## Sumario

1. Introducción
2. Avances en el IVA del comercio electrónico de bienes y servicios con particulares
  - 2.1. Antecedentes
  - 2.2. Modificaciones introducidas con efectos desde el 1 de enero de 2019
    - 2.2.1. Umbral a escala comunitaria
    - 2.2.2. Ampliación del régimen exterior de la Unión
    - 2.2.3. Facturación
  - 2.3. Modificaciones introducidas con efectos desde el 1 de enero de 2021
    - 2.3.1. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Unión
    - 2.3.2. Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo
    - 2.3.3. Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países
    - 2.3.4. Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones
    - 2.3.5. Exenciones en importaciones de escaso valor
    - 2.3.6. Umbral aplicable a los sujetos pasivos que realicen ventas intracomunitarias a distancia de bienes, y prestaciones de servicios electrónicos y de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión
    - 2.3.7. Condición de sujeto pasivo de determinados operadores de interfaces digitales
    - 2.3.8. Exoneración de facturación de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes
  - 2.4. Propuesta de Directiva de la Comisión Europea que modifica la Directiva del IVA en determinados aspectos del comercio electrónico
    - 2.4.1. Tratamiento de las entregas de bienes entre proveedores y operadores de interfaces digitales que reciben la consideración de sujetos pasivos de ventas a distancia de bienes
    - 2.4.2. Ampliación del sistema de ventanilla única para determinadas entregas de bienes interiores
    - 2.4.3. Modificación del plazo de pago del IVA en el régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

- 2.5. Propuesta de Reglamento de la Comisión Europea que modifica el Reglamento europeo del IVA sobre determinados aspectos relacionados con el comercio electrónico
  - 2.5.1. Intervención indirecta del proveedor en las ventas a distancia
  - 2.5.2. Disposiciones relativas a las interfaces electrónicas
    - 2.5.2.1. Definición del término «facilitar»
    - 2.5.2.2. Determinación del momento del pago en los supuestos en los que aplica el criterio de caja
    - 2.5.2.3. Contenido de los registros de las interfaces digitales
    - 2.5.2.4. Responsabilidad de las interfaces digitales en el pago del IVA
    - 2.5.2.5. Otras disposiciones
3. Avances en el régimen definitivo del IVA de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios
  - 3.1. Contexto
  - 3.2. Modificaciones introducidas para 2020
    - 3.2.1. Ventas en consigna
    - 3.2.2. Ventas en cadena
    - 3.2.3. El NIF-IVA como requisito material para la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes
    - 3.2.4. Prueba del transporte intracomunitario en las entregas intracomunitarias de bienes
  - 3.3. Características principales del régimen definitivo del IVA en el comercio intracomunitario de bienes entre empresarios
    - 3.3.1. Concepto de entregas de bienes dentro de la Unión
    - 3.3.2. Regla de localización
    - 3.3.3. Devengo del IVA
    - 3.3.4. Sujeto pasivo y «sujeto pasivo certificado»
    - 3.3.5. Declaración, ingreso y deducción del IVA a través de la ventanilla única
    - 3.3.6. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias
4. Conclusión

## 1. Introducción

La realización del mercado interior de la Unión Europea y la globalización han incrementado de forma muy significativa el volumen del comercio transfronterizo de bienes y servicios en los últimos años.

Al mismo tiempo, la economía digital y, más concretamente, la expansión del comercio electrónico, han generado nuevos modelos de negocio y la transformación de muchos de los existentes, que han modificado sus cadenas de suministro y organización interna para beneficiarse de las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías.

Para atender dichas transformaciones y procurar el correcto funcionamiento del mercado interior de la Unión Europea, se han venido tomando, en los últimos años, medidas relevantes en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a nivel de la Unión Europea, en el marco de la estrategia de la Comisión Europea de modernización y simplificación del funcionamiento del régimen común del impuesto.

De este modo, en 2017, se aprobaron a nivel comunitario cambios destacados sobre la tributación en el IVA del comercio electrónico de bienes y servicios, que resultarán de aplicación a partir del 1 de enero de 2021, introduciéndose, con carácter previo, algunos ajustes, que ya han entrado en vigor el 1 de enero de 2019.

En paralelo, la Unión Europea está avanzando en su «Plan de Acción del IVA», con el fin de adoptar un «régimen definitivo» del impuesto para el comercio transfronterizo de bienes y servicios entre empresas, así como adaptarlo a la economía digital y reducir el fraude en su ámbito de aplicación.

Según las previsiones actuales, el régimen definitivo resultará de aplicación a partir del 1 de julio de 2022 para el comercio de bienes, siendo el objetivo de la Comisión Europea extender dicho sistema a los servicios en una fase posterior. Mientras tanto, con efectos 1 de enero de 2020, se han aprobado una serie de medidas específicas, destinadas a armonizar y simplificar determinadas disposiciones aplicables al intercambio intracomunitario de bienes entre empresas.

En el presente estudio se comentan las modificaciones operadas y previstas en la normativa comunitaria, con sus correspondientes transposiciones al ordenamiento interno. Aun cuando la aplicación de las medidas no es inmediata, resulta conveniente conocer su contenido, para anticipar la adecuación necesaria en los plazos previstos para su entrada en vigor. Por otra parte, la evolución de las directivas comunitarias que acaban de referirse ha terminado generando una cierta dispersión normativa que conviene estructurar para su mejor seguimiento.

## 2. Avances en el IVA del comercio electrónico de bienes y servicios con particulares

### 2.1. Antecedentes

La Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modificó la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (en adelante, Directiva del IVA), cambió sustancialmente en 2010 las normas de localización de los servicios a efectos del impuesto, pasando de un modelo de tributación en origen a un nuevo sistema basado en el principio de tributación en el país de destino.

De este modo, la regla general de localización de los servicios prestados a empresarios del IVA (B2B) pasó a atender al país de establecimiento del destinatario del servicio, es decir, al país del consumo efectivo del servicio, convirtiéndose tales destinatarios en los sujetos pasivos del impuesto por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Por motivos de limitación en la gestión del impuesto, la regla general de localización de los servicios prestados a personas que no tuvieran la condición de empresario o profesional del IVA, es decir, particulares o consumidores (B2C), siguió siendo el lugar de establecimiento del prestador. No obstante, en los casos en que fue posible y siempre y cuando no se impusieran cargas administrativas desproporcionadas a sus prestadores, se extendió la tributación en destino a este tipo de servicios; tal fue el caso de los servicios electrónicos y de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión (en adelante, servicios ETRT), para los que se estableció una regla especial de tributación en el Estado miembro de consumo, con independencia del lugar de establecimiento del prestador.

La entrada en vigor de dicha regla especial se aplazó hasta 2015, momento en que fue posible poner en marcha un nuevo sistema de punto único de contacto electrónico (portal web), denominado «mini ventanilla única», que, desde entonces, permite a los proveedores de los servicios ETRT prestados a consumidores declarar e ingresar el IVA en un único Estado miembro (de identificación), evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde presten los servicios (Estados miembros de consumo). Las declaraciones, junto con las cuotas de IVA recaudadas, son transferidas a continuación por el Estado miembro de establecimiento o identificación a los correspondientes Estados miembros de consumo.

El nuevo sistema de mini ventanilla única se articuló en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA o LIVA), en línea con la Directiva del IVA, a través de dos nuevos regímenes especiales, de carácter opcional, previstos en artículos 163 septiesdecies y siguientes:

- a) Un régimen especial para los empresarios establecidos en España, que pueden declarar e ingresar, a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), el IVA correspondiente a los servicios ETRT devengado en otros Estados miembros de la Unión distintos de España (denominado «régimen de la Unión»).
- b) Otro régimen especial que permite a los sujetos pasivos de los servicios ETRT no identificados a efectos de IVA en la Unión Europea identificarse en España y declarar e ingresar, a través de la sede electrónica de la AEAT, el IVA devengado por dichos servicios en cualquiera de los Estados miembros de la Unión (denominado «régimen exterior de la Unión»).

Este segundo régimen supuso una modificación y ampliación del régimen especial introducido en 2003 y aplicable hasta entonces a los servicios prestados por vía electrónica por proveedores no establecidos en la Unión Europea a personas que no tuvieran la condición de sujetos pasivos, que supuso el primer antecedente del sistema de ventanilla única.

Tras los primeros años de aplicación del sistema de mini ventanilla única para los servicios ETRT y una evaluación positiva de su funcionamiento, la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 (Directiva del IVA en el comercio electrónico), aprobó extender dicho sistema de punto único de declaración y recaudación del IVA a partir de 2021 a todos los servicios prestados a consumidores localizados a efectos del IVA en el Estado miembro de consumo y a las ventas a distancia. No obstante, se consideró oportuno introducir algunos ajustes previos en relación con la tributación y declaración de los servicios ETRT con efectos 1 de enero de 2019.

## 2.2. Modificaciones introducidas con efectos desde el 1 de enero de 2019

La Directiva del IVA en el comercio electrónico introdujo, con efectos desde el 1 de enero de 2019, tres modificaciones principales en la Directiva del IVA, todas ellas referidas a los servicios ETRT prestados a personas que no tengan la condición de empresario o profesional.

Dichas modificaciones fueron transpuestas a nuestro ordenamiento interno a través de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, que modificó, entre otras, la Ley del IVA.

El desarrollo reglamentario correspondiente se realizó a través del Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, que modificó, entre otros, el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA en lo sucesivo).

### 2.2.1. Umbral a escala comunitaria

Con efectos desde el 1 de enero de 2019, se ha establecido un umbral a escala comunitaria de 10.000 euros, que de no ser superado en el año precedente o en el año en curso, implica la tributación de los servicios ETRT, cuando el destinatario no tenga la condición de sujeto pasivo del IVA, en el Estado miembro de establecimiento del prestador en vez del de consumo.

Dicho umbral se ha introducido con el fin de reducir las cargas administrativas y tributarias que suponía aplicar el sistema de mini ventanilla única para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que prestan servicios ETRT de forma ocasional a consumidores finales de otros Estados miembros.

No obstante, en los casos en los que no se supere dicho umbral, la norma permite, cuando así lo decida el prestador, optar por tributar en el Estado miembro de consumo.

La introducción del umbral ha obligado a modificar las reglas especiales de localización de los servicios ETRT previstas en los apartados 4.º y 8.º del número uno del artículo 70 de la LIVA.

Por su parte, el RIVA se ha modificado previendo que aquellos empresarios que opten por la tributación de los servicios ETRT en el Estado miembro de consumo deberán justificar ante la Administración tributaria que dichos servicios han sido declarados fuera del territorio de aplicación del impuesto. Además, la opción deberá ser reiterada por el sujeto pasivo una vez transcurridos dos años naturales, quedando, en caso contrario, automáticamente revocada.

### 2.2.2. Ampliación del régimen exterior de la Unión

La configuración del régimen exterior de la Unión Europea introducido por la Directiva 2008/8/CE (régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no identificados en la Comunidad), que entró en vigor en 2015, dejaba fuera del régimen a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, pero identificados a efectos del IVA en un Estado miembro, porque realizaban operaciones que les obligaban a tener tal identificación.

Dichos sujetos pasivos identificados, pero no establecidos, en la Unión Europea no podían utilizar ni el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad (régimen exterior de la Unión), ni el régimen especial para los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad (régimen de la Unión).

Para superar dicha situación, la Directiva del IVA en el comercio electrónico modificó el régimen exterior de la Unión autorizando a los sujetos pasivos identificados, pero no establecidos en la Unión, a utilizar dicho régimen especial.

En consecuencia, se ha modificado, en la Ley del IVA, con efectos desde el 1 de enero de 2019, la regulación del régimen especial aplicable a los servicios ETRT prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, suprimiéndose el requisito de que tales sujetos pasivos no deban hallarse identificados a efectos del IVA en España por otro motivo distinto al de la aplicación del régimen.

### 2.2.3. Facturación

Como indica el legislador europeo, resultaba gravoso, para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales aplicables a los servicios ETRT, tener que cumplir con las exigencias en materia de facturación de todos los Estados miembros en los que se prestaban los servicios.

Por ello, para facilitar el uso de los regímenes especiales y para minimizar las cargas a las empresas que se acojan a dichos regímenes, se ha establecido en el RIVA que las normas de facturación aplicables a dichos servicios serán las del Estado miembro de establecimiento o identificación y no las del de consumo (art. 61 quinquiesdecies.3). En el mismo sentido, se ha modificado el artículo 2.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación).

## 2.3. Modificaciones introducidas con efectos desde el 1 de enero de 2021

La Directiva del IVA en el comercio electrónico introduce, con efectos a partir del 1 de enero de 2021, importantes novedades en los regímenes de la Unión y exterior de la Unión, hasta entonces aplicables exclusivamente a los servicios ETRT.

Ambos regímenes, que mantendrán su carácter opcional, ampliarán notablemente su ámbito objetivo, extendiendo el sistema de mini ventanilla única a todos los servicios prestados a particulares localizados en el Estado miembro de consumo y a las ventas a distancia de bienes, que, a su vez, ampliarán su perímetro de aplicación a determinados bienes importados de territorios o países o terceros.

De este modo, el 1 de enero de 2021 el sistema de mini ventanilla única perderá su condición reducida, pasando a convertirse *de facto* en el sistema de ventanilla única.

Dichas modificaciones aprobadas en la Directiva del IVA se encuentran en la actualidad pendientes de transposición al ordenamiento interno español. Mientras tanto, la Comisión

Europea presentó, con fecha 11 de diciembre de 2018, sendas propuestas de modificación de la Directiva del IVA y del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, del IVA (en adelante, Reglamento europeo del IVA), incluyendo y desarrollando nuevas previsiones sobre las incorporadas por la Directiva del IVA en el comercio electrónico.

El Consejo de la Unión Europea, en su reunión de 12 de marzo de 2019, dio su visto bueno a ambas propuestas para su adopción definitiva.

### 2.3.1. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Unión

El denominado régimen exterior de la Unión, hasta el 1 de enero de 2021 aplicable solo a los servicios ETRT, se ampliará para permitir declarar e ingresar, dentro de la ventanilla única, el IVA correspondiente a cualquier prestación de servicios a consumidores cuyo lugar de realización sea el territorio de la Unión (se modifican los arts. 358 bis y ss. de la Directiva del IVA).

De este modo, los Estados miembros permitirán acogerse a este régimen especial a cualquier sujeto pasivo no establecido en la Unión que preste servicios a particulares que estén establecidos en un Estado miembro o que tengan en él su domicilio o residencia habitual.

El IVA devengado deberá declararse e ingresarse en el Estado miembro de identificación del proveedor a través del sistema de ventanilla única, por medio de declaraciones electrónicas de carácter trimestral, que deberán presentarse durante el mes siguiente al de la finalización de cada trimestre.

### 2.3.2. Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo

El régimen especial de la Unión, que actualmente solo abarca los servicios ETRT, extenderá su ámbito de aplicación, del mismo modo que el régimen exterior de la Unión recién comentado, para integrar dentro de la ventanilla única, a partir del 1 de enero de 2021, todos los servicios prestados a particulares por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo. Pero, además, el régimen de la Unión se ampliará, también a partir del 1 de enero de 2021, para incluir dentro de la ventanilla única las ventas intracomunitarias a distancia de bienes realizadas por sujetos pasivos tanto establecidos como no establecidos en la Unión Europea (se modifican los arts. 369 bis y ss. de la Directiva del IVA).

El régimen comunitario actual de ventas a distancia (previsto los arts. 33 a 35 de la Directiva del IVA y en el art. 68, apartados tres a seis, de la LIVA) prevé que las ventas de

bienes transportados desde un Estado miembro a otro con destino a un consumidor final se entienden localizadas en el Estado miembro de llegada de los bienes cuando se supera en dicho Estado miembro un determinado umbral, que oscila entre los 35.000 euros y los 100.000 euros según dispone la Directiva del IVA (en España, el umbral es de 35.000 €). De este modo, el proveedor comunitario queda obligado a registrarse en el Estado miembro de llegada de los bienes e ingresar el IVA local repercutido con ocasión de dichas ventas a las autoridades tributarias del citado Estado miembro. Cuando no se supera el umbral, el proveedor puede aplicar el régimen de forma voluntaria.

A partir del 1 de enero de 2021, la Directiva del IVA incluirá una nueva definición de «ventas intracomunitarias a distancia de bienes», para distinguir dichas ventas de aquellas ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países, para las que se crea un nuevo régimen especial, que se comenta más adelante.

De este modo, tendrán la consideración de ventas intracomunitarias a distancia de bienes aquellos suministros que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, o en cuyo transporte o expedición haya intervenido el proveedor de manera indirecta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la entrega de bienes se efectúe para cualquier persona que no tenga la condición de empresario o profesional.
- b) Que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos, ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento.

No obstante, dicha definición de ventas intracomunitarias a distancia de bienes no será aplicable a las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte, de colección o de antigüedades, ni a las entregas de medios de transporte de ocasión, que, en consecuencia, no podrán acogerse al presente régimen.

La Directiva del IVA incluye, en su artículo 33, una regla de localización de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, en virtud de la cual dichas entregas quedarán localizadas a efectos del IVA en el Estado miembro de llegada de los bienes.

Como se comenta más adelante, con la nueva regulación, se suprimen los diferentes umbrales existentes actualmente para las ventas a distancia, estableciéndose uno único a escala de la Unión de 10.000 euros, que de no ser superado implicará la tributación de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes en el Estado miembro de salida de la mercancía y no en el de llegada. Debe advertirse que el cómputo de dicho umbral incluye también los servicios ETRT y resultará de aplicación solo para el caso de que el proveedor esté establecido en la Unión. No obstante, del mismo modo que ocurre en la actualidad, también será posible, cuando no se haya superado dicho umbral y así lo decida el prestador, optar por tributar en el Estado miembro de consumo (Estado miembro de llegada de la mercancía).

Cuando se opte por el presente régimen especial, la declaración e ingreso del IVA se realizará a través del sistema de ventanilla única en el Estado miembro de establecimiento o identificación del proveedor. Las declaraciones de carácter electrónico y periodicidad trimestral deberán presentarse durante el mes siguiente al de la finalización de cada trimestre.

### 2.3.3. Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países

La Directiva del IVA en el comercio electrónico introduce, a partir del 1 de enero de 2021, un nuevo régimen especial de ventanilla única, similar al de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países directamente enviados a un cliente que no tenga la condición de empresario o profesional (arts. 369 terdecies y ss. de la Directiva del IVA). Dicho régimen especial podrá ser aplicado por sujetos pasivos tanto establecidos como no establecidos en la Unión Europea.

El régimen quedará limitado a las ventas de bienes que se expidan o transporten en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, valor a partir del cual es exigible una declaración completa en aduana en el momento de la importación.

De este modo, la Directiva del IVA incorpora una nueva definición de ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países, en virtud de la cual recibirán tal consideración los suministros de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, o en cuyo transporte o expedición haya intervenido el proveedor de manera indirecta, a partir de un tercer territorio o de un tercer país con destino a un cliente situado en un Estado miembro, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la entrega de bienes se efectúe para cualquier persona que no tenga la condición de empresario o profesional.
- b) Que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos, ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento.

Resulta destacable que el nuevo concepto de ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países ampara dos supuestos:

- a) Las ventas de bienes entregados a un cliente situado en el mismo Estado miembro de importación de los bienes.
- b) Aquellas ventas de bienes importados en un Estado miembro y enviados a otro Estado miembro para su entrega al cliente.

De este modo, se crean dos nuevas reglas de localización:

- a) Las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países al Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente se considerarán localizadas en dicho Estado miembro siempre que se declare el IVA sobre dichas mercancías en el marco del presente régimen especial (el proveedor no establecido en la Unión podrá optar por no aplicar el presente régimen y aplicar el nuevo régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones que se comenta más adelante).
- b) Las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países a un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente se considerarán localizadas en el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente.

No obstante, del mismo modo que en el caso de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, las mencionadas reglas de localización no serán aplicables a las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte, de colección o de antigüedades, ni a las entregas de medios de transporte de ocasión, que, por tanto, no podrán acogerse al presente régimen.

Como se comenta más adelante, la nueva normativa incluye una exención técnica del IVA en el momento de la importación de las mercancías declaradas con arreglo al presente régimen especial, con el fin de evitar una doble imposición: en el momento de la importación y con ocasión de la venta sujeta al régimen.

Los bienes sujetos a impuestos especiales quedan excluidos del ámbito de aplicación del régimen, dado que dichos impuestos forman parte del importe imponible a efectos del IVA en el momento de la importación.

Además, con el fin de proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros, la normativa prevé que los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial deberán estar obligados a designar un intermediario como responsable de liquidar el IVA y de cumplir las obligaciones establecidas en el régimen especial en su nombre y por su cuenta, con la excepción de aquellos sujetos pasivos que están establecidos en un país con el que la Unión haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua.

El devengo del IVA correspondiente a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países seguirá el criterio de caja, por cuanto se entenderá a efectos del IVA que la entrega de los bienes se produce en el momento en el que se haya aceptado el pago.

La declaración e ingreso del IVA a través del sistema de ventanilla única se realizará por el sujeto pasivo que se acoja al régimen especial o su intermediario a través de una declaración electrónica, que tendrá periodicidad mensual y que deberá presentarse durante el mes siguiente al del final del periodo impositivo a que se refiera. En dichos casos, los Estados miembros no podrán imponer, a efectos del IVA, ninguna otra obligación o control en el momento de la importación.

### 2.3.4. Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

Se crea un nuevo régimen especial en la Directiva del IVA para aquellos casos en los que el proveedor del bien no establecido en el territorio de la Unión no opte por el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países comentado en el punto anterior (arts. 369 sexvicies y ss. de la Directiva del IVA).

Dicho régimen especial resultará de aplicación exclusivamente para la importación de bienes en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros y no resultará de aplicación a los productos sujetos a impuestos especiales, tal como ocurre con el régimen de ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países.

Bajo el presente régimen, el Estado miembro de importación autorizará a la persona que presente las mercancías en aduana por cuenta de la persona a la que estas vayan destinadas en el territorio de la Unión a acogerse al régimen especial de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones en relación con los bienes expedidos o transportados con destino a dicho Estado miembro.

En virtud del presente régimen especial, el IVA recaudado se comunicará electrónicamente en una declaración mensual, en la que se indicará el importe total del IVA adeudado durante el mes correspondiente. De acuerdo con la redacción inicial de la Directiva del IVA en el comercio electrónico, los Estados miembros exigirán que dicho IVA se pague a más tardar al final del mes siguiente a la importación. No obstante, dicho plazo se fija hasta mediados del mes siguiente al mes de importación en la propuesta de directiva presentada por la Comisión Europea de fecha 11 de diciembre de 2018, sobre la que el Consejo de la Unión ya ha dado su visto bueno, en su reunión de 12 de marzo de 2019, para su aprobación definitiva tras el preceptivo informe consultivo del Parlamento Europeo.

Cuando el Estado miembro de importación no establezca la aplicación sistemática de tipos reducidos del IVA con arreglo a este régimen especial, el cliente final podrá optar por el procedimiento de importación habitual para beneficiarse de un posible tipo reducido del IVA.

### 2.3.5. Exenciones en importaciones de escaso valor

Con la introducción, a partir del 1 de enero de 2021, del nuevo régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países y con el fin de evitar la doble imposición, la Directiva del IVA introduce una exención del IVA (art. 143.1, letra c), bis) en el momento de la importación de las mercancías declaradas con arreglo a dicho régimen especial (importación de bienes en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 €).

Al mismo tiempo y con el fin de no alterar la competencia entre los proveedores de dentro y fuera de la Unión, con efectos a partir del 1 de enero de 2021, se suprime la exención

a la importación de productos en pequeños envíos de escaso valor que prevé la Directiva 2009/132/CE y que se encuentra actualmente prevista en el artículo 34 de la Ley del IVA (importaciones de bienes cuyo valor global no excede de 22 €).

### 2.3.6. Umbral aplicable a los sujetos pasivos que realicen ventas intracomunitarias a distancia de bienes, y prestaciones de servicios electrónicos y de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión

El umbral de 10.000 euros a escala comunitaria incorporado por la Directiva del IVA en el comercio electrónico, con efectos 1 de enero de 2019, para los sujetos pasivos del IVA establecidos en la Unión pero no en el Estado miembro de consumo, que presten servicios ETRT comprenderá también, a partir del 1 de enero 2021, las ventas intracomunitarias a distancia de bienes. De este modo, de no ser excedido el citado umbral en el año anterior o en el año en curso, el proveedor tributará por los citados servicios y entregas de bienes en el Estado miembro donde se encuentre establecido.

No obstante, también será posible, cuando no se haya superado dicho umbral y así lo decida el proveedor, optar por tributar en el Estado miembro de consumo a través del régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo.

Nótese que, con la configuración prevista en la Directiva del IVA, el cómputo de dicho umbral no comprenderá todos los servicios a los que resulta de aplicación el citado régimen especial, sino solo los servicios ETRT, además de, como se ha señalado, las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.

### 2.3.7. Condición de sujeto pasivo de determinados operadores de interfaces digitales

Tal como expone el legislador comunitario en la exposición de motivos de la Directiva del IVA en el comercio electrónico, una parte importante de las ventas a distancia de bienes, con independencia de que se suministren de un Estado miembro a otro o de terceros territorios o terceros países a la Comunidad, se facilita mediante el uso de interfaces electrónicas, que a menudo recurren a servicios de almacenamiento y despacho. Si bien los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del IVA pueda ser considerada, en tales casos, responsable solidaria del pago del IVA, el legislador comunitario ha considerado probado que esto no basta para garantizar la recaudación del IVA de manera efectiva y eficaz.

Para lograr ese objetivo y aligerar la carga administrativa de los vendedores, las administraciones tributarias y los consumidores, se ha decidido implicar a los operadores titulares de una interfaz electrónica que facilitan determinadas ventas a distancia de bienes

mediante el uso de dichas interfaces electrónicas en la declaración y recaudación del IVA devengado con ocasión de dichas ventas.

De este modo, la Directiva del IVA dispone que recibirán la consideración de sujetos pasivos los operadores titulares de una interfaz electrónica que faciliten las siguientes ventas a distancia:

- a) Venta a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros (art. 14 bis, apartado 1, de la Directiva del IVA).
- b) Suministro de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad a una persona que no sea sujeto pasivo (art. 14 bis, apartado 2, de la Directiva del IVA).

En dichos casos, se considerará a efectos del IVA que tales operadores de la interfaz actúan como intermediarios en nombre propio y por cuenta del proveedor de los bienes y, por tanto, se considerará a efectos del IVA que compran y venden ellos mismos dichos bienes. Además, tendrán la obligación de llevar un registro de los suministros que realicen (art. 242 bis de la Directiva del IVA).

En estos casos, el sujeto pasivo intermediario aplicará una regla de devengo especial siguiendo un criterio de caja, de manera que el devengo del impuesto se producirá en el momento en el que haya sido aceptado el pago (art. 66 bis de la Directiva del IVA).

### 2.3.8. Exoneración de facturación de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes

Para reducir las cargas de las empresas que se acojan al régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, la Directiva del IVA, en su nueva redacción dada por la Directiva del IVA en el comercio electrónico, prevé la eliminación de la obligación de expedir factura que documente dichas ventas.

## 2.4. Propuesta de Directiva de la Comisión Europea que modifica la Directiva del IVA en determinados aspectos del comercio electrónico

Como se ha comentado, la Comisión Europea publicó, en fecha 11 de diciembre de 2018, una propuesta de modificación de la Directiva del IVA, para desarrollar algunas medidas introducidas por la Directiva del IVA en el comercio electrónico.

La propuesta recibió el visto bueno del Consejo de la Unión Europea en su reunión de 12 de marzo de 2019, para su posterior aprobación tras el preceptivo informe consultivo del Parlamento Europeo.

Las principales modificaciones introducidas por dicha directiva son las siguientes:

#### 2.4.1. Tratamiento de las entregas de bienes entre proveedores y operadores de interfaces digitales que reciben la consideración de sujetos pasivos de ventas a distancia de bienes

Como se ha expuesto, a partir del 1 de enero de 2021, cuando un operador de una interfaz electrónica facilite la venta a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países o el suministro de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad a un particular, se considerará a dicho operador de la interfaz como intermediario en nombre propio y por cuenta del proveedor y, por tanto, se entenderá que el operador de la interfaz recibe y entrega él mismo los bienes.

De esta forma, desde un punto de vista del IVA, se divide efectivamente el suministro desde el proveedor que vende los bienes al cliente utilizando una interfaz electrónica en dos suministros: a) un suministro del proveedor a la interfaz electrónica (suministro de empresa a empresa) y b) otro de la interfaz electrónica al cliente (suministro de empresa a cliente).

El legislador de la Unión ha visto necesario modificar la Directiva del IVA para determinar a qué suministro debe atribuirse la expedición o transporte de los bienes. De este modo, la directiva dispone que la expedición o el transporte debe atribuirse al suministro de la interfaz electrónica al cliente.

Para evitar cargas administrativas adicionales para las empresas afectadas, así como el riesgo de pérdidas de ingresos por IVA, se ha previsto que el suministro entre empresas desde el proveedor que vende los bienes utilizando una interfaz electrónica a la interfaz electrónica quede exento del IVA, reconociéndose a dicho proveedor el derecho a la deducción del IVA que haya soportado respecto de la adquisición o importación de los bienes entregados (exención plena).

#### 2.4.2. Ampliación del sistema de ventanilla única para determinadas entregas de bienes interiores

Con arreglo a la nueva redacción de la Directiva del IVA (art. 369 ter), dada por la Directiva del IVA en el comercio electrónico, la ventanilla única no puede utilizarse para declarar y abonar el IVA sobre una entrega interior de bienes.

Habida cuenta de que los proveedores que venden bienes utilizando una interfaz electrónica pueden disponer de existencias de bienes en diferentes Estados miembros desde los cuales realizan entregas interiores, las interfaces electrónicas que se considere que han

entregado ellas mismas dichos bienes estarían obligadas a registrarse a efectos del IVA en todos esos Estados miembros para declarar y pagar el IVA sobre dichas entregas interiores.

De esta forma, se eliminaría la simplificación de la ventanilla única para las interfaces electrónicas, lo que generaría obligaciones adicionales para dichas interfaces.

Por ello, para el caso de intermediación en ventas intracomunitarias a distancia de bienes, la directiva autoriza a las interfaces electrónicas a utilizar la ventanilla única también para los suministros interiores a los clientes cuando se considere a efectos de IVA que entregan los bienes ellas mismas en su función de intermediarias en nombre propio y por cuenta del proveedor de los bienes.

### 2.4.3. Modificación del plazo de pago del IVA en el régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

Por último, la directiva incluye una última modificación para la declaración y el pago del importe del IVA dentro del régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones.

Con arreglo a lo dispuesto en la regulación de dicho régimen especial, en su redacción dada por la Directiva del IVA en el comercio electrónico, el pago global del IVA sobre las importaciones debe abonarse a las autoridades aduaneras a más tardar al final del mes siguiente al de importación.

Sin embargo, este plazo no está en consonancia con el plazo establecido para el pago global de la deuda aduanera en el artículo 111 del Código Aduanero de la Unión, que prevé un pago aplazado hasta mediados del mes siguiente al mes de importación. De este modo, la propuesta de directiva adecúa la fecha límite para el pago aplazado en virtud del mencionado régimen especial con la prevista en el Código Aduanero de la Unión.

## 2.5. Propuesta de Reglamento de la Comisión Europea que modifica el Reglamento europeo del IVA sobre determinados aspectos relacionados con el comercio electrónico

En fecha 11 de diciembre de 2018 y al mismo tiempo que publicó la propuesta de modificación de la directiva que acabamos de comentar, la Comisión Europea publicó una propuesta de modificación del Reglamento europeo del IVA, con el fin de establecer las normas de aplicación detalladas necesarias para apoyar las modificaciones introducidas por la Directiva del IVA en el comercio electrónico.

Dichas normas, que serán de aplicación directa a partir del 1 de enero de 2021, sin necesidad de transposición al ordenamiento interno, recibieron la aprobación del Consejo de la Unión en su reunión de 12 de marzo de 2019.

A continuación se exponen las modificaciones más relevantes introducidas en el Reglamento europeo del IVA.

## 2.5.1. Intervención indirecta del proveedor en las ventas a distancia

Como se ha comentado, la Directiva del IVA, modificada por la Directiva del IVA en el comercio electrónico, define los conceptos de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y de ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países. Estas definiciones abarcan igualmente las entregas de bienes en las que el proveedor interviene de manera indirecta en la expedición o el transporte de los bienes con destino al cliente. A fin de garantizar la aplicación correcta y uniforme de estas definiciones, se incluye, en el nuevo artículo 5 bis, una definición del concepto de intervención «de manera indirecta».

Así, por ejemplo, se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, incluso cuando el proveedor haya intervenido de manera indirecta en la expedición o transporte de los bienes, en los siguientes casos:

- a) Cuando el proveedor subcontrate la expedición o el transporte de los bienes a un tercero que los entregue físicamente al cliente.
- b) Cuando un tercero se encargue de la expedición o el transporte de los bienes, pero el proveedor asuma toda o parte de la responsabilidad por la entrega física de los productos al cliente.
- c) Cuando el proveedor facture y cobre las tasas de transporte al cliente y las remita ulteriormente a un tercero que se encargue de organizar la expedición o el transporte de los bienes.
- d) Cuando el proveedor contribuya por cualquier medio a los servicios de entrega de un tercero al cliente, ponga en contacto al cliente y al tercero o facilite de cualquier otra forma al tercero la información necesaria para la entrega de los bienes al consumidor.

No obstante, no se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta cuando el cliente transporte él mismo los bienes o cuando el cliente organice la entrega de los bienes con un tercero y el proveedor no intervenga de manera directa o indirecta para organizar o contribuir a organizar la expedición o el transporte de dichos bienes.

## 2.5.2. Disposiciones relativas a las interfaces electrónicas

Se desarrollan determinadas definiciones y conceptos relativos a los supuestos en los que los operadores de interfaces electrónicas adquieren la condición de sujetos pasivos.

### 2.5.2.1. Definición del término «facilitar»

Se establecen las circunstancias en que se considerará que un sujeto pasivo facilita las ventas de bienes mediante el uso de una interfaz electrónica (nuevos arts. 5 ter y 54 ter del Reglamento europeo del IVA).

De este modo, se entiende por «facilitar» la utilización de una interfaz electrónica para permitir a un cliente y a un proveedor que venda bienes a través de la interfaz electrónica entablar un contacto que se materialice en una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica a dicho cliente.

No obstante, se entenderá que una interfaz no facilitará una entrega de bienes cuando concurren las condiciones siguientes:

- a) Cuando no fije, de manera directa o indirecta, los términos generales con arreglo a los cuales se realiza la entrega de los bienes.
- b) Cuando no intervenga, de manera directa o indirecta, en el cobro al cliente del pago efectuado.
- c) Cuando no intervenga, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de los bienes.

Además, tampoco se entenderá que una interfaz ha facilitado la entrega de los bienes cuando solo se encargue de:

- a) El tratamiento de los pagos en relación con la entrega de bienes.
- b) El listado o la publicidad de bienes.
- c) La reorientación o la transferencia de clientes a otras interfaces electrónicas en las que los bienes se pongan a la venta, sin ninguna otra intervención en el suministro.

### 2.5.2.2. Determinación del momento del pago en los supuestos en los que aplica el criterio de caja

Se incluyen las disposiciones específicas relativas a las condiciones para determinar el momento en que se acepta el pago para el caso de aquellas entregas de bienes a distancia cuyo devengo sigue el criterio de caja (suministros realizados por interfaces que faciliten las entregas de bienes en la Comunidad realizadas por sujetos pasivos no establecido en la Comunidad o suministros realizados por cualquier sujeto pasivo que haga uso del régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países), a fin de determinar en qué periodo impositivo deben declararse.

De esta manera, se entenderá que el momento en que se acepta el pago es el momento en que la confirmación del pago, el mensaje de autorización del pago o un compromiso de pago del cliente son recibidos por el proveedor que vende bienes a través de la interfaz electrónica o por su cuenta, con independencia de cuándo se ha efectuado el pago efectivo del dinero (nuevos arts. 41 bis y 61 ter del Reglamento europeo del IVA).

### 2.5.2.3. Contenido de los registros de las interfaces digitales

Se detalla en el nuevo artículo 54 quater del Reglamento europeo del IVA el contenido de la información que debe mantenerse en los registros de los sujetos pasivos que faciliten las entregas de bienes en la Comunidad mediante el uso de una interfaz electrónica.

### 2.5.2.4. Responsabilidad de las interfaces digitales en el pago del IVA

Se añade el nuevo artículo 5 quater, en el que se especifica que cuando se considere que una interfaz electrónica ha recibido y entregado ella misma los bienes, no incurrirá en responsabilidad por el pago de ningún importe del IVA que supere el que haya declarado y pagado por las ventas efectuadas a través de la interfaz electrónica.

Esta disposición se entiende necesaria para permitir a los Estados miembros liberar a las interfaces electrónicas de pagos del IVA adicionales cuando la interfaz dependa de la información facilitada por el proveedor que venda bienes a través de la interfaz y pueda demostrar que ha actuado de buena fe.

Asimismo, se aclara que se presumirá que cualquier proveedor que venda bienes a través de la interfaz es un sujeto pasivo y que su cliente no lo es. Esta presunción pretende liberar a la interfaz de la carga de tener que demostrar el estatus del vendedor y del cliente.

### 2.5.2.5. Otras disposiciones

Se introducen y actualizan otras disposiciones del Reglamento europeo del IVA, de carácter de gestión, relativas a la ampliación del ámbito de aplicación de la ventanilla única, tales como el modo y el plazo para realizar rectificaciones en las declaraciones previas efectuadas a través de la ventanilla única (tres años) y la asignación del número de identificación al intermediario que actúe en nombre y por cuenta de un sujeto pasivo que utilice la ventanilla única para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países.

Por último, el reglamento dispone que las medidas serán aplicables a partir del 1 de enero de 2021, que es la fecha de aplicación de las disposiciones de la Directiva del IVA en el comercio electrónico. A tal fin, se propone la posibilidad de que los sujetos pasivos puedan registrarse en la ventanilla única a partir del 1 de octubre de 2020, de forma que puedan utilizarla a partir del 1 de enero de 2021.

### 3. Avances en el régimen definitivo del IVA de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios

#### 3.1. Contexto

Al mismo tiempo que los Estados miembros avanzan en la transposición de las modificaciones introducidas por la Directiva del IVA en el comercio electrónico respecto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a particulares –operaciones entre empresas y consumidores–, el legislador de la Unión Europea progresa en el desarrollo del «régimen definitivo del IVA» para las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre sujetos pasivos del impuesto –operaciones entre empresas–.

El régimen actual de tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias entre empresas entró en vigor el 1 de enero de 1993, momento en el que se modificó el sistema para adaptarlo al nuevo mercado interior de la Unión Europea tras quedar suprimidos los controles fiscales en las fronteras interiores entre Estados miembros, permitiendo la libre circulación de mercancías.

Ante la imposibilidad de instaurar en dicho momento un régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo de bienes y servicios entre empresas y con el ánimo de no entorpecer la supresión de las fronteras interiores de la Unión, se alcanzó un acuerdo sobre un sistema provisional, que debía sustituirse por el definitivo cuando las circunstancias lo permitieran.

La alternativa que se adoptó en aquel momento, denominado régimen transitorio del IVA, sigue en vigor 26 años más tarde. Como es sabido, dicho régimen divide la circulación transfronteriza de bienes entre empresas en dos operaciones distintas: una entrega de bienes exenta en el Estado miembro de partida de los bienes y una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino. Estas normas no dejan de plantear inconvenientes puesto que generan un alto riesgo de fraude, al mismo tiempo que la complejidad intrínseca del sistema desalienta el comercio transfronterizo de bienes.

Tras una amplia consulta, la Comisión Europea adoptó en 2016 el llamado «Plan de acción sobre el IVA» con la intención de adoptar un régimen definitivo del impuesto para el comercio transfronterizo entre empresas dentro de la Unión basado en el principio de tributación en el Estado miembro de destino, con el fin de crear un espacio europeo de aplicación del IVA único y sólido.

Como resultado de las acciones realizadas en ejecución de dicho plan, en fecha 25 de mayo de 2018, la Comisión Europea presentó una propuesta de directiva que modifica la Directiva del IVA con la introducción de las medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA.

Está previsto que dicho régimen definitivo se adopte gradualmente en dos fases: a) una primera fase en la que se abordarán las entregas de bienes entre empresas dentro de la

Unión, cuya fecha de entrada en vigor está prevista para el 1 de julio de 2022, y b) una segunda que abarcará las prestaciones de servicios también entre empresas, que se implementará una vez se haya evaluado la primera fase.

Mientras esta reforma se materializa, se han introducido en la Directiva del IVA y su Reglamento de Ejecución europeo cuatro medidas específicas de simplificación y aclaración del tratamiento de las entregas intracomunitarias de bienes, que resultarán de aplicación a partir del 1 de enero de 2020.

## 3.2. Modificaciones introducidas para 2020

La Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, ha introducido modificaciones de armonización y simplificación en la Directiva del IVA en lo que se refiere a las ventas en consigna (acuerdos de existencias de reserva), las ventas en cadena y el requisito del NIF-IVA como elemento material para la aplicación de la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes.

España debe transponer dichas modificaciones a la normativa interna, a más tardar, el 31 de diciembre de 2019, para que resulten de aplicación a partir del 1 de enero de 2020. En este sentido, el Ministerio de Hacienda publicó, en fecha 20 de marzo de 2019, la consulta pública previa sobre la transposición al derecho nacional de la directiva, cuyo plazo para la presentación de aportaciones terminó el 10 de abril.

Al mismo tiempo, el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, ha modificado el Reglamento de Ejecución europeo del IVA en lo que respecta a la prueba del transporte en las entregas intracomunitarias de bienes y ha especificado el contenido del nuevo registro que se crea para las ventas en consigna.

Los cambios introducidos en dicho reglamento surtirán efecto directamente a partir del 1 de enero de 2020, sin necesidad de transposición al ordenamiento interno.

### 3.2.1. Ventas en consigna

Las ventas en consigna son aquellas realizadas por un proveedor de un Estado miembro a un cliente de otro Estado diferente previa su consignación o almacenamiento en el Estado de este último.

El problema fundamental que plantean estas ventas es la disquisición sobre si dan lugar a un tráfico intracomunitario o, junto con este, a una entrega interior al cliente final.

Si se entiende que desencadenan dos operaciones sucesivas (tráfico intracomunitario y entrega interior), el proveedor no establecido se ve forzado a cumplir con delegaciones de registro en un Estado que no es el de su establecimiento.

Pues bien, a diferencia de lo que ocurre en otros Estados miembros, la normativa española del IVA no prevé, en la actualidad, medida de simplificación alguna para las operativas de venta en consigna cuando el proveedor se encuentra establecido en otro Estado miembro y el cliente en España.

No obstante, la Dirección General de Tributos ha venido estableciendo, por medio de sus consultas, las condiciones que deben concurrir para que el proveedor europeo pueda tratar los envíos de la mercancía a España con ocasión de dichas ventas en consigna como entregas intracomunitarias de bienes directas sin que sean seguidas de una entrega interior, evitando la obligación de registrarse a efectos del IVA ante la AEAT.

En concreto, el centro directivo ha venido estableciendo que, para que tales envíos de mercancías puedan recibir la consideración de entregas intracomunitarias de bienes, el cliente debe asumir el riesgo de las mercancías una vez introducidas en el almacén, sin limitación esencial sobre el poder de disposición de las mismas.

La Directiva del IVA pasa ahora a regular dicha simplificación, en su nuevo artículo 17 bis, disponiendo los requisitos que deben darse para evitar el registro a efectos del IVA en España.

De este modo, deberá existir un acuerdo de venta en consigna entre proveedor y adquirente, en virtud del cual este último podrá entrar en posesión de los bienes y disponer de ellos a título de propietario tras su llegada a España. Además, el proveedor no deberá hallarse establecido a efectos del IVA en España y el cliente español deberá comunicar su NIF-IVA español a su proveedor europeo, que deberá conocer dicha información en el momento del inicio del transporte de la mercancía.

Tanto proveedor como cliente deberán registrar los bienes afectos a esta operativa en un nuevo registro creado a tal efecto, previsto en el nuevo apartado 3 en el artículo 243 de la Directiva del IVA. Por su parte, el proveedor estará obligado a registrar los envíos a España en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias del Estado miembro de salida de los bienes, para lo cual se ha modificado el artículo 262 de la Directiva de IVA.

Por último, se regula el plazo de tiempo en el que los bienes deberán ser adquiridos por el cliente español para que resulte de aplicación la simplificación: un periodo no superior a 12 meses desde su llegada a España.

Debe indicarse que la nueva normativa no aclara el momento en el que deberá entenderse producido el devengo de la entrega intracomunitaria de bienes. En concreto, si tal operación se considerará producida con a) la *traditio*, entendida como el momento de la venta jurídica realizada entre las partes, o b) en el momento de la puesta a disposición en el sentido de la jurisprudencia comunitaria en materia del IVA (disposición del bien a título de propietario). Habrá que estar, por tanto, a la transposición que el legislador nacional realice de la directiva para ver si esta cuestión queda finalmente resuelta.

### 3.2.2. Ventas en cadena

El nuevo artículo 36 bis de la Directiva del IVA aclara el tratamiento del IVA de las ventas en cadena, esto es, de aquellas entregas sucesivas de los mismos bienes que son objeto de un único transporte intracomunitario a partir un Estado miembro hasta otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor al último en la cadena.

El tratamiento a efectos del IVA de estas operaciones ha generado diversos conflictos cuando del transporte se encarga un «operador intermediario» de la cadena, que han sido resueltos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Ahora se aclara su régimen tributario en la Directiva del IVA.

Con la nueva regulación, el transporte intracomunitario de los bienes se imputará en este tipo de operaciones exclusivamente a una de las entregas, que será la única que deberá beneficiarse de la exención del IVA prevista para las entregas intracomunitarias de bienes.

Cuando el transporte de los bienes lo realice el operador intermediario (distinto del proveedor inicial o cliente final), dicho transporte se imputará a la entrega realizada a dicho operador intermediario, a no ser que este último haya comunicado a su proveedor un NIF-IVA del Estado miembro desde el que se expiden los bienes, en cuyo caso el transporte intracomunitario se imputará a la entrega realizada por el operador intermediario.

Las demás entregas de la cadena deberán calificarse como ventas interiores y podrán requerir la identificación a efectos del IVA del proveedor en el Estado miembro de entrega de los bienes.

### 3.2.3. El NIF-IVA como requisito material para la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes

El nuevo apartado 1 bis del artículo 138 de la Directiva del IVA establece la inclusión del NIF-IVA del adquirente, asignado por un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie el transporte de los bienes, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (sistema de intercambio de información VIES) como condición material y no formal, para la aplicación de la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes, junto con la condición de que los bienes se transporten fuera del Estado miembro de entrega.

No obstante, como única excepción, tal requisito no será exigido en aquellos casos en los que el proveedor pueda demostrar que actúa de buena fe, circunstancia que se entenderá producida cuando pueda justificar debidamente el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención ante las autoridades tributarias competentes.

Debe señalarse que la jurisprudencia europea, y también la nacional, reconociendo la menor importancia del requisito formal sobre el material en el IVA, había venido estable-

ciendo que la identificación a efectos del IVA del destinatario debía considerarse como un requisito formal y no material para la aplicación de la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes y, por tanto, la falta de dicho requisito, aunque podía derivar en una sanción formal, no debía cuestionar la aplicación de la exención.

Quedan en el aire las implicaciones que tendrá la falta del NIF-IVA del destinatario en aquellas entregas intracomunitarias de bienes que se produzcan en un momento en que el NIF-IVA del destinatario está en tramitación en el Estado miembro de destino de las mercancías y aún no haya sido concedido, así como en aquellos supuestos en los que el destinatario de los bienes no disponga de un NIF-IVA, al existir en el Estado de miembro de llegada de los bienes un umbral por debajo del cual no sea exigible tal identificación. Habrá que estar a la transposición que realiza el legislador nacional de la directiva, para conocer si estas cuestiones quedan resueltas.

### 3.2.4. Prueba del transporte intracomunitario en las entregas intracomunitarias de bienes

Como es sabido, la Directiva del IVA y la normativa nacional exigen como condición para la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes que las mercancías deban ser expedidas o transportadas desde un Estado miembro a otro.

Sin embargo, los Estados miembros han aplicado enfoques diversos para la prueba de esta condición, que han generado dificultades e inseguridad jurídica para las empresas.

Con el fin de ofrecer una solución práctica a las empresas, al tiempo que garantías a las administraciones tributarias, se han introducido en el Reglamento de Ejecución europeo del IVA dos presunciones *iuris tantum* (que admiten prueba en contrario por la Administración) en relación con la prueba del transporte intracomunitario. En cualquier caso, siempre será el proveedor de los bienes quien tendrá que aportar o acreditar frente a la Administración el transporte intracomunitario.

Cuando el transporte de la entrega intracomunitaria lo realice el vendedor, este deberá disponer de al menos dos elementos de prueba no contradictorios. Cuando el transporte de la entrega intracomunitaria lo realice el adquirente, el vendedor deberá disponer de a) una declaración escrita del adquirente que certifique que los bienes han sido transportados por él y b) al menos dos elementos de prueba no contradictorios.

A estos efectos, los elementos de prueba del transporte intracomunitario serán: a) los documentos relacionados con la expedición o el transporte de los bienes, tales como un documento CMR, un conocimiento de embarque, una factura de flete aéreo o una factura del transportista de los bienes; b) una póliza de seguros relativa a la expedición o al transporte de los bienes, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte de los bienes; c) documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino; o d)

un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.

### 3.3. Características principales del régimen definitivo del IVA en el comercio intracomunitario de bienes entre empresarios

El régimen definitivo del IVA pivotará sobre el nuevo concepto de «entregas de bienes dentro de la Unión», que sustituirá al presente tratamiento del comercio transfronterizo de bienes entre empresas de distintos Estados miembros que esta doble operativa y, por tanto, la exención en origen solamente se mantendrá cuando el adquirente sea un sujeto pasivo certificado. Esta última calificación resulta ser uno de los ejes básicos de la reforma. Actualmente divide la operación en dos: a) una entrega de bienes exenta en el Estado miembro de partida de los bienes y b) una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino.

#### 3.3.1. Concepto de entregas de bienes dentro de la Unión

Se propone añadir un punto 3 al apartado 4 del artículo 14 de la Directiva del IVA, que incluirá una definición de entrega de bienes dentro de la Unión.

Con la nueva regulación, se entenderá por entrega de bienes dentro de la Unión aquella realizada por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo –o a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo– en el marco de la cual los bienes sean expedidos o transportados, o por cuenta del proveedor o por cuenta del adquirente de los bienes dentro de la Unión, desde un Estado miembro a otro.

#### 3.3.2. Regla de localización

La nueva normativa mantiene las normas generales que determinan el lugar de entrega de los bienes que no han sido objeto de transporte (el lugar donde se encuentran los bienes en el momento de la entrega) y del lugar de entrega de los bienes objeto de transporte (el lugar donde se encuentran los bienes en el momento en que se expiden o se inicia el transporte).

Sin embargo, se propone una nueva excepción a la norma general, para la que se añade un nuevo artículo 35 bis de la Directiva del IVA, según la cual el lugar de realización de una entrega de bienes dentro de la Unión deberá considerarse el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte de los mismos con destino al adquirente.

La combinación de la definición de entrega de bienes dentro de la Unión y de la nueva norma propuesta sobre su lugar de realización garantizará la tributación de las entregas de bienes transfronterizas entre empresas dentro de la Unión en el Estado miembro de destino, lo cual implicará que la entrega quede gravada al tipo del IVA que resulte de aplicación en el Estado miembro de llegada de la mercancía.

### 3.3.3. Devengo del IVA

Se propone una norma única de devengo de las entregas dentro de la Unión, modificándose para ello el artículo 67 de la Directiva del IVA.

Con arreglo a esta norma, el IVA se devengará, del mismo modo que ocurre actualmente con las entregas intracomunitarias de bienes y adquisiciones intracomunitarias de bienes, el día 15 del mes siguiente al del inicio del transporte o en la fecha de expedición de la factura que documente la operación si es anterior.

### 3.3.4. Sujeto pasivo y «sujeto pasivo certificado»

La regulación del sujeto pasivo de las entregas de bienes dentro de la Unión, combinada con su regla de localización, supone un cambio sustancial en la estructura del impuesto, creándose un nuevo concepto: el Estado miembro de tributación.

De este modo, se producirá una disociación entre el Estado miembro de localización o realización de la operación (el Estado miembro de llegada de los bienes) y el Estado miembro de tributación (Estado miembro donde deberá ser declarado e ingresado el IVA devengado por la operación).

Se establece, para las entregas de bienes dentro la Unión, el principio general previsto en el artículo 193 de la directiva, según el cual será sujeto pasivo de la entrega el proveedor del bien, que deberá ingresar el IVA del Estado miembro de destino de la mercancía a través del sistema de ventanilla única en el Estado de establecimiento o identificación del proveedor (Estado miembro de tributación).

No obstante lo anterior, se establece una excepción a la regla general, propuesta en el nuevo artículo 194 bis de la Directiva del IVA, en virtud de la cual será sujeto pasivo del IVA el destinatario de las entregas de bienes siempre que tenga el estatuto de sujeto pasivo certificado, si los bienes son entregados por un sujeto pasivo que no esté establecido dentro del territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA (Estado miembro de tributación).

Por tanto, el sujeto pasivo del IVA de las entregas de bienes dentro de la Unión será el proveedor, que deberá ingresar en el Estado miembro de salida de los bienes el IVA adeudado en el Estado miembro de llegada de los bienes, salvo en el caso de que dicho proveedor no esté establecido en el Estado miembro de tributación (de salida de los bienes) y que el adquirente destinatario sea un sujeto pasivo certificado. En este último caso, y como excepción, será el adquirente quien abone el IVA adeudado en el Estado miembro de llegada de los bienes, por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

La regulación del estatuto del sujeto pasivo certificado fue incluida inicialmente en la Propuesta de Directiva de la Comisión Europea de 4 de octubre de 2017 (se proponía un nuevo art. 13 bis de la Directiva del IVA), para introducirse, con efectos 1 de enero de 2020, a la vez que las medidas rápidas para determinados supuestos de entregas intracomuni-

tarias de bienes anteriormente comentadas. Sin embargo, la redacción final de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, descartó dicha introducción.

Se espera que la redacción definitiva de la directiva que introduzca el régimen definitivo del IVA incluya la regulación detallada del estatuto del sujeto pasivo certificado. No obstante, puede adelantarse que tendrá tal estatuto aquel sujeto pasivo que pueda ser reconocido como operador económico fiable por la Administración tributaria del Estado miembro de establecimiento, del mismo modo que ocurre en la actualidad con la categoría de operador económico autorizado que aplica en el ámbito aduanero. Una vez concedido tal estatuto, este tendrá validez en todos los Estados miembros de la Unión.

### 3.3.5. Declaración, ingreso y deducción del IVA a través de la ventanilla única

La declaración e ingreso del IVA de las entregas de bienes dentro de la Unión se articulará a través del sistema de ventanilla única previsto en el régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, introducido por la Directiva del IVA en el comercio electrónico a partir de 2021.

De este modo, se propone ampliar dicho régimen especial, para permitir declarar e ingresar el IVA de las entregas de bienes dentro de la Unión también a través de su ventanilla única a partir del 1 de julio de 2022.

Además, la ventanilla única, como ya ocurrirá desde su introducción a partir del 1 de enero de 2021, podrá ser utilizada tanto por los sujetos pasivos establecidos, como por los no establecidos en el Estado miembro de tributación. No obstante, estos últimos deberán designar un intermediario que esté establecido en la Unión para poder aplicar el régimen especial.

Debe hacerse mención de que el régimen especial permitirá, a través de sus declaraciones, deducir el IVA soportado del IVA adeudado en cada Estado miembro de tributación y, en su caso, solicitar la devolución del IVA en exceso caso de ser mayor el IVA soportado. Asimismo, permitirá compensar en declaraciones posteriores el exceso del IVA soportado no deducido en declaraciones anteriores. La nueva normativa contendrá las reglas de interacción del régimen especial con los procedimientos de devolución del IVA previstos en la normativa comunitaria para los sujetos pasivos establecidos en la Unión pero no en el Estado miembro de devolución (Directiva 2008/9/CE) o no establecidos en la Unión (Directiva 86/560/CEE).

Los sujetos pasivos que utilicen el régimen deberán presentar las declaraciones del IVA con periodicidad mensual cuando su volumen de negocios anual sea superior a 2.500.000 euros.

### 3.3.6. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias

Las entregas de bienes dentro de la Unión dejarán de reportarse en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, por no entenderse necesario.

De este modo, a partir del 1 de julio de 2022, dicha declaración se mantendrá exclusivamente para las prestaciones intracomunitarias de servicios hasta que se amplíe a dichas prestaciones el régimen definitivo del IVA en una fase final, momento en el que se espera que desaparezca definitivamente la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

## 4. Conclusión

De todo lo expuesto, cabe concluir la voluntad del legislador europeo de avanzar en dos sentidos muy claros: asegurar la tributación de las operaciones en el Estado de consumo, entendido en términos generales como aquel al que lleguen los bienes o donde se encuentre el destinatario en el caso de los servicios, al mismo tiempo que todo ello se haga factible utilizando un sistema electrónico que permita una relación única con la Administración fiscal (local o nacional) del proveedor/prestador, siendo esta la que se encargue después de ingresar el importe del IVA en dicho Estado de consumo.

Para llegar a este objetivo y afianzar el medio que se propone para ello, vamos a enfrentarnos a normativa compleja, de entrada en vigor sucesiva y que además está siendo objeto de ajustes incluso antes de llegar a su transposición. Este aspecto es quizá el más criticable en este momento y es el que hemos tratado de aclarar o estructurar a lo largo de las páginas precedentes.

Teniendo en cuenta todo ello y en términos muy ejecutivos, en el ámbito del intercambio de bienes y de servicios a particulares, el nuevo régimen de ventas a distancia y el cambio a la localización en destino, respectivamente, entrarán en vigor en enero de 2021.

En el ámbito B2B, estando ya resueltos los problemas de cumplimiento por vía del mecanismo de inversión del sujeto pasivo para la localización de servicios, los intercambios de bienes no se ajustarán hasta, al menos, 2022, momento en que los sujetos pasivos del IVA que compren en otros Estados deberán mostrar un expediente de cumplimiento sin tacha frente a su Administración fiscal si quieren ser certificados para continuar adquiriendo sin IVA. En este ámbito, el operador económico autorizado aduanero puede ser un buen elemento de comparación y, sin duda, el envío recurrente y sin errores de datos de registro de operaciones al Suministro Inmediato de Información será ineludible si es que no lo fuera ya.

Entre tanto, en 2020 se contará con un sistema mucho más claro de atribución del transporte a las ventas en cadena, con la simplificación de las ventas en consigna y con la recuperación del NIF-IVA como elemento material que supera la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo muy discutida por las Administraciones fiscales de la Unión Europea.

Es evidente, en fin, que la norma del IVA sigue fiel a su principio de complejidad incluso cuando pretende simplificar las cosas.

## **El TC determina la compatibilidad del impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña y el IBI**

Análisis de la [STC 4/2019, de 17 de enero, rec. núm. 2255/2016](#)

**Rosa Fraile Fernández**

*Profesora ayudante doctora (acreditada contratada)  
de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

### **Extracto**

Se analiza la STC 4/2019, de 17 de enero, en la que se discute la compatibilidad con el IBI del impuesto sobre las viviendas vacías desarrollado por la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio. El tribunal, tras repasar su interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA, compara los elementos esenciales de ambos impuestos, local y autonómico, determinando que no se produce supuesto de vulneración del principio de no duplicidad. La sentencia sigue la misma línea que otras anteriores y posteriores relativas a tributos de carácter extrafiscal incentivadores de un determinado uso de la propiedad que pretenden atender a la consecución de otros fines constitucionales. Sí se observa cierta novedad en el análisis de la posible confrontación, no con el IBI en sí mismo, sino con el recargo para viviendas desocupadas previsto en el artículo 72.4 del TRLRHL, cuyo hecho al que la ley vincula su nacimiento es en esencia el mismo.

## 1. Supuesto de hecho

El 25 de abril de 2016 se interpuso recurso de inconstitucionalidad por parte de la presidencia del Gobierno contra los artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias de la Ley 3/2012. Asimismo, se solicita la suspensión de la aplicación de los preceptos expuestos.

En la demanda se reconoce la potestad tributaria de las comunidades autónomas recogida en los artículos 133.2 y 157.1 de la Constitución española (CE) y se hace hincapié en las limitaciones que el artículo 6 de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), prevé en relación con esta potestad tributaria, limitaciones que a su vez tienen su amparo en el artículo 157.3 de la CE. La demanda se basa en la injerencia de los artículos recurridos sobre el conocido como principio de no duplicidad. «Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado» y «Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales». Es concretamente con el hecho imponible y los sujetos pasivos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) con los que se produce, a juicio de la parte demandante, coincidencia con el impuesto sobre las viviendas vacías. Consideran que «la coincidencia se acentúa» si atendemos al recargo que queda previsto en el artículo 72.4 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 los supuestos en que los bienes inmuebles de uso residencial se encuentren desocupados, entendiéndose que la previsión que contiene la Ley 14/2015 de compensar a los entes locales que en el futuro establezcan el citado recargo es confirmación de la igualdad de hechos imponible.

La Generalitat de Cataluña, en su escrito de defensa, señala que no se observa claramente si la duplicidad invocada tiene relación con el IBI en sí mismo o con el recargo. En lo referente al IBI, sostiene que el hecho imponible es diverso, pues el impuesto sobre las viviendas vacías recae sobre la desocupación de una vivienda durante más de dos años seguidos sin causa justificada, en la medida en que afecta a la función social de la propiedad. También es diferente el método de cálculo de la base imponible de ambos impuestos, así como los sujetos pasivos, que en el caso del impuesto sobre las viviendas vacías solo podrán ser personas jurídicas. Similares argumentos de defensa son expuestos por el letrado del Parlamento de Cataluña.

En relación con el recargo del IBI para viviendas de uso residencial que se hallen desocupadas, ambas defensas se centran en la ausencia de regulación completa del recargo

y, por ende, su falta de aplicabilidad. Desde la Generalitat se asevera que a la regulación del recargo «le faltan dos elementos esenciales; la concreción del concepto de inmueble de uso residencial y del plazo a partir del que debe considerarse desocupado con carácter permanente». Por ello, manifiesta que el recargo realmente no resultaba vigente. Considera que el transcurso de más de 13 años sin que se haya completado la definición legal del recargo del IBI supone que la admisión de la duplicidad entre el impuesto sobre las viviendas vacías y el recargo vaciaría el contenido del reparto competencial entre el Estado y las comunidades autónomas. En la misma dirección, señala que la previsión contenida en la Ley 14/2015, del Parlamento de Cataluña, de compensar a los entes locales a partir de la fecha en que la legislación del IBI y su recargo sean desarrolladas, es precisamente una muestra del respeto del artículo 6.3 de la LOFCA. Desde la defensa realizada por el Parlamento de Cataluña se alega la falta de completitud de la norma, así como el hecho de que cuantos ayuntamientos han intentado desarrollarla han sufrido el rechazo de los tribunales por entender estos que su desarrollo es competencia estatal.

Tanto la Generalitat como el Parlamento de Cataluña solicitan la desestimación del recurso de inconstitucionalidad, así como el levantamiento de la suspensión de aplicación de los preceptos recurridos. Por Auto de 20 de septiembre de 2016, el Pleno del Tribunal Constitucional (TC) acordó levantar la previamente acordada suspensión de los artículos afectados por el recurso de inconstitucionalidad.

Es preciso señalar en este apartado que el artículo 72.4 del TRLRHL, en sus párrafos tercero y cuarto contenía, desde su publicación original, el siguiente tenor literal:

Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto.

Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

Como se puede observar, la ley se remitía al cumplimiento de unas condiciones que habrían de determinarse reglamentariamente, no habiéndose producido nunca esta determinación a través de reglamento. Este artículo 72.4 del TRLRHL fue modificado por el artículo Cuatro.Dos del Real Decreto-Ley 21/2018, de 14 de diciembre, pasando a sustituirse la referencia al desarrollo reglamentario por un tercer párrafo con el siguiente contenido:

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.

Junto con ello, la norma de reforma añade al primer párrafo relativo al recargo la potestad de los ayuntamientos de establecer diferentes recargos en función del periodo de desocupación, quedando de este modo definidos los elementos esenciales de esta figura. Téngase presente que la redacción otorgada por el Real Decreto-Ley 21/2018, vigente al dictado de la sentencia que se comenta, quedó derogada por la Resolución del Congreso de los Diputados de 22 de enero de 2019 y nuevamente incorporada por virtud del Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler. El artículo Cuatro.Dos del Real Decreto-Ley 7/2019 incluye en la ley la misma redacción antes expuesta, habiendo sido convalidado por el Congreso el 3 de abril de 2019, siendo, por tanto, la misma la redacción vigente en la actualidad.

## 2. Doctrina del tribunal

Comienza la fundamentación jurídica el TC realizando un par de precisiones. En primer lugar, hace referencia a las modificaciones de la Ley del impuesto sobre las viviendas vacías efectuadas por la Ley 5/2017, de 28 de marzo, del Parlamento de Cataluña, que, afectando parcialmente al cálculo de la base imponible y estableciendo un mínimo exento de tributación, no suponen efecto alguno en la decisión sobre la constitucionalidad o no de la norma. Asimismo, señala el TC que, pese a que el recurso de inconstitucionalidad se plantea sobre una serie de artículos, es preciso valorar la ley en su conjunto «dado que el vicio de inconstitucionalidad, en caso de existir, afectaría a toda la regulación del impuesto».

Con el fin de acotar el significado del artículo 6.3 de la LOFCA en su redacción dada por la Ley orgánica 3/2009, cita el TC sus Sentencias 122/2012, de 5 de junio (NCJ057077) y 120/2018, de 31 de octubre (NCJ063652), en las que se expresa que la referencia al «hecho imponible» en lugar de a la «materia imponible» sirvió para dar «un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales». Continúa señalando que:

esta modificación de los límites a la creación de tributos propios debe interpretarse a la luz de la reiterada doctrina constitucional, que arranca en la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la que se indicaba que debía descartarse una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible que conduce a una interpretación extensiva del artículo 6.2 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene.

Indica el TC que en la misma dirección ha enjuiciado los tributos autonómicos a partir de la vigencia de la actual redacción del artículo 6.3 de la LOFCA, pues el propósito de estos límites:

no es evitar cualquier supuesto de doble imposición, algo que resulta imposible en los sistemas tributarios modernos, integrados por una pluralidad de figuras que necesariamente coinciden o se solapan, al menos parcialmente, al recaer sobre distintas modalidades de renta, patrimonio o consumo. Se trata, en cambio, de garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de un sistema en los términos exigidos por el artículo 31.1 de la CE.

Recuerda el tribunal:

que la potestad tributaria reconocida a las comunidades autónomas entronca con la autonomía financiera que proclama el artículo 156.1 CE y con la corresponsabilidad fiscal que deriva de ella, en concreto, con la capacidad para generar un sistema propio de recursos.

Por ello, para apreciar la coincidencia entre hechos imposables:

se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, al objeto de determinar la «manera» en que la correspondiente fuente de la capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo. Para lo cual se habrá de analizar, además del hecho imponible en sentido estricto, otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación.

Tras analizar los elementos esenciales de ambos tributos, el TC procede a su examen comparativo, confrontando los elementos de uno y de otro. Destacamos los siguientes: El hecho imponible del IBI recae sobre la titularidad de toda clase de inmuebles, mientras que en el impuesto sobre las viviendas vacías tributan solo las viviendas que llevan desocupadas un tiempo determinado sin justificación para ello. El IBI es un impuesto de carácter real, en que cada inmueble tributa por separado. Por contra, el impuesto sobre las viviendas vacías tiene carácter personal, atendiendo a la superficie total de vivienda desocupada titularidad del sujeto pasivo. Remarca el TC que es la desocupación de las viviendas y no su mera titularidad lo que supone la realización del hecho imponible, lo que convierte el impuesto en un instrumento al servicio del aumento de la oferta de vivienda en alquiler. Tampoco coinciden los sujetos pasivos de ambos tributos, mientras el impuesto autonómico solo recae sobre personas jurídicas, el IBI también grava a las personas físicas y entes sin personalidad. Difieren, asimismo, los modos de cuantificación. La base imponible del IBI la constituye el valor catastral y su gravamen es porcentual. En el impuesto sobre las viviendas vacías la base imponible la constituyen los metros cuadrados deshabitados y no el valor de estos

metros, su gravamen es progresivo, lo que interpreta el tribunal como un incentivo para el arrendamiento a medida que aumenta la superficie desocupada. Sí aprecia similitud en los elementos temporales de ambos impuestos, pues en la práctica «ambos se comportan como impuestos instantáneos, que se exigen a quien sea titular de los bienes a la fecha de devengo». La finalidad también es distinta, el impuesto sobre las viviendas vacías posee finalidad extrafiscal, pretendiendo incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas. Por su parte «el IBI es principalmente fiscal», pese a la presencia de ciertos elementos que, con carácter secundario, modulan la carga tributaria con criterios extrafiscales. Por todo lo expuesto, estima el tribunal que existen diferencias sustanciales que llevan a concluir que no estamos ante tributos coincidentes ni equivalentes a efectos del artículo 6.3 de la LOFCA.

Señala el TC que la conclusión anterior no se enerva por la previsión del recargo para viviendas desocupadas contenido en la normativa del IBI, fundamentalmente, porque no se trata de un impuesto en sí mismo.

El recargo en cuestión se integra dentro de la regulación del tipo de gravamen del impuesto local.

[...]

El preámbulo de la ley [...] que lo introdujo, incardina este recargo dentro de la regulación de los tipos de gravamen del IBI, de suerte que se asemeja a un tipo incrementado que la ley permite establecer a los ayuntamientos. Esto significa que el legislador estatal no ha concebido el recargo como una figura independiente del IBI, sino como uno de los factores relevantes para su cuantificación, lo que nos lleva a descartar que pueda considerarse como un hecho imponible autónomo a efectos de la prohibición del artículo 6.3 de la LOFCA.

Reconoce la finalidad extrafiscal del recargo, indica que no es la única medida extrafiscal que contiene la regulación del IBI y afirma que los tributos «predominantemente fiscales contienen a menudo elementos que sirven a otros fines», lo que no implica que se modifique la naturaleza fiscal del impuesto.

Confirma el carácter accesorio del recargo con base en la falta de regulación suficiente de este desde 2002 hasta la modificación del artículo 72.4 del TRLRHL efectuada por el Real Decreto-Ley 21/2018, de 14 de diciembre.

La presencia en la Ley del impuesto sobre las viviendas vacías de previsión de compensación y coordinación a favor de los ayuntamientos que, una vez se complete la legislación sobre el recargo del IBI, regulen su aplicación, no resulta, a juicio del tribunal, un reconocimiento de la duplicidad que prohíbe el artículo 6.3 de la LOFCA, pues «su correcto entendimiento nos lleva a vincularla con la carga que dicho precepto impone a las comunidades autónomas que ejerzan su competencia de establecer tributos sobre las materias reservadas a las corpora-

ciones locales». El legislador catalán asume que el impuesto sobre las viviendas vacías «recae sobre la misma materia que el IBI», los inmuebles, «pero ambos tienen un hecho imponible distinto, según hemos concluido en el fundamento jurídico quinto, en vista de lo cual la ley autonómica prevé una medida de coordinación, conforme le exige el artículo 6.3 de la LOFCA».

Concluye el tribunal que el impuesto sobre las viviendas vacías tampoco incumple lo dispuesto en la LOFCA en relación con el recargo para inmuebles residenciales desocupados con carácter permanente previsto en el artículo 72.4 del TRLRHL. Desestimando, por tanto, el recurso de inconstitucionalidad.

### 3. Comentario crítico

Las comunidades autónomas, en el ejercicio de sus potestades financieras, pueden y deben procurarse los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos de gasto. El conocido artículo 6 de la LOFCA y su prohibición de duplicidad de gravamen, ha venido generando importantes dificultades para el legislador autonómico en sus intentos de crear impuestos propios. El principio de capacidad económica debe estar presente en la regulación de toda figura tributaria, por lo que el escrutinio de manifestaciones de esta capacidad económica que aún no hayan sido gravadas se ha vuelto tarea de gran valor.

El tributo, por todos es conocido, tiene por fin primordial la obtención de ingresos para satisfacer el gasto público, si bien, como reconoce el artículo 2.1, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), además, «podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución». Tradicionalmente han sido saneamientos, vertidos y otros causales de daños medioambientales los hechos que han merecido gravamen tributario autonómico. El entorno y su protección se han configurado como fin extrafiscal por excelencia para permitir al fisco autonómico allegar los tan necesarios ingresos sin incurrir en la prohibición de duplicidad. Una vez gravadas las posibles manifestaciones de capacidad económicas contrarias al sostenimiento del entorno natural, se han de buscar otros fines constitucionales que proteger si lo que se pretende es alcanzar un modo de obtener mayores ingresos de otras manifestaciones de capacidad económica.

Aunque no es la única comunidad autónoma la que ha desarrollado numerosos impuestos extrafiscales cuyos fines son diversos a la protección del medio ambiente, sin duda, Cataluña es la más prolífica en esta materia. Se puede citar en este punto la protección de la salud, como fin extrafiscal del impuesto sobre las bebidas azucaradas. También en este ámbito de los tributos extrafiscales cuya finalidad nada tiene que ver con lo medioambiental, se enmarca el impuesto sobre las viviendas vacías que origina la controversia que preside el presente comentario, así como el impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas. En el mismo sentido que la STC aquí comentada, se ha pronunciado el tribunal en relación con este último (STC 28/2019, de 28 de febrero –NCJ063886–). Los im-

puestos de este tipo pretenden estimular una adecuada explotación económica de los bienes cuya explotación «defectuosa» se grava. La finalidad del impuesto, sin pretender evitar su misión recaudatoria, es tutelar el cumplimiento de otros fines constitucionales, más allá del recaudatorio, estimulando un adecuado uso de las propiedades.

El IBI es un tributo por todos conocido que, en sus elementos esenciales, no puede considerarse coincidente con el impuesto sobre las viviendas vacías. La diferencia entre materia imponible y hecho imponible ya ha sido tratada desde antiguo por el TC y arroja un claro resultado. Ante diversos hechos imponibles, pese a que estos sean configurados sobre una misma materia imponible, no podemos señalar la existencia de la duplicidad prohibida por el artículo 6.3 de la LOFCA.

Siguiendo los pronunciamientos del TC que entiende, con buen criterio a nuestro juicio, que no existe duplicidad entre el IBI y el impuesto sobre las viviendas vacías, como tampoco lo observa entre el IBI y el impuesto sobre los activos no productivos, consideramos que tampoco podría entenderse la existencia de vulneración del principio de no duplicidad por la existencia de ambos tributos en la misma comunidad autónoma. Duplicidad que, realmente, tampoco quedaría prohibida de forma expresa. Pensemos que, en el caso de bienes inmuebles caracterizados como edificación para uso de vivienda, si estos son propiedad de personas jurídicas y no se hallan en el mercado de alquiler, salvo excepciones, serán materia imponible del gravamen sobre viviendas vacías. Estos mismos inmuebles, por improductivos, formarán parte del cálculo de la base imponible del impuesto sobre los activos no productivos. Es claro que se trata de impuestos diversos, cuyo hecho imponible es diverso y cuyo cálculo de la base imponible no tiene similitud. Se parecen entre sí de forma similar al parecido que guarda el IBI con el impuesto sobre el patrimonio. Como tributos que gravan la riqueza, presentan coincidencias, pero no pueden entenderse duplicados.

Hecha esta asunción, sobre el respeto al principio de no duplicidad, no podemos dejar pasar la posible vulneración de otros principios tributarios que quedan protegidos por la Constitución. Hay quien ha considerado que el gravamen exclusivo a personas jurídicas del impuesto sobre las viviendas vacías es una clara vulneración de los principios de generalidad e igualdad (Menéndez, 2015, y Argelich, 2016). Consideramos que la interpretación natural de estos principios permite la existencia de desigualdades de trato justificadas y, precisamente, la distinción entre personas físicas y jurídicas, al menos en materia de imposición directa, es habitual en nuestro ordenamiento. Bien es cierto que el fin social de la vivienda se protegería mejor si no se realizasen distinciones en función de su titularidad, gravándose por igual, con independencia de la personalidad física o jurídica del tenedor del bien o derecho. En este sentido han sido desarrolladas la Ley del Parlamento Vasco, 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, y la Ley foral navarra 24/2013, de 2 de julio, de medidas urgentes en materia de vivienda. No obstante, apuntamos que consideramos complejo de articular una versión que grave en el mismo sentido a la persona física titular de viviendas vacías, asumiendo la dificultad que supondría revisar si su titular emplea el inmueble de manera ocasional, si lo tiene cedido a un familiar, si lo expone sin éxito en webs de venta o arrendamiento de

inmuebles o si pretende acomodarlos para ser su futura residencia. Se ha de comprender, asimismo, que medidas de este tipo resultan impopulares para la clase media que ve sus posibilidades de medrar mermadas por la imposición de un modelo político-social concreto.

Sí creemos que se vulnera el principio de capacidad económica con esta figura tributaria, no en sentido estricto, sino en una visión algo más poética. Es obvio que la posesión de viviendas implica una manifestación de capacidad económica, exactamente tanta capacidad como valor poseen tales bienes. No obstante, en lo referente a las entidades financieras, parece que ha sido precisamente la reducción de su capacidad económica la que ha tenido relación con el aumento del parque de viviendas que acumulan. La posesión de estas viviendas, que no están produciendo ingresos, sí conlleva una serie de gastos, entre otros los tributarios y es a esta manifestación de capacidad económica, que ya resulta gravada por el IBI, a la que la Generalitat catalana le aplica un doble gravamen añadido: el impuesto sobre las viviendas vacías y el impuesto sobre los activos no productivos. Es con esta concurrencia de figuras tributarias sobre una manifestación de riqueza que no origina renta, con lo que nos parece que se conculca el principio de capacidad económica en su esencia, situándonos en el límite de la confiscatoriedad.

El principio de no confiscatoriedad, como sabemos, es difuso y de difícil aplicación, por lo que estimamos que la alegación de su incumplimiento por parte de los recurrentes no habría dado frutos. Ello no obsta a que nos parezca que el legislador autonómico deba hacer examen de conciencia y analizar si puede que esté penalizando en exceso comportamientos plenamente legales. El derecho a la propiedad privada y a la libertad de empresa también quedan recogidos en la Constitución y creemos que con ciertas políticas tributarias se podría estar traspasando la fina línea que separa unos derechos constitucionales y otros. No nos parece que se trate de medias en búsqueda de «estimular una adecuada explotación económica», sino que pretenden penalizar la explotación económica que a ojos del legislador resulte políticamente incorrecta. Como ha señalado Menéndez (2015) se trata de un tributo solapadamente sancionador de ciertas actividades que no están legalmente sancionadas.

Como hemos señalado, no existe duplicidad entre el IBI y el impuesto sobre las viviendas vacías y, además, la mención de principios tributarios como el de capacidad económica o el de no confiscatoriedad supone embarcarse en estudios más cercanos a la economía en abstracto o a la valoración de unas u otras medidas desde una perspectiva de opinión política, más que a la interpretación tributaria de la materia. La misma solución que la de este conflicto ha sido la arrojada por el TC en relación con otros tantos tributos autonómicos que han perseguido una función extrafiscal por medio del gravamen de la titularidad de bienes que podrían emplearse para atender otros fines constitucionales (STC 37/1987, sobre el impuesto sobre tierras infrautilizadas de Andalucía –NFJ000269–; STC 186/1993, relativa al impuesto sobre las dehesas en deficiente aprovechamiento de Extremadura –NFJ002924–; ATC 417/2005, sobre el impuesto sobre terreno sin edificar y edificaciones ruinosas de Extremadura, todas ellas citadas a su vez en la reciente STC 28/2019, sobre el impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas –NCJ063886–).

Mayor problema, a nuestro juicio, presenta la comparativa con el recargo sobre las viviendas vacías que, como hemos apuntado al inicio del comentario, actualmente ya se encuentra desarrollado suficientemente. Como vimos, tanto la Generalitat como el Parlamento de Cataluña centraron la defensa de la legalidad y no vulneración del principio de no duplicidad en la ausencia de regulación adecuada del recargo del IBI y la imposibilidad real con la que se habían encontrado los ayuntamientos para su aplicación. Podría haberse basado el TC en que fue primero la ley catalana que la reforma de la ley estatal para avalar la constitucionalidad de la primera. Téngase presente que a la fecha del fallo del tribunal ya no eran suficientes las alegaciones de las defensas sobre la falta de regulación completa del recargo. Sin embargo, la fundamentación del TC transita por otra senda bien distinta, basa su argumento en que el recargo previsto para el IBI ante viviendas desocupadas no es más que un mero factor de cuantificación. Desvirtúa la idea de que la compensación prevista en la Ley del impuesto sobre las viviendas vacías para aquellos ayuntamientos que pudieran aplicar el recargo del IBI una vez este sea, como ha sido, definido legalmente, suponga un reconocimiento de duplicidad de hechos imponibles.

Aunque la sentencia no se detiene en desgranar el artículo 6.3 de la LOFCA en profundidad, sí se observa el diverso empleo de las palabras «hecho» y «materia» imponible. El precepto señalado prohíbe el gravamen por medio de tributos propios de hechos imponibles ya gravados por los entes locales. Si bien, permite «establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales», siempre que se establezcan «las medidas de compensación o coordinación adecuadas», para no mermar ni impedir el crecimiento de los recursos del ente local.

Pudiera ser que el empleo de «hecho» y «materia» en el mismo párrafo de la norma tenga su origen en su versión primigenia de 1980 y la posterior modificación operada por la Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que modificó la expresión materia imponible en la primera frase, olvidándose de su modificación en la segunda. En cualquier caso, determinando, como hace el TC, que el recargo del IBI no puede considerarse un hecho imponible en sí mismo, ya no debería haber discusión sobre la duplicidad, lo que no obsta que señalemos que este recargo y el impuesto sobre las viviendas vacías presentan un mismo supuesto de hecho al que la ley vincula el deber del pago. Lo que, empleando esta frase que estimamos refleja una realidad, bien puede recordarnos a la definición del hecho imponible que se contiene en la LGT.

Señala la disposición adicional primera de la Ley del impuesto sobre las viviendas vacías (la transcripción es literal del DOGC núm. 6919 en respeto a la ortografía dada por el legislador):

Las medidas compensatorias o de coordinación a las que se refiere el apartado 1 deben ajustarse a los siguientes términos:

a) Deben referirse a las viviendas vacías ubicadas en el correspondiente municipio que hayan sido efectivamente grabadas por el impuesto establecido por la pre-

sente ley, y deben tener en cuenta el importe del recargo sobre el impuesto sobre bienes inmuebles que habría grabado dichas viviendas.

b) Deben tener carácter anual y deben ser adoptadas después de la acreditación de los importes del recargo del impuesto sobre bienes inmuebles que correspondería haber aplicado a estas viviendas en el año natural en que se ha devengado el impuesto.

Así pues, podemos señalar con cierta seguridad que, por virtud de la ley catalana, el recargo del IBI y el impuesto sobre las viviendas vacías no serán compatibles en el territorio de la comunidad autónoma. Ello se deriva del precepto transcrito *supra* observando que las medidas de compensación se referirán al importe con que el ayuntamiento en cuestión «habría» gravado las viviendas desocupadas, cuando acredite los importes que «correspondería» haber aplicado. Entendemos, por tanto, que se impide a los municipios el cobro del recargo del IBI por viviendas desocupadas, evitándose de este modo la duplicidad de gravamen real del hecho de la desocupación.

## Referencias bibliográficas

Argelich Comelles, C. (2016). El impuesto sobre viviendas vacías como sanción a la deshabitación. *Diario La Ley*, 8886.

Menéndez Moreno, A. (2015). Nada es lo que parece (a propósito del impuesto sobre

viviendas vacías de la Ley de 21 de julio de 2015 de la Generalidad de Cataluña). *Quincena Fiscal*, 17, 13-19.

# A efectos del cálculo de la plusvalía municipal debe tomarse en consideración la fórmula legalmente prevista, sin que pueda acudirse a otras fórmulas alternativas

Análisis de la [STS de 27 de marzo de 2019, rec. núm. 4924/2017](#)

**Neus Teixidor Martínez**

*Abogada en Grupo 63*

*Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid*

## Extracto

La sentencia objeto del presente análisis trata de determinar si la cuantificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, también conocido comúnmente como plusvalía municipal, puede realizarse utilizando métodos de cálculo diferentes a la fórmula legalmente establecida en el artículo 107 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. A este respecto, la Diputación Provincial de Albacete y el Ayuntamiento de Casas Ibáñez, como recurrentes en casación, consideran que la adopción de fórmulas alternativas de cálculo afecta a elementos esenciales del tributo, desvirtuando los mismos, y, por ende, debe estarse a la fórmula legalmente establecida. Por su parte, el sujeto pasivo sostiene que, de mantenerse esa fórmula de cálculo, se estarían gravando situaciones ficticias al calcularse el impuesto sobre el incremento de valor futuro del terreno transmitido y no el incremento de ese valor producido por los años de tenencia del mismo. Para resolver las cuestiones planteadas, el Tribunal Supremo se remite a lo dispuesto en su reciente Sentencia de 5 de junio de 2018, que se pronuncia respecto de la carga de la prueba de la existencia de incremento de valor del terreno.

## 1. Supuesto de hecho

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 (rec. núm. 4924/2017 –NFJ073056–), de la que es ponente el magistrado don José Díaz Delgado, tiene por objeto analizar si, en el supuesto de que exista un incremento del valor del terreno de naturaleza urbana, los juzgados y tribunales tienen la potestad de elegir el método de cálculo del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante, IIVTNU) que, en cada caso, consideren más «adecuado» y, por lo tanto, fuera de los parámetros previstos en los apartados 2 y 4 del artículo 107 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo, TRLRHL). En palabras del propio Tribunal Supremo, la sentencia que nos ocupa pretende lo siguiente:

[d]eterminar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales [...] permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda.

En el supuesto enjuiciado, don Juan Pedro liquidó el IIVTNU relativo a un bien inmueble situado en el municipio de Casas Ibáñez (provincia de Albacete), como consecuencia de la aceptación de una donación. Sin embargo, al no estar conforme con la fórmula de cálculo utilizada para la emisión de dicha liquidación, procedió a su impugnación.

La controversia fue resuelta mediante Sentencia número 141 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Albacete de fecha 26 de junio de 2017 (rec. núm. 24/2016), que, con base en diversas sentencias anteriores de ese mismo Juzgado, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha y del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca, estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto. En concreto, dicho juzgado considera que puede calcularse o determinarse el incremento de valor experimentado por los terrenos y puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión mediante una fórmula diferente de la dispuesta en el artículo 107.4 del TRLRHL, que, recordemos, consiste en multiplicar el «valor del terreno en momento del devengo por

el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda». Por ello, esta sentencia opta por adoptar la fórmula de cálculo aplicada por la Sentencia número 366 del Juzgado número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 (rec. núm. 37/2010 –NFJ049472–), por lo que, en este caso, la plusvalía se calcula siguiendo la fórmula «plusvalía = valor final  $\times$  núm. años  $\times$  coeficiente de incremento/1 + (núm. de años  $\times$  coeficiente de incremento)».

## 2. Doctrina del tribunal

Contra la sentencia anteriormente mencionada, la Diputación Provincial de Albacete y el Ayuntamiento de Casas Ibáñez interpusieron recurso de casación (rec. núm. 4924/2017). Debemos mencionar que el Tribunal Supremo, antes de entrar a valorar la situación jurídica, pone de manifiesto que la misma coincide sustancialmente con la suscitada de los recursos de casación números 2022/2017, 2093/2017 y 2815/2017, que fueron admitidos a trámite mediante los Autos de la Sección Primera del Tribunal Supremo de 21 de julio (NFJ068340), de 24 de julio y de 15 de septiembre de 2017.

En el recurso de casación que nos ocupa, la parte recurrente sostiene que la sentencia impugnada vulnera los apartados 2 y 4 del artículo 107 del TRLRHL y el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las Sentencias «de 31 de enero de 1998, de 24 de diciembre de 1994, de 18 de abril de 1995 y de 6 de febrero de 1996», que no permite decidir conforme a una prueba pericial practicada en otro proceso sin haberla llevado previamente ante el órgano que resuelve.

En este sentido, debemos recordar que el artículo 8 a) de la LGT establece una reserva de ley respecto de «[l]a delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria [...]». En concreto, en relación con el IIVTNU, el artículo 107 del TRLRHL contiene las reglas de cuantificación de su base imponible. Así, a grandes rasgos, el apartado segundo, letra a), dispone que, en el caso de transmisión del terreno, el valor del mismo es el que tenga, en el momento de dicha transmisión, a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. A lo que el apartado 4 de ese precepto añade que, sobre el valor del terreno en el momento del impuesto, se le aplica el porcentaje anual que se determine mediante la ordenanza fiscal correspondiente, sin que este porcentaje pueda superar los porcentajes máximos establecidos por este artículo. En resumen, la fórmula legalmente establecida es la siguiente «base imponible = valor catastral del suelo  $\times$  (núm. años  $\times$  coeficiente de incremento)/100».

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en su Auto de admisión del recurso de casación que nos ocupa de fecha 27 de noviembre de 2017 (NFJ073104), considera que, además de

los preceptos anteriormente mencionados, deben tenerse en cuenta los artículos 104.1 y 107.1 del TRLRHL, pues guardan íntima relación con los apartados 2 y 4 del artículo 107 del TRLRHL. Adicionalmente, el Ayuntamiento de Casas Ibáñez pretende desvincular la aplicación de la fórmula de cálculo del IIVTNU de la existencia o no de incremento real de valor, pues considera que se trata de una fórmula matemática de aplicación automática. No obstante, a juicio del Tribunal Supremo, dicha cuestión ha quedado claramente resuelta en sentido contrario por la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016 –NCJ062411–), por lo que no entra a valorarla.

Por su parte, don Juan Pedro sostiene que la sentencia recurrida es totalmente ajustada a derecho. A su juicio, de aplicarse una fórmula de cálculo diferente a la propuesta, que recordemos consiste en «base imponible = valor catastral del suelo × (núm. años × coeficiente de incremento)/1 + (núm. de años × coeficiente de incremento)», se estarían sometiendo a gravamen situaciones ficticias, siendo dicha situación contraria al ordenamiento jurídico y, en concreto, a los principios consignados en el artículo 31.1 de la Constitución española.

En contra de esta tesis, la parte recurrente en casación aporta un informe suscrito por un economista del Servicio de ATM de la Diputación de Huelva en el que se considera que la fórmula de cálculo propuesta afecta a elementos esenciales del tributo como su determinación o, incluso, el devengo. Así, dicho informe sostiene que se pasa de un tributo de devengo instantáneo a un tributo de devengo periódico o continuo (pues, de aplicarse la fórmula propuesta, su devengo iría desde el momento «0» hasta el momento «n»). Dicho informe concluye que:

[ ]a fórmula propuesta implica: la invasión de hechos imposables de otros impuestos, desvirtúa elementos esenciales del mencionado impuesto como el devengo y entra en contradicción con el cálculo de la base imponible ya que no es necesario despejar ninguna incógnita (valor inicial) puesto que todos los datos necesarios para el cálculo están perfectamente identificados.

Partiendo de la controversia planteada por las partes, el Tribunal Supremo, en primer lugar, se remite al fundamento jurídico quinto de su Sentencia de 5 de junio de 2018, en el que analiza la carga de la prueba de la existencia de valor de los terrenos de naturaleza urbana. En este sentido, recuerda que, según esa sentencia, el obligado tributario es el que debe probar, mediante cualquier principio de prueba, la inexistencia de incremento de valor. Y, posteriormente, es la Administración la que debe aportar pruebas en contra de dichas pretensiones, con el objeto de poder aplicar lo dispuesto en el TRLRHL y, por ende, proceder a la exigencia del IIVTNU.

Pues bien, partiendo de este razonamiento realizado en la reciente jurisprudencia de la Sala, la sentencia que nos ocupa considera que el sujeto pasivo del IIVTNU puede probar la inexistencia de incremento de valor como consecuencia de la transmisión, si bien reconoce que esta no es la problemática puesta de manifiesto en el presente caso. Como hemos

visto, la problemática aquí deriva de la aplicación de una fórmula de cálculo diferente a la prevista por el artículo 107 del TRLRHL, artículo que, como recuerda la Sala, solo ha sido declarado inconstitucional en la medida en que se graven situaciones en las que no exista un incremento de valor de los terrenos.

A este respecto, reconoce que esta falta de plusvalía puede acreditarse mediante la aportación de cualquier medio de prueba. No obstante, en el presente supuesto, se recurre a una prueba pericial no practicada en el procedimiento de referencia, sino en un pleito diferente, lo que supone una quiebra del principio de contradicción. Pero, además, el Tribunal Supremo cuestiona dicha prueba pues considera que «[...] no es realmente un dictamen pericial, sino una fórmula de interpretación de la ley, que corresponde siempre al juzgador y que es distinta de la prevista literalmente en la normativa aplicable».

En este sentido, la sentencia recuerda que el recurrente pretende sustituir la fórmula consignada en el artículo 107 del TRLRHL, aunque dicha fórmula ya se contenía en la legislación anterior y, salvo en lo relativo a la inexistencia de incremento de valor de los terrenos, no se ha declarado su inconstitucionalidad. Así, el tribunal llega a considerar que, aunque la fórmula propuesta puede ser una opción legislativa válida constitucionalmente, lo cierto es que no puede sustituir a la fórmula establecida legalmente.

Por consiguiente, la sentencia que nos ocupa estima el recurso de casación interpuesto. Asimismo, fija como doctrina:

[l]a interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4 del texto refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual [que] corresponda.

### 3. Comentario crítico

En este caso, la discusión se centra en dos aspectos diferentes. En primer lugar, si la normativa del IIVTNU, en su configuración actual, admite o no la posibilidad de cuantificar su base imponible tomando en consideración un método de valoración alternativo. Y, en segundo lugar, también se plantea si la fórmula de cálculo adoptada por el legislador es o no correcta para cuantificar la plusvalía generada.

Respecto de la primera cuestión, el Tribunal Supremo la resuelve considerando que no admite prueba pericial, pues la misma, en realidad, constituye una interpretación de la norma, que debe realizarla el órgano juzgador. En este sentido, entiende que esa interpretación se

aparta de la prevista en la normativa aplicable, que, por otro lado, no ha sido declarada inconstitucional. No obstante, ni siquiera se pronuncia, de forma directa, sobre el principio de reserva de ley que ampara la aplicación de la fórmula de cálculo.

Además, el Tribunal Supremo, al considerar que la configuración actual de la normativa del IIVTNU no admite la posibilidad de cuantificar su base imponible mediante una fórmula alternativa, ya no se pronuncia sobre la segunda cuestión, si bien reconoce que podría llegar a ser una opción legislativa válida. A este respecto, debemos tener en cuenta que, desde un punto de vista económico, el cálculo actual de la base imponible del IIVTNU se realiza tomando en consideración la «fórmula de capitalización simple», consistente en «base imponible = valor catastral del suelo  $\times$  (núm. años  $\times$  coeficiente de incremento)/100». En esta fórmula se parte del valor catastral del suelo en el momento de la venta, por lo que se calcula el incremento de dicho valor en los años siguientes y no, como parece ser el espíritu del impuesto que nos ocupa, el incremento generado durante los años de su tenencia. Es decir, técnicamente, se está gravando un incremento de valor futuro y, como sostiene la sentencia recurrida, irreal para el sujeto pasivo.

Según este hecho, la Sentencia número 141 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Albacete de fecha 26 de junio de 2017 (rec. núm. 24/2016), sentencia recurrida en el supuesto analizado, tomando en consideración la argumentación de la Sentencia número 366 del Juzgado número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 (rec. núm. 37/2010), argumenta que dicha fórmula es incorrecta. En sustitución, aplica la «fórmula del descuento simple», que consiste en «base imponible = valor catastral del suelo  $\times$  (núm. años  $\times$  coeficiente de incremento)/1 + (núm. de años  $\times$  coeficiente de incremento)». Por lo tanto, desde un punto de vista económico, esta fórmula permite partir del valor catastral actual para calcular el incremento sufrido en el terreno desde que se adquirió, es decir, durante los años de tenencia. En consecuencia, se realiza una regresión progresiva del valor catastral actual, pudiéndose calcular el valor inicial y, por ende, el incremento de valor de los terrenos.

No debemos olvidar que la Sentencia número 366 del Juzgado número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 (rec. núm. 37/2010 –NFJ049472–) fue confirmada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (rec. núm. 393/2010 –NFJ049473–). Además, lo cierto es que la sentencia recurrida no es la primera sentencia que adopta este criterio. Ese mismo juzgado había adoptado, como reconoce en la sentencia recurrida, varias Sentencias en este mismo sentido, como son las de 27 de enero de 2014 (recs. núms. 321/2013 y 320/2013), de 30 de enero de 2014 (rec. núm. 345/2014) y de 6 de junio de 2017 (rec. núm. 196/2015). También, debemos mencionar la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Albacete de fecha 9 de diciembre de 2013 (rec. núm. 320/2013). Asimismo, podemos citar las Sentencias número 334, de 13 de octubre de 2016 (rec. núm. 261/2015) y número 378, de 11 de noviembre de 2016 (rec. núm. 11/2015 –NFJ066479–) del Juzgado número 15 de Madrid, que, con remisión a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencia de 6 de mayo de 2015 (rec. núm. 89/2014 –NFJ066480–), consideran que:

[y] esa fórmula matemática, como bien explica la recurrente en la demanda, y ha evidenciado la prueba pericial, –ha de ser la del descuento, y no la de la capitalización–, pues con ella se refleja el incremento de valor experimentado por el inmueble desde su adquisición hasta su transmisión, bien que tomando como referencia un valor final teórico o legal, al que aplicándole esa fórmula del descuento en función de los porcentajes de incremento o coeficientes de revalorización previstos en la ley (art. 107), se llega a conocer el valor teórico inicial, y después, por diferencia entre uno y otro, el experimentado durante ese periodo de tenencia, al que se le ha de aplicar el tipo de gravamen en los términos también previstos en la ley.

En vista de lo expuesto, la única cuestión que queda por resolver es si la fórmula tomada en consideración por el legislador puede considerarse inconstitucional. A este respecto, es por todos conocido que el artículo 31.1 de la Constitución española reconoce que «[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Lo cierto es que el legislador, a la hora de configurar el impuesto, podía optar por distintas fórmulas y se decantó por un método de configuración objetivo, siendo, en principio, un método perfectamente válido. Por lo tanto, como ya apuntó Marín-Barnuevo Favo (2013), «[...] la utilización de métodos más idóneos no es una opción legal: hay que aplicar la regla prevista en la ley en todo caso, aunque el resultado pueda considerarse poco idóneo para medir la capacidad económica real del contribuyente». En este sentido, el Tribunal Supremo, en la sentencia analizada, ha considerado que no existe otra opción que la aplicación de la regla de cuantificación legalmente prevista, pues, por el momento, no se ha declarado su inconstitucionalidad.

Finalmente, antes de terminar el presente comentario, hay que incidir en una de las afirmaciones realizadas en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 (rec. núm. 4924/2017), objeto del presente recurso. Así, en el último párrafo del fundamento jurídico primero, el Tribunal Supremo reconoce que la falta de plusvalía puede acreditarse mediante la aportación de cualquier medio de prueba, como puede ser «[...] una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al valor de mercado». Lo cierto es que dicha matización es un tanto sorprendente, pues aquí, en principio, no tiene ninguna relevancia que el valor catastral sea o no inferior al valor de mercado, pues lo que se trata de determinar es la inexistencia de un incremento de valor de un terreno, por lo que lo realmente relevante es determinar que el valor de transmisión del mismo sea inferior al valor de su adquisición. Pero, además, la realización de una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al valor de mercado carece de sustento, ya que el propio artículo 23.2 del Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, dispone:

[e]l valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante

orden del ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase.

Y, en esa línea, la normativa de valoración catastral prevé la aplicación de un coeficiente de referencia al mercado o RM, que disminuye el valor catastral para que, sobre el papel, siempre se halle por debajo del valor de mercado. Por lo tanto, no tiene sentido aportar, en un procedimiento de plusvalía, una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al valor de mercado, pues, teóricamente, esa es la situación que se da siempre. No obstante, otra cosa diferente es que se pretenda acreditar que el valor catastral realmente es superior al valor de mercado, por lo que el mismo infringe las normas anteriormente mencionadas, si bien esa es una cuestión diferente a la de la inexistencia de incremento de valor de los terrenos y de la problemática objeto de análisis en la mencionada sentencia. Por todo ello, debemos considerar que el Tribunal Supremo comete un error al poner como ejemplo esta prueba pericial y que, en realidad, quería hacer referencia a otra prueba diferente, como puede ser la comparativa de los precios de compra y de venta.

## Referencia bibliográfica

Marín-Barnuevo Fabo, D. (2013). ¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorpren-

dente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012. *Diario La Ley*, 8023.

# La exención de trabajos realizados en el extranjero (art. 7 p) LIRPF) y la supuesta «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales

Análisis de la [STS de 28 de marzo de 2019, rec. núm. 3774/2017](#)

**Pedro M. Herrera Molina**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED*

## Extracto

El Tribunal Supremo considera que la exención de los rendimientos por trabajos realizados en el extranjero no exige una estancia «continua» en el extranjero ni excluye los trabajos de supervisión y asistencia a reuniones. La exención tampoco exige que el trabajo se realice de modo exclusivo para una entidad extranjera (con exclusión del empleador residente en España), siempre que la entidad extranjera resulte también beneficiada por dicho trabajo.

La sentencia afirma inicialmente que los beneficios fiscales deben interpretarse «de modo restrictivo», pero rectifica después afirmando que han de utilizarse los criterios generales de interpretación (particularmente la finalidad de la norma) y que «no cabe exigir para el disfrute de la exención [...] requisitos que no prevé el precepto que la establece».

## 1. Supuesto de hecho

El interesado, empleado público del Banco de España, realizó a lo largo de 2011 diversos desplazamientos breves (con regreso al día siguiente o dos días después) a ciudades de otros países de la Unión Europea para supervisar proyectos del Banco Central Europeo en los que participaba su empleador (el Banco de España).

Tras presentar en plazo la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) solicitó su rectificación por entender aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), para las retribuciones derivadas de trabajos realizados en el extranjero que le había satisfecho su pagador (el propio Banco de España, según parece desprenderse de los hechos reflejados en la sentencia del Tribunal Supremo –TS–).

La Administración desestimó su solicitud, así como el posterior recurso de reposición. A continuación, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid. Este también desestimó su petición. Seguidamente interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que dictó Sentencia desestimatoria el 24 de mayo de 2017 (rec. núm. 1132/2015 –NFJ073023–).

Finalmente el interesado interpuso recurso de casación (núm. 3774/2017 –NFJ073021–) que fue admitido por Auto de 6 de noviembre de 2017 por concurrir la presunción de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia (art. 88.3 a) Ley 29/1998). El auto precisó que la cuestión de interés era la siguiente:

Determinar, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 7, letra p), de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el al-

cance del requisito referente al destinatario o beneficiario de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando se trata de rendimientos percibidos por funcionarios en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte.

## 2. Doctrina del tribunal

El TS concluye que (FJ 3.º):

1) El artículo 7, letra p), LIRPF, resulta aplicable a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades.

2) Dicho precepto no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones.

Además, el tribunal realiza determinadas consideraciones *obiter dicta* sobre la interpretación «restrictiva» [sic] de los beneficios fiscales (FJ 2.º, apartado 5):

Tampoco podemos ignorar que en relación con las normas que establecen beneficios fiscales hemos señalado, no solo que no cabe una interpretación extensiva, sino que esta debe hacerse con carácter restrictivo. Así, en la Sentencia 1199/2016, de 26 de mayo (FJ 3.º), hemos declarado:

«3. [...] Ni en materia de bonificaciones tributarias ni en la de potestades administrativas cabe hacer una interpretación extensiva.

En cuanto a lo primero porque las bonificaciones y exenciones constituyen una excepción a la obligación general de contribuir [...].

Es doctrina jurisprudencial reiterada, en aplicación de los arts. 23.2 LGT (1963) y 12 y 14 de la LGT (2003) –que no son sino concreción en el ámbito tributario de los criterios hermenéuticos generales de los arts. 3.1 y 4.2 del Código Civil– la que establece el carácter restrictivo con el que deben interpretarse las normas relativas a bonificaciones fiscales, al objeto de asegurar que la excepción singular de la obligación general de contribuir –generalidad que tiene consagración incluso a nivel constitucional ex art. 31.1 CE– que se establece responde a la finalidad específica fijada por el legislador.

Todo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad consagrado en el art. 14 de la Constitución, en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la misma».

Más adelante se matiza (más bien, se rectifica) esta idea (FJ 2.º, apartado 7):

La interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT. En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. Alcance de la exención por trabajos realizados en el extranjero

La sentencia resulta útil, en primer lugar, para los empleados públicos (funcionarios o no) que desarrollen trabajos en el extranjero para entidades internacionales no residentes. La sentencia aclara que la exención no se condiciona a la inexistencia de un beneficio para el empleador residente en España (en este caso, el Banco de España) por el hecho de que este forme parte del ente internacional al que se prestan los servicios.

Sin embargo, esto no es lo más relevante. Lo verdaderamente importante es que el tribunal elabora una interpretación finalista de la exención, rechazando los criterios restrictivos que venía aplicando la Agencia Tributaria con el apoyo de la Dirección General de Tributos y los tribunales económico-administrativos.

En efecto, la resolución que desestimó el recurso de reposición presentado por el interesado se basaba en tres argumentos que restringían el ámbito de la exención (antecedente de hecho 1.º 2, de la sentencia comentada):

- a) «Se debe [...] producir un desplazamiento físico del trabajador fuera de España, así como que los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España. Como ya se le indicó en el acuerdo de resolución y a la vista de la duración de los desplazamientos realizados por el interesado (2 o 3 días) y en contra de lo alegado, este órgano considera que no se puede

concluir que se haya producido un desplazamiento real y continuado del centro de trabajo. El contribuyente manifiesta en las alegaciones presentadas que se trata de una exigencia no recogida en la norma, no obstante, esta afirmación se desprende de la misma y así lo señala expresamente la propia Dirección General de Tributos en distintas consultas vinculantes (V1566-09)».

En nuestra opinión el «desplazamiento real» sí se deduce de la norma, pero no su «carácter continuado», por lo que la Administración venía utilizando una interpretación restrictiva (aquella que reduce el ámbito de la exención más allá del tenor de la ley).

- b) «El mero hecho de asistir a reuniones [...] no nos permite identificar si el último beneficiario de sus trabajos ha sido el Banco Central Europeo o su propia entidad pagadora, el Banco de España». Excluir la *participación en reuniones* (cursiva nuestra) del «trabajo» cubierto por el ámbito de la exención también constituye una interpretación restrictiva.
- c) El TEAR de Madrid (Res. de 22 de julio de 2015) entiende que no se ha realizado un trabajo para una entidad extranjera, porque «cabe concluir que el destinatario de tales servicios es el Eurosistema, y en definitiva el propio Estado español, que por medio del Eurosistema colabora con los Bancos Centrales de otros Estados, *revirtiendo estos proyectos en beneficio de todos sus miembros*» (cursiva nuestra). Es decir, si el trabajo revierte en función de un conjunto de entidades extranjeras y una española, se excluye la exención. Esto constituye también una interpretación restrictiva, aunque fuera respaldada por la Dirección General de Tributos. Como advierte García Carretero (2015, p. 92):

[...] en la Consulta 27/2005, de 28 de enero, se indica que no procede la aplicación de la exención con relación a un trabajador que trabaja para una empresa española la cual forma parte de un grupo de empresas y se desplaza al extranjero porque es asignado para un proyecto del grupo de empresas. En concreto establece que «[...] habida cuenta que el proyecto estaba dirigido a la elaboración de una aplicación informática que posteriormente se implantaría en todo el grupo de empresas, no puede considerarse que existe un trabajo prestado para la empresa no residente a la que el trabajador se ha desplazado, ya que estaremos en presencia de trabajos que redundan en beneficio de todas las empresas del grupo, residentes y no residentes».

El TS rechaza todas estas restricciones basándose en una interpretación literal (el texto de la ley) y teleológica (su finalidad) de la exención:

- a) «Aunque no nos lo pide el auto de admisión del recurso, al objeto de resolver el debate que se ventila en esta sede, conviene asimismo aclarar que el artículo 7,

letra p), LIRPF, tampoco contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos. En particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación. Y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, *lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención (la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero)*» (FJ 2.º 8, cursiva nuestra).

El tribunal se apoya en la finalidad de la exención (la internacionalización del capital humano residente en España) para concluir que puede concederse en el caso de «traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional».

- b) «[E]l artículo 7, letra p), LIRPF, únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena; y resulta asimismo manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo. Como hemos dicho, este incentivo fiscal *no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores*» (FJ 2.º 7, cursiva nuestra).

De nuevo se alude a la finalidad de la norma para delimitar su ámbito de aplicación.

La doctrina elaborada por el tribunal resulta plenamente correcta y –reiteramos esta idea– no solo se basa en el tenor literal de la ley, sino en una interpretación teleológica.

### 3.2. Criterios generales sobre la interpretación de los «beneficios fiscales»

Además de resolver el problema concreto (en términos más amplios de los previstos por el auto de admisión), la sentencia realiza algunas afirmaciones sobre los criterios generales de interpretación de las exenciones.

Dichas consideraciones resultan contradictorias entre sí. Parece como si el texto del fundamento jurídico segundo.5 procediera de una «fuente literaria» distinta de la que ha redactado el fundamento jurídico segundo.7. En otras palabras, parece como si el ponente (don Ángel Aguillo Avilés) hubiera aceptado, como concesión, introducir unas frases que no responden al planteamiento general de la sentencia.

Así, el fundamento jurídico segundo.5 afirma que «en relación con las normas que establecen beneficios fiscales, hemos señalado, no solo que no cabe una interpretación extensiva, sino que esta debe hacerse “con carácter restrictivo”», invocando la STS 1199/2016, de 26 de mayo (rec. núm. 2876/2014 –NFJ064328–) (FJ 3.º), según la cual:

[...] todo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución, en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas, como señala el artículo 31.1 de la misma.

Esta frase –con el debido respeto al tribunal– nos parece completamente errónea. Por un lado, la expresión «interpretación restrictiva» se refiere a aquella que reduce el mandato derivado de la literalidad de la norma. Resulta absurdo pensar que, cuando el legislador establece un beneficio fiscal, la Administración o los tribunales deban «inventar» requisitos adicionales que restrinjan el ámbito de aplicación definido literalmente por la ley.

Además, es falso que los beneficios fiscales constituyan excepciones al principio de igualdad. El principio de igualdad en materia tributaria debe integrar el principio de capacidad económica con otras finalidades dotadas de respaldo constitucional en los términos concretados por el legislador. Si un beneficio fiscal quebrantara el principio de igualdad, no debería «interpretarse restrictivamente», sino declararse inconstitucional.

Por otra parte, algunos beneficios fiscales no constituyen una excepción al principio de capacidad económica, sino una modalidad distinta de llevarlo a la práctica (pensemos en los beneficios fiscales relacionados con las actividades de interés general de las entidades no lucrativas, como ha señalado Martín Dégano, 2015, *passim*). En este sentido, se ha afirmado que la exención puede constituir una «modalidad del tributo y contenido del deber de contribuir» (Lozano Serrano, 2018, p. 275).

Como indica Velarde Aramayo (1997, p. 172), inspirándose en la doctrina italiana:

[...] la capacidad contributiva se presenta como un principio general que es a la vez positivo y negativo, subyacen en ella dos reglas que se definen recíprocamente: de un lado, las manifestaciones de capacidad contributiva deben ser gravadas, y de otros, aquellas en las que concurren ciertas circunstancias cualitativas y cuantitati-

vas no deben ser objeto de gravamen. Así algunas exenciones o bonificaciones se presentan como constantes delimitaciones del principio general de sometimiento a gravamen de todas las manifestaciones de capacidad contributiva, perfilándose de esta manera en un principio general concurrente, aunque no contrario a aquel.

La propia sentencia que comentamos afirma en el mismo fundamento de derecho que:

[...] *la interpretación restrictiva o, más precisamente estricta* [sic], que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT. En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece (FJ 2.º 7).

Es decir, la propia sentencia rechaza la interpretación «restrictiva» («no cabe exigir para el disfrute de la exención [...] requisitos que no prevé el precepto que la establece»). Así, el TS precisa que la referencia a la «interpretación restrictiva» debe entenderse como una mera defensa de una interpretación «estricta». A continuación, la sentencia afirma que dicha interpretación «estricta» no debe limitarse al texto de la ley, sino que debe contemplar todos los elementos interpretativos previstos en el artículo 3.1 del Código Civil (por remisión del art. 12.1 LGT), entre los que destaca «el espíritu y finalidad de las normas».

La interpretación que realiza el TS del artículo 7 p) de la LIRPF es coherente con este planteamiento teleológico (la sentencia se refiere repetidamente a la finalidad del citado precepto) y no con una supuesta interpretación restrictiva (que era la realizada por la Administración y por la sentencia casada).

Entonces ¿qué sentido tiene la referencia a la «interpretación restrictiva»? Pensamos que se trata de una mera concesión a algunos miembros de la sala, preocupados, tal vez, por la interpretación «expansiva» que realizó, recientemente, la STS 1462/2018, de 3 de octubre (rec. núm. 4483/2017 –NFJ071575–), al declarar exentas las prestaciones por baja de maternidad percibidas de la Seguridad Social. Dicha sentencia afirmó, certeramente, que la exención debía interpretarse con arreglo a su finalidad, sus antecedentes, su tenor gramatical y su contexto. Sin embargo, aplicó incorrectamente dichos criterios, incurriendo, a nuestro juicio, en una errónea aplicación analógica.

En definitiva, como indica acertadamente Martín Dégano (2015, p. 143):

[...] el problema de los criterios especiales de interpretación de las normas tributarias –y, en particular, de los beneficios fiscales– por su supuesto carácter excepcional [...] es una materia superada aunque, por lo que parece, nunca está de más recordar. En las exenciones no existen criterios específicos de interpretación, sino que pueden utilizarse todos los elementos de la hermenéutica jurídica.

## Referencias bibliográficas

- García Carretero, B. (2015). Aspectos conflictivos relacionados con la tributación en el IRPF de trabajadores expatriados residentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 385, 157 y ss.
- Lozano Serrano, C. (2018). La exención tributaria. En Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (29.ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Martín Dégano, I. (2014). Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general. *Anuario de Derecho de Fundaciones*, 1, 57-96.
- Martín Dégano, I. (2015). Las fundaciones y el cumplimiento indirecto de los fines de interés general. En torno a la interpretación restrictiva de las exenciones (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 393, 143 y ss.
- Velarde Aramayo, M.ª S. (1997). Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons.

# Liquidación del impuesto sobre sociedades y cierre del ejercicio 2018 (caso práctico)

**M.ª Pilar Martín Zamora**

*Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Huelva*

**Luis A. Malvárez Pascual**

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

## Extracto

En el supuesto se realiza el cierre contable del ejercicio 2018 y la liquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente a dicho periodo impositivo. Por un lado, se analiza la situación de una empresa que superó el volumen de operaciones para ser considerada como empresa de reducida dimensión en un periodo anterior, pero que puede mantenerse en el régimen durante tres años en virtud del artículo 101.4 de la LIS. La empresa no aplicó por error esos incentivos y se plantea la posibilidad de hacerlo de forma retroactiva en 2018. Por otra parte, se analizan diferentes operaciones que pueden tener un tratamiento contable y fiscal diferente, como ocurre con las siguientes: amortización de diferentes activos adquiridos por la empresa, tanto materiales como intangibles; diversas pérdidas por deterioro, tanto de créditos comerciales como de existencias; provisión para responsabilidades por un despido o por el pago de una sanción que ha sido recurrida judicialmente; aportaciones a un plan de retribución a largo plazo en especie o deducción de los gastos financieros. Además, se analizan otras operaciones que no dan lugar a ajustes en el IS, en la medida en que no se encuentran reguladas en la LIS. Su estudio tiene interés tanto en el ámbito contable como fiscal, pues muchas de estas operaciones han sido objeto de una reciente consulta de la DGT en la que se analiza la operación desde los dos puntos de vista señalados. En este sentido, se estudian, entre otras operaciones, las siguientes: subvenciones de capital; derecho de usufructo; amortización de un bien cuyo periodo de permanencia en la empresa es mucho menor que su vida útil; gasto derivado de la condena en costas en un procedimiento judicial; venta de acciones propias; indemnización obtenida en una sentencia que ha sido recurrida en una instancia superior, pero que se ha cobrado al instar la ejecución provisional; devolución del exceso de cotizaciones a la Seguridad Social por un error en la cuantificación de la mismas; o, finalmente, validez de la factura corregida manualmente y de la factura recibida en pdf sin firma electrónica.

**Palabras clave:** impuesto sobre sociedades; cierre contable; empresas de reducida dimensión; ingresos; gastos; ajustes sobre el resultado contable.

**Nota:** Este caso práctico también ha sido publicado en Martín Zamora, M.ª P. y Malvárez Pascual, L. A. (2019). Liquidación del impuesto sobre sociedades y cierre del ejercicio 2018 (caso práctico). *Revista CEFGestión. CEF*, 250, 19-106.

## Enunciado

De Libris, SA, entidad con la consideración contable de gran empresa, dedicada a la producción y difusión de todo tipo de libros y cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, de cara al cierre del ejercicio 2018 facilita la información que se detalla seguidamente.

### 1. Balance de saldos a 31 de diciembre de 2018 previo a la determinación del resultado

Código	Título	Saldo
10000	Capital social (24.000 acciones de 2,5 € de valor nominal)	60.000
10800	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	12.000
11200	Reserva legal	9.000
11300	Reservas voluntarias	18.000
11400	Reserva por acciones propias	12.000
17000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	27.720.000
17400	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	24.323,21
20300	Propiedad industrial (marcas)	25.000
20700	Propiedad intelectual (fondos editoriales)	150.000
21000	Terrenos y bienes naturales	31.660
21100	Construcciones	203.340
21300	Maquinaria (2012)	20.000
21310	Maquinaria (encuadernadora-2016)	80.000



Código	Título	Saldo
▶		
21600	Mobiliario ( <i>leasing</i> )	60.000
21800	Elementos de transporte (vehículo director general)	45.900
28070	Amortización acumulada de propiedad intelectual (fondos editoriales)	66.666,67
28110	Amortización acumulada de construcciones	21.350,70
28130	Amortización acumulada de maquinaria (2012)	13.800
28131	Amortización acumulada de maquinaria (encuadradora-2016)	12.000
28160	Amortización acumulada de mobiliario ( <i>leasing</i> )	6.000
31000	Materias primas	45.000
33000	Productos en curso	72.500
35000	Productos terminados	120.000
39500	Deterioro de valor de productos terminados	23.120
42000	Acreedores comerciales no corrientes (usufructo)	7.935,17
43000	Clientes (sociedad en concurso)	60.900
43020	Clientes (organismo público peruano)	38.285
43601	Clientes de dudoso cobro (diputación provincial)	20.448,33
47000	Hacienda Pública, deudora por IVA	6.129
47300	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	5.429
47400	Activos por diferencias temporarias deducibles (límite gastos financieros)	112.500
47420	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	12.000
47450	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2017	4.600
47600	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	14.303,08
47900	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (libertad de amortización)	1.550
47901	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (aceleración amortización)	5.337,68



Código	Título	Saldo
▶		
47902	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ( <i>leasing</i> )	1.500
47903	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (encuadernadora-2016)	3.000
49010	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (diputación provincial)	886,83
52200	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	50.000
52400	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	18.315,82
57200	Bancos, c/c	28.973.048,54
60200	Compras de otros aprovisionamientos	8.102.125
62100	Arrendamientos y cánones	18.590
62200	Reparaciones y conservación	152.300
62500	Primas de seguros	12.180
62700	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	48.900
62800	Suministros	3.120.145
62900	Otros servicios	87.651,39
64000	Sueldos y salarios	12.172.123
64200	Seguridad Social a cargo de la empresa	4.251.636,90
64300	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida	18.000
70100	Ventas de productos terminados	29.990.876
76200	Ingresos de créditos	1.185
76900	Otros ingresos financieros	1.241

## 2. Operaciones efectuadas en 2018 pendientes de valoración y registro contable

Tras el análisis de las anotaciones contables efectuadas a lo largo del ejercicio 2018, se ha detectado que determinadas operaciones están pendientes de valoración y registro contable, cuyo detalle es el siguiente:

## 2.1. Acuerdo de venta de maquinaria

Con fecha 1 de abril de 2018, la dirección de la empresa acordó poner en venta una máquina encuadernadora adquirida a comienzos de julio de 2016 como consecuencia de la subcontratación del servicio al haberse producido la jubilación del trabajador encargado de la encuadernación. En esta fecha, se estimó que el valor razonable neto de costes de ventas de la máquina era de 65.000 euros. Aunque se consideró que la enajenación de la máquina se produciría en un plazo máximo de un año, al cierre del ejercicio 2018 el activo no había sido aún vendido, estimándose que su valor razonable neto de costes de venta había caído un 8 % en los nueve meses que llevaba en venta.

## 2.2. Venta de acciones propias

En noviembre de 2017, De Libris, SA adquirió 3.000 acciones propias por un total de 12.000 euros. A lo largo del ejercicio 2018 se ha deshecho de la autocartera mediante las transacciones que se detallan seguidamente:

Fecha	N.º de acciones	Precio de venta	Gastos de venta
1-6-2018	1.950	225 %	275
20-11-2018	1.050	150 %	100

## 2.3. Resoluciones judiciales

En septiembre de 2018, se comunicó a De Libris, SA la pérdida de un pleito interpuesto contra un proveedor, habiendo sido condenada en costas. Con fecha 20 de diciembre ha satisfecho, por tal motivo, una cuantía de 5.500 euros.

Por otra parte, a finales de octubre de 2018, De Libris, SA obtuvo una sentencia favorable en la que se le reconocía el derecho a obtener una indemnización de 15.000 euros por el incumplimiento contractual por parte de un cliente. Pese a que dicho cliente ha recurrido en segunda instancia, al cierre del ejercicio no se ha dictado aún sentencia firme, habiendo instado De Libris, SA la ejecución provisional de la sentencia, obteniendo la indemnización señalada.

## 2.4. Derecho a la devolución de cotizaciones realizadas a la Seguridad Social

En enero de 2018 De Libris, SA solicitó a la Seguridad Social una devolución por el exceso de cotizaciones correspondientes a varios trabajadores efectuado entre 2015 y 2017

por una cuantía de 20.700 euros. Dichas cotizaciones tuvieron la consideración de gasto deducible en los periodos en que se devengaron. En septiembre de 2018 se ha recibido un escrito de la Tesorería General de la Seguridad Social donde se reconoce a la empresa el derecho a la devolución solicitada.

### 3. Información sobre el inmovilizado material

De Libris, SA cuenta con los elementos de inmovilizado material que se detallan a continuación:

- a) Una máquina adquirida el 1 de abril de 2012 por una cuantía de 20.000 euros. Este activo se viene amortizando linealmente, sin computar valor residual alguno, al 12 % anual, que coincide con el coeficiente lineal máximo de tablas. No obstante, en el ámbito fiscal, este elemento se amortizó íntegramente en 2012, al acogerse la empresa al beneficio que representa la libertad de amortización por creación de empleo regulado en el artículo 102 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS).
- b) Desde 1 de noviembre de 2013 cuenta con una nave industrial cuyo precio de adquisición fue de 200.000 euros. La nave, que había sido construida en 2010, fue adquirida de la promotora, sin que desde su construcción hubiera tenido uso alguno. En la fecha de adquisición se desconocía cuál era el valor del terreno sobre el que se asienta la edificación, aunque se sabía que el valor catastral de la nave en dicha fecha era de 120.000 euros y que, de esa cantidad, un total de 19.000 euros correspondía al terreno. Tras la firma de la escritura de compraventa, el inmueble tuvo que ser objeto de una reforma, cuyo coste ascendió a 35.000 euros. El 1 de julio de 2014 tuvo lugar la entrada en funcionamiento del activo. Desde entonces, este elemento patrimonial se viene amortizando linealmente a razón del 3 % anual, que coincide con el coeficiente máximo previsto en tablas. En 2014, De Libris, SA no pudo aplicar el incentivo que representa la libertad de amortización, por lo que aplicó el previsto en el artículo 103 de la LIS.
- c) A comienzos de 2017 se firmó un contrato de arrendamiento financiero sobre determinado mobiliario con una duración de tres años. En la fecha de formalización del contrato, el valor razonable de los bienes objeto del mismo era de 60.000 euros. Las cuotas, comprensivas de capital e intereses según un tipo del 5,5 % anual, presentaban el siguiente detalle según la información facilitada por la entidad de *leasing*:

Ejercicio	Cuota	Intereses	Recuperación del coste del bien	Capital pendiente
2017	20.660,97	3.300	17.360,97	42.639,03



Ejercicio	Cuota	Intereses	Recuperación del coste del bien	Capital pendiente
▶				
2018	20.660,97	2.345,15	18.315,82	24.323,21
2019	20.660,97	1.337,76	19.323,21	5.000
2019 (opción de compra)	5.000	0	5.000	0

Dada la calificación contable del contrato suscrito como arrendamiento financiero, el activo se viene amortizando atendiendo al coeficiente máximo de tablas, esto es, del 10 % anual. Fiscalmente, De Libris, SA, en el periodo impositivo 2017, aplicó el doble de tablas en la creencia de que no podía aplicar los incentivos fiscales de empresas de reducida dimensión, en la medida en que desde el periodo 2014 la cifra de negocios ha superado los 10 millones de euros. En 2018 la empresa ha solicitado asesoramiento de cara a la aplicación de esos beneficios fiscales a tenor de lo establecido en el artículo 101.4 de la LIS. En este sentido, De Libris, SA plantea la posibilidad de aplicar los incentivos en el periodo 2018 pese a no haber hecho uso de los mismos en los periodos anteriores. Además, cuestiona la viabilidad de una aplicación retroactiva del incentivo, mediante un incremento del gasto a efectos fiscales en el periodo anterior, aunque ello conlleve la rectificación de la autoliquidación de 2017.

- d) El 1 de febrero de 2018 De Libris, SA adquirió un vehículo para que estuviera a disposición de su director general, exclusivamente para los fines de la actividad económica. El activo tuvo un coste de 45.900 euros, más IVA. A efectos de amortizar este activo, la empresa se decantó por una amortización lineal teniendo en cuenta que la política de De Libris, SA es la venta del vehículo una vez que hayan transcurrido 18 meses. En este sentido, se ha considerado un valor residual de 36.500 euros, coincidente con el valor garantizado de recompra en agosto de 2019, estimándose que el 3 % anual es el tipo de interés adecuado para la actualización de este valor.
- e) Desde el 1 de julio de 2016, De Libris, SA cuenta con una máquina para la encuadernación de libros cuyo coste fue de 80.000 euros, que se viene amortizando linealmente de acuerdo con una vida útil estimada de diez años y valor residual nulo.

Por último, a comienzos de 2013, De Libris, SA había solicitado una subvención por una cuantía de 90.000 euros para la adquisición de una nave industrial que, finalmente, fue adquirida en noviembre de 2013. El 1 de julio de 2014, la empresa recibió comunicación de la administración competente en la que se reconocía el derecho a favor de De Libris, SA de

una subvención para la compra del activo por una cuantía de 50.000 euros, condicionada al mantenimiento de la plantilla existente en la fecha de firma de la resolución durante cuatro años. Tras la justificación de la inversión realizada, en enero de 2015 De Libris, SA recibió transferencia bancaria por la cuantía concedida. Con ocasión del cierre del ejercicio 2018, se ha constatado que se ha cumplido con la condición impuesta relativa al mantenimiento del número de trabajadores.

#### 4. Información sobre el inmovilizado intangible

Además del inmovilizado material, De Libris, SA cuenta con los siguientes elementos patrimoniales reconocidos como intangibles:

- a) Los derechos para reproducir y distribuir mediante descargas por internet un conjunto de libros. La explotación de estos derechos, que fueron adquiridos a sus autores a comienzos del ejercicio 2017 por un total de 250.000 euros, se ha previsto que tenga lugar en tres años, habiéndose estimado las siguientes descargas:

Año	Descargas estimadas
2017	200.000
2018	150.000
2019	100.000
<b>Total</b>	<b>450.000</b>

Al cierre del ejercicio 2018, se conoce que las descargas reales de 2017 y 2018 han sido de 250.000 y 100.000, estimándose que en 2019 ascenderán a 50.000.

- b) El 1 de marzo de 2018 se recibió el nuevo diseño de la marca corporativa encargada a una empresa especializada, habiéndose satisfecho un total de 25.000 euros por los servicios prestados.

#### 5. Información sobre deterioro de créditos comerciales

En relación con los créditos por operaciones comerciales reconocidos en balance, al cierre del ejercicio 2018, se ha recabado la siguiente información:

- a) El 1 de septiembre de 2018 venció un crédito contra un cliente al que se vendió por un total de 60.000 euros. Como consecuencia del aplazamiento del pago, De

Libris, SA incluyó intereses en factura por una cuantía de 900 euros. En diciembre de 2018 el cliente ha sido declarado en concurso de acreedores, estimando De Libris, SA que, probablemente, consiga recuperar una cuantía de 51.100 euros a finales del ejercicio 2019.

- b) Mantiene un crédito contra la diputación de la provincia en la que tiene su domicilio por un trabajo que, por una cuantía de 20.000 euros, se efectuó en febrero de 2017 y cuyo vencimiento se fijó para el 31 de marzo de ese mismo año. El tipo efectivo del crédito fue del 3% anual. Llegado el cierre del ejercicio 2017, De Libris, SA, que no había cobrado importe alguno, reconoció una pérdida por deterioro por una cuantía de 886,83 euros. Al cierre del ejercicio 2018, De Libris, SA seguía sin cobrar el importe adeudado pero, tras contactar con el organismo público, se le había comunicado que se procedería a liquidar la deuda mediante dos pagos de 10.000 euros a realizar los días 30 de junio de 2019 y de 2020.
- c) A comienzos de 2018 se llevó a cabo una venta a un organismo público de Perú por una cuantía de 38.000 euros, con vencimiento a tres meses por lo que se incluyeron intereses en factura por importe de 285 euros. Al cierre del ejercicio 2018, aún no se ha cobrado cuantía alguna, estimando De Libris, SA que la recuperación del crédito es muy difícil.

## 6. Información sobre pasivos no reconocidos

A comienzos del ejercicio 2018 se aprobó un plan de retribuciones en acciones a tres años para varios trabajadores de la compañía. La retribución se ha vinculado con la consecución de determinados parámetros de rentabilidad, destinándose al plan un máximo de 20.000 títulos que, teniendo en cuenta sus precios actuales de mercado, se han valorado en 90.000 euros. La cantidad final de acciones que correspondan a cada trabajador se entregará cuando concluya el plazo establecido, es decir, al cierre del ejercicio 2020. Así, para hacer frente a dicho plan, en 2018 se ha decidido dotar una provisión de 30.000 euros.

Por otra parte, en noviembre de 2018 se despidió a un trabajador. Al tener la certeza de que el despido sería declarado improcedente por la jurisdicción laboral, decidió dotar una provisión por una cuantía de 15.000 euros, en atención a las reglas establecidas en el Estatuto de los Trabajadores. Sin embargo, se ha decidido registrar finalmente un gasto de 35.000 euros en previsión de responsabilidades futuras que puedan derivarse de los nuevos ajustes de la plantilla que están siendo estudiados para su ejecución en el próximo ejercicio.

Finalmente, en ese mismo mes, se ha comunicado a De Libris, SA la imposición de una sanción de 12.000 euros por parte de la Seguridad Social por determinadas cuestiones re-

lativas a las cotizaciones de sus trabajadores. Aunque es probable la confirmación de la sanción en el corto plazo, la empresa ha decidido recurrirla judicialmente.

## 7. Otra información para el cierre de cuentas

Con fecha 1 de enero de 2016, De Libris, SA adquirió el derecho de usufructo sobre un local de comercio por un periodo de cinco años. A cambio del derecho de uso del local, la empresa se comprometió a realizar unos pagos por vencido de 5.000 euros anuales durante los cinco años de vigencia del contrato, además de un pago final de 20.000 euros a satisfacer el día 31 de diciembre de 2020, fecha de conclusión del usufructo. En la fecha de formalización del contrato se consideró que el tipo de interés de mercado para operaciones a cinco años era del 3,5 % anual, estimación que al cierre del ejercicio 2018 se sigue manteniendo.

A comienzos del ejercicio 2018, De Libris, SA solicitó y obtuvo un préstamo para financiar la nueva sede social, ajustado a las siguientes condiciones:

- Principal del préstamo: 28.000.000 de euros.
- Duración: 2 años.
- Tipo de interés: 5,25 % anual pagadero por vencido.
- Amortización íntegra del principal al vencimiento del préstamo.
- Gastos de estudio y formalización: 1 % sobre el capital prestado.

Entre los gastos de personal figura, por una cuantía de 18.000 euros, la aportación a un seguro colectivo a nombre de varios trabajadores. Las cantidades figuran en el convenio colectivo y cubren contingencias análogas a la de los planes de pensiones, siendo imputadas a los trabajadores como retribución en especie. El derecho a la percepción de las prestaciones que en el futuro se devenguen corresponde a los trabajadores.

Asimismo, entre los gastos de explotación reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias figura una compra de materiales por importe de 3.000 euros más IVA. En la factura correspondiente, el proveedor, a petición de De Libris, SA, completó los datos de forma manual una vez que había sido impresa. Esta factura, al igual que ocurre con todos los documentos recibidos en formato papel, ha sido digitalizada por De Libris, SA a efectos de su conservación. Por otra parte, se ha registrado un segundo gasto, por una cuantía de 5.500 euros más IVA, como consecuencia de la adquisición de varios servicios. Esta compra está documentada en una factura en formato pdf y recibida por correo electrónico, si bien no ha sido firmada digitalmente por su emisor.

Efectuado el inventario extracontable al cierre del ejercicio 2018, se ha puesto de manifiesto la existencia de los siguientes bienes en almacén:

Existencias	Precio de adquisición/ Coste de producción	Valor neto realizable
Materias primas	54.400	50.220
Productos en curso	60.300	73.200
Productos terminados	160.700	142.080

Finalmente, en noviembre de 2018 se contrataron los servicios de impresión y distribución de una trilogía por un total de 40.000 euros, habiendo estimado un coste total del servicio en 25.000 euros. Al cierre de 2018, aunque no puede valorarse con fiabilidad el grado de realización del encargo recibido, se conoce que del coste total estimado se ha consumido una cuantía de 12.000 euros.

## 8. Información de carácter fiscal

- a) De Libris, SA inició su actividad el 5 de julio de 2011. Desde esa fecha, la cifra de negocios ha variado como sigue:

Ejercicio	Cifra de negocios
2011	2.000.430
2012	6.900.000
2013	9.500.000
2014	12.560.900
2015	15.789.897
2016	22.467.000
2017	25.678.098
2018	29.990.876

En relación con los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión De Libris, SA ha continuado aplicando los incentivos fiscales relativos a los bienes adquiridos antes del periodo 2014. Téngase en cuenta que, aunque con posterioridad deje de ser una empresa de reducida dimensión, lo importante es

que tuviera dicha consideración en el momento de la adquisición del elemento patrimonial, pues esto le permite aplicar los incentivos fiscales correspondientes a dicho régimen durante toda la vida útil del activo.

Por otra parte, la empresa no consideró aplicables tales incentivos a los nuevos elementos patrimoniales adquiridos a partir de 2015, por haber superado en el ejercicio anterior la cifra de negocios que excluye la aplicación del régimen. Como se ha indicado realiza una consulta sobre esta cuestión, en la que le informan de que la empresa estaba en un error, pues podría haber aplicado estos incentivos fiscales durante tres periodos impositivos más (2015, 2016 y 2017) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la LIS. La empresa se va a plantear, en primer lugar, la posible aplicación en 2018 de estos incentivos en relación con los bienes adquiridos en dicho periodo, pese a no haberlo hecho con anterioridad. En segundo lugar, se va a analizar también la viabilidad de una aplicación retroactiva del incentivo, mediante un incremento del gasto a efectos fiscales en los periodos anteriores, aunque ello conlleve la rectificación de las autoliquidaciones que se vean afectadas por tal circunstancia.

- b) En relación con el inmovilizado adquirido en 2018, la intención de De Libris, SA es deducir la cantidad máxima permitida.
- c) A efectos de determinar la posible deducibilidad de los gastos financieros, se dispone de la siguiente información referida a los periodos 2016 y 2017:

Ejercicio	Beneficio operativo	Gastos financieros netos
2016	3.800.000	1.090.000
2017	5.000.000	1.100.000

- d) En la liquidación del IS correspondiente al ejercicio 2017 se presentó una base imponible negativa de 18.400 euros, siendo el propósito de De Libris, SA su compensación en el plazo más breve posible.
- e) Durante el ejercicio 2017, se contrató de forma indefinida y a jornada completa un trabajador con un 70 % de discapacidad, siendo la primera persona con discapacidad que empleaba De Libris, SA. Esta contratación dio derecho a que la entidad pueda aplicar una deducción de 12.000 euros, en virtud del artículo 38.2 de la LIS. No obstante, este beneficio fiscal no pudo ser aplicado en la liquidación de 2017 por insuficiencia de cuota. La intención de De Libris, SA es su recuperación en el plazo más breve posible.
- f) De acuerdo con los registros contables, las retenciones y pagos a cuenta correspondientes al periodo de 2018 ascienden a 186 y 5.243 euros, respectivamente.

Se pide:

1. Valoración y registro de las operaciones pendientes del ejercicio 2018.
2. Valoración y registro de las operaciones tendentes al cierre del ejercicio.
3. Valoración y registro del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio 2018, teniendo en cuenta que no existen dudas sobre la recuperación futura de los activos por impuesto diferido que puedan presentarse.
4. Determinación del resultado del ejercicio 2018.
5. Confección del balance y cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2018.

## Solución

### 1. Valoración y registro de las operaciones realizadas en 2018 y pendientes de reconocimiento contable

A lo largo del ejercicio 2018, De Libris, SA ha realizado diferentes operaciones que no han sido objeto de reconocimiento contable. Concretamente, las transacciones que están pendientes de registro son las siguientes:

- La puesta en venta de una máquina.
- La venta de acciones propias.
- Los efectos de dos resoluciones judiciales.
- El reconocimiento del derecho a la devolución de cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.
- El pago de la cuota del contrato de arrendamiento financiero formalizado a comienzos del ejercicio 2016.
- El pago de los intereses correspondientes al préstamo obtenido a comienzos del ejercicio 2018.

#### 1.1. Puesta en venta de una máquina

Cuando en una empresa el valor de un activo fijo se va a recuperar mediante la venta en lugar de por el uso continuado en la actividad ordinaria, en aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 7.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC), el activo se

reclasificará como «activo no corriente mantenido para la venta» cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta.
- b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurren las siguientes circunstancias:
  - La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.
  - La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.
  - Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.
  - Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

Cumpléndose las condiciones anteriores, las empresas que apliquen el PGC para formular sus cuentas anuales<sup>1</sup> procederán a la reclasificación del activo. No obstante, con carácter previo, habrá de amortizarse el bien hasta la fecha de la reclasificación y practicar, cuando proceda, la pertinente corrección valorativa por deterioro. Teniendo en cuenta que De Libris, SA emplea el PGC para la formulación de sus estados financieros dado su carácter de gran empresa, la puesta en venta de la máquina encuadernadora obligará a la reclasificación de ese bien como «activo no corriente mantenido para la venta». A tal efecto, deberá proceder como sigue:

- Por la amortización de la máquina a la fecha de su reclasificación como «activo no corriente mantenido para la venta» (1 de abril de 2018):

---

<sup>1</sup> Cuando la empresa aplica el PGC de pymes para formular sus cuentas, como aclara la Consulta 14 del BOICAC número 84, de diciembre de 2010 (NFC040082):

los activos no corrientes se mantendrán en el activo no corriente del balance hasta su baja y se les seguirá aplicando el criterio de valoración que corresponda a su naturaleza. Es decir, en el Plan de pymes la citada norma no es de aplicación y, en consecuencia, independientemente de que se cumpla el supuesto de hecho que llevaría a la reclasificación del activo a la categoría de «Activos no corrientes mantenidos para la venta» si se aplicase el PGC, la empresa lo seguirá manteniendo clasificado en el activo no corriente del balance.

Código	Título	Debe	Haber
68100	Amortización del inmovilizado material	2.000	
28131	Amortización acumulada de maquinaria (encuadradora-2016)		2.000

Cuota de amortización (2018) =  $80.000 \times 1/10 \times 3/12 = 2.000$  euros

- Por la reclasificación de la máquina como «activo no corriente mantenido para la venta» (1 de abril de 2018):

De acuerdo con la NRV 7.<sup>a</sup> del PGC:

los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.

En consecuencia, para la reclasificación de la máquina como «activo no corriente mantenido para la venta» será necesario llevar a cabo los siguientes cálculos:

Valor contable (80.000 – 14.000)	66.000
Valor razonable neto de costes de venta	65.000
<b>Corrección valorativa por deterioro</b>	<b>1.000</b>

Habida cuenta de que el valor en libros de la máquina asciende a 66.000 euros, siendo su valor razonable neto de costes de venta inferior, procederá reconocer una pérdida por deterioro por la diferencia entre ambos valores, esto es, 1.000 euros:

Código	Título	Debe	Haber
69100	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	1.000	
29131	Deterioro de valor de maquinaria (encuadradora-2016)		1.000

Una vez registrada la corrección valorativa por deterioro, la máquina se reconocerá como activo no corriente mantenido para la venta mediante la anotación siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
58000	Inmovilizado	65.000	
28131	Amortización acumulada de maquinaria (encuadernadora-2016)	14.000	
29131	Deterioro de valor de maquinaria (encuadernadora-2016)	1.000	
21310	Maquinaria (encuadernadora-2016)		80.000

El PGC habilita, en el grupo 5 dedicado a las cuentas financieras, el subgrupo 58 para el registro de los activos mantenidos para la venta y los activos y pasivos asociados.

## 1.2. Venta de acciones propias

El tratamiento contable de las operaciones con instrumentos de patrimonio propios se regula en el apartado 4 de la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC, donde se dispone:

el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Recientemente, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) de 5 de marzo de 2019, sobre presentación de instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital<sup>2</sup>, en relación con la enajenación de acciones o participaciones propias, dispone en su artículo 22 que «la diferencia entre la contraprestación recibida por la enajenación de acciones o participaciones propias y el valor en libros que se da de baja se registrará como

<sup>2</sup> BOE núm. 60, de 11 de marzo de 2019. A tenor de la disposición transitoria única de la resolución, la fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2020, aplicándose las normas de forma prospectiva. No obstante, las sociedades podrán optar por su aplicación retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la NRV 22.<sup>a</sup> relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del PGC o del PGC de pymes.

una variación de los fondos propios en una partida de reservas». Por su parte, «los gastos derivados de estas transacciones se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas».

En consonancia con las normas anteriores, la venta de acciones propias efectuada por De Libris, SA en el ejercicio 2018, teniendo en cuenta que tienen un valor nominal de 2,50 euros, dará lugar a las siguientes anotaciones:

a) Venta de 1.950 acciones (1 de junio de 2018)

Precio de venta (1.950 × 2,5 × 2,25)	10.968,75
-Valor en libros (12.000 × 1.950/3.000)	7.800
<b>= Aumento de fondos propios</b>	<b>3.168,75</b>

Código	Título	Debe	Haber
57200	Bancos, c/c	10.968,75	
10800	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		7.800
11300	Reservas voluntarias		3.168,75

Los gastos derivados de la venta se registran directamente contra el patrimonio neto, como menores reservas:

Código	Título	Debe	Haber
11300	Reservas voluntarias	275	
57200	Bancos, c/c		275

Además, la cuenta 114, «Reservas por acciones propias», que luce en el balance dejará de ser indisponible, lo que se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
11400	Reserva por acciones propias	7.800	
11300	Reservas voluntarias		7.800

## b) Venta de 1.050 acciones (20 de noviembre de 2018)

Precio de venta (1.050 × 2,5 × 1,50)	3.937,50
-Valor en libros (12.000 × 1.050/3.000)	4.200
<b>= Disminución de fondos propios</b>	<b>262,50</b>

Código	Título	Debe	Haber
57200	Bancos, c/c	3.937,50	
11300	Reservas voluntarias	262,50	
10800	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		4.200

En cuanto a los gastos de la venta, se registran directamente contra el patrimonio neto, como menores reservas:

Código	Título	Debe	Haber
11300	Reservas voluntarias	100	
57200	Bancos, c/c		100

Del mismo modo que en la venta anterior, se procederá a reconocer la disponibilidad de la reserva dotada cuando se adquirieron las acciones propias:

Código	Título	Debe	Haber
11400	Reserva por acciones propias	4.200	
11300	Reservas voluntarias		4.200

### 1.3. Efectos de dos resoluciones judiciales

De acuerdo con la información suministrada, De Libris, SA, en septiembre de 2018, como consecuencia de la pérdida de un pleito interpuesto contra un proveedor, hubo de reconocer un pasivo por cuanto el PGC en su marco conceptual establece que «los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos

económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad»<sup>3</sup>. La contrapartida a este pasivo es un gasto de carácter excepcional, pudiendo emplearse a tal efecto la cuenta 678, «Gastos excepcionales», del cuadro de cuentas del PGC. Consecuentemente, procederá efectuar dos anotaciones. La primera, por el reconocimiento de la obligación de pago de las costas y, la segunda, por la liquidación de la obligación anterior.

- Por el reconocimiento de la obligación de pago de las costas judiciales (septiembre de 2018):

Código	Título	Debe	Haber
67800	Gastos excepcionales	5.500	
52100	Deudas a corto plazo (costas judiciales)		5.500

- Por el pago de las costas (20 de diciembre de 2018):

Código	Título	Debe	Haber
52100	Deudas a corto plazo (costas judiciales)	5.500	
57200	Bancos, c/c		5.500

Por otra parte, De Libris, SA en un pleito por incumplimiento contractual de un cliente obtuvo a finales de octubre de 2018 una sentencia favorable, reconociéndosele el derecho a una indemnización de 15.000 euros. Aunque el cliente ha recurrido en segunda instancia, al cierre del ejercicio no ha recaído sentencia firme. De Libris, SA instó la ejecución provisional de la sentencia, habiendo percibido la indemnización antes señalada. Puesto que se goza de libertad de disposición del efectivo recibido, siguiendo la Consulta 3 del BOICAC número 108, de diciembre de 2016 (NFC062944), habrá de reconocerse un activo y un pasivo<sup>4</sup> por una cuantía de 15.000 euros en la fecha en que se ha producido la percepción de la indemnización:

<sup>3</sup> En el mismo sentido se pronuncia la Consulta 2 del BOICAC número 99, de septiembre de 2014 (NFC052098), donde se analiza el tratamiento contable de una sentencia desfavorable que obliga a dos empresas del mismo grupo.

<sup>4</sup> Concretamente, el ICAC señala:

si la demandante solicita la ejecución de la sentencia dictada en primera instancia será preciso analizar la naturaleza del activo recibido a que se refiere el escrito de consulta. En este sentido, en el supuesto de que la ejecución consistiera en la obligación a cargo de la parte demandada de efectuar un depósito en una cuenta restringida del órgano judicial, el tratamiento contable de los hechos descritos sería el expuesto, sin que esta circunstancia origine el reconocimiento de

Código	Título	Debe	Haber
57200	Bancos, c/c	15.000	
52920	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		15.000

Dado que se desconoce el fallo en segunda instancia, pudiendo ser desfavorable para De Libris, SA, se reconocerá una provisión. En definitiva, el ICAC en la consulta antes citada concluye:

la existencia de un procedimiento judicial en curso no es razón suficiente para que la incertidumbre inherente a esta situación origine el reconocimiento de un pasivo. En el caso de procedimientos judiciales, la existencia de una obligación presente se determina por el juicio experto, objetivo e imparcial, sobre la posibilidad de existencia de la obligación, debiendo concluir que se cumple el principal requisito para el reconocimiento de una provisión cuando sea más posible que exista una obligación que lo contrario.

#### 1.4. Reconocimiento del derecho a la devolución de cotizaciones realizadas a la Seguridad Social

De acuerdo con la información suministrada, De Libris, SA, en enero de 2018, solicitó a la Seguridad Social la devolución del exceso de cotizaciones de varios trabajadores efectuado entre 2015 y 2017. Dado que en septiembre de 2018 se ha comunicado a la empresa el derecho a la devolución de las cuotas ingresadas, habrá de reconocerse un activo por

activo alguno. Por el contrario, si la empresa recibiese el importe acordado en el fallo judicial y gozara de libertad de disposición sobre el efectivo incorporado a su patrimonio, se cumplirían los requisitos para reconocer el activo y el correspondiente ingreso por naturaleza. No obstante, la interposición de un recurso contra la sentencia dictada en primera instancia originaría una nueva situación de incertidumbre acerca de la obligación de reintegrar las cantidades ahora obtenidas, que será preciso analizar en aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 15.<sup>a</sup> Provisiones y contingencias del PGC. Esto es, en el supuesto analizado, la incertidumbre afectará no solo al momento de la devolución de la cantidad obtenida, sino a la propia existencia de la obligación de devolver ese importe, total o parcialmente, es decir, a si existe o no una obligación en el momento presente. En tal caso, la cuestión a dilucidar sería la probabilidad de que en la segunda instancia pudiera recaer un fallo desfavorable para la consultante. Si después del citado análisis se concluye que existe una obligación presente cuya cancelación traerá consigo el reintegro de la cantidad recibida, porque es probable que el fallo en segunda instancia sea desfavorable para la empresa consultante, se cumpliría el principal requisito regulado en la NRV 15.<sup>a</sup> del PGC para reconocer una provisión. En caso contrario, se deberá informar en la memoria sobre la contingencia que se resolverá en el futuro.

el derecho de cobro y un ingreso por la cuantía reconocida. A tal efecto, podrá emplearse la cuenta 636, «Devolución de impuestos», prevista en el cuadro de cuentas del PGC que comprende el «importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados». Esta cuenta se abonará en la fecha en que las devoluciones sean exigibles:

Código	Título	Debe	Haber
47100	Organismos de la Seguridad Social, deudores	20.700	
63600	Devolución de impuestos		20.700

### 1.5. Pago de la cuota derivada del contrato de arrendamiento financiero

Del balance de saldos se deduce que contablemente De Libris, SA clasificó como arrendamiento financiero el contrato formalizado en enero de 2017. En consecuencia, reconoció un activo por el menor valor entre el valor razonable que tenía el bien en la fecha de firma del contrato y el valor actual de los pagos mínimos comprometidos incluyendo la opción de compra, así como un pasivo por el mismo importe.

Sin embargo, el examen de los saldos de la deuda pendiente revela que no ha sido registrado el pago correspondiente al ejercicio 2018. En consecuencia, procederá realizar la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
52400	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	18.315,82	
52700	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	2.345,15	
47200	Hacienda Pública, IVA soportado	4.338,80	
57200	Bancos, c/c		24.999,77

### 1.6. Pago de los intereses correspondientes al préstamo obtenido en enero de 2018

La revisión de los saldos vinculados con el préstamo obtenido para la nueva sede social pone de manifiesto que no se ha registrado el pago de los intereses correspondientes al ejercicio 2018. En consecuencia, De Libris, SA procederá a realizar la siguiente anotación para el reflejo del pago realizado:

Código	Título	Debe	Haber
52700	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.470.000	
57200	Bancos, c/c		1.470.000

## 2. Valoración y registro de los ajustes de cierre del ejercicio

### 2.1. Ajustes por depreciaciones irreversibles del inmovilizado material

A tenor de la política de amortizaciones de De Libris, SA, el gasto por amortización de los elementos de inmovilizado material que permanecen al cierre del ejercicio se determinará como sigue:

Elemento	Cuota de amortización (2018)
Construcciones	$203.340 \times 0,03 = 6.100,20$
Maquinaria (2012)	$20.000 \times 0,12 = 2.400$
Mobiliario ( <i>leasing</i> )	$60.000 \times 0,10 = 6.000$
Elementos de transporte (vehículo director general)	$(45.900 - 35.876,04) \times 11/18 = 6.125,75$
<b>Total</b>	<b>20.625,95</b>

En la relación anterior no se ha incluido la amortización de la máquina encuadernadora adquirida en 2016 y clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta», por cuanto su amortización fue registrada con ocasión de dicha clasificación. Por otra parte, para el cálculo de la cuota de amortización del vehículo adquirido y puesto a disposición del director general para los fines de la actividad económica, considerando el valor residual estimado, se ha procedido de la siguiente forma:

- Actualización a la fecha de cierre del ejercicio 2018 del valor que se obtendrá por el vehículo una vez haya concluido su vida útil (1 de agosto de 2019), empleando para ello el tipo de interés anual del 3%:

$$\text{Valor actual (31-12-2018)} = 36.500 / (1 + 0,03)^{7/12} = 35.876,04 \text{ euros}$$

- Determinación de la cuota de amortización de 2018. A tal efecto, se tendrá en cuenta que el bien ha entrado a formar parte del patrimonio empresarial a comien-

zos de febrero y, consecuentemente, solo ha participado en la actividad durante un periodo de 11 meses de los 18 que constituyen su vida útil:

$$\text{Cuota de amortización (2018)} = (45.900 - 35.876,04) \times 11/18 = 6.125,75 \text{ euros}$$

El registro del gasto calculado tendrá el siguiente detalle:

Código	Título	Debe	Haber
68100	Amortización del inmovilizado material	20.625,95	
28110	Amortización acumulada de construcciones		6.100,20
28130	Amortización acumulada de maquinaria (2012)		2.400
28160	Amortización acumulada de mobiliario ( <i>leasing</i> )		6.000
28180	Amortización acumulada de elementos de transporte (vehículo director general)		6.125,75

## 2.2. Ajustes por depreciaciones irreversibles del inmovilizado intangible

De Libris, SA cuenta con dos elementos integrados en el inmovilizado intangible. El primero de ellos, los derechos para reproducir y distribuir mediante descargas por internet una serie de libros, tiene vida útil definida que puede ser estimada de manera fiable. En este sentido, el apartado 3 de la norma sexta 3 b) de la RICAC de 28 de mayo de 2013, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible<sup>5</sup>, relativa a los fondos editoriales<sup>6</sup>, establece:

las cuotas de amortización de los derechos de autor se basarán en las expectativas racionales de generación de ventas o «descargas» por acceso digital a la obra, medidas en unidades físicas, con revisión anual del plan inicial de amortización trazado en función de las desviaciones entre los importes previstos y los realizados y en función de las nuevas expectativas aparecidas de explotación futuras del correspondiente derecho de autor<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> BOE núm. 132, de 3 de junio de 2013.

<sup>6</sup> Según dispone la RICAC citada:

por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en la ley.

<sup>7</sup> En el mismo sentido se había pronunciado la Consulta 2 del BOICAC número 89, de marzo de 2012 (NFC043966), donde se señaló lo siguiente:

Atendiendo a la información facilitada, el plan inicial de amortización, teniendo en cuenta que la valoración inicial del intangible fue de 150.000 euros, presentaría la siguiente configuración:

Año	Descargas estimadas	Amortización inicial
2017	200.000	$150.000 \times 200.000/450.000 = 66.666,67$
2018	150.000	$150.000 \times 150.000/450.000 = 50.000$
2019	100.000	$150.000 \times 100.000/450.000 = 33.333,33$
<b>Total</b>	<b>450.000</b>	<b>150.000</b>

Del balance de saldos inicial, se deduce que De Libris, SA amortizó en 2017 los derechos de autor adquiridos de acuerdo con el plan inicial de amortización. Sin embargo, la revisión anual del plan inicial de amortización pone de manifiesto la existencia de desviaciones. De hecho, según las descargas reales, la amortización de 2017 debería haber ascendido a:

Año	Descargas reales	Amortización según descargas reales
2017	250.000	$150.000 \times 250.000/400.000 = 93.750$

El nuevo cálculo revela que, como consecuencia del cambio en el criterio de amortización derivado de la nueva información proporcionada, se reconoció un menor gasto por una cuantía de 27.083,33 euros. Procede, en este momento, plantearse cómo debe realizarse el ajuste por el gasto no reconocido, esto es, si el ajuste ha de tener carácter prospectivo o retroactivo.

De acuerdo con la NRV 22.<sup>a</sup> del PGC relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables:

se calificará como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos y pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo,

el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón está muy vinculado a la generación de ingresos, circunstancia que a su vez llevaría a considerar que si existiesen existencias físicas de libros en soporte impreso en ellas no se incorporaría cuota de amortización alguna. Esto es, las cuotas de amortización deberían estar basadas en las expectativas racionales de generación de ingresos futuros de los derechos de autor sobre la obra adquirida (por ventas del soporte físico de la obra –libro, etc.– y por los ingresos a obtener mediante «descargas» por acceso digital a la obra) con revisión anual del plan inicial de amortización trazado en función de las desviaciones entre los ingresos previstos y los ingresos realmente obtenidos por la explotación de la obra, y en función de las nuevas expectativas de explotación futuras del correspondiente derecho de autor.

que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará... como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio... El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

En consecuencia, no se corregirá el gasto registrado en 2017, el defecto de la cuantía en las amortizaciones afectará a los ejercicios 2018 y 2019. Así, partiendo del valor en libros del intangible, se procederá como sigue:

- Cálculo del valor contable de los fondos editoriales:

$$\text{Valor contable (31-12-2018)} = 150.000 - 66.666,67 = 83.333,33 \text{ euros}$$

- Cálculo de las amortizaciones de 2018 y 2019:

Año	Descargas	Amortización anual
2018	100.000	$83.333,33 \times 100.000/150.000 = 55.555,55$
2019	50.000	$83.333,33 \times 50.000/150.000 = 27.777,78$
<b>Total</b>	<b>150.000</b>	<b>83.333,33</b>

El segundo intangible es la marca corporativa que, con una valoración inicial de 25.000 euros, se ha reconocido en el patrimonio empresarial a comienzos del mes de marzo de 2018. Este inmovilizado cuya vida útil no puede estimarse de manera fiable deberá ser amortizado en un plazo de 10 años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente, mayor o menor. En consecuencia, la cuota de amortización del ejercicio 2018 de este activo ascenderá a:

$$\text{Cuota de amortización (2018)} = 25.000 \times 0,1 \times 10/12 = 2.083,33 \text{ euros}$$

El registro del gasto calculado tendrá el siguiente detalle:

Código	Título	Debe	Haber
68000	Amortización del inmovilizado intangible	57.638,88	
28030	Amortización acumulada de propiedad industrial (marcas)		2.083,33



Código	Título	Debe	Haber
▶			
28070	Amortización acumulada de propiedad intelectual (fondos editoriales)		55.555,55

### 2.3. Ajustes por deterioro de valor de los activos

De acuerdo con la información suministrada, De Libris, SA ha detectado indicios de deterioro del «activo no corriente mantenido para la venta». De hecho, al cierre del ejercicio el valor razonable neto de costes del bien había caído en un 8 % respecto al que se tuvo en cuenta en la clasificación del activo.

A tenor de la NRV 7.<sup>a</sup> del PGC, «mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta». Por tanto, dado que al cierre del ejercicio 2018 aún no ha tenido lugar la enajenación del activo, solo deberá comprobarse si procede una corrección por deterioro por cuanto el bien no será objeto de amortización mientras esté registrado como activo no corriente mantenido para la venta. A estos efectos, habrá de compararse el valor en libros del activo y su valor razonable neto de costes de venta que, de acuerdo con la información suministrada, revela lo siguiente:

Valor contable	65.000
Valor razonable neto de costes de venta (65.000 × 0,92)	59.800
<b>= Corrección valorativa por deterioro</b>	<b>5.200</b>

La pérdida por deterioro puesta de manifiesto como consecuencia de la caída del valor razonable de la máquina desde la fecha de su calificación como «activo no corriente mantenido para la venta» dará lugar a la siguiente anotación contable:

Código	Título	Debe	Haber
69100	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	5.200	
59900	Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta		5.200

Por otra parte, con ocasión del inventario de las existencias, De Libris, SA ha detectado que, en relación con ciertos bienes, el valor neto realizable está por debajo del valor contable. En aplicación de la NRV 10.<sup>a</sup> del PGC, «cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas co-

recciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias». Por tanto, deberán reconocerse pérdidas por deterioro de existencias por el siguiente importe:

Existencias	Precio de adquisición/ Coste de producción	Valor neto realizable	Deterioro de valor
Materias primas	54.400	50.220	4.180
Productos terminados	160.700	142.080	18.620
<b>Total</b>			<b>22.800</b>

La pérdida por deterioro de las existencias se reconocerá contablemente como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
69300	Pérdidas por deterioro de existencias	22.800	
39100	Deterioro de valor de las materias primas		4.180
39500	Deterioro de valor de los productos terminados		18.620

Del balance de saldos previo a la determinación del resultado facilitado por De Libris, SA se deduce que, al cierre del ejercicio 2017, se realizó una corrección valorativa por deterioro de los productos terminados que, en este momento, ha de revertir, reconociéndose un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Título	Debe	Haber
39500	Deterioro de valor de los productos terminados	23.120	
79300	Reversión del deterioro de existencias		23.120

Finalmente, en relación con determinados créditos por operaciones comerciales, existen evidencias objetivas de que el valor de los mismos se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos ocurridos después del reconocimiento inicial y que ocasionan una reducción o retraso en los flujos estimados futuros.

De acuerdo con el apartado 2.1.3 de la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC:

la pérdida por deterioro de valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial... Las correcciones valorativas por deterioro, así como

su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión tendrá como límite el valor en libros del crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.

Por tanto, para cada uno de los créditos, deberá determinarse su valor en libros y, por diferencia, con el valor actual de los flujos esperados, se calculará la pérdida por deterioro. El análisis individual de los créditos deteriorados determina lo siguiente:

#### a) Crédito contra un cliente declarado en concurso de acreedores

Teniendo en cuenta que De Libris, SA entregó bienes valorados en 60.000 euros, que la operación vencía a los seis meses y que, como consecuencia del aplazamiento del pago, en factura se incorporaron intereses por una cuantía de 900 euros, el tipo efectivo de la operación se calculará como sigue:

$$60.000 = 60.900/(1 + i); i = 1,5 \% \text{ semestral}$$

Empleando el tipo efectivo de la operación antes calculado y teniendo en cuenta que se prevé recuperar una cuantía de 51.100 euros a finales del ejercicio 2019, la pérdida por deterioro se determinará de la siguiente forma:

Valor en libros del crédito (31-12-2018) $[60.000 \times (1 + 0,015)^{106}]$	61.507,49
Valor actual de los flujos de efectivo futuros $[51.100/(1 + 0,015)^2]$	49.600,82
<b>= Deterioro de valor</b>	<b>11.906,67</b>

El registro contable del deterioro calculado será el siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	11.906,67	
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sociedad en concurso)		11.906,67

#### b) Crédito contra una diputación provincial

Desde 2017 De Libris, SA mantiene un crédito contra una diputación por un trabajo valorado en 20.000 euros, habiendo reconocido al cierre de ese ejercicio un deterioro de valor

por una cuantía de 886,83 euros dado que el crédito resultó impagado a su vencimiento (31 de marzo de 2017). Teniendo en cuenta que el tipo de interés efectivo del crédito fue del 3 % anual y que este organismo se ha comprometido a liquidar su deuda mediante dos pagos de 10.000 euros, a realizar los días 30 de junio de 2019 y de 2020, la pérdida por deterioro, o la reversión del registrado en 2017, se determinará de la siguiente forma:

Valor en libros del crédito (31-12-2018) [ $20.000 \times (1 + 0,03)^{21/12} - 886,83 = 21.061,78 - 886,83$ ]	20.174,95
Valor actual de los flujos de efectivo futuros [ $10.000/(1 + 0,03)^{6/12} + 10.000/(1 + 0,03)^{18/12}$ ]	19.419,59
<b>= Deterioro de valor</b>	<b>755,36</b>

El registro contable del deterioro calculado será el siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	755,36	
49010	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (diputación provincial)		755,36

### c) Crédito contra un organismo público de Perú

A comienzos de 2018 De Libris, SA entregó a crédito bienes valorados en 38.000 euros. El vencimiento de la operación se fijó a tres meses, por lo que se incluyeron intereses en factura por una cuantía de 285 euros. Para determinar el tipo efectivo de la operación se procederá de la siguiente forma:

$$38.000 = 38.285/(1 + i); i = 0,75 \% \text{ trimestral}$$

Empleando el tipo efectivo de la operación antes calculado y teniendo en cuenta que De Libris, SA considera muy difícil la recuperación del crédito, la pérdida por deterioro se determinará de la siguiente forma:

Valor en libros del crédito (31-12-2018) [ $38.000 \times (1 + 0,0075)^3$ ]	39.152,89
Valor actual de los flujos de efectivo futuros	0





= Deterioro de valor	39.152,89
----------------------	-----------

El registro contable del deterioro calculado será el siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	39.152,89	
49020	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (organismo público peruano)		39.152,89

## 2.4. Ajustes por aplicación del principio del devengo

La aplicación del principio del devengo exige el reconocimiento de los siguientes ingresos y gastos:

- Imputación a resultados de la subvención percibida para la adquisición de la nave industrial.
- Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el contrato de arrendamiento financiero.
- Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el préstamo obtenido a comienzos del ejercicio 2018.
- Reconocimiento de los gastos devengados con ocasión del usufructo del local de negocio.
- Reconocimiento de los ingresos financieros devengados en relación con los créditos comerciales.
- Reconocimiento del plan de retribuciones en acciones.
- Reconocimiento de la indemnización por despido.
- Reconocimiento de la sanción impuesta por parte de la Seguridad Social.

a) Imputación a resultados de la subvención percibida para la adquisición de la nave industrial

De acuerdo con la información suministrada, De Libris, SA recibió una subvención de 50.000 euros para la compra de la nave industrial que figura en balance. Sin embargo, la subvención estaba sometida al mantenimiento de la plantilla de trabajadores durante cuatro años conta-

dos desde el 1 de julio de 2014, fecha de la resolución de la concesión de la subvención. Dado que se han cumplido las condiciones para su concesión definitiva<sup>8</sup>, la subvención adquiere el carácter de no reintegrable, reconociéndose como un ingreso en patrimonio neto que deberá ser imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias atendiendo a su finalidad. En el caso que nos ocupa, puesto que la subvención se ha concedido para adquirir un inmovilizado material, se imputará como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo subvencionado o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Ahora bien, dado que la subvención cumple con los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al devengo de la amortización de los activos financiados, la Consulta 11 del BOICAC número 75, de septiembre de 2008 (NFC031165) señala lo siguiente:

si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general del imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.

Por tanto, para determinar qué parte de la subvención debe ser imputada a la cuenta de resultados, procederemos como sigue:

---

<sup>8</sup> En la Consulta 11 del BOICAC número 75, de septiembre de 2008 (NFC031165), se analiza cuándo se considera que concurre el requisito «se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión» previsto en la NRV 18.<sup>a</sup> del PGC. Al respecto, se señala:

en aquellas subvenciones que, adicionalmente a la realización de una actuación concreta, exigen como condición el mantenimiento de un determinado comportamiento por parte de la empresa beneficiaria durante un número de años (por ejemplo, mantener un activo o el empleo creado durante un número determinado de años o no cerrar la empresa en un periodo), se considera que, siempre y cuando se haya realizado por parte de la empresa la actuación concreta exigida en las condiciones de la concesión (por ejemplo, la adquisición del activo o la creación de un determinado número de puestos de trabajo), en relación con las condiciones de mantenimiento futuro, se pueden presumir cumplidas, cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se esté llevando el comportamiento exigido como condición y no existan dudas razonables de que la empresa no alterará el citado comportamiento en el periodo exigido.

- Distribución de la subvención entre los dos elementos patrimoniales que integran la nave industrial

Esta cuestión adquiere relevancia como consecuencia del criterio de imputación a resultados de la subvención en la medida en que cuando el activo subvencionado no es amortizable, se atenderá a su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Puesto que la subvención obtenida tenía por finalidad la financiación de la nave industrial y que, a efectos de separar el suelo y el vuelo de este activo, se emplearon los valores catastrales de la nave y del terreno, este mismo criterio será el que se emplee para distribuir la subvención:

Elemento patrimonial	Porcentaje según valor catastral	Subvención
Terrenos y bienes naturales	$19.000/120.000 \times 100 = 15,83$	$0,1583 \times 50.000 = 7.915$
Construcciones	$101.000/120.000 \times 100 = 84,17$	$0,8417 \times 50.000 = 42.085$
<b>Total</b>		<b>50.000</b>

- Determinación del ingreso a reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias

La subvención ha sido reconocida como ingreso en patrimonio neto el 1 de julio de 2018. Por tanto, desde esta fecha y en proporción a la amortización del activo subvencionado, se imputará ese ingreso a los resultados. Concretamente, la construcción, desde su entrada en funcionamiento hasta la fecha anterior, se ha amortizado durante tres años completos, es decir, ha perdido valor por el uso en un 12 % de su valoración inicial, dado que se amortizaba a razón del 3 % anual. Por tanto, el valor del bien pendiente de amortizar será el 88 % de su valoración inicial, amortizándose en el periodo comprendido entre 1 de julio y 31 de diciembre de 2018 un porcentaje del 1,5 %. De acuerdo con estos argumentos, el ingreso que habrá de ser reconocido en resultados como consecuencia de la imputación de la subvención será:

Subvención imputada a resultados (2018) =  $42.085 \times 1/88 \times 1,5 = 717,36$  euros

El registro contable correspondiente a la imputación de la subvención a resultados tiene la siguiente estructura:

Código	Título	Debe	Haber
84000	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	717,36	
74600	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		717,36

- Reversión del efecto impositivo de la subvención

La NRV 13.<sup>a</sup> del PGC señala, en su apartado 2.1, que las diferencias temporarias se producen, entre otras situaciones, «en los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible». Sobre el efecto impositivo de las subvenciones de capital, la Consulta 3 del BOICAC número 105, de marzo de 2016 (NFC058556), dispone:

las subvenciones de capital reconocidas directamente en el patrimonio neto constituyen un ingreso cuya imputación a la base imponible se producirá en los periodos impositivos siguientes, circunstancia que pone de manifiesto la citada diferencia temporaria, que desde la lógica del denominado enfoque de balance cabría atribuir a un pasivo sin valor en libros pero con una base fiscal equivalente a la tributación diferida... Por lo tanto, en el momento del reconocimiento de la subvención en el patrimonio deberá registrarse el correspondiente pasivo por impuesto diferido, cuya reversión se irá produciendo a medida que se vaya imputando la subvención a la cuenta de resultados.

En consecuencia, dado que la subvención se ha imputado a resultados, procederá la reversión del pasivo por impuesto diferido reconocido en la fecha en que la subvención fue calificada como no reintegrable, lo que dará lugar a la siguiente anotación contable:

Código	Título	Debe	Haber
47904	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (subvención de capital)	179,34	
83010	Impuesto diferido		179,34

Reversión del pasivo por impuesto diferido (2018) = 717,36 × 0,25 = 179,34 euros

- b) Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el contrato de arrendamiento financiero

Atendiendo al detalle facilitado por la entidad financiera con la que se suscribió el contrato de arrendamiento financiero, los gastos financieros correspondientes al ejercicio 2018 ascendían a 2.345,15 euros que deberán ser reconocidos como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
66200	Intereses de deuda	2.345,15	
52700	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		2.345,15

c) Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el préstamo obtenido a comienzos del ejercicio 2018

A tenor de las condiciones acordadas con la entidad financiera para la financiación de la nueva sede social, los intereses explícitos (5,25 %) correspondientes a 2018 ascendían a 1.470.000 euros. Sin embargo, de acuerdo con la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC, los intereses de esta financiación se reconocerán aplicando el tipo efectivo de la operación, el cual se determinará como sigue:

$$28.000.000 - 280.000 = 1.470.000/(1 + i) + 29.470.000/(1 + i)^2; i = 5,793862 \% \text{ anual}$$

Partiendo de la valoración inicial de la deuda y empleando el tipo de interés calculado, los intereses devengados durante la vigencia del préstamo son los que figuran en la tabla siguiente:

Fecha	Intereses	Pagos	Devolución principal	Capital pendiente
1-1-2018				27.720.000
31-12-2018	1.606.058,55	1.470.000	-136.058,55	27.856.058,55
31-12-2019	1.613.941,45	29.470.000	27.856.058,55	0

En consecuencia, el reconocimiento de los gastos financieros correspondientes al préstamo obtenido en enero de 2018 se realizará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
66200	Intereses de deuda	1.606.058,55	
52700	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.470.000
17000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		136.058,55

d) Reconocimiento de los gastos devengados con ocasión del usufructo del local de negocio

El tratamiento contable de un derecho de usufructo desde la perspectiva del usufructuario se contempla en la Consulta 6 del BOICAC número 82, de junio de 2010 (NFC038470), el cual depende de la calificación contable del arrendamiento<sup>9</sup>. Así:

<sup>9</sup> Según la consulta citada, el usufructo, desde una perspectiva contable, «puede asimilarse con un contrato de arrendamiento en el que el arrendatario tiene que efectuar unos pagos anuales variables y un pago al

si se hubiesen transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato... se trataría de un arrendamiento financiero... En caso contrario se trataría de un arrendamiento operativo, en el que se establecen unos pagos anuales variables y un pago al final del periodo y que deberán registrarse de acuerdo con el principio de devengo, contenido en el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del PGC, es decir, imputando los gastos correspondientes al ejercicio que afecten, con independencia de la fecha de su pago.

Atendiendo a la información suministrada por De Libris, SA, el contrato de usufructo formalizado a comienzos del ejercicio 2016 ha de ser calificado como arrendamiento operativo dado que la vigencia del contrato es de cinco años, periodo muy inferior a la vida útil del local. Bajo esta hipótesis, el servicio derivado del derecho de usufructo se recibe a lo largo del periodo contratado (cinco años) y, por tanto,

su importe se deberá distribuir a lo largo del mismo, circunstancia que motivará el reconocimiento de un gasto por arrendamiento en la cuenta de pérdidas y ganancias, y el registro de un pasivo. La deuda será un pasivo financiero que se valorará de acuerdo con lo previsto en el apartado 3.1 Débitos y partidas a pagar, de la NRV 9.<sup>a</sup> Instrumentos financieros, del PGC. A estos efectos, tal y como se ha indicado, el valor actual en el momento de celebrar el contrato del importe a pagar en el momento final, se distribuirá como gasto a lo largo de los... años, registrándose los intereses devengados anualmente en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el tipo de interés efectivo de la operación hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda. Es decir, el gasto devengado anualmente tendrá dos componentes, la parte correspondiente a gasto por arrendamiento y la parte correspondiente al gasto por intereses, siendo la contrapartida la cuenta acreedora correspondiente, que se incluirá en el epígrafe B.VI que se creará en el pasivo no corriente del balance, con la denominación «Acreedores comerciales no corrientes»<sup>10</sup>.

Dado que el tipo de interés adecuado para la operación era del 3,5% anual y el pago final se fijó en 20.000 euros, el valor actual de dicho pago que será distribuido a lo largo de los cinco años de duración del contrato ascenderá a:

$$\text{Valor actual (1-1-2006)} = 20.000 / (1 + 0,035)^5 = 16.839,46 \text{ euros}$$

$$\text{Pasivo a reconocer anualmente} = 16.839,46 \times 1/5 = 3.367,89 \text{ euros}$$

---

final del periodo de arrendamiento, por lo que ambos conceptos forman la remuneración total del arrendador».

<sup>10</sup> Consulta 6 del BOICAC número 82, de junio de 2010 (NFC038470).

Los intereses devengados anualmente desde la fecha de formalización del contrato se determinan aplicando el tipo efectivo de la operación (3,5 %) como se muestra en la tabla siguiente:

Fecha	Intereses	Pagos	Devolución principal	Capital pendiente
1-1-2016				16.839,46
31-12-2016	589,38	0	-589,38	17.428,84
31-12-2017	610,01	0	-610,01	18.038,85
31-12-2018	631,36	0	-631,36	18.670,21
31-12-2019	653,46	0	-653,46	19.323,67
31-12-2020	676,33	20.000	19.323,67	0

En definitiva, al cierre del ejercicio 2018, como consecuencia del contrato de usufructo, se efectuarán las anotaciones siguientes:

- Por el gasto por arrendamiento devengado en el ejercicio:

Código	Título	Debe	Haber
62100	Arrendamientos y cánones	8.367,89	
57200	Bancos, c/c		5.000
42000	Acreedores comerciales no corrientes (usufructo)		3.367,89

- Por los intereses devengados durante el ejercicio:

Código	Título	Debe	Haber
66200	Intereses de deuda	631,36	
42000	Acreedores comerciales no corrientes (usufructo)		631,36

e) Reconocimiento de los ingresos financieros devengados en relación con los créditos comerciales

Según dispone la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC, salvo que los créditos comerciales se hayan registrado inicialmente por su valor nominal, al cierre del ejercicio deberán lucir en balance por su

coste amortizado. Ello implica el reconocimiento de los intereses devengados hasta 31 de diciembre de 2018 que, atendiendo a las condiciones acordadas con cada uno de los clientes, ascenderán a:

Cliente	Intereses devengados (2018)
Sociedad en concurso	$60.900 \times [(1 + 0,015)^{4/6} - 1] = 607,49$
Diputación provincial	$20.448,33 \times [(1 + 0,03) - 1] = 613,45$
Organismo público de Perú	$38.285 \times [(1 + 0,0075)^3 - 1] = 867,89$
<b>Total</b>	<b>2.088,83</b>

El reconocimiento de los ingresos financieros devengados se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes (sociedad en concurso)	607,49	
43610	Clientes de dudoso cobro (diputación provincial)	613,45	
43020	Clientes (organismo público peruano)	867,89	
76200	Ingresos de créditos		2.088,83

#### f) Reconocimiento del plan de retribuciones en acciones

De acuerdo con la NRV 17.<sup>a</sup> del PGC, tienen la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquellas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, serán liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, como opciones sobre acciones o derechos sobre revalorización de las acciones.

Atendiendo a la configuración del plan de retribuciones aprobado por De Libris, SA, en aplicación de la norma anterior y teniendo en cuenta que el servicio lo presta el personal de la empresa, se procederá como sigue<sup>11</sup>:

- La empresa reconocerá, por un lado, los servicios recibidos como un gasto de personal, en el momento de su obtención y, por otro, el correspondiente incre-

<sup>11</sup> En este sentido se pronuncia la Consulta 2 del BOICAC número 97, de marzo de 2014 (NFC050565).

mento en el patrimonio neto si la transacción se liquida con instrumentos de patrimonio.

- En las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados (a lo largo del citado periodo).
- En las transacciones con los empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio, tanto los servicios prestados como el incremento en el patrimonio neto a reconocer se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.
- Una vez reconocidos los servicios recibidos, así como el correspondiente incremento en el patrimonio neto, no se realizarán ajustes adicionales al patrimonio neto tras la fecha de irrevocabilidad.

Consecuentemente, la anotación que deberá practicar De Libris, SA como consecuencia del plan de retribuciones aprobado adoptará la forma siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
64500	Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio	30.000	
14700	Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio		30.000

### g) Reconocimiento de la indemnización por despido

Habida cuenta de que el despido del trabajador va a ser declarado improcedente por la jurisdicción laboral, De Libris, SA, en aplicación de la NRV 15.ª del PGC, deberá reconocer como una provisión el pasivo con origen en el despido que está indeterminado respecto a su importe o a la fecha en que se cancelará. A tenor de esa norma, este pasivo no financiero se valorará «en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengado». Sin embargo, la empresa ha decidido registrar un gasto superior a la estimación de la indemnización por el despido improcedente, al haber considerado que, como consecuencia de futuros despidos, habrá de enfrentarse a nuevas indemnizaciones<sup>12</sup>. En este sentido, la anotación a realizar tendrá el siguiente detalle:

<sup>12</sup> Abundando en este tema, la Consulta 9 del BOICAC número 96, de diciembre de 2013 (NFC049804), contempla el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo.

Código	Título	Debe	Haber
64100	Indemnizaciones	35.000	
52920	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		35.000

### h) Reconocimiento de la sanción impuesta por parte de la Seguridad Social

De Libris, SA ha recurrido judicialmente una sanción que se le ha impuesto, si bien considera altamente probable la confirmación de la misma. De acuerdo con la NRV 15.<sup>a</sup> del PGC, habrá de reconocerse una provisión dado que la probable obligación está indeterminada respecto a su cuantía o a la fecha en que se cancelará, lo que se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
67800	Gastos excepcionales	12.000	
52920	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		12.000

## 2.5. Otros ajustes

Antes de determinar el resultado del ejercicio 2018, deben llevarse a cabo los siguientes ajustes:

- Regularización de las cuentas de existencias.
- Reclasificación de partidas como consecuencia del tiempo.
- Reclasificación de la subvención de capital, pasando de reintegrable a no reintegrable y, consecuentemente, reconocimiento de su efecto impositivo.
- Reclasificación de los clientes de dudoso cobro.

### a) Regularización de las cuentas de existencias

A efectos de que las cuentas de existencias reflejen la valoración de los bienes depositados en el almacén, se procederá, por un lado, a dar de baja a las existencias iniciales del ejercicio y, por otro, incorporar las existencias puestas de manifiesto con el inventario extracontable realizado al cierre del ejercicio.

- **Baja de las existencias iniciales:**

Código	Título	Debe	Haber
61100	Variación de existencias de materias primas	45.000	
71000	Variación de existencias de productos en curso	72.500	
71200	Variación de existencias de productos terminados	120.000	
31000	Materias primas		45.000
33000	Productos en curso		72.500
35000	Productos terminados		120.000

- **Incorporación de las existencias finales:**

Código	Título	Debe	Haber
31000	Materias primas	54.400	
33000	Productos en curso	60.300	
35000	Productos terminados	160.700	
61100	Variación de existencias de materias primas		54.400
71000	Variación de existencias de productos en curso		60.300
71200	Variación de existencias de productos terminados		160.700

De acuerdo con la NRV 14.<sup>a</sup> del PGC, «los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio». Dado que De Libris, SA no puede determinar con fiabilidad el grado de realización del encargo recibido en noviembre de 2018, habrá de reconocer unas existencias por el encargo pendiente, que valorará de acuerdo con el coste de producción de los servicios, siempre que no se haya reconocido el correspondiente ingreso. En este sentido, la anotación que deberá realizar será la siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
37000	Servicios en curso	12.000	
71400	Variación de existencias de servicios en curso		12.000

b) Reclasificación de partidas como consecuencia del tiempo

Para la correcta clasificación de la deuda derivada del arrendamiento financiero en balance, deberá reclasificarse la deuda pendiente trasladando a corto plazo la cuantía de la cuota que, en concepto de recuperación del coste del bien, se pagará en 2019, además de la opción de compra:

Código	Título	Debe	Haber
17400	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	24.323,21	
52400	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		24.323,21

Igual proceder deberá observarse en relación con el préstamo obtenido a comienzos de 2018 y que habrá de ser devuelto íntegramente en diciembre de 2019, lo que se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
17000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	27.856.058,55	
52000	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		27.856.058,55

c) Reclasificación de la subvención de capital, pasando de reintegrable a no reintegrable y, consecuentemente, reconocimiento de su efecto impositivo

Como se ha comentado anteriormente, el 1 de julio de 2018 De Libris, SA cumplió con la condición adicional de mantenimiento de la plantilla durante un periodo de cuatro años. Así, la subvención, que estaba reconocida como un pasivo exigible, pasó a tener la consideración de ingreso imputado directamente a patrimonio neto al cambiar su calificación contable de subvención reintegrable a no reintegrable. A tal efecto, procederá efectuar la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
52200	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	50.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		50.000

Simultáneamente, habrá de reconocerse el efecto impositivo de la subvención de capital mediante el registro siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
83010	Impuesto diferido	12.500	
47904	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (subvención de capital)		12.500

#### d) Reclasificación de los clientes de dudoso cobro

Dado el deterioro de los créditos reconocidos en balance, se clasificarán como de dudoso cobro al concurrir circunstancias que permiten razonablemente su calificación como tales. En este sentido, se realizará la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
43600	Clientes de dudoso cobro (sociedad en concurso)	61.507,49	
43620	Clientes de dudoso cobro (organismo público peruano)	39.152,89	
43000	Clientes (sociedad en concurso)		61.507,49
43020	Clientes (organismo público peruano)		39.152,89

### 3. Determinación del resultado antes de impuestos

Teniendo en cuenta las anotaciones anteriores con origen en operaciones realizadas en 2018 y no registradas contablemente o en los ajustes necesarios para el cierre del ejercicio 2018, el balance de saldos previo a la determinación del resultado presentará el siguiente detalle:

Código	Título	Saldo
10000	Capital social (24.000 acciones de 2,5 € de valor nominal)	60.000
11200	Reserva legal	9.000
11300	Reservas voluntarias	32.531,25
14700	Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	30.000
20300	Propiedad industrial (marcas)	25.000



Código	Título	Saldo
▶		
20700	Propiedad intelectual (fondos editoriales)	150.000
21000	Terrenos y bienes naturales	31.660
21100	Construcciones	203.340
21300	Maquinaria (2012)	20.000
21600	Mobiliario ( <i>leasing</i> )	60.000
21800	Elementos de transporte (vehículo director general)	45.900
28030	Amortización acumulada de propiedad industrial (marcas)	2.083,33
28070	Amortización acumulada de propiedad intelectual (fondos editoriales)	122.222,22
28110	Amortización acumulada de construcciones	27.450,90
28130	Amortización acumulada de maquinaria (2012)	16.200
28160	Amortización acumulada de mobiliario ( <i>leasing</i> )	12.000
28180	Amortización acumulada de elementos de transporte (vehículo dir. general)	6.125,75
31000	Materias primas	54.400
33000	Productos en curso	60.300
35000	Productos terminados	160.700
37000	Servicios en curso	12.000
39100	Deterioro de valor de las materias primas	4.180
39500	Deterioro de valor de productos terminados	18.620
42000	Acreedores comerciales no corrientes (usufructo)	11.934,42
43600	Clientes de dudoso cobro (sociedad en concurso)	61.507,49
43610	Clientes de dudoso cobro (diputación provincial)	21.061,78
43620	Clientes de dudoso cobro (organismo público peruano)	39.152,89
47000	Hacienda Pública, deudora por IVA	10.467,80



Código	Título	Saldo
▶		
47100	Organismos de la Seguridad Social, deudores	20.700
47300	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	5.429
47400	Activos por diferencias temporarias deducibles (límite gastos financieros)	112.500
47420	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	12.000
47450	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2017	4.600
47600	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	14.303,08
47900	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (libertad de amortización)	1.550
47901	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (aceleración amortización)	5.337,68
47902	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ( <i>leasing</i> )	1.500
47903	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (encuademadora-2016)	3.000
47904	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (subvención capital)	12.320,66
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sociedad en concurso)	11.906,67
49010	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (diputación provincial)	1.642,19
49020	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (organismo público peruano)	39.152,89
52000	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	27.856.058,55
52400	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	24.323,21
52920	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades	62.000
57200	Bancos, c/c	27.497.080,02
58000	Inmovilizado	65.000
59900	Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta	5.200
60200	Compras de otros aprovisionamientos	8.102.125
▶		

Código	Título	Saldo
▶		
61100	Variación de existencias de materias primas	9.400
62100	Arrendamientos y cánones	26.957,89
62200	Reparaciones y conservación	152.300
62500	Primas de seguros	12.180
62700	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	48.900
62800	Suministros	3.120.145
62900	Otros servicios	87.651,39
63600	Devolución de impuestos	20.700
64000	Sueldos y salarios	12.172.123
64100	Indemnizaciones	35.000
64200	Seguridad Social a cargo de la empresa	4.251.636,90
64300	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida	18.000
64500	Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio	30.000
66200	Intereses de deudas	1.609.035,06
67800	Gastos excepcionales	17.500
68000	Amortización del inmovilizado intangible	57.638,88
68100	Amortización del inmovilizado material	22.625,95
69100	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	6.200
69300	Pérdidas por deterioro de existencias	22.800
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	51.814,92
70100	Ventas de productos terminados	29.990.876
71000	Variación de existencias de productos en curso	12.200
▶		

Código	Título	Saldo
▶		
71200	Variación de existencias de productos terminados	40.700
71400	Variación de existencias de servicios en curso	12.000
74600	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	717,36
76200	Ingresos de créditos	3.273,83
76900	Otros ingresos financieros	1.241
79300	Reversión del deterioro de existencias	23.120
83010	Impuesto diferido	12.320,66
84000	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	717,36
94000	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	50.000

El resultado del ejercicio se determinará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
61100	Variación de existencias de materias primas	9.400	
63600	Devolución de impuestos	20.700	
70100	Ventas de productos terminados	29.990.876	
71200	Variación de existencias de productos terminados	40.700	
71400	Variación de existencias de servicios en curso	12.000	
74600	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	717,36	
76200	Ingresos de créditos	3.273,83	
76900	Otros ingresos financieros	1.241	
79300	Reversión del deterioro de existencias	23.120	



Código	Título	Debe	Haber
▶			
60200	Compras de otros aprovisionamientos		8.102.125
62100	Arrendamientos y cánones		26.957,89
62200	Reparaciones y conservación		152.300
62500	Primas de seguros		12.180
62700	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		48.900
62800	Suministros		3.120.145
62900	Otros servicios		87.651,39
64000	Sueldos y salarios		12.172.123
64100	Indemnizaciones		35.000
64200	Seguridad Social a cargo de la empresa		4.251.636,90
64300	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida		18.000
64500	Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio		30.000
66200	Intereses de deudas		1.609.035,06
67800	Gastos excepcionales		17.500
68000	Amortización del inmovilizado intangible		57.638,88
68100	Amortización del inmovilizado material		22.625,95
69100	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material		6.200
69300	Pérdidas por deterioro de existencias		22.800
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales		51.814,92
71000	Variación de existencias de productos en curso		12.200
12900	Resultado del ejercicio		245.194,20

De acuerdo con la anotación anterior, De Libris, SA ha obtenido durante el ejercicio 2018 un beneficio antes de impuestos de 245.194,20 euros.

## 4. Valoración y registro del impuesto sobre beneficios devengado

### 4.1. Calificación tributaria de la empresa: la inclusión en el régimen especial de empresas de reducida dimensión

De Libris, SA ha cumplido los requisitos para acogerse a los incentivos fiscales del régimen especial de las empresas de reducida dimensión desde su creación en 2011 hasta el periodo impositivo 2014, puesto que hasta 2013 el volumen de negocios no superó la cifra de 10 millones de euros establecida por el artículo 101 de la LIS como límite para poder acogerse a dicho régimen.

Ahora bien, aunque haya superado a partir de 2014 el volumen de negocios señalado, en los periodos impositivos 2015, 2016 y 2017 habría podido seguir aplicando los señalados incentivos fiscales. Así es en la medida en que el artículo 101.4 de la LIS<sup>13</sup> permite que las entidades de reducida dimensión puedan seguir disfrutando de dicho régimen especial durante los tres ejercicios inmediatos y siguientes a aquel en que se supere el umbral de 10 millones de euros, siempre que hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los dos periodos impositivos anteriores a este último<sup>14</sup>. Por tanto, el año 2018 es el primer periodo impositivo en el que la entidad va a quedar excluida de este régimen.

Pese a ello ya se ha indicado que la empresa ha actuado de forma errónea, al considerar que a partir de 2015 estaba excluida del régimen de reducida dimensión, lo que le ha llevado a no aplicar los incentivos fiscales propios del mismo. Como posteriormente se analizará, la empresa se plantea la posibilidad de aplicar en la liquidación de 2018 dichos

<sup>13</sup> Dicho precepto señala que «los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los 3 periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los 2 periodos impositivos anteriores a este último».

<sup>14</sup> Esta regla se aplica por la DGT en la Consulta de 16 de enero de 2015 (V0131/2015 –NFC053602–), que señala lo siguiente:

Por tanto, y a pesar de que el importe neto global de la cifra de negocios del grupo mercantil, en el ejercicio 2012, fue superior a 10 millones de euros, y puesto que la entidad consultante parece haber cumplido las condiciones para ser considerada como de reducida dimensión tanto en el periodo impositivo de incumplimiento (2012) como en los dos periodos impositivos anteriores (2010 y 2011), la entidad consultante podrá aplicar los incentivos fiscales establecidos para las entidades de reducida dimensión en los periodos impositivos 2013, 2014 y 2015.

En el mismo sentido, se pronuncia la Consulta de 17 de abril de 2015 (V1211/2015 –NFC054581–).

beneficios fiscales en relación con los bienes adquiridos en 2015, 2016 y 2017, aunque no lo haya hecho en tales periodos. Pero, además, también se plantea la aplicación retroactiva de tales incentivos, mediante la rectificación de las autoliquidaciones que se vean afectadas por esta situación. Todo ello será objeto de estudio con posterioridad cuando se estudie el elemento patrimonial que se ha visto afectado por este error, que es el mobiliario adquirido por *leasing* en 2017.

Por otra parte, se ha de aclarar que la empresa ha continuado aplicando los incentivos fiscales propios de este régimen sobre los bienes adquiridos antes de 2015. Así es en la medida en que estos incentivos se aplican durante toda la vida útil de los activos, siempre que la empresa hubiera cumplido los requisitos que establece el artículo 101 de la LIS en la fecha de la adquisición de los elementos patrimoniales. En definitiva, se puede seguir aplicando la aceleración de la amortización que permiten los artículos 102, 103 y 106 de la LIS, aún en el caso de que la empresa haya perdido la consideración de empresa de reducida dimensión, siempre que tales elementos fueran adquiridos en un periodo en el que cumpliera los requisitos previstos en el artículo 101.

#### 4.2. Análisis y clasificación de las diferencias entre el resultado contable y la base imponible del impuesto sobre sociedades

##### A) Amortización de la maquinaria adquirida en 2012

El detalle de las amortizaciones practicadas desde la puesta en funcionamiento de la maquinaria, tanto contable como fiscalmente, se detalla en la siguiente tabla:

Año	Amortización contable	Amortización fiscal
2012	$20.000 \times 0,12 \times 3/4 = 1.800$	20.000
2013	$20.000 \times 0,12 = 2.400$	0
2014	$20.000 \times 0,12 = 2.400$	0
2015	$20.000 \times 0,12 = 2.400$	0
2016	$20.000 \times 0,12 = 2.400$	0
2017	$20.000 \times 0,12 = 2.400$	0
2018	$20.000 \times 0,12 = 2.400$	0

Fiscalmente, la empresa amortizó totalmente el elemento en 2012, mediante la deducción de la totalidad de la base de amortización (20.000 €), al aplicar el beneficio fiscal de la libertad de amortización. En consecuencia, en 2018 el ajuste será positivo por un importe de

2.400 euros, pues el gasto por amortización registrado contablemente no resulta fiscalmente deducible, pues ya fue objeto de deducción en 2012. En el ámbito contable, en 2012 se registró un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se viene produciendo desde 2013.

## B) Nave industrial adquirida en 2013

La primera cuestión que debe determinarse es la base de amortización. Al tratarse de un bien inmueble se ha de diferenciar la parte del precio de adquisición que corresponde al suelo y la que representa la construcción. El método que se elija para ello debe aplicarse tanto en el ámbito contable como fiscal, pues la base de amortización fiscal es la misma en los dos ámbitos. A tal efecto es posible realizar una tasación del valor del inmueble al objeto de distribuir el valor del suelo y la construcción. No obstante, el RIS establece un método sencillo a tal efecto. En concreto, el artículo 3.2 establece lo siguiente:

cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el contribuyente podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

En cualquier caso, ya hemos señalado que, aunque se trate de un método que está regulado en la normativa fiscal, en la medida en que la base de amortización contable y fiscal debe coincidir, debe utilizarse en el momento del registro contable de la nave industrial, pues si no es así no se podrá aplicar en el ámbito fiscal.

En el caso planteado, la empresa ha decidido aplicar el método de distribución previsto en el artículo 3.2 del RIS, dado que en la fecha de entrada en funcionamiento del elemento patrimonial ya conocía el valor catastral y, en consecuencia, fue posible aplicar el método que determina el señalado precepto. De acuerdo con ello, el valor de la construcción y del terreno se calcularon del siguiente modo:

- Porcentaje que representa el terreno: 15,83 % ( $19.000/120.000 \times 100$ ).
- Porcentaje que representa la construcción: 84,17 % ( $101.000/120.000 \times 100$ ).

En consecuencia, del precio de adquisición, una cuantía de 31.660 euros ( $200.000 \times 0,1583$ ) corresponde al terreno, mientras que 168.340 euros ( $200.000 \times 0,8417$ ) constituye el valor de la construcción. Además, el importe de la construcción se ha de ver incrementado por el coste que ha supuesto la reforma (35.000 €). De acuerdo con ello, los

valores contables por los que se han reconocido los dos elementos patrimoniales indicados son los siguientes:

- Terreno: 31.660 euros.
- Construcciones: 203.340 euros (168.340 + 35.000).

Por tanto, la base de amortización viene dada por 203.340 euros, comenzando el proceso de amortización en la fecha en que la nave estuvo en condiciones de funcionamiento. El único dato que se ofrece en el supuesto es que entró en funcionamiento el 1 de julio de 2014, por lo que se tomará dicha fecha como inicio de la amortización.

El detalle de la amortización contable y fiscal de este elemento patrimonial desde su puesta en condiciones de funcionamiento se muestra en la siguiente tabla:

Año	Amortización contable	Amortización fiscal
2014	$203.340 \times 0,03 \times 6/12 = 3.050,10$	$203.340 \times 0,03 \times 2 \times 6/12 = 6.100,20$
2015	$203.340 \times 0,03 = 6.100,20$	$203.340 \times 0,03 \times 2 = 12.200,40$
2016	$203.340 \times 0,03 = 6.100,20$	$203.340 \times 0,03 \times 2 = 12.200,40$
2017	$203.340 \times 0,03 = 6.100,20$	$203.340 \times 0,03 \times 2 = 12.200,40$
2018	$203.340 \times 0,03 = 6.100,20$	$203.340 \times 0,03 \times 2 = 12.200,40$

En el enunciado se indica que en el periodo en el que entra en funcionamiento este elemento patrimonial no se cumplen los requisitos para aplicar el incentivo fiscal de la libertad de amortización previsto en el artículo 102 de la LIS, por lo que decide aplicar el beneficio de la aceleración de la amortización que establece el artículo 103, lo que permite la aplicación del doble del coeficiente previsto en las tablas. Pese a que en 2018 la entidad no cumple los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión, sí puede seguir aplicando este incentivo en relación con esta nave industrial, en la medida en que esta fue adquirida en un periodo en el que cumplía los requisitos previstos en el artículo 101 de la LIS. Ya se ha señalado que si se cumple este requisito la empresa podrá aplicar este beneficio fiscal durante todo el periodo de la vida útil del elemento patrimonial, aun en el caso de que, como ocurre en este caso, la empresa ha dejado de tener la consideración de empresa de reducida dimensión a partir de 2018.

De acuerdo con todo ello, en 2018 se deberá realizar un ajuste negativo de 6.100,20 euros. En el ámbito contable, en la medida en que el gasto fiscalmente deducible supera al registrado en la contabilidad, se vienen reconociendo pasivos por impuesto diferido en todos los ejercicios implicados.

### C) Subvención obtenida para financiar la nave industrial adquirida en 2013

La LIS no regula el tratamiento fiscal de las subvenciones. El único precepto en el que se mencionan es en el artículo 17.4, con el único objetivo de evitar la aplicación del tratamiento específico que se otorga en el mismo a los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo, que se valoran por su valor de mercado y se imputan como ingreso en el periodo en que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas, según el apartado 5. Al impedir que a las subvenciones se apliquen estas reglas especiales, hay que concluir que el ingreso derivado de una subvención se imputará de acuerdo con lo establecido en la normativa contable.

A tal efecto, la NRV 18.<sup>a</sup> del PGC, relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos, distingue a efectos de determinar el tratamiento contable de las subvenciones entre el reconocimiento de la subvención y su imputación a resultados.

En cuanto al reconocimiento de la subvención, la referida norma dispone:

las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

Una vez que se reconozca que la subvención tiene carácter de no reintegrable, de acuerdo con la NRV 18.<sup>a</sup> del PGC, «la imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad» y añade la citada norma que cuando las subvenciones no reintegrables se concedan para la adquisición de activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, «... se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance».

En los casos en los que no coincida la amortización contable y fiscal de un elemento patrimonial, normalmente por la aplicación de un incentivo fiscal que permite acelerar la amortización en el IS, es preciso determinar cómo debe imputarse el ingreso derivado de la subvención. En particular, se ha de determinar si a efectos de la imputación del ingreso se tendrá en cuenta la amortización contable del elemento patrimonial al que va referido la subvención o si se ha de tener en cuenta la amortización fiscal. Así ocurre en el caso que es objeto de estudio, en el que en aplicación de los incentivos del régimen de empresas de reducida dimensión, se utiliza el doble del coeficiente de tablas. Se ha de concluir que en tanto que no existe ninguna norma en el IS relativa a las subvenciones debe aplicarse

el criterio contable, por lo que a estos efectos coincide la imputación del ingreso contable y fiscalmente<sup>15</sup>. En consecuencia, no va a haber ajustes a efectos de la consideración de este ingreso en la base imponible del IS, pues a estos efectos se aplicarán también los criterios contables.

D) Amortización del mobiliario adquirido en 2017 mediante arrendamiento financiero. Posibilidad de rectificación del gasto deducido en el periodo anterior mediante la presentación de una declaración rectificativa

Los elementos adquiridos a través de un arrendamiento financiero se registran como un inmovilizado material, amortizándose como si el bien fuera propiedad de la empresa –se considera que es propietario económico al traspasarse todos los riesgos inherentes a la propiedad–, utilizándose para ello el sistema de amortización que se considere oportuno. A tal efecto, según los datos del enunciado, la amortización correspondiente a 2018 del mobiliario será la siguiente:

$$\text{Amortización (2018)} = 60.000 \times 0,10 = 6.000 \text{ euros}$$

Fiscalmente, en la medida en que en la fecha de adquisición del mobiliario cumplía los requisitos para ser considerada como una empresa de reducida dimensión puede deducir hasta el límite del triple del coeficiente lineal máximo de tablas. Es cierto que en 2018 la

<sup>15</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 18 de abril de 2016 (V1668/2016 –NFC059357–) se refiere a la obtención de una subvención para la construcción de una nave industrial por una sociedad que es una empresa de reducida dimensión, por lo que goza de los incentivos fiscales que permiten la amortización acelerada de la nave, es decir, multiplicar por 2 el coeficiente lineal máximo. En relación con la imputación de la subvención, la DGT señala que «la misma se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable». Por su parte, la Consulta de 20 de abril de 2010 (V0752/2010 –NFC037931–) se refiere a la imputación de una subvención obtenida por la construcción de una nave que gozará del beneficio fiscal de libertad de amortización, considerando que la imputación del ingreso se realizará de acuerdo con el criterio de amortización contable. En concreto, señala:

en el presente caso, se concedió a la entidad consultante una subvención de capital recibida sobre una inversión que se acogerá al beneficio fiscal de la libertad de amortización. En la medida en que el TRLIS no contiene un precepto específico sobre el criterio de imputación del ingreso correspondiente a la subvención recibida, dicho ingreso se imputará de acuerdo con el criterio general de imputación de ingresos y gastos, que es el del devengo, según establece el citado artículo 19.1 del TRLIS. Se trata del mismo criterio de imputación establecido por la norma mercantil. Al respecto, según la Norma de Registro y Valoración 18.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de Noviembre, dado que del escrito de consulta parece deducirse que la subvención se concedió para realizar una inversión, la subvención se imputará como ingreso del ejercicio en proporción a la dotación contable a la amortización efectuada en el periodo para el citado elemento, o en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

empresa no cumple ya dichos requisitos, pero tales incentivos se pueden continuar aplicando durante todo el periodo de vida útil del elemento patrimonial, aunque el contribuyente quede excluido del régimen de empresas de reducida dimensión. Lo importante es que tales elementos sean puestos a disposición del contribuyente en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de la LIS. Como se ha analizado, en el periodo 2017 la empresa tenía dicha consideración, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 de este precepto.

En aplicación de dicha regla, podría deducir en concepto de amortización hasta un máximo de 18.000 euros ( $60.000 \times 0,10 \times 3$ ). Dado que la cuota de recuperación del coste del bien en 2018 es de 18.315,82 euros<sup>16</sup>, podrá deducir hasta el límite máximo permitido, es decir, 18.000 euros. En consecuencia, en 2018 procederá la realización de un ajuste negativo por una cuantía de 12.000 euros.

Ahora bien, la entidad no ha aplicado el incentivo fiscal previsto para las empresas de reducida dimensión en el periodo impositivo 2017, en el que ha deducido el doble del coeficiente de tablas, al creer que no podía aplicar dicho régimen por haber superado a partir de 2014 la cifra de negocios de 10 millones de euros. No obstante, en 2018 le asesoran sobre la posibilidad de aplicar dichos incentivos en virtud de lo dispuesto en el artículo 101.4 de la LIS, de ahí que haya aplicado en dicho periodo el triple de tablas, en el sentido ya analizado. Además, se plantea también la posibilidad de aplicar de forma retroactiva el incremento del gasto a efectos fiscales, lo que supondría una rectificación de las amortizaciones deducidas en el año anterior. Sin embargo, esta posibilidad es rechazada por la Administración tributaria. La cuestión reside en determinar si el incentivo fiscal de la amortización acelerada puede encuadrarse en las denominadas «opciones fiscales» o si se trata del ejercicio de un derecho. En caso de que se considere una opción, se aplicaría la regulación contenida en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT), que determina que las opciones fiscales deben ejercitarse necesariamente en la declaración, no siendo posible su rectificación con posterioridad al plazo reglamentario para autoliquidar el impuesto. Si se califica como el ejercicio de un derecho resulta de aplicación el artículo 120.3 de la LGT, de tal modo que el contribuyente podrá ejercitarlo dentro del plazo de prescripción, instando la rectificación de la autoliquidación una vez transcurrido el plazo voluntario de autoliquidación, pudiéndose ejercer el derecho incluso con ocasión de un procedimiento de comprobación.

En este sentido, la Dirección General de Tributos (DGT) considera que la amortización acelerada es una opción que el contribuyente ejercita en la autoliquidación del impuesto y, en aplicación del artículo 119.3 de la LGT, dicho centro directivo considera que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo

<sup>16</sup> Debe tenerse en cuenta que la cantidad máxima a deducir viene condicionada también por el importe de la cuota de recuperación del coste del bien, dado que no se podrá superar esta cifra.

que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración. Como consecuencia, no podrá rectificarse la opción ejercitada por la sociedad de no amortizar aceleradamente un elemento patrimonial en los periodos impositivos respecto de los cuales haya transcurrido el plazo de declaración, sin que ello impida que se aplique para periodos impositivos posteriores<sup>17</sup>. Este mismo criterio ha sido avalado recientemente por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en relación con el incentivo fiscal de la libertad de amortización<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 18 de abril de 2016 (V1668/2016 –NFC059357–) señala lo siguiente:

La amortización acelerada constituye una opción para el contribuyente, que deberá ser ejercitada dentro del plazo reglamentario de declaración, y no en relación con periodos impositivos respecto de los que dicho plazo ya haya transcurrido. Por tanto, la entidad consultante no podrá rectificar dicha opción, una vez transcurrido el plazo de presentación de las correspondientes declaraciones. No podrá, en conclusión, modificarse la amortización fiscalmente aplicada en los periodos impositivos 2012 y 2013 a través de la declaración del periodo impositivo 2014. Sin perjuicio de ello, la entidad podrá aplicar la amortización acelerada prevista en el artículo 111 del TRLIS en relación con la amortización del periodo impositivo 2014, a través de la autoliquidación de dicho periodo y dentro del plazo voluntario de presentación de la misma.

<sup>18</sup> Se trata de la Resolución de 14 de febrero de 2019 (RG 1524/2017 –NFJ072523–), que resuelve un recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio. En el FJ 3.º de dicha resolución el TEAC señala lo siguiente:

Por lo expuesto, cabe concluir que los sujetos pasivos que reúnan los requisitos necesarios para ello tienen derecho a disfrutar del beneficio fiscal de «la libertad de amortización», que es de aplicación optativa o voluntaria; y, si deciden acogerse al mismo en una (s) determinada (s) cuantía (s), y así lo hacen en una declaración-autoliquidación, al hacerlo estarán ejercitando una opción, con las consecuencias que para tal proceder contempla el art. 119.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de que esa opción no podrán rectificarla con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración; y lo mismo ocurrirá si declaran y en la declaración que presenten deciden no acogerse al mismo, que esa opción –de no acogerse– no podrán rectificarla con posterioridad salvo que lo hagan en el periodo reglamentario de declaración. Aunque, eso sí, si un sujeto pasivo decide en un ejercicio no acoger a «la libertad de amortización» determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio; pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y/o derechos.

No obstante, se ha de matizar que esta resolución considera en el FJ 2.º que en determinados aspectos el régimen de incentivos de las empresas de reducida dimensión es un derecho y no una opción. Al menos así lo considera en relación con alguno de los incentivos que preveía la normativa ya derogada, como era la aplicación de tipos reducidos, en la medida en que solo por el cumplimiento de unos requisitos la entidad debía tributar a unos tipos más reducidos que el general, por lo que si hubiere aplicado el tipo general en su declaración podía rectificarlo dentro del plazo de prescripción. Sin embargo, considera que «... eso no quiere decir que la aplicación de todos los beneficios que el mismo incorpora funcionen como derechos, pues los hay que son claramente optativos». Aunque no especifica qué incentivos tienen naturaleza de opción, hay que entender que tendrán dicho carácter los relacionados con la aceleración de la amortización o la libertad de amortización, pues esa es precisamente la tesis central que defiende el TEAC en relación con la libertad de amortización.

Por tanto, si se aplica la tesis que a estos efectos defiende la Administración tributaria la empresa no podrá rectificar las amortizaciones practicadas desde la puesta en funcionamiento del elemento en 2017, lo que no es un obstáculo para que en 2018 pueda aplicar el incentivo fiscal, lo que le permitirá la deducción del triple del coeficiente de tablas, tal y como ha sido objeto de análisis anteriormente.

Por otra parte, la cuota satisfecha por intereses tiene la consideración de gasto a efectos contables y fiscales, por lo que no procede ajuste alguno por tal concepto.

#### E) Amortización del vehículo adquirido para el desplazamiento del director general

La amortización que se ha contabilizado en relación con dicho vehículo se ha determinado del siguiente modo:

$$\text{Amortización (2018)} = (45.900 - 35.876,04) \times 11/18 = 6.125,75 \text{ euros}$$

Fiscalmente, la base de amortización coincide con la utilizada contablemente, pues en los dos ámbitos el precio de adquisición debe minorarse, en su caso, por el valor residual<sup>19</sup>. En este caso si se aplican los sistemas de amortización previstos en el artículo 12.1 de la LIS no va a ser posible que se pueda amortizar la inversión realizada en el vehículo, en la medida en que el periodo en el que va estar en el inmovilizado en la empresa (18 meses) es menor que el periodo de su vida útil (el periodo mínimo que resulta de un coeficiente de tablas del 16 % es de 6,25 años). En consecuencia, de aplicarse el coeficiente de tablas sobre una base de amortización formada por el precio de adquisición del vehículo menos su valor residual (que es un valor alto por estar garantizada su recompra en un periodo de tiempo relativamente breve), la amortización del periodo ascendería a 1.470,18 euros [(45.900 – 35.876,04) × 16 % × 11/18], lo que daría lugar a un ajuste positivo de 4.655,57 euros. Sin embargo, de aplicarse este sistema en los 18 meses en los que el vehículo está en el

<sup>19</sup> El artículo 3.2 del Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) determina que «será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual». La determinación del valor residual es una cuestión que deberá ser objeto de prueba por el contribuyente. La Consulta de 31 de octubre de 2006 (V2181/2006 –NFC030992–) señala lo siguiente:

En cuanto al concepto de valor residual, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, es aquel que se espera recuperar, por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio descontado, en todo caso, de los costes necesarios para realizar su venta, siendo la determinación de dicho valor una cuestión de hecho que se podrá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, ante los órganos de la Administración tributaria a quien corresponde la valoración de las pruebas aportadas.

activo de la empresa la amortización no reflejaría la depreciación que tendría el vehículo en ese periodo. Por ello, se ha de determinar si es posible aplicar un método diferente, que se ajuste en mayor medida a la realidad.

En este sentido, la única alternativa que cabría es la posibilidad de que la empresa pruebe la verdadera depreciación del elemento patrimonial durante el tiempo de tenencia del mismo. Téngase en cuenta que cuando el importe de la amortización exceda del resultante de aplicar los métodos establecidos en el artículo 12.1 de la LIS, el propio precepto establece que para que la amortización resulte fiscalmente deducible deberá justificarse que responde a la depreciación efectiva del inmovilizado<sup>20</sup>. Por todo ello, se va a considerar que la dotación contable refleja la depreciación efectiva de este elemento patrimonial, en la medida en que se ha distribuido la base de amortización entre los meses en los que el vehículo va a estar en poder de la empresa. En consecuencia, no va a ser necesario realizar ningún ajuste en este caso, aunque se deberá mantener toda la documentación que permita acreditar la verdadera depreciación sufrida por el elemento patrimonial, en caso de que sea requerido para ello por la Administración tributaria. Básicamente, será suficiente con acreditar que el vehículo tenía un valor garantizado de recompra en una fecha determinada y que la política de la empresa consiste en cambiar el vehículo cada 18 meses, así como que la empresa emplea un sistema de amortización homogéneo en este tipo de situaciones.

#### F) Amortización de la máquina clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta»

En relación con la amortización se ha de recordar que hasta el momento en que se produce la reclasificación es posible la amortización de la maquinaria. En este sentido, contablemente la dotación correspondiente a 2018 se ha determinado del siguiente modo:

$$\text{Amortización (2018)} = 80.000 \times 1/10 \times 3/12 = 2.000 \text{ euros}$$

En la medida en que este elemento patrimonial fue adquirido en 2016, cuando la entidad tenía la consideración de empresa de reducida dimensión y se trataba de un elemento

<sup>20</sup> El artículo 12.1 de la LIS establece que «se considerará que la depreciación es efectiva cuando: [...] e) El contribuyente justifique su importe». En este sentido, la Consulta de 31 de octubre de 2006 (V2181/2006 –NFC030992–) señala en un caso equiparable al que es objeto de estudio lo siguiente:

Por tanto, a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades, el gasto contabilizado en concepto de amortización del inmovilizado objeto de consulta se considera que responde a la depreciación efectiva, sin necesidad de justificación, cuando resulte de aplicar cualquiera de los métodos establecidos en el citado artículo 11.1 del TRLIS, de manera que, en su caso, el gasto por amortización que excediera del resultante de aplicar tales métodos deberá justificarse que responde a la depreciación efectiva del inmovilizado, al objeto de que sea fiscalmente deducible.

nuevo del inmovilizado material, podrá aplicar el incentivo fiscal previsto en el artículo 103 de la LIS, por lo que podrá amortizar el doble del coeficiente de tablas. Esto supone que podrá aplicar el doble de la amortización contabilizada (4.000 €), por lo que deberá realizar un ajuste negativo de 2.000 euros.

Por otra parte, en 2018 la empresa ha registrado el deterioro que ha experimentado la maquinaria en dicho periodo, tanto en el momento de la reclasificación, por importe de 1.000 euros, como al final del ejercicio (que tiene su origen en el que la maquinaria ya no es objeto del proceso de amortización sistemática), por importe de 5.200 euros. El artículo 13.2 de la LIS determina que las pérdidas por deterioro relativas al inmovilizado material no resultan deducibles en el periodo en el que se registren contablemente<sup>21</sup>. Estas pérdidas por deterioro serán deducibles de conformidad con el artículo 20 de la LIS, lo que en el caso analizado supone que solo será deducible en el periodo en que se dé de baja el elemento de la contabilidad, pues dicho elemento no resulta amortizable<sup>22</sup>.

### G) Amortización de la marca

En relación con la marca, que se ha reconocido en el patrimonio empresarial a comienzos del mes de marzo de 2018, se ha registrado contablemente en este periodo impositivo la siguiente cuota de amortización:

$$\text{Amortización (2018)} = 25.000 \times 0,1 \times 10/12 = 2.083,33 \text{ euros}$$

A efectos del IS el porcentaje que se aplicará es el 5 %, pues el artículo 12.2 de la LIS determina en relación con la amortización del inmovilizado intangible que «cuando la misma [vida útil] no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe». De acuerdo con ello la amortización fiscal que procede en 2018 se calculará como sigue:

$$\text{Amortización (2018)} = 25.000 \times 0,05 \times 10/12 = 1.041,67 \text{ euros}$$

En consecuencia, procederá realizar un ajuste positivo por importe de 1.041,66 euros.

<sup>21</sup> El artículo 13.2 determina que «no serán deducibles: a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio».

<sup>22</sup> El párrafo final del artículo 13.2 de la LIS dispone que «las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta ley». Por su parte, el artículo 20 b) señala que «tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, [las pérdidas por deterioro serán deducibles] en el periodo impositivo en que estos se transmitan o se den de baja».

## H) Derecho de usufructo

En la medida en que se trata de un activo intangible consistente en un derecho que tiene una duración limitada en el tiempo, se aplicará la regla contable consistente en distribuir el precio de adquisición entre el plazo y la duración del derecho. En consecuencia, no se deberán realizar ajustes.

## I) Pérdidas por deterioro de valor de créditos comerciales

Contablemente se ha contabilizado como gasto una pérdida por deterioro de créditos por importe de 39.152,89 euros, correspondiente a tres créditos que han de ser analizados individualmente a efectos de determinar su posible deducción fiscal de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 de la LIS.

La pérdida relativa al crédito que venció a comienzos de septiembre de 2018 es deducible de acuerdo con el artículo 13.1 b) de la LIS, pues la sociedad deudora fue declarada en concurso de acreedores con anterioridad a que finalizara el periodo impositivo.

En cuanto a la pérdida por deterioro relativa al crédito con la diputación de su provincia por importe de 755,36 euros no resulta deducible en la medida en que se trata de un crédito con una institución pública, sin que haya constancia de que se haya iniciado un procedimiento judicial o arbitral que verse sobre la existencia o cuantía del crédito. Por tanto, se deberá realizar un ajuste positivo por el importe de la pérdida contabilizada, es decir, 755,36 euros.

Finalmente, el tercer crédito que ha dado lugar al registro contable de una pérdida por deterioro se refiere a un crédito adeudado por un organismo público de Perú. La cuestión que se plantea a estos efectos es si un Estado extranjero se puede considerar ente público a efectos de la deducción de la pérdida por deterioro derivada de créditos adeudados por entidades de derecho público de terceros países. A estos efectos, el Tribunal Supremo (TS) ha considerado que, en la medida en que el Estado español no puede, ni jurídica ni económicamente, garantizar la solvencia de un Estado extranjero, sobre cuyas vicisitudes y crisis económicas la Administración pública española no tiene ningún control, hay que entender que cuando se habla de «entes públicos» se refiere únicamente a los españoles, lo que implica que los créditos adeudados por entes públicos extranjeros sí pueden tener la consideración de dudoso cobro cuando, lógicamente, concurren los demás requisitos exigidos fiscalmente para tal calificación<sup>23</sup>. No obstante, es preciso reconocer que la Audiencia Na-

<sup>23</sup> En este sentido la STS de 24 de junio de 2004 (rec. núm. 8717/1999 –NFJ019010–), que confirma los argumentos señalados en la Resolución del TEAC de 26 de junio de 1996, FJ 5.º (RG 2045/1993 [también puede verse en el mismo sentido la Resolución del TEAC de 10 de julio de 1996 (RG 2043/1993 –NFJ004963–), FJ 5.º]. En concreto el FJ 3.º de la sentencia del TS señala lo siguiente:

cional (AN) ha mantenido un criterio contrario en alguna sentencia<sup>24</sup>. En el caso, dado que el crédito nació a principios del ejercicio 2018, concurren los requisitos para su deducibilidad.

## J) Provisión para otras responsabilidades para hacer frente a indemnizaciones por despido

En el caso de la provisión que se ha considerado gasto contable para prever el pago de la indemnización del trabajador despedido, resulta deducible fiscalmente, pues existe certeza sobre la producción de la circunstancia que va a motivar la indemnización y responde a una causa legalmente establecida. En definitiva, el hecho generador de la responsabilidad ya se ha producido, por lo que la empresa deberá asumirla en todo caso, si bien se desconoce la cuantía definitiva de la misma o el momento del pago.

Ahora bien, la provisión dotada contablemente lo ha sido por una cifra superior a la indemnización que la entidad espera abonar, pues una parte de la cantidad provisionada hace referencia a futuras indemnizaciones a las que podría tener que hacer frente como consecuencia de despidos que aún no se han producido. Desde el punto de vista contable esta parte de la provisión no debió de haberse registrado de esta manera, pues se trata de una contingencia que no da lugar a ningún apunte en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que, en todo caso, se debería haber informado de dicha circunstancia en la memoria de las cuentas anuales. Así es en la medida en que el elemento determinante de esta respon-

---

La resolución del TEAC de 26 de junio de 1996, a la que se remite la sentencia recurrida para admitir su argumentación, dice que dentro de las entidades dotadas de personalidad jurídica pública hay un núcleo que realiza la gestión pública (sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas) y cuya actividad pública fomenta el interés público de cualquier clase; en este sentido, no puede entenderse, lógicamente, que estos entes, en cumplimiento de esos fines, se puedan declarar insolventes o puedan desaparecer como consecuencia de crisis económicas. Ahora bien, las consideraciones expuestas, puestas en conexión con los principios de legalidad y territorialidad reflejados en los arts. 2.º de la Ley 61/1978 del IS y 9.º y 21 de la Ley General Tributaria, han de circunscribirse necesariamente a los entes públicos nacionales, con carácter exclusivo. El precepto indicado no puede entenderse de otra forma pues el Estado español no puede, ni jurídica ni económicamente, garantizar la solvencia de un Estado extranjero, sobre cuyas vicisitudes y crisis económicas la Administración pública española no tiene ningún control. En consecuencia, hay que entender que cuando el art. 82.3 a) del Reglamento del IS habla de «entes públicos» se refiere, únicamente, a los españoles, lo que implica que los créditos adeudados por entes públicos extranjeros –y, consecuentemente, los adeudados en este caso por el Gobierno de la República Dominicana– sí pueden tener la consideración de dudoso cobro cuando, lógicamente, concurren los demás requisitos exigidos fiscalmente para tal calificación.

<sup>24</sup> En concreto, la SAN de 28 de octubre de 2004 (rec. núm. 622/2002 –NFJ018388–) consideró en el FJ 2.º que una sanción impuesta por el Estado argentino no era deducible en la medida en que «... no es aceptable la tesis de la sociedad recurrente que pretende excluir del concepto de «entes públicos», a los que hace mención el art. 14 e), de la Ley 61/1978, del IS, del Estado argentino, de su gobierno, y, en concreto, del órgano administrativo que le impuso la sanción de multa».

sabilidad (el despido) no se ha producido aún, por lo que la misma depende de un hecho incierto en el futuro. En cualquier caso, fiscalmente esta parte de la provisión dotada no será deducible, por lo que procederá un ajuste positivo de 20.000 euros, pues tan solo es deducible como gasto aquello que tiene dicha consideración según la normativa contable.

#### K) Aportaciones a seguro colectivo

La cantidad aportada al seguro colectivo es totalmente deducible en el IS, al cumplirse los requisitos del artículo 14.2 de la LIS, al tratarse de un seguro colectivo que cubre contingencias análogas a la de los planes de pensiones<sup>25</sup>. Primero, han sido imputadas a los trabajadores. Segundo, la empresa ha transmitido el derecho a la percepción de las prestaciones que en el futuro se devenguen a los trabajadores. Tercero, se ha transmitido la titularidad de los fondos (en el supuesto se dice que las cantidades se han aportado a un seguro colectivo, que siempre es externo). Por tanto, no es necesario realizar ajuste alguno.

#### L) Aportación al plan de retribución a largo plazo en especie

Contablemente se ha registrado un gasto de personal por importe de 30.000 euros como consecuencia de las cantidades aportadas al plan de retribución a largo plazo.

A efectos fiscales, el apartado 6 del artículo 14 de la LIS se refiere a los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados cuando se satisfagan mediante la entrega de los mismos. El precepto establece que tales gastos serán fiscalmente deducibles cuando se produzca dicha entrega<sup>26</sup>. Lo mismo ocurre, según lo dispuesto en el apartado 3 e) del mismo precepto, cuando los pagos basados en instrumentos de patrimonio se satisfagan en efectivo. En realidad, estas normas responden a un criterio general de que cualquier gasto de personal futuro, aunque se trate de una obligación cierta y contraída por la entidad, solo será deducible en el periodo en que el pago resulte exigible para el empleado.

En consecuencia, en el caso planteado en el ejercicio 2018 se deberá realizar un ajuste positivo por el importe de la dotación realizada contablemente, por lo que dicho ajuste as-

<sup>25</sup> Dicho precepto establece que «serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: 1.º Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones; 2.º Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras; 3.º Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones».

<sup>26</sup> El artículo 14.6 de la LIS determina que «los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega».

cenderá a 30.000 euros. Tales cantidades serán deducibles en el periodo en el que se entreguen las acciones a los trabajadores.

#### M) Provisión para el pago de una sanción

Aunque la legislación reguladora del IS nunca ha establecido una previsión en este sentido, parece razonable entender que una previsión solo sea deducible cuando lo sea el gasto al que la misma se refiera. En definitiva, si el gasto que se provisiona no resulta deducible en el IS no tiene el menor sentido que se deduzca una previsión que pretende anticipar la deducción de dicha responsabilidad futura. Así lo ha considerado la Administración en diversas consultas que, aunque se refieren a anteriores regulaciones de este impuesto, resultan plenamente aplicables en el marco de la Ley 27/2014, pues, como se ha indicado, en ninguna de las leyes reguladoras del impuesto se ha hecho mención a esta cuestión<sup>27</sup>.

En consecuencia, la previsión dotada contablemente no va a resultar deducible en el IS, por lo que se deberá realizar un ajuste positivo de 12.000 euros.

#### N) Condena en costas

La DGT se ha pronunciado sobre la deducción de las costas que debió satisfacer una sociedad tras ser condenada en un proceso judicial. Ha considerado que en la medida en que de acuerdo con la regulación sustantiva de esta figura no se trata de una multa o sanción penal o administrativa, y tampoco se trata de gastos que deriven de actuaciones con trarias al ordenamiento jurídico ni se establece especificidad alguna en el artículo 15 de la

---

<sup>27</sup> En este sentido, la Consulta de 30 de septiembre de 1999 (1728/1999 –NFC071571–), estando vigente la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en la que señala:

son deducibles las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida. Sin embargo, en la medida que según parece desprenderse del supuesto de hecho contemplado el expediente finalizaría con una sanción y, dado que, según el artículo 14 de la LIS no se consideran gastos deducibles las multas o sanciones, la dotación a la provisión por riesgos y gastos no tendría tampoco carácter deducible.

Por su parte, en relación con el Texto Refundido de 2004 la Consulta de 10 de octubre de 2007 (V2141/2007 –NFC071572–), relativa a una deuda tributaria del IS liquidada en acta de inspección, parte de la no deducibilidad de la provisión para determinar la no reversión del ajuste cuando el fallo judicial sea firme. La DGT concluye:

las provisiones dotadas en el ejercicio 2002/2003 representaban una deuda tributaria por el concepto del impuesto sobre sociedades y, por tanto, no tenían la consideración de fiscalmente deducibles en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 b) del TRLIS, por lo que no será susceptible de reversión en el ejercicio en que los tribunales lleguen a confirmar el criterio de la Administración tributaria.

LIS respecto del pago de las costas, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles siempre que se cumplan los restantes requisitos para la deducción de gastos en el IS<sup>28</sup>.

### Ñ) Venta de acciones propias

La DGT considera que el resultado positivo o negativo derivado de las operaciones de transmisión de acciones propias no debe tener la consideración de renta en la determinación de la base imponible del IS. La LIS no establece una regulación específica relativa al tratamiento fiscal de estas operaciones, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.3 de la LIS, será de aplicación el criterio contable. En este sentido, el PGC señala en la NRV 9.<sup>a</sup> 4 que, en el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias. De este tratamiento contable se desprende que la transmisión de acciones propias realizada por la entidad no tendrá efectos en la base imponible del IS por cuanto la incidencia positiva o negativa no determina un resultado a computar en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino una simple variación del patrimonio neto de la entidad. En consecuencia, tampoco tiene a efectos del IS la condición de ingreso o gasto<sup>29</sup>.

<sup>28</sup> En este sentido la Consulta de 6 de julio de 2016 (V3145/2016 –NFC061363–) señala lo siguiente:

se consulta sobre la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de las cantidades pagadas por la consultante en concepto de costas del procedimiento. Al respecto, la regulación de las costas procesales dimanantes de un proceso penal se encuentra en los artículos 123 y siguientes de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal y en los artículos 239 y siguientes del Real decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal. En la medida en que conforme a la regulación anterior no se trata de una multa o sanción penal o administrativa, tampoco se trata de gastos que deriven de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico ni se establece especificidad alguna en el artículo 15 de la LIS respecto del pago de las costas, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles siempre que se cumplan los restantes requisitos para la deducción de gastos en el impuesto sobre sociedades.

<sup>29</sup> En este sentido, la Consulta de 22 de enero de 2016 (V0245/2016 –NFC057655–), que señala lo siguiente:

La LIS no contiene ninguna regulación específica acerca del tratamiento fiscal de las operaciones de transmisión de acciones propias, por lo que será de aplicación el criterio contable en base a lo establecido en el artículo 10.3 de la LIS. En este sentido, de acuerdo con Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, según dispone, en su segunda parte, la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> 4: «4. Instrumentos de patrimonio propio [...] En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias». De lo que se desprende que la transmisión de acciones propias realizada por la entidad consultante no tendrá efectos en la base imponible del impuesto sobre sociedades por cuanto la incidencia

## O) Indemnización obtenida en sentencia que no ha adquirido firmeza

La LIS no prevé ninguna norma especial en lo que se refiere a la percepción de indemnizaciones, por lo que la solución se debe obtener por la aplicación del principio del devengo. Según ha determinado la DGT el ingreso derivado de una indemnización acordada por sentencia judicial se integrará en la base imponible del IS cuando la sentencia sea firme, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.1 de la LIS. De este modo, las indemnizaciones acordadas por sentencia judicial se devengan y se integran en la base imponible del periodo impositivo en que la sentencia adquiera firmeza, pues en ese momento deja de ser una expectativa de derecho y se tiene certeza jurídica del derecho al ingreso. Por tanto, en la medida en que en el caso planteado la sentencia no es firme, al ser recurrida en segunda instancia, la entidad no debe incluir entre los ingresos la indemnización. Ahora bien, al haberse instado la ejecución provisional de la sentencia en primera instancia, deberá registrar un pasivo por el importe cobrado<sup>30</sup>.

---

positiva o negativa no determina un resultado a computar en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino una simple variación del patrimonio neto de la entidad, dado que no tiene la condición de ingreso o gasto a que se refiere el artículo 36 del Código de Comercio y, por tanto, tampoco tiene esta condición a efectos del impuesto sobre sociedades.

<sup>30</sup> Así lo ha señalado la DGT en la Consulta de 15 de febrero de 2016 (V0614/2016 –NFC058230–):

Antes de entrar a analizar los efectos fiscales es necesario hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 526 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en adelante LEC, en virtud del cual: «quien haya obtenido un pronunciamiento a su favor en sentencia de condena dictada en primera instancia podrá, sin simultánea prestación de caución, pedir y obtener su ejecución provisional conforme a lo previsto en los artículos siguientes». Con ocasión de la ejecución provisional, siguiendo lo dispuesto en la LEC el ejecutado deberá poner a disposición del Juzgado, para su entrega al ejecutante, la cantidad a la que hubiere sido condenado, más los intereses correspondientes y las costas que se hubieren producido hasta ese momento. Dichas cantidades, sin embargo, no son percibidas por el ejecutante, en este caso el consultante, de manera definitiva o con pleno derecho, puesto que conforme a lo establecido en el artículo 533 de la LEC: «si el pronunciamiento provisionalmente ejecutado fuere de condena al pago de dinero y se revocara totalmente, se sobreseerá la ejecución provisional y el ejecutante deberá devolver la cantidad que, en su caso, hubiere percibido, reintegrar al ejecutado las costas de la ejecución provisional que este hubiere satisfecho y resarcirle de los daños y perjuicios que dicha ejecución le hubiere ocasionado.» Por otra parte, el artículo 11.1 de la LIS señala que: «1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros». De acuerdo con lo anterior, las indemnizaciones acordadas por sentencia judicial se devengan y se integran en la base imponible del periodo impositivo en que son firmes, pues en ese momento deja de ser una expectativa de derecho y se tiene certeza jurídica del derecho al ingreso. Una sentencia tiene la consideración de firme, de acuerdo con lo establecido en el artículo 207 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuando contra ella «no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado». En el presente caso no se

## P) Devolución del exceso de cotizaciones a la Seguridad Social

La LIS no contiene una norma específica que se refiera a la imputación de la devolución de impuestos o cotizaciones contabilizadas en su día como gasto, por lo que se aplicará la normativa contable. En este ámbito, dicha devolución se reconocerá en la cuenta 636, «Devolución de impuestos», que recoge el importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados, y que se abonará cuando sean exigibles las devoluciones. Esto determina que la devolución del exceso de cotización se imputará como ingreso en la base imponible del IS del periodo impositivo en que se reconozca el derecho a la devolución<sup>31</sup>. En consecuencia, en este caso no se deberá realizar ningún ajuste.

## Q) Deducibilidad de los gastos financieros

El artículo 16 de la LIS establece una limitación general de los gastos financieros que resultan deducibles en cada ejercicio. A tal efecto, el precepto establece que los gastos financieros netos<sup>32</sup> serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo<sup>33</sup> del ejer-

---

aportan datos suficientes para conocer si la sentencia ha adquirido firmeza o ha sido ejecutada de forma provisional. En todo caso, el ingreso derivado de la indemnización se devengará en el periodo impositivo en el que la sentencia adquiera firmeza. Este ingreso se integrará en la base imponible del impuesto sobre sociedades de dicho periodo impositivo, sin que la norma prevea exención alguna. No obstante, si la sentencia no hubiera adquirido firmeza, por haber sido recurrida en segunda instancia, la entidad consultante no tendría que contabilizar ingreso alguno por el cobro de la indemnización en ese ejercicio sino que debe registrar un pasivo por el importe cobrado.

<sup>31</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 3 de abril de 2018 (V0878/2018 –NFC068833–) señala:

en la medida en que la LIS no contiene una norma específica que se refiera a la imputación de la devolución de impuestos o cotizaciones contabilizadas en su día como gasto, por lo tanto a estos efectos será necesario acudir a la norma contable, en concreto el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), destina la cuenta 636 al registro de la devolución de impuestos [...] En consecuencia, la devolución del exceso de cotización, contabilizado en su día como gasto y deducido fiscalmente, debe imputarse como ingreso en la base imponible del impuesto sobre sociedades del periodo impositivo en que se reconoce el derecho a su devolución.

<sup>32</sup> El apartado 1 dispone que «a estos efectos se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta ley».

<sup>33</sup> Dicho concepto se define del siguiente modo en el artículo 16.1 de la LIS:

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones

cicio, siendo definidos tales conceptos en el apartado 1 de dicho precepto. No obstante, este límite no se aplica en ningún caso si el importe de los gastos financieros netos no excede de 1 millón de euros, por lo que hasta dicha cifra los gastos financieros son deducibles íntegramente, aunque se supere el 30 % del beneficio operativo.

Ahora bien, se prevé que la parte del beneficio operativo del ejercicio que no haya sido utilizada en un periodo impositivo puede ser trasladada a los cinco años inmediatos y sucesivos. De este modo, si en un periodo impositivo los gastos financieros netos están por debajo del límite del 30 % del beneficio operativo, la diferencia se puede trasladar a los cinco años siguientes, en los cuales se añadirá al límite de ese periodo impositivo, en el cual podrían deducirse gastos financieros por encima del límite establecido con carácter general. Contablemente, esta situación se reflejará mediante el registro de un activo por impuesto diferido.

En el caso planteado esta situación se produce en los años 2016 y 2017. En dichos periodos los gastos financieros netos son menores que el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio, por lo que la diferencia entre ambas cifras se puede trasladar a los cinco años siguientes. En concreto, el límite correspondiente a 2016 era de 1.140.000 euros ( $3.800.000 \times 0,30$ ). En tanto que los gastos financieros netos del periodo han sido 1.090.000, existe un saldo positivo de 50.000 euros que podrá ser aplicado en los cinco ejercicios siguientes. Algo similar ocurre en 2017. El límite de deducción correspondiente a dicho periodo era de 1.500.000 ( $5.000.000 \times 0,30$ ), si bien los gastos financieros netos del periodo ascendieron a 1.100.000 euros. Por tanto, 400.000 euros podrán ser aplicados en los cinco periodos siguientes.

En 2018, el resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias presenta la siguiente configuración:

A) Operaciones continuadas	Ejercicio 2018
1. Importe neto de la cifra de negocios	29.990.876
a) Ventas	29.990.876
b) Prestaciones de servicios	



de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley.

A) Operaciones continuadas	Ejercicio 2018
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	40.500
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	
4. Aprovisionamientos	-8.092.405
a) Consumo de mercaderías	
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles	-8.092.725
c) Trabajos realizados por otras empresas	
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos	320
5. Otros ingresos de explotación	717,36
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del periodo	717,36
6. Gastos de personal	-16.506.759,90
a) Sueldos, salarios y asimilados	-12.207.123
b) Cargas sociales	-4.251.636,90
c) Provisiones	-48.000
7. Otros gastos de explotación	-3.444.934,28
a) Servicios exteriores	-3.448.134,28
b) Tributos	20.700
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales	
d) Otros gastos de gestión corriente	-17.500
8. Amortización del inmovilizado	-80.264,83
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	
10. Excesos de provisiones	



A) Operaciones continuadas	Ejercicio 2018
11. Deterioro y resultados por enajenaciones del inmovilizado	-6.200
a) Deterioros y pérdidas	-6.200
b) Resultados por enajenaciones y otras	
<b>A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11)</b>	<b>1.901.529,35</b>

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16 de la LIS, el beneficio operativo del periodo 2018 vendría dado por:

Resultado de explotación	1.901.529,35
+ Amortizaciones	80.264,83
+ Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero	717,36
+ Deterioro y resultados de enajenaciones de inmovilizado	6.200
+ Dividendos (mín. 5% participación o precio de adquisición mayor que 20 millones de euros)	
<b>= Beneficio operativo (2018)</b>	<b>1.988.711,54</b>

En consecuencia, en 2018 el límite correspondiente sería 596.613,46 euros ( $1.988.711,54 \times 0,30$ ), si bien en la medida en que el límite mínimo es 1.000.000 euros, podrá deducir esta última cantidad. Pero, además, podrá añadir a esa cantidad los importes no deducidos en los cinco años anteriores. Los datos ofrecidos por la entidad determinan que la cantidad pendiente del periodo 2016 (50.000 €), más la procedente de 2017 (400.000 €), lo que hace un total de 450.000 euros, que se podrá sumar al señalado límite máximo que establece la normativa en cada periodo. En consecuencia, en 2018 la entidad podrá deducir unos gastos financieros por importe de 1.450.000 euros.

En virtud de todo lo anterior, no serán deducible todos los gastos financieros en los que la entidad ha incurrido en 2018, pues no podrá deducir 159.035,06 euros (total de gastos financieros menos la cuantía deducible =  $1.609.035,06 - 1.450.000$ ). Esto determina que en dicho periodo deba realizar un ajuste positivo por dicho importe. No obstante, los gastos que no puedan ser deducidos por superar los señalados límites podrán ser objeto de deducción en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo im-

positivo correspondiente, debiéndose respetar en todo caso el mismo límite anual. Así es en la medida en que la norma no da lugar a una limitación definitiva de la deducibilidad de los gastos financieros, en la medida en que permite su deducción diferida, por lo que en la práctica supone una regla de imputación temporal específica para este tipo de gastos. Contablemente, esta situación se reflejará mediante el registro de un activo por impuesto diferido. De este modo, en 2019 y, en su caso, en los periodos siguientes, junto con los gastos financieros del periodo la entidad podrá deducir 159.035,06 euros en concepto de gastos financieros, que corresponden con los gastos devengados en 2018 pero que no pudieron ser deducidos en dicho periodo.

### R) Validez de la factura corregida manualmente y de la factura recibida en pdf sin firma electrónica

En el caso se hace referencia a dos supuestos distintos en los que pueden existir dudas sobre la validez de la factura, lo que tendría consecuencias tanto en relación con la cuota deducible en el IVA como con el gasto deducible en el IS. El primer caso se refiere a una factura que fue corregida manualmente después de su emisión y el segundo a la validez de una factura recibida por correo electrónico en formato pdf que no había sido firmada electrónicamente.

En cuanto a la factura emitida en papel, que con posterioridad fue digitalizada por la empresa<sup>34</sup>, y que fue corregida manualmente a bolígrafo por el emisor después de su impresión, hay que señalar que la DGT admite la validez de estas facturas al considerar que la

<sup>34</sup> Pese a que haya sido digitalizada no puede considerarse como una factura electrónica, pues no tendrán dicha consideración las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel por el proveedor, sean recibidas en este mismo formato por el destinatario, aunque sean posteriormente digitalizadas por este para su conservación. No obstante, si la factura es expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica aunque haya sido emitida originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor de la contribuyente. Así lo señalan las Consultas de 12 de julio de 2016 (V3253/2016 –NFC061632–) y 25 de septiembre de 2018 (V2607/2018 –NFC070185–):

Una factura expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica aunque hubiera sido emitida originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor de la consultante no así, sin embargo, las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel por el proveedor, sean recibidas en este mismo formato por la consultante aunque sean posteriormente digitalizadas por la misma para su conservación.

Sobre la factura electrónica ya se había pronunciado la DGT en la Consulta de 15 de septiembre de 2014 (V2426/2014 –NFC052459–), en la que disponía:

una factura en formato electrónico (como pudiera ser una factura en papel escaneada) que reúna todos los requisitos establecidos en el reglamento citado y que sea expedida y recibida en dicho formato a través de un correo electrónico, tendrá la consideración de factura electrónica a los efectos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

regulación contenida en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, no impide que algunos datos de la factura sean completados de manera manual aunque esta haya sido creada utilizando medios mecánicos o electrónicos. En estos casos no perderán la condición de factura a efectos de los impuestos señalados siempre que contenga las menciones previstas, según los casos, en los artículos 6 o 7 de dicho reglamento y garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido<sup>35</sup>, tal y como exige el artículo 164 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con la factura electrónica que no ha sido firmada electrónicamente, en principio no hay problema para la deducción del gasto en el IS ni de la cuota de IVA, pues de acuerdo con la doctrina de la DGT la factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel<sup>36</sup>. Dicho centro directivo ha señalado que una factura recibida por la consultante en formato pdf por correo electrónico tendrá la consideración de factura electrónica, al haber sido expedida y recibida en formato electrónico, aun cuando dicha factura no haya sido firmada digitalmente por el emisor de la misma. Téngase en cuenta que el artículo 8 del Reglamento de facturación establece que la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo<sup>37</sup>. Por su parte, el artículo 10 del citado reglamento establece a título de ejemplo tres medios

<sup>35</sup> Así lo señala la Consulta de 25 de septiembre de 2018 (V2607/2018 –NFC070185–):

De todo lo anterior, debe señalarse que la regulación contenida en el Reglamento de facturación no impide que una parte de la factura sea completada de manera manual aunque esta haya sido creada utilizando medios mecánicos o electrónicos. Por tanto, la consultante podrá completar manualmente (a bolígrafo) las facturas después de su impresión, y estas no perderán la consideración de factura a los efectos del impuesto cuando contenga las menciones específicas previstas en los artículos 6 o en su caso, 7 del Reglamento de facturación y garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido en los términos señalados.

<sup>36</sup> Así lo ha determinado la DGT, entre otras, en las Consultas de 21 de octubre de 2015 (V3213/2015 –NFC057036–) y 12 de julio de 2016 (V3253/2016 –NFC061632–).

<sup>37</sup> La Consulta de 21 de octubre del 2015 (V3213/2015 –NFC057036–) señala lo siguiente:

... la garantía de la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel. En cualquier caso, corresponde al obligado a su expedición la prueba de esta garantía que, sin perjuicio del principio general de libertad de prueba admitido por nuestro ordenamiento jurídico, podrá realizarse a través de los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. De esta forma, si la consultante puede garantizar a través de sus propios controles de gestión o de auditoría, la seguridad, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas expedidas objeto de consulta, debe concluirse que, a falta de otros elementos de prueba, el sistema de facturación propuesto para la emisión de facturas electrónicas cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento de facturación.

que permiten presumir la garantía de los señalados requisitos<sup>38</sup>. En este marco normativo la firma digital es solamente un medio a través del cual se entienden acreditados la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica<sup>39</sup>.

Por tanto, debe admitirse, en principio, la deducción en el IS de los gastos documentados en las facturas que han sido objeto de estudio, si bien la Administración tributaria podrá comprobar con posterioridad el cumplimiento de los requisitos que establece la normativa en cuanto a la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura.

### S) Impuesto sobre sociedades contabilizado

En virtud del artículo 15 b) de la LIS no tendrán la consideración de gasto deducible «los derivados de la contabilización del impuesto sobre sociedades». En consecuencia, se debe realizar un ajuste positivo por el IS registrado por importe de 176.987,38 euros.

### T) Base imponible negativa pendiente de compensar

De acuerdo con el artículo 26.1 de la LIS «las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes». Aunque dicho precepto establece un límite a la compensación de la base imponible negativa, este no resulta de aplicación cuando su cuantía no supere el millón de euros<sup>40</sup>. En consecuencia, la base imponible negativa generada en el periodo anterior por importe de 18.400 euros se puede aplicar en su totalidad en el periodo impositivo 2018.

<sup>38</sup> Todos estos aspectos relacionados con la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica se regulan de un modo más detallado en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, particularmente en su artículo 3. Son diversas las Consultas de la DGT que han analizado estos requisitos, como la de 15 de septiembre de 2014 (V2426/2014 –NFC052459–) o la de 21 de octubre de 2015 (V3213/2015 –NFC057036–).

<sup>39</sup> Así lo señaló la Consulta de 12 de julio de 2016 (V3253/2016 –NFC061632–):

En todo caso, las facturas que hayan sido recibidas por correo electrónico en formato PDF por la consultante, con independencia de que no haya sido firmada digitalmente por el emisor de la misma, tendrá la calificación de factura electrónica al haber sido necesariamente expedida y recibida en formato electrónico. Por otra parte, como se ha señalado la firma digital, tal y como establece el artículo 10 del Reglamento de facturación, es solamente un medio a través del cual se entienden acreditados la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica.

<sup>40</sup> El precepto establece que «en todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros».

## U) Deducción generada en 2017 y pendiente de aplicación por insuficiencia de cuota

A tenor del artículo 38.2 de la LIS:

será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento, contratados por el contribuyente, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.

La contratación del trabajador que da derecho a aplicar esta deducción se produjo en el ejercicio 2017. Sin embargo, en dicho periodo no se pudo aplicar esta deducción por insuficiencia de cuota. Téngase en cuenta que el artículo 39.1 de la LIS establece que las deducciones no podrán superar en cada periodo el 25 % de la cuota íntegra<sup>41</sup>. Se ha de recordar que en 2017 la base imponible fue negativa, por lo que no fue posible aplicar esta deducción. No obstante, no se pierde el derecho a aplicar estas deducciones, pues podrán tenerse en cuenta en los 15 años siguientes, respetando igualmente los límites anteriores<sup>42</sup>. En el periodo impositivo, en la medida en que la cuota íntegra asciende a 109.531,52 euros, se podrá aplicar la totalidad de la deducción por importe de 12.000 euros.

## V) Otros comentarios

El resto de gastos e ingresos contemplados siguen a efectos del IS las reglas contables, por lo que nos remitimos a lo que se ha analizado en este ámbito. Así, por ejemplo, las pérdidas por deterioro de existencias registradas contablemente sí resultan deducibles en el IS, pues el artículo 13 de la LIS no hace referencia al deterioro de esta masa patrimonial entre las que no tienen carácter deducible. Lo mismo ocurre con las existencias de servicios, que es un concepto que no se encuentra regulado en la LIS, por lo que procede aplicar las reglas contables, de tal modo que el ingreso registrado por valor de 12.000 euros también será computable en la base imponible del IS.

<sup>41</sup> En concreto se establece que «el importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones».

<sup>42</sup> El artículo 39.1 de la LIS establece que «las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos».

### 4.3. Liquidación del IS de 2018

Teniendo en cuenta los ajustes a practicar sobre el resultado contable, la liquidación del IS de 2018 presentará el detalle siguiente:

Resultado contable después de impuestos		68.206,82
		Aumentos    Disminuciones
	Impuesto sobre sociedades	176.987,38
	Amortización de la maquinaria adquirida en 2012	2.400
	Amortización de la nave industrial adquirida en 2013	6.100,20
	Amortización del mobiliario adquirido en 2017 mediante arrendamiento financiero	12.000
	Amortización de la máquina clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta»	2.000
Ajustes	Pérdidas por deterioro de la máquina clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta»	6.200
	Amortización de la marca	1.041,66
	Pérdidas por deterioro de valor de créditos comerciales	755,36
	Provisión para otras responsabilidades para hacer frente a indemnizaciones por despido	20.000
	Aportación a plan de retribución a largo plazo en especie	30.000
	Provisión para el pago de una sanción	12.000
	Gastos financieros	159.035,06
	= Base imponible previa	456.526,08
	- Base imponible negativa (2017)	-18.400
	= Base imponible del periodo	438.126,08
	× Tipo impositivo	25 %
	= Cuota íntegra	109.531,52



▶		
- Deducciones		-12.000
- Bonificaciones		
= Cuota líquida		97.531,52
- Retenciones		-186
- Pagos a cuenta		-5.243
= Cuota diferencial		92.102,52

#### 4.4. Valoración y registro del impuesto corriente

De acuerdo con la NRV 13.<sup>a</sup> del PGC, el gasto por impuesto corriente devengado en el ejercicio coincide con la cuota líquida, procediendo el reconocimiento de un pasivo por impuesto corriente en la medida en que la cuota diferencial ha resultado ser positiva:

Código	Título	Debe	Haber
63000	Impuesto corriente	97.531,52	
47300	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		5.429
47520	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		92.102,52

#### 4.5. Valoración y registro del impuesto diferido

##### A) Clasificación de los ajustes practicados sobre el resultado contable

El registro del gasto (ingreso) por impuesto diferido que, de acuerdo con la NRV 13.<sup>a</sup> del PGC, «se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido...» requiere la clasificación de las diferencias temporarias, que son aquellas que tienen origen en la distinta valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa y que, normalmente, se producen –como sucede en el caso que nos ocupa– por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos por la utilización de diferentes criterios de imputación temporal en los ámbitos contable y fiscal y que, consecuentemente, revertirán en periodos futuros. Junto a este tipo de diferencias, pueden aparecer otras de carácter permanente que, según dispone la RICAC de 9 de fe-

brero de 2016 por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios<sup>43</sup>, son aquellas «entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias».

Las diferencias temporarias, por su parte, han de ser separadas en imponibles (aquellas que dan lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros) y deducibles (aquellas que dan lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros).

En el caso planteado, los diferentes ajustes practicados sobre el resultado contable se clasificarán como sigue:

	Cuenta de pérdidas y ganancias	
	Aumentos	Disminuciones
<b>Diferencias permanentes:</b>		
IS contabilizado	176.987,38	
Provisión para pago de sanción	12.000	
Deterioro de créditos (diputación provincial)	755,36	
<b>Diferencias temporarias:</b>		
1) <i>Con origen en el ejercicio</i>		
Amortización de ANC mantenido para venta		2.000
Amortización de mobiliario ( <i>leasing</i> )		12.000
Amortización de nave industrial		6.100,20
Deterioro de ANC mantenido para venta	6.200	
Amortización de marca	1.041,66	
Provisión para despidos futuros	20.000	
Retribuciones a largo plazo en especie	30.000	
Deducibilidad gastos financieros (2018)	159.035,06	



<sup>43</sup> BOE número 40, de 16 de febrero de 2016.

	Cuenta de pérdidas y ganancias	
	Aumentos	Disminuciones
▶		
2) Con origen en ejercicios anteriores		
Amortización maquinaria (2012)	2.400	
<b>Total</b>	<b>408.419,46</b>	<b>20.100,20</b>

Las diferencias permanentes no dan lugar a efecto impositivo alguno en balance. En cuanto a las diferencias temporarias, se producen las siguientes situaciones:

- Las diferencias temporarias con origen en el ejercicio derivadas de ajustes positivos dan lugar al reconocimiento de activos por impuesto diferido, siempre que lo permita el principio de prudencia. En cambio, si son consecuencia de ajustes negativos determinarán el reconocimiento de pasivos por impuesto diferido.
- Las diferencias temporarias con origen en ejercicio anteriores como consecuencia de ajustes positivos dan lugar a la reversión de pasivos por impuesto diferidos mientras que si proceden de ajustes negativos darán lugar a la reversión de activos por impuesto diferido.

## B) Valoración y registro de los activos por diferencias temporarias deducibles

En aplicación del principio de prudencia, solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitan la recuperación de esos activos. Puesto que De Libris, SA no duda sobre la obtención de ganancias futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido que se presenten, de acuerdo con la última tabla, habrá de reconocer activos por impuesto diferido, valorados según el tipo de gravamen esperado en la fecha de su reversión, por las diferencias temporarias deducibles que, como consecuencia de ajustes negativos en la liquidación del IS, se han originado en el ejercicio, lo que dará lugar a los siguientes registros:

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en el deterioro de la máquina clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta»:

Código	Título	Debe	Haber
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro ANC mantenido para venta)	1.550	
63010	Impuesto diferido		1.550

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en la amortización de la marca:

Código	Título	Debe	Haber
47402	Activos por diferencias temporarias deducibles (amortización marca)	260,42	
63010	Impuesto diferido		260,42

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en la provisión para despidos futuros:

Código	Título	Debe	Haber
47403	Activos por diferencias temporarias deducibles (provisión despidos futuros)	5.000	
63010	Impuesto diferido		5.000

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en la aportación al plan de retribuciones a largo plazo en especie:

Código	Título	Debe	Haber
47404	Activos por diferencias temporarias deducibles (plan de retribuciones a largo plazo)	7.500	
63010	Impuesto diferido		7.500

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en la limitación de la deducibilidad de gastos financieros:

Código	Título	Debe	Haber
47400	Activos por diferencias temporarias deducibles (límite gastos financieros)	39.758,77	
63010	Impuesto diferido		39.758,77

Por su parte, la ampliación de la deducción de gastos financieros como consecuencia de los importes no aplicados en 2016 y 2017 provocará la reversión del activo por impuesto diferido reconocido en esos ejercicios:

- Por la reversión del activo por diferencias temporarias deducibles con origen en el límite de la deducibilidad de los gastos financieros:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	112.500	
47400	Activos por diferencias temporarias deducibles (límite gastos financieros)		112.500

### C) Valoración y registro de los pasivos por diferencias temporarias im- ponibles

Con carácter general, las diferencias temporarias imponibles darán lugar al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido que habrán de ser valorados según el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión. De acuerdo con la tabla incluida en el apartado a) de este epígrafe, De Libris, SA deberá reconocer pasivos por impuesto diferido como consecuencia de las diferencias temporarias con origen en el ejercicio y procedentes de ajustes negativos de la forma siguiente:

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la máquina clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta»:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	500	
47903	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (encuadradora-2016)		500

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, del mobiliario adquirido mediante arrendamiento financiero:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	3.000	
47902	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ( <i>leasing</i> )		3.000

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la nave industrial:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	1.525,05	
47901	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (aceleración amortización)		1.525,05

Por otra parte, la realización de ajustes positivos en la liquidación del IS con la consideración contable de diferencias temporarias con origen en ejercicios anteriores dará lugar a la reversión de los siguientes pasivos por impuesto diferido:

- Por la reversión parcial del pasivo por diferencias temporarias imponibles con origen en la diferente amortización de la máquina adquirida en 2012 respecto de la cual, fiscalmente, se aplicó el beneficio que representa la libertad de amortización:

Código	Título	Debe	Haber
47900	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (libertad amortización)	600	
63010	Impuesto diferido		600

#### D) Valoración y registro de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de periodos anteriores

La compensación de bases imponibles negativas da lugar a la desaparición del crédito reconocido en la partida de activo 47450, «Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2017», por la cuantía correspondiente de aplicar el tipo de gravamen del 25 % sobre la base imponible negativa aplicada en la liquidación (4.600 €), lo que se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	4.600	
47450	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2017		4.600

#### E) Valoración y registro de las deducciones pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota

Como se ha comentado, De Libris, SA generó durante el ejercicio 2017 el derecho a practicar una deducción de 12.000 euros por la contratación de un trabajador con discapacidad, que no pudo ser aplicada por insuficiencia de cuota. Esa situación determinó el

reconocimiento de un crédito fiscal por dicha cuantía, porque la empresa estimó su recuperación en un plazo de diez años<sup>44</sup>.

Dado que en la liquidación de 2018 se aplica la deducción pendiente, procederá la baja del activo por impuesto diferido representativo de esa ventaja fiscal, lo que se reconocerá de la forma siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	12.000	
47420	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		12.000

#### 4.6. Determinación del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios

De acuerdo con los movimientos experimentados por las cuentas 63000, «Impuesto corriente», y 63010, «Impuesto diferido», en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2018 lucirá un gasto por impuesto sobre beneficios por la cuantía siguiente:

Impuesto corriente	97.531,52
± Impuesto diferido	79.455,86
= Gasto por impuesto sobre beneficios	176.987,38

### 5. Determinación del resultado después de impuestos

Para la determinación del resultado después de impuestos, se llevará a cabo la siguiente anotación contable:

Código	Título	Debe	Haber
12900	Resultado del ejercicio	176.987,38	
63000	Impuesto corriente		97.531,52
63010	Impuesto diferido		79.455,86

<sup>44</sup> Pese a que fiscalmente, en atención al artículo 19.1 de la LIS, la deducción no aplicada podrá ser utilizada en los quince periodos siguientes, el artículo 5.2 de la RICAC de 9 de febrero de 2016, como se ha comentado, establece que «salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras... cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido...».

Así, el beneficio después de impuestos que lucirá en la cuenta de resultados y en la partida VII, «Resultado del ejercicio», de los fondos propios del balance será de 68.206,82 euros:

Resultado del ejercicio antes de impuestos	245.194,20
–Gasto por impuesto sobre beneficios	176.987,38
= Resultado del ejercicio después de impuestos	68.206,82

## 6. Confección del balance y cuenta de resultados

Partiendo del balance de saldos antes de la determinación del resultado, el cálculo de este, el registro del impuesto sobre beneficios y la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 ligadas con la subvención de capital, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2018 presentarán la configuración que se detalla seguidamente.

### 6.1. Balance

Activo	Ejercicio 2018
<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>403.886,99</b>
I. Inmovilizado intangible	50.694,45
1. Desarrollo	
2. Concesiones	
3. Patentes, licencias, marcas y similares	22.916,67
4. Fondo de comercio	
5. Aplicaciones informáticas	
6. Otro inmovilizado intangible	27.777,78
II. Inmovilizado material	299.123,35
1. Terrenos y construcciones	207.549,10
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	91.574,25
3. Inmovilizado en curso y anticipos	
III. Inversiones inmobiliarias	0



Activo	Ejercicio 2018
▶	
1. Terrenos	
2. Construcciones	
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo	0
1. Instrumentos de patrimonio	
2. Créditos a empresas	
3. Valores representativos de deuda	
4. Derivados	
5. Otros activos financieros	
V. Inversiones financieras a largo plazo	0
1. Instrumentos de patrimonio	
2. Créditos a terceros	
3. Valores representativos de deuda	
4. Derivados	
5. Otros activos financieros	
VI. Activos por impuesto diferido	54.069,19
<b>B) ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>27.921.668,23</b>
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta	59.800
II. Existencias	264.600
1. Comerciales	
2. Materias primas y otros aprovisionamientos	50.220
3. Productos en curso	72.300
4. Productos terminados	142.080
5. Subproductos, residuos y materiales recuperados	
6. Anticipos a proveedores	
▶	

Activo	Ejercicio 2018
▶	
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	100.188,21
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	69.020,41
2. Clientes, empresas del grupo y asociadas	
3. Deudores varios	
4. Personal	
5. Activos por impuesto corriente	
6. Otros créditos con las Administraciones públicas	31.167,80
7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos	
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo	0
1. Instrumentos de patrimonio	
2. Créditos a empresas	
3. Valores representativos de deuda	
4. Derivados	
5. Otros activos financieros	
V. Inversiones financieras a corto plazo	0
1. Instrumentos de patrimonio	
2. Créditos a empresas	
3. Valores representativos de deuda	
4. Derivados	
5. Otros activos financieros	
VI. Periodificaciones a corto plazo	
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	27.497.080,02
1. Tesorería	27.497.080,02
2. Otros activos líquidos equivalentes	
<b>Total activo (A + B)</b>	<b>28.325.555,22</b>

Patrimonio neto y pasivo	Ejercicio 2018
<b>A) PATRIMONIO NETO</b>	<b>206.700,05</b>
<b>A-1) Fondos propios</b>	<b>169.738,07</b>
I. Capital	60.000
1. Capital escriturado	60.000
2. (Capital no exigido)	
II. Prima de emisión	
III. Reservas	41.531,25
1. Legal y estatutarias	9.000
2. Otras reservas	32.531,25
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	
V. Resultados de ejercicios anteriores	0
1. Remanente	
2. (Resultados negativos ejercicios anteriores)	
VI. Otras aportaciones de socios	
VII. Resultado del ejercicio	68.206,82
VIII. (Dividendo a cuenta)	
IX. Otros instrumentos de patrimonio neto	
<b>A-2) Ajustes por cambios de valor</b>	<b>0</b>
I. Activos financieros disponibles para la venta	
II. Operaciones de cobertura	
III. Otros	
<b>A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>	<b>36.961,98</b>
<b>B) PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>70.067,81</b>
I. Provisiones a largo plazo	30.000
1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal	



Patrimonio neto y pasivo	Ejercicio 2018
<b>▶</b>	
2. Actuaciones medioambientales	
3. Provisiones por reestructuración	
4. Otras provisiones	30.000
II. Deudas a largo plazo	11.934,42
1. Obligaciones y otros valores negociables	
2. Deudas con entidades de crédito	
3. Acreedores por arrendamiento financiero	
4. Derivados	
5. Otros pasivos financieros	11.934,42
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo	
IV. Pasivos por impuesto diferido	28.133,39
V. Periodificaciones a largo plazo	
<b>C) PASIVO CORRIENTE</b>	<b>28.048.787,36</b>
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta	
II. Provisiones a corto plazo	62.000
III. Deudas a corto plazo	27.880.381,76
1. Obligaciones y otros valores negociables	
2. Deudas con entidades de crédito	27.856.058,55
3. Acreedores por arrendamiento financiero	24.323,21
4. Derivados	
5. Otros pasivos financieros	
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo	
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	106.405,60
1. Proveedores	



Patrimonio neto y pasivo	Ejercicio 2018
▶	
2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas	
3. Acreedores varios	
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)	
5. Pasivos por impuesto corriente	92.102,52
6. Otras deudas con las Administraciones públicas	14.303,08
7. Anticipos de clientes	
VI. Periodificaciones a corto plazo	
<b>Total patrimonio neto y pasivo (A + B + C)</b>	<b>28.325.555,22</b>

## 6.2. Cuenta de resultados

A) Operaciones continuadas	Ejercicio 2018
1. Importe neto de la cifra de negocios	29.990.876
a) Ventas	29.990.876
b) Prestaciones de servicios	
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	40.500
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	
4. Aprovisionamientos	-8.092.405
a) Consumo de mercaderías	
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles	-8.092.725
c) Trabajos realizados por otras empresas	
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos	320
5. Otros ingresos de explotación	717,36



A) Operaciones continuadas	Ejercicio 2018
▶	
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del periodo	717,36
6. Gastos de personal	-16.506.759,90
a) Sueldos, salarios y asimilados	-12.207.123
b) Cargas sociales	-4.251.636,90
c) Provisiones	-48.000
7. Otros gastos de explotación	-3.444.934,28
a) Servicios exteriores	-3.448.134,28
b) Tributos	20.700
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales	
d) Otros gastos de gestión corriente	-17.500
8. Amortización del inmovilizado	-80.264,83
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	
10. Excesos de provisiones	
11. Deterioro y resultados por enajenaciones del inmovilizado	-6.200
a) Deterioros y pérdidas	-6.200
b) Resultados por enajenaciones y otras	
<b>A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11)</b>	<b>1.901.529,35</b>
12. Ingresos financieros	4.514,83
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	0
a.1) En empresas del grupo y asociadas	
a.2) En terceros	



A) Operaciones continuadas	Ejercicio 2018
▶	
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	4.514,83
b.1) De empresas del grupo y asociadas	
b.2) De terceros	4.514,83
13. Gastos financieros	-1.609.035,06
a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas	
b) Por deudas con terceros	-1.609.035,06
c) Por actualización de provisiones	
14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros	0
a) Cartera de negociación y otros	
b) Imputación al resultado del periodo por activos financieros disponibles para la venta	
15. Diferencias de cambio	
16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	-51.814,92
a) Deterioros y pérdidas	-51.814,92
b) Resultados por enajenaciones y otras	
<b>A.2) RESULTADO FINANCIERO (12 + 13 + 14 + 15 + 16)</b>	<b>-1.656.335,15</b>
<b>A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)</b>	<b>245.194,20</b>
17. Impuestos sobre beneficios	-176.987,38
<b>A.4) RESULTADO DEL PERIODO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3 + 17)</b>	<b>68.206,82</b>
<b>B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS</b>	<b>0</b>
18. Resultado del periodo procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos	
<b>A.5) RESULTADO DEL PERIODO (A.4 + 18)</b>	<b>68.206,82</b>



## Posibles mejoras en la regulación del informe de gestión

Miguel Ángel Villacorta Hernández

*Universidad Complutense de Madrid*

### Extracto

El informe de gestión debería ser un documento fundamental para entender la gestión de la entidad en el ejercicio y para interpretar las cuentas anuales en su contexto. Sin embargo, en la actualidad, muchas empresas incumplen con el espíritu del informe de gestión, evitando incluir las menciones obligatorias e introduciendo de forma muy explícita elementos no solicitados cercanos a la propaganda.

El trabajo ofrece unas conclusiones sobre el contenido que debería poseer el informe de gestión para mejorar su relevancia, y que el camino para aumentar la fiabilidad es que sus contenidos sean auditados.

**Palabras clave:** informe de gestión; información voluntaria; auditoría.

Fecha de entrada: 18-02-2019 / Fecha de aceptación: 20-03-2019

**Cómo citar:** Villacorta Hernández, M. Á. (2019). Posibles mejoras en la regulación del informe de gestión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 155-182.



# Potential improvements in the regulation of the management report

Miguel Ángel Villacorta Hernández

## Abstract

The management report should be a fundamental document to understand the management of the entity in the year and to interpret the annual accounts in their context. However, at present, many companies fail to comply with the spirit of the management report, avoiding to include the obligatory mentions and introducing in a very explicit way unsolicited elements close to the propaganda.

The work offers conclusions about the content that the management report should have in order to improve its relevance, and that the way to increase reliability is for its contents to be audited.

**Keywords:** management report; voluntary information; audit.

**Citation:** Villacorta Hernández, M. Á. (2019). Posibles mejoras en la regulación del informe de gestión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 155-182.



## Sumario

1. Finalidad del informe
2. Supuestos en los que resulta obligatorio
3. Contenidos mínimos obligatorios
4. Calidad de la información ofrecida
5. Propuestas internacionales de estandarización del contenido
6. Relación entre el informe de gestión y la información voluntaria
7. Actuación del auditor
8. Conclusiones
  - 8.1. Finalidad
  - 8.2. Importancia
  - 8.3. Obligación de emitir
  - 8.4. Matización de los contenidos ya existentes
  - 8.5. Aumento de contenidos
  - 8.6. Exclusión de los contenidos
  - 8.7. Relación con el resto de componentes del informe anual

Referencias bibliográficas



## 1. Finalidad del informe

El informe de gestión es un documento autónomo –y con personalidad propia– que acompaña a las cuentas anuales dentro del informe anual.

El informe de gestión debería ser un documento fundamental para entender la gestión de la entidad en el ejercicio y para interpretar mejor las cuentas anuales en su contexto.

El artículo 253.1 de la Ley 1/2010, de 2 de julio, de Sociedades de Capital (LSC), establece que los administradores están obligados a formular el informe de gestión, junto con las cuentas anuales en el plazo de tres meses a partir del cierre del ejercicio. El informe de gestión deberá ser firmado por todos los administradores, si faltase la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa (art. 253.1 LSC). Por tanto, la legislación obliga a los administradores a asegurarse del contenido del informe, y de ninguna manera podemos considerar al informe como secundario o carente de importancia.

A pesar de resaltar correctamente su importancia, el texto mercantil no establece adecuadamente la finalidad del informe de gestión, porque cuando cita que «habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad» (art. 262.1 LSC), no debe interpretarse como que está definiendo la finalidad general del informe, sino que está simplemente enumerando uno de tantos contenidos que debe incluir obligatoriamente.

La única definición normativa de su finalidad es realizada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV, 2013, p. 21) cuando establece que el informe de gestión es un documento cuya función es suministrar determinada información que sitúe en su contexto el contenido de los estados financieros, para conseguir una adecuada interpretación por parte de los usuarios, e incluir información adicional no desglosada en dichos estados. Esta información ha de ser fiel reflejo del punto de vista de los administradores respecto de la entidad.

La finalidad del informe debería estar expresamente regulada en la legislación mercantil española. En concreto, este informe debería estar diseñado para que permitiese a los administradores, y quienes tengan responsabilidades de gestión, explicar y justificar la labor efectuada a lo largo de un ejercicio, para observar la evolución previsible de la sociedad.

## 2. Supuestos en los que resulta obligatorio

La publicación del informe de gestión es únicamente obligatoria para las empresas de tamaño mediano o grande, pudiendo cada país excluir su presentación a las empresas de dimensión pequeña (art. 3.2 de la vigente Directiva Contable (2013/34/UE).

Esta posibilidad ha sido adoptada por la legislación española. El informe de gestión resulta obligatorio exclusivamente, como recoge el apartado 3 del artículo 262.3 de la LSC, para las sociedades que no puedan formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados al sobrepasar los límites (de total de activo, cifra de negocios y número de empleados) establecidos al efecto en el artículo 257 de la LSC.

No obstante, la confección del informe de gestión es obligatoria cuando se elaboran y publican cuentas consolidadas, sea cual sea el tamaño del grupo (arts. 22 y 29 de la Directiva Contable y art. 49 del Código de Comercio español).

## 3. Contenidos mínimos obligatorios

En España el informe se introdujo en la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades. Mientras que el informe de gestión individual se reguló en las leyes de sociedades, el de los grupos de empresas se emplazó en el Código de Comercio, junto con el resto de la normativa referente a las cuentas consolidadas, que adaptó la Octava Directiva (83/349/CEE).

El informe de gestión ha sufrido modificaciones desde su introducción en España, siendo las más importantes la exigencia de una información más completa para el conjunto de empresas, y la inclusión de un informe de gobierno corporativo para las sociedades cotizadas.

Algunas de las informaciones reservadas para el informe de gestión en su primera regulación han pasado posteriormente a formar parte de las cuentas anuales (por ejemplo, los hechos posteriores al cierre), mientras que se han incorporado otros nuevos contenidos al informe de gestión, como por ejemplo los indicadores financieros y no financieros, la información social o ambiental y la referente a riesgos de carácter financiero y su gestión.

La exigencia de completar el informe de gestión tiene su origen en las modificaciones sufridas por la Cuarta Directiva sobre cuentas anuales y de forma paralela, por la Séptima Directiva sobre cuentas consolidadas.

En primer lugar, analizamos la regulación comunitaria sobre el informe, para después observar la legislación española. La estructura actual tiene su origen en la redacción primitiva de la Cuarta Directiva de 1987, donde se fijaba el objetivo fundamental («exposición fiel de

la evolución de los negocios y situación de la entidad») y se exigían detalles sobre hechos posteriores al cierre, negocios con acciones propias, actividad de I+D y evolución previsible.

En la modificación llevada a cabo en 2001 por la Directiva 2001/65/CE se introducía el valor razonable en la contabilidad europea, se añadió la obligación de enumerar la exposición a los riesgos financieros por parte de la entidad (precio, crédito, liquidez y flujos de efectivo) y los objetivos y políticas de gestión correspondientes.

En 2003 se aprobó –mediante la Directiva 2003/51/CE– una importante modificación relativa a la finalidad del informe de gestión, introduciendo la obligación de que el análisis fuese ponderado (no únicamente consecuciones sino también riesgos e incertidumbres) y exhaustivo (no solo de las áreas donde el éxito fuera patente), y además se requirió explícitamente la incorporación de indicadores financieros y no financieros, ya que muchas sociedades hacían este análisis en otros documentos. También, se incluía la información sobre el personal y medio ambiente como objeto propio del informe.

Las más importantes transposiciones de la legislación comunitaria a la española tuvieron lugar en 1995, para eximir a las empresas pequeñas de presentar el informe de gestión, y en la Ley financiera de 2003 (donde se promulgaron las modificaciones de las Directivas de 2001 y 2003) recogiendo la ampliación de contenidos del informe y, particularmente, la inclusión de una descripción de los riesgos financieros de la entidad y su política de gestión.

La última extensión se produjo en la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, donde se modificó la LSC para la mejora del gobierno corporativo. En esta regulación aplicable a empresas grandes, se obliga a que, en el caso de que sobrepase el máximo permitido legalmente, se revele el periodo medio de pago a proveedores y las medidas que se van a tomar para reducirlo. Refleja la preocupación del legislador por conseguir que las prácticas de pago de las empresas, muchas veces con plazos excesivos, no menoscaben la buena fe en que se basa el intercambio entre pequeñas empresas proveedoras y grandes clientes.

La inclusión más significativa es la que obliga a incluir el *Informe Anual de Gobierno Corporativo* (IAGC) en el informe de gestión de las sociedades cotizadas, que contenga informaciones sobre la forma de organizar y llevar a cabo la gestión, además de ciertos detalles de la relación con los propietarios (exposición de motivos de la Ley 26/2003, de 17 de julio).

La primera regulación del IAGC está contenida en la Orden ECO/3722/2003, que establece la obligación de informar de la estructura de la propiedad y de la administración, describir los sistemas de control del riesgo y de funcionamiento de la junta general, así como detallar el grado de cumplimiento, o explicar la falta de cumplimiento, de las recomendaciones del código de buen gobierno. El informe se registra como hecho relevante y la CNMV tiene la obligación comprobar su contenido.

En el momento actual, el IAGC viene regulado en España por la Orden ECC/461/2013, de 20 de marzo, del Ministerio de Economía y Competitividad. Los modelos donde se recoge la información fueron publicados por la Circular 5/2013, de 12 de junio.

Los ocho apartados en los que se divide la información a suministrar, y de los que consta la estructura del informe, son los siguientes: estructura de la propiedad; junta general; estructura de la administración de la sociedad (consejo de administración y sus comisiones); operaciones vinculadas y operaciones intragrupo; sistemas de control y gestión del riesgo; sistemas internos de control y gestión de riesgos en relación con el proceso de emisión de la información financiera; grado de cumplimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo, y otras informaciones de interés.

Los modelos actuales conceden gran importancia a las comisiones constituidas dentro del consejo de administración, donde el papel de los consejeros independientes es vital, así como la información sobre la política de precios de transferencia con las empresas del grupo y la introducción de un apartado para describir el funcionamiento de los sistemas de control que se han establecido en el proceso de elaboración y emisión de la información financiera, sobre la existencia de los cuales se puede pronunciar el auditor, aunque esta declaración no implique su eficiencia para el cumplimiento de los objetivos que persiguen. Desde 2004, la CNMV publica anualmente informes –disponibles en su página web– donde hace un análisis de la información difundida en los IAGC presentados por las entidades cotizadas, analizando el grado de cumplimiento de las recomendaciones de los códigos de buen gobierno (CNMV, 2014).

Aunque el IAGC proporciona información esencial para comprender la gobernanza de la entidad, las prácticas existentes consisten simplemente en rellenar el formato requerido por la CNMV, sin incluir contenidos fuera de las menciones obligadas. En especial, son muy escasos los comentarios, explicaciones y valoraciones sobre el funcionamiento de los órganos y mecanismos sobre los que se informa.

Una vez observadas las principales novedades respecto a los contenidos, establecemos la regulación actual del informe de gestión.

En la actualidad, el contenido mínimo del informe de gestión está recogido en el artículo 262 de la LSC, donde se establece que:

1. El informe de gestión habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta. La exposición consistirá en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de la sociedad, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la misma.

En la medida necesaria para la comprensión de la evolución, los resultados o la situación de la sociedad, este análisis incluirá tanto indicadores clave financieros como, cuando proceda, de carácter no financiero, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, incluida información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal. Se exceptúa de la obligación de incluir infor-

mación de carácter no financiero a las sociedades que puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Al proporcionar este análisis, el informe de gestión incluirá, si procede, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas anuales.

Las sociedades que no puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada deberán indicar en el informe de gestión el periodo medio de pago a sus proveedores; en caso de que dicho periodo medio sea superior al máximo establecido en la normativa de morosidad, habrán de indicarse asimismo las medidas a aplicar en el siguiente ejercicio para su reducción hasta alcanzar dicho máximo.

2. Informará sobre los acontecimientos importantes para la sociedad, ocurridos después del cierre del ejercicio, la evolución previsible de aquella, las actividades en materia de investigación y desarrollo y, en los términos establecidos en esta ley, las adquisiciones de acciones propias.
3. Las sociedades que formulen balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados no estarán obligadas a elaborar el informe de gestión. En ese caso, si la sociedad hubiera adquirido acciones propias o de su sociedad dominante, deberá incluir en la memoria, como mínimo:
  - a) Los motivos de las adquisiciones y enajenaciones realizadas durante el ejercicio.
  - b) El número y valor nominal de las participaciones o acciones adquiridas y enajenadas durante el ejercicio y la fracción del capital social que representan.
  - c) En caso de adquisición o enajenación a título oneroso, la contraprestación por las participaciones o acciones.
  - d) El número y valor nominal del total de las participaciones o acciones adquiridas y conservadas en cartera por la propia sociedad o por persona interpuesta y la fracción del capital social que representan.
4. Con respecto al uso de instrumentos financieros por la sociedad, y cuando resulte relevante, el informe de gestión incluirá lo siguiente:
  - a) Objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad, incluida la política aplicada para cubrir cada tipo significativo de transacción prevista para la que se utilice la contabilidad de cobertura.
  - b) La exposición de la sociedad al riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de efectivo.

Por su parte, el contenido mínimo del informe de gestión consolidado está recogido en el artículo 49 del Código de Comercio:

1. El informe de gestión consolidado deberá contener la exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación del conjunto de las sociedades incluidas en la consolidación, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta.

La exposición consistirá en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de las empresas comprendidas en la consolidación considerada en su conjunto, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la empresa. En la medida necesaria para la comprensión de la evolución, los resultados o la situación de la empresa, este análisis incluirá tanto indicadores clave financieros como, cuando proceda, de carácter no financiero, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, con inclusión de información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal.

Al proporcionar este análisis, el informe consolidado de gestión proporcionará, si procede, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas consolidadas.

2. Además deberá incluir información sobre:
  - a) Los acontecimientos importantes acaecidos después de la fecha de cierre del ejercicio de las sociedades incluidas en la consolidación.
  - b) La evolución previsible del conjunto formado por las citadas sociedades.
  - c) Las actividades en materia de investigación y desarrollo.
  - d) El número y valor nominal o, en su defecto, el valor contable del conjunto de acciones o participaciones de la sociedad dominante poseídas por ella, por sociedades del grupo o por una tercera persona que actúe en propio nombre, pero por cuenta de las mismas.
3. Con respecto al uso de instrumentos financieros, y cuando resulte relevante para la valoración de los activos, pasivos, situación financiera y resultados, el informe de gestión incluirá lo siguiente:
  - a) Objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad, incluida la política aplicada para cubrir cada tipo significativo de transacción prevista para la que se utilice la contabilidad de cobertura.
  - b) La exposición de la sociedad al riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de efectivo.
4. Cuando la sociedad obligada a formular cuentas anuales consolidadas haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, incluirá en el informe de gestión consolidado, en una sección separada, su informe de gobierno corporativo.

En ambas regulaciones se establece que la inclusión de la información contenida en el informe de gestión justificará su ausencia en las cuentas anuales cuando esta información deba incluirse en estas.

## 4. Calidad de la información ofrecida

La legislación española establece que, en este documento, el órgano de administración de la entidad debe realizar una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la entidad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta. Pero la realidad es que las empresas no siempre lo ofrecen. Este hecho se deriva de dos posibles causas: deficiencias legislativas y reticencias empresariales por ofrecer ciertos contenidos al público en general.

La redacción legal sobre los contenidos no ayuda a alcanzar los objetivos. El texto legislativo se refleja de una forma caótica y sin ningún tipo de ordenación, disponiendo exclusivamente la información a incluir por la sociedad, sin incorporar ningún tipo de directrices para establecer un contenido homogéneo en el conjunto de informes de gestión de las diferentes compañías.

Al estar escasamente normalizado, las prácticas seguidas por las entidades han sido muy diversas, coexistiendo sociedades cotizadas que elaboran informes muy detallados y empresas que dedican pocas páginas con una exposición escasamente informativa.

Además, la legislación es indeterminada al relacionarla con el resto de componentes del informe anual, tanto que las empresas tienen dudas a la hora de ofrecer la información, porque existen contenidos muy semejantes a incluir en los estados financieros, el informe de gestión y en otros componentes del informe anual. La citada repetición de contenidos tiene su origen en que la regulación es excesiva y además proviene de fuentes diferentes.

A las indefiniciones legislativas se unen otras deficiencias derivadas de diferentes motivaciones de las compañías en la exposición de la información, pues la práctica empresarial no siempre ha intentado cumplir el mandato de exposición fiel de la actividad y la situación de la empresa.

En la actualidad, muchas empresas incumplen con el espíritu y con el contenido del informe de gestión; por un lado, evitando incluir las menciones obligatorias y, por el otro, introduciendo elementos no solicitados, ya sea para aportar datos intrascendentes sobre la actividad de la entidad, para justificar los malos resultados, o para incluir narraciones claramente orientadas a la propaganda a favor de los responsables de la gestión.

La información ofrecida por las empresas en el informe de gestión es dispar e incompleta (Martínez Ponce, 2015, p. 164), y sus contenidos están caracterizados por la «vaguedad» (Valpuesta, 2013, p. 727), debido al amplio espectro de cuestiones que recoge el artículo 262 de la LSC.

La mayoría de empresas españolas ha aceptado pasivamente sus obligaciones y las han cumplido de forma muy escueta, quizá, para evitar desvelar lo que suponían secretos empresariales relativos a la gestión (Gonzalo-Angulo y Garvey, 2015, p. 12).

El apartado referente a los riesgos, junto con el que obliga a ofrecer la evolución previsible, son los que más reticencias despierta en las empresas, que no desean dar información que pueda ser utilizada en su contra. Para evitar esta práctica, la regulación contable ha ido más allá y exige describir los riesgos en las notas de la memoria, produciendo uno de los casos más claros de duplicidad entre diferentes componentes del informe anual.

Esta deficiencia tiene su origen en que una de las principales motivaciones de los administradores es evitar cualquier análisis que pudiese causar problemas a la entidad, de esta forma lo que se relata son hechos más o menos objetivos, evitando juicios de valor, previsiones y, por supuesto, la descripción de debilidades.

Para solucionar estos problemas, tanto en el plano internacional como en los principales países desarrollados, se han emitido pronunciamientos para homogeneizar la información y mejorar su calidad.

## 5. Propuestas internacionales de estandarización del contenido

Los principales desencadenantes de la estandarización del informe de gestión han sido:

- a) La diferencia entre los objetivos pretendidos por la normativa, requiriendo una exposición fiel de la gestión llevada a cabo, y la pobre realidad observada en la práctica.
- b) La diversidad entre los informes de unas y otras empresas, puesto que la inclusión de los elementos que cada empresa o grupo consideraba necesarios para ofrecer una exposición fiel de la evolución y la situación ha sido muy dispar entre ellas.

Esta diversidad es preocupante para todas las entidades a nivel internacional, pero especialmente en las empresas cuyos títulos se intercambian en mercados organizados. Por eso, las exigencias de normalización han partido de los organismos relacionados con la información difundida por las empresas cotizadas, ya sea a escala internacional (IOSCO e IASB) o nacional (por ejemplo, Alemania, Reino Unido y Estados Unidos).

IOSCO (2003) emitió un documento con cuatro principios generales para la elaboración del informe de gestión:

1. Permite a los inversores observar la empresa a través de los ojos de los que la gestionan.
2. Mejora la información financiera y la sitúa en su contexto.

3. Suministra información acerca de los componentes de los resultados y los flujos de efectivo.
4. Incorpora información sobre el riesgo que acompaña a los mismos.

El documento del IASB (2010), titulado *Management Commentary. A framework for presentation*, presenta una estructura detallada del informe de gestión que incluye apartados para la naturaleza de los negocios, los objetivos y estrategias, los recursos y riesgos, los resultados y la tendencia esperada, así como indicadores y medidas de desempeño. No prevé ningún tipo de verificación por parte del auditor.

La regulación vigente en Estados Unidos es el Documento 9 del *Financial Reporting Manual* de la Securities and Exchange Commission (SEC, 2015). Los principales puntos en los que incide esta normativa, para su explicación por la entidad, son: el riesgo de liquidez, la explicación de los resultados de las operaciones, los compromisos y obligaciones fuera de balance, las estimaciones que son críticas en la contabilización (como las del deterioro del fondo de comercio y las relativas a los esquemas de pago en acciones), las transacciones con partes vinculadas y las informaciones sobre las bases de estimación del valor razonable.

En el Reino Unido –donde el informe de gestión es conocido como *Operating and Financial Review*– tiene en la práctica de las empresas un elevado componente de información prospectiva o dirigida hacia el futuro. El pronunciamiento orientativo del *Financial Reporting Council* (FRC, 2014) hace una enunciación de principios, entre los que destaca que la información debe ser específica de la empresa, orientada al futuro y que debe tener lazos de unión con el resto de la información de la entidad. Tres son los elementos informativos que contiene la propuesta británica para el informe de gestión: gestión estratégica, entorno de los negocios y desempeño empresarial.

La regulación alemana está constituida por la *German Accounting Standards* n.º 20 (GASB, 2012). El texto contiene unos principios de elaboración: completitud, fiabilidad e imparcialidad, claridad y transparencia, elaboración desde la perspectiva de la gerencia, importancia relativa y proporcionalidad. Las partes que aborda en detalle son la presentación del grupo, incluyendo su actividad y el modelo de negocio, un informe de la evolución económica, los riesgos y oportunidades, la gestión de los riesgos, la información sobre adquisiciones de empresas y la declaración de gobernanza.

Por tanto, el desarrollo de la normativa de los organismos internacionales converge hacia la idea de establecer principios básicos a los que debe atenerse la confección del informe de gestión y, adicionalmente, a sugerir los apartados más importantes del mismo, especialmente la descripción de la entidad, la evolución de los negocios en el ejercicio y la gestión que se realiza de los riesgos y de los sistemas establecidos para su control en la empresa.

En todas las propuestas queda claro, por un lado, que la entidad tiene libertad para hacer el relato, puesto que se trata de una información narrativa acompañada de elementos cuantitativos

y, por el otro, que la información contenida en el documento tiene que ser, al igual que la que recogen las cuentas anuales, relevante para el conocimiento de la entidad a la vez que fiable.

En España, la CNMV emitió en 2013 una *Guía para la elaboración del informe de gestión en las entidades cotizadas* (CNMV, 2013), que intenta ayudar a las entidades cotizadas a incluir la información que los inversores podrían considerar relevante.

El documento describe los objetivos del informe, establece unos principios a modo de reglas generales para su elaboración, divide el contenido exigible en nueve grandes apartados, señala unas recomendaciones para tratar las duplicidades de información con los estados financieros, para después ocuparse de las recomendaciones más importantes, que tienen que ver con el análisis de la evolución de los negocios y la descripción de los riesgos, especialmente el de liquidez.

Para el documento, los cuatro objetivos del informe de gestión son suministrar una información fiel de la evolución y la situación de la entidad, poner de manifiesto tanto riesgos e incertidumbres como oportunidades, complementar la información contenida en las cuentas anuales y, en especial, que esa información sea relevante, fiable, comprensible, oportuna y útil para los usuarios.

La CNMV establece nueve grandes apartados que debería incluir el informe de gestión de las entidades cotizadas, resumiendo tanto los requisitos legales como el resto de la información relevante propia del informe de gestión. Establece que la información del informe de gestión debe ser sustantiva y no repetirse en ningún otro sitio, intentando que sea relevante para el usuario que quiera conocer no solo el cuánto –estados financieros– o el cómo –informe de gobierno corporativo–, sino el por qué y en qué circunstancias –informe de gestión– (Gonzalo-Angulo y Garvey, 2015, p. 15).

La CNMV es consciente de las duplicidades que existen entre los documentos que forman el informe anual obligatorio de las empresas cotizadas: las notas a las cuentas anuales, el informe de gestión y, dentro de este, el informe anual de gobierno corporativo. Para evitar que la información se incluya en varios sitios con el mismo contenido, la CNMV desarrolla muy certeramente tres principios que pueden ayudar a situar el tipo de información y su grado de desarrollo adecuado:

- a) Principio de jerarquía. La información que debe colocarse en los documentos normalizados no puede ser sustituida por la contenida en el informe de gestión, a su vez, la de obligado tratamiento en el informe de gestión no puede ser sustituida por la que se emplace en documentos voluntarios.
- b) Principio de separación de contenidos por niveles. En el informe de gestión deben tratarse los objetivos y estrategias, junto con su posible evolución, dejando los datos concretos de la actividad desarrollada y sus resultados para el resto de los documentos.

- c) Principio de referencia cruzada. Para que el usuario pueda seguir el desarrollo de cada uno de los aspectos de la gestión, se deben hacer referencias entre unos documentos y otros que permitan localizar fácilmente todos los sitios donde se aborda un tema concreto.

## 6. Relación entre el informe de gestión y la información voluntaria

La necesidad de las sociedades de comunicar, a accionistas y terceros, determinadas partes de su política y sus logros ha determinado la aparición voluntaria de información en la que las entidades explican con más libertad aspectos de su evolución y consecuciones que consideraban especialmente relevantes, como por ejemplo las actuaciones de orden social, humanitario o medioambiental.

Actualmente existe un solapamiento entre la información que ha de recoger obligatoriamente el informe de gestión, por un lado, y la información voluntaria contenida en las memorias de sostenibilidad, los informes de responsabilidad social empresarial, el informe integrado y el conjunto de información complementaria diseminada voluntariamente por el informe anual, por el otro.

La ventaja de exponer información voluntaria es que la empresa tiene mayor libertad para exponer su estrategia, su modelo de negocio y sus resultados.

Por el contrario, en muchas ocasiones la información voluntaria tiene mucho de construcciones literarias, escritas con un lenguaje propio de anuncios publicitarios, y adornada por numerosas fotografías de mucha calidad, pero poco de información objetiva y útil para la toma de decisiones.

Estos datos suelen ser poco rigurosos, ya que son contenidos que no se discuten en las juntas generales de accionistas. Además, históricamente hay otro problema, la falta de verificación de los datos ofrecidos, ya que la información voluntaria no suele llevar ninguna opinión de un experto independiente que avale la realidad de los datos y demás afirmaciones contenidas en ellos.

La información voluntaria tiene una utilidad muy relativa si no viene verificada por un profesional independiente ajeno a la entidad que emita un juicio sobre su adecuación a la normativa y a las necesidades de los usuarios.

El informe de gestión es un documento con alto contenido legal, que debe ser obligatoriamente suscrito por los administradores y les hace responsables directos de su contenido. Sin embargo, en la actualidad las entidades tienen cierta tendencia a incluir de la forma menos comprometida posible las menciones obligatorias, intentando asemejar la información incluida en el informe de gestión con la voluntaria.

El camino correcto para compatibilizar ambos contenidos es la estandarización clara de los contenidos del informe de gestión, de forma que la información voluntaria incluya el resto de información que la compañía desee ofrecer a sus usuarios. Así, se garantizaría la mayor exigencia y control legal que tiene el informe de gestión, al pertenecer a la información obligatoria empresarial. Por supuesto, la fiabilidad se incrementaría si los contenidos del informe de gestión estuviesen auditados.

La situación mejoró con la entrada en vigor de la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, que regula la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y grupos. El artículo 19 bis, «Estado no financiero», del citado texto establece que las empresas obligadas a aplicar la directiva incluirán en el informe de gestión un Estado no financiero que contenga información, en la medida en que resulte necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación de la empresa, y el impacto de su actividad, relativa, como mínimo, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, y que incluya:

- a) Una breve descripción del modelo de negocio de la empresa.
- b) Una descripción de las políticas que aplica la empresa en relación con dichas cuestiones, que incluya los procedimientos de diligencia debida aplicados.
- c) Los resultados de esas políticas.
- d) Los principales riesgos relacionados con esas cuestiones vinculados a las actividades de la empresa, entre ellas, cuando sea pertinente y proporcionado, sus relaciones comerciales, productos o servicios que puedan tener efectos negativos en esos ámbitos, y cómo la empresa gestiona dichos riesgos.
- e) Indicadores clave de resultados no financieros, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta.

En el caso de que la empresa no aplique ninguna política en relación con una o varias de esas cuestiones, el estado no financiero ofrecerá una explicación clara y motivada al respecto.

El Estado no financiero incluirá también, en su caso, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas anuales.

Los Estados miembros podrán permitir que, en casos excepcionales, se omita la información relativa a acontecimientos inminentes o cuestiones en curso de negociación cuando, en la opinión debidamente justificada de los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión, que actúen dentro de los límites de las competencias que les confiera el derecho nacional y sean colectivamente responsables de dicha opinión, la divulgación de dicha información pueda perjudicar gravemente a la posición comercial de la empresa,

siempre que esa omisión no impida una comprensión fiel y equilibrada de la evolución, los resultados y la situación de la empresa, y del impacto de su actividad.

Al exigir la divulgación del Estado no financiero, los Estados miembros dispondrán que las empresas puedan basarse en marcos normativos nacionales, de la Unión Europea o internacionales y, en tal caso, las empresas especificarán en qué marcos se han basado.

Cuando una empresa sea una empresa filial, estará exenta de la obligación de incluir el Estado no financiero si la empresa y sus filiales están incluidas en el informe de gestión consolidado o el informe separado de otra empresa.

Cuando una empresa elabore un informe separado correspondiente al mismo ejercicio basándose o no en marcos normativos nacionales, de la Unión Europea o internacionales y que incluya la información que se exige para el Estado no financiero, los Estados miembros podrán eximir a dicha empresa de la obligación de elaborar el Estado no financiero, a condición de que dicho informe separado:

- a) Se publique conjuntamente con el informe de gestión, de conformidad con el artículo 30.
- b) Se publique dentro de un plazo razonable, no superior a seis meses contados a partir de la fecha de cierre del balance, en el sitio de internet de la empresa, y se haga referencia a él en el informe de gestión.

El aspecto más importante es saber cómo y quién va a auditar esta información. En principio no será auditada, ya que la directiva tan solo exige a los auditores comprobar simplemente si la declaración ha sido proporcionada o no. Ahora bien, esto no impide que los países de la Unión Europea, tal y como indica la propia directiva, puedan exigir que la información que se incluye en el Estado no financiero o en el informe *ad hoc* sea verificada por un auditor.

La Comisión Europea (2017) publicó unas directrices sobre la presentación de los informes no financieros para guiar a las empresas en su elaboración.

En el [Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre](#), y, posteriormente, en la ley, 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, se transpone la [Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de octubre de 2014](#).

El artículo 49 de la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, regula el Estado de información no financiera consolidado. En este documento se debe incluir la información necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación del grupo, y el impacto de su actividad respecto, al menos, a cuestiones medioambientales y sociales, al respeto de los dere-

chos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, así como relativas al personal, incluidas las medidas que, en su caso, se hayan adoptado para favorecer el principio de igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres, la no discriminación e inclusión de las personas con discapacidad y la accesibilidad universal.

Este estado de información no financiera incluirá:

- a) Una breve descripción del modelo de negocio del grupo, que incluirá su entorno empresarial, su organización y estructura, los mercados en los que opera, sus objetivos y estrategias, y los principales factores y tendencias que pueden afectar a su futura evolución.
- b) Una descripción de las políticas que aplica el grupo respecto a dichas cuestiones, que incluirá los procedimientos de diligencia debida aplicados para la identificación, evaluación, prevención y atenuación de riesgos e impactos significativos y de verificación y control, incluyendo qué medidas se han adoptado.
- c) Los resultados de esas políticas, debiendo incluir indicadores clave de resultados no financieros pertinentes que permitan el seguimiento y evaluación de los progresos y que favorezcan la comparabilidad entre sociedades y sectores, de acuerdo con los marcos nacionales, europeos o internacionales de referencia utilizados para cada materia.
- d) Los principales riesgos relacionados con esas cuestiones vinculados a las actividades del grupo, entre ellas, cuando sea pertinente y proporcionado, sus relaciones comerciales, productos o servicios que puedan tener efectos negativos en esos ámbitos, y cómo el grupo gestiona dichos riesgos, explicando los procedimientos utilizados para detectarlos y evaluarlos de acuerdo con los marcos nacionales, europeos o internacionales de referencia para cada materia. Debe incluirse información sobre los impactos que se hayan detectado, ofreciendo un desglose de los mismos, en particular sobre los principales riesgos a corto, medio y largo plazo.
- e) Indicadores clave de resultados no financieros que sean pertinentes respecto a la actividad empresarial concreta, y que cumplan con los criterios de comparabilidad, materialidad, relevancia y fiabilidad. Con el objetivo de facilitar la comparación de la información, tanto en el tiempo como entre entidades, se utilizarán especialmente estándares de indicadores clave no financieros que puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia y los estándares de Global Reporting Initiative, debiendo mencionar en el informe el marco nacional, europeo o internacional utilizado para cada materia. Los indicadores clave de resultados no financieros deben aplicarse a cada uno de los apartados del estado de información no financiera. Estos indicadores deben ser útiles, teniendo en cuenta las circunstancias específicas y coherentes con los parámetros utilizados en sus procedimientos internos de gestión y evaluación de riesgos. En cualquier caso, la información presentada debe ser precisa, comparable y verificable.

El estado de información no financiera consolidado incluirá también, en su caso, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas anuales consolidadas.

La obligación de incluir información no financiera prevista en el artículo 49.1 se considerará cumplida si la sociedad incorpora al informe de gestión los contenidos previstos.

Será de obligado cumplimiento que el informe sobre la información no financiera deba ser presentado como punto separado del orden del día para su aprobación en la junta general de accionistas de las sociedades.

La información incluida en el estado de información no financiera será verificada por un prestador independiente de servicios de verificación.

Se entenderá que una sociedad cumple con la obligación de elaborar el estado de información no financiera consolidado si emite un informe separado, correspondiente al mismo ejercicio, en el que se indique de manera expresa que dicha información forma parte del informe de gestión, se incluya la información que se exige para dicho estado y se someta a los mismos criterios de aprobación, depósito y publicación que el informe de gestión. Las sociedades podrán publicar en el Portal de la Responsabilidad Social del Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social la información no financiera contenida en el informe de gestión.

La información contenida en el informe de gestión consolidado en ningún caso justificará su ausencia en las cuentas anuales consolidadas cuando esta información deba incluirse en estas de conformidad con lo previsto en esta sección y las disposiciones que la desarrollan.

Sin perjuicio de los requisitos de divulgación aplicables al estado de información no financiera consolidado, este informe se pondrá a disposición del público de forma gratuita y será fácilmente accesible en el sitio web de la sociedad dentro de los seis meses posteriores a la fecha de finalización del año financiero y por un periodo de cinco años.

Las normas españolas que regulan el Estado no financiero reproducen las dos opciones que admitía la directiva, esto es, incluirla en el informe de gestión o emitir un informe separado.

La directiva, y su adaptación legislativa española establecen dos alternativas válidas, que el contenido del Estado no financiero se sitúe en un documento independiente o en un apartado del informe de gestión. Ambas son adecuadas, pero situarlo como un apartado del informe de gestión, presentaría una ventaja formal al incluir dos apartados importantes y separados: el Estado no financiero y el informe de gobierno corporativo. Por esta razón, proponemos que el legislador español no ofrezca la alternativa a las empresas españolas de realizar un documento independiente para mejorar la homogeneidad de la presentación de la información contable. De esta forma, el informe de gestión se convertiría en un documento que ofrece información financiera y no financiera.

La inclusión del Estado no financiero incide en un elemento fundamental para lo que debería ser el futuro del informe anual; dentro de este documento se incluiría un conjunto de elementos entre ellos, por su importancia, destaca la información sobre el capital intelectual de la empresa.

Las empresas tienen un factor clave de éxito en sus activos materiales; igualmente la contabilidad normalizada recoge los intangibles adquiridos, que en algunos casos pueden ser también importantes para evaluar la empresa. No obstante, existe otro factor clave para las sociedades, como son los intangibles autogenerados por la sociedad, que pueden ser agrupados bajo el término «capital intelectual». Estos activos inmateriales no son mostrados en la contabilidad financiera porque no tienen una valoración fiable, a pesar de que son una de las principales fuentes de ventaja competitiva para las empresas y proporcionan incrementos en la productividad, la rentabilidad y el valor de las empresas. Como estos intangibles autogenerados proporcionan un elemento clave para valorar la empresa, el Estado no financiero debería incorporar un apartado que recogiera información sobre cada uno de los tres componentes del capital intelectual (organizativo, relacional y humano). En el capital organizativo se incluyen las patentes, modelos, sistemas de organización, los sistemas de tratamiento de la información, los procesos de producción, I+D, todas las formas de propiedad intelectual de la empresa, capital relativo a la infraestructura de la empresa, valores y filosofía de la empresa, sistemas de funcionamiento organizativo, cultura organizativa, procesos de gestión y sistemas de información. El capital relacional es el valor que tiene para la organización el conjunto de relaciones con su entorno: clientes, proveedores, asociaciones de consumidores, agentes sociales y Estado, lo cual se reflejará en la imagen de la empresa. El capital humano es la combinación de habilidades, aptitudes, educación, valores, relaciones interpersonales y la capacidad de los empleados individuales de la empresa para llevar a cabo su labor.

En la actualidad, las empresas –derivado del hecho que la normativa no les obliga– no establecen un apartado único dentro del informe anual donde encontrar esa información, lo que provoca un esfuerzo importante para los usuarios a la hora de localizarla. Entre los lugares más frecuentes donde las empresas ofrecen voluntariamente información sobre el capital intelectual se encuentra el informe de gestión, la carta del presidente y diversos apartados complementarios del informe anual elaborados a tal efecto, recibiendo las más dispares denominaciones. La información contable mejoraría si las empresas obligatoriamente incorporasen, agrupada en un único apartado del Estado no financiero, toda la información sobre el capital intelectual.

## 7. Actuación del auditor

El objetivo del legislador debe ser garantizar la mayor exigencia y control legal que tiene el informe de gestión, al pertenecer a la información obligatoria empresarial, para diferenciarla claramente de la información voluntaria. El camino correcto es aumentar la verificación externa de la información del informe de gestión, porque es requisito imprescindible para aumentar su credibilidad.

El artículo 268 de la LSC establece que el auditor de cuentas comprobará si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como, en su caso, la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

Cuando, bien por exigencia legal o voluntariamente, las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, el auditor deberá incluir un párrafo adicional en el informe de auditoría en el que indique que dicho informe de gestión no forma parte integrante de las cuentas anuales (ICAC: Normas Técnicas sobre Informes, Resolución de 19 de enero de 1991, apdo. 3.5.6) y donde concluya sobre la concordancia de la información contable del mencionado informe de gestión con la de las cuentas anuales auditadas (ICAC: Normas Técnicas sobre Informes, Resolución de 19 de enero de 1991, apdo. 3.5.8).

La responsabilidad del auditor con respecto al informe de gestión consiste únicamente en comprobar que la información contable contenida en el mismo concuerda con los datos contables de la entidad que han servido de base para preparar las cuentas anuales auditadas. El auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría adicionales para verificar información distinta de la obtenida a partir de los registros contables auditados de la entidad (esta idea es concordante con la falta de previsión de verificación por parte de un auditor en las normas del IOSCO, 2003, y el IASB, 2010). No obstante, al analizar con el citado alcance el contenido del informe de gestión, el auditor considerará si el mismo presenta contradicciones patentes con la información obtenida durante su auditoría de las cuentas anuales y si, en consecuencia, pudiera existir alguna contradicción entre la información económico-financiera del informe de gestión y la contenida en las cuentas anuales, si esta circunstancia fuera significativa (ICAC: Normas Técnicas sobre Informes, Resolución de 19 de enero de 1991, apdo. 3.5.7).

Si al analizar el contenido del informe de gestión con el alcance indicado, el auditor observara contradicciones o errores significativos entre la información contable del informe de gestión y las cuentas anuales, pero los administradores se negaran a incluir las modificaciones necesarias, el auditor deberá describir, en el párrafo sobre el informe de gestión, las contradicciones o errores significativos observados (ICAC: Normas Técnicas sobre Informes, Resolución de 19 de enero de 1991, apdo. 3.5.8).

La normativa vigente en España insta un trabajo del auditor muy limitado: el auditor, en el párrafo sobre el informe de gestión de su informe, debe opinar sobre la concordancia con los estados financieros, sin embargo, no debe opinar sobre si el informe de gestión ofrece la imagen fiel. La consecuencia derivada de ello es que la confianza del usuario sobre el informe es escasa.

Esta situación puede ser corregida por la Directiva Europea de 2013, aun no traspuesta a la legislación española, pues compromete más al auditor frente al informe de gestión. La Directiva Contable 2013/34/UE (DOUE de 26 de junio de 2013), que sustituye a la Cuarta y a la Séptima Directiva, regula conjuntamente los estados financieros individuales, los consolidados, el informe de gestión y el informe de gobierno corporativo.

El artículo 19 de la directiva reafirma el contenido del informe de gestión que las sociedades han de elaborar y publicar. Entre otras cosas establece que los Estados miembros pueden eximir a las pequeñas de elaborarlo, así como a las medianas de incluir información no financiera.

En el artículo 20 se establece la inclusión obligatoria, dentro del informe de gestión, de la «Declaración de gobernanza empresarial», nombre otorgado al informe de gobierno corporativo.

El artículo 29.3 de la directiva ofrece la posibilidad a los Estados miembros de que las sociedades que deban elaborar cuentas consolidadas puedan concentrar en un único documento los informes de gestión individual y consolidado, lo que ahorraría trabajo para los contables y tiempo de lectura a los usuarios de la información.

La directiva supuso un paso atrás en la homogeneización de la información contable en Europa, ya que renuncia, al contrario que lo hicieron sus antecesoras, a establecer principios rigurosos de obligatorio cumplimiento para los Estados miembros, permitiendo que los gobiernos limiten la calidad de la información financiera.

Además, contiene otros fallos, como el establecido en el artículo 30.1, consistente en que los Estados miembros pueden eximir del depósito en registro público del informe de gestión a las empresas, siempre que se pueda obtener fácilmente una copia al coste de reproducción del mismo, lo cual constituye un serio peligro porque algunas empresas pueden poner trabas a proporcionar esta información si no existen mecanismos efectivos de sanción. Si el informe de gestión es un documento tan importante como las cuentas anuales, debe ser público y accesible en el registro donde se encuentra el resto de información contable obligatoria.

Por otro lado, la principal repercusión positiva de la directiva es que por fin establece una dimensión más amplia del trabajo del auditor. En la actualidad, cuando el auditor emite un informe de auditoría sobre las cuentas anuales, tiene la obligación de pronunciarse sobre la coherencia que las cifras que aparecen en el informe de gestión guardan con los registros contables y el resto de la información que aparece en las cuentas anuales; sin embargo, esta congruencia no significa ni adecuación ni completitud del informe de gestión. Por ello, la directiva de la Unión Europea ha decidido exigir del auditor una declaración de cumplimiento normativo referida al mismo, que sustituirá al antiguo párrafo de coherencia.

Para las empresas medianas y grandes, que son las obligadas a presentar informe de gestión y a auditar, la directiva obliga al auditor a tener una mayor implicación con el contenido y relevancia del informe de gestión y la declaración de gobernanza. El auditor deberá ir más allá de comprobar la mera coherencia entre registros contables e información contenida en el informe de gestión, teniendo que dar cuenta de las incorrecciones materiales y los incumplimientos detectados (art. 34.1).

Al regular el informe de auditoría sobre los estados financieros, el artículo 35 de la directiva contable modifica el 28 de la Directiva 2006/43/CE, en lo referente al contenido del informe que los auditores deben elaborar. Con la Directiva europea de 2013, el párrafo sobre

el informe de gestión cambia de forma sustancial, ya que va mucho más allá de la mera constatación de coherencia con los datos contables, para incluir además:

- a) Un juicio sobre si el informe de gestión cumple los requisitos jurídicos aplicables.
- b) Una explicación de las incorrecciones importantes detectadas en el informe de gestión, considerando el conocimiento que el auditor tiene sobre la empresa y su entorno.
- c) Cuando la sociedad sea cotizada y deba publicar declaración sobre gobernanza, el auditor deberá constatar que se cumplen los requisitos exigidos, se pronunciará explícitamente sobre la descripción que se haya hecho de las principales características de los sistemas internos de control de gestión y riesgos de la empresa en relación con el proceso de emisión de información financiera y, de forma independiente, sobre si en el informe de gestión se dan las informaciones relativas a las condiciones del capital y los pactos sobre títulos en las sociedades que hayan hecho ofertas públicas de adquisición de sus acciones en el ejercicio.

La inclusión de esta opinión sustituirá al tradicional párrafo sobre el informe de gestión, lo que permitirá realzar el significado y la función del informe de gestión.

Para que el proceso culmine, debe realizarse la trasposición normativa en España e incluirlo tanto en la LSC como en las normas de auditoría. La implantación requerirá una norma técnica de auditoría específica donde se contemplen las labores del auditor, desde la planificación hasta la redacción del párrafo del informe y, en especial, su relación con la opinión vertida en el informe.

Los auditores necesitarán, como en otras áreas de su trabajo, comprobar contenidos concretos. Esto únicamente se podrá realizar si la regulación comunitaria, y luego nacional, avanza hacia una normalización mayor, dejando bien claros los contenidos del informe de gestión.

Respecto al caso concreto de los acontecimientos importantes para la sociedad ocurridos después del cierre del ejercicio, el auditor debería realizar un trabajo adicional, porque debería contrastar que no han existido más acontecimientos desde el cierre, no bastando con conformarse con que los administradores hayan incluido los hechos de los que se tienen constancia.

La Directiva contable de 2013 exige una mayor implicación del auditor, pero no solo sobre el contenido del informe de gestión, sino también sobre los que son recogidos por exclusión en el resto de componentes del informe anual. Para esto último serán muy útiles las regulaciones para diferenciar la coincidencia con otros documentos como la establecida en el ámbito cotizado español por la CNMV. En este caso, para las sociedades cotizadas el auditor debe revisar si se cumplen los principios de jerarquía, de separación de contenidos por niveles y de referencia cruzada.

A esto hay que añadir lo establecido por la Directiva 2014/95/UE cuando obliga a incorporar un Estado no financiero. La directiva establece que el auditor deba comprobar que las empresas obligadas elaboren el preceptivo estado de información no financiera (ya sea, en un documento independiente o en un apartado del informe de gestión), pero no impone la obligación de verificar el contenido de dicha información.

Los inversores y otros grupos de interés pueden interpretar que el auditor verifica la información exigida, cuando lo que en realidad hacen es simplemente constatar que se recoge la misma. El presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (Alonso, 2019) ha alertado sobre el riesgo de este posible equívoco, que puede influir negativamente en la reputación de las firmas auditoras. La información no financiera incluye temas sensibles, como el impacto medioambiental, las condiciones de trabajo, salud y seguridad, los derechos laborales y los procedimientos de prevención de corrupción, que pueden tener consecuencias para el proceso de creación de valor y la sostenibilidad de los resultados empresariales. La ausencia de una verificación rigurosa de los contenidos de la información no financiera dificulta la transparencia de las grandes empresas y la posibilidad de ofrecer una visión fiel de la realidad de las mismas (Alonso, 2019).

La solución a estas lagunas de la nueva normativa es que haya una auditoría de la información no financiera, en la que se apliquen similares criterios que los empleados al examinar las variables económicas de la empresa. Pero esto no se ha realizado en España.

La Directiva 2014/95/UE es traspuesta en la Ley 11/2018 de información no financiera. En ella se regula la verificación de la información no financiera que esta ley obliga a publicar a las empresas de determinado tamaño en sus informes de gestión consolidados de la siguiente forma: «La información incluida en el estado de información no financiera será verificada por un prestador independiente de servicios de verificación», para luego añadir que «Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas únicamente deben comprobar que se haya facilitado el estado de información no financiera en los informes correspondientes».

En nuestra opinión, los Estados miembros que adapten la Directiva 2014/95/UE, incluida la legislación española, deberían exigir que la información de los contenidos del estado no financiero sea verificada por un prestador independiente de servicios de verificación, y aun mejor por parte de los auditores de los estados financieros.

El ICAC (2019) emitió una consulta (NFC071427) sobre si el auditor del estado de información no financiera, en aplicación de lo establecido en la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, podrá ser el auditor de cuentas de la entidad o tiene que ser otro. El organismo no restringe conclusión al respecto, permitiendo que sea un auditor de la empresa u otro, sin especificar las condiciones que tendrían ser este.

Según nuestras opiniones vertidas a lo largo del artículo, la consulta del ICAC no tiene sentido, porque el Estado de información no financiera debería formar parte del informe de gestión, por lo que debería ser auditado siempre por el auditor que revisa el informe anual.

## 8. Conclusiones

El informe de gestión tiene una importancia secundaria para los usuarios del informe anual. Esta circunstancia es provocada, en parte, por cuatro deficiencias:

1. La finalidad del informe de gestión no está bien definida.
2. La información a incluir en el informe de gestión está mal concretada legislativamente, de forma que las empresas no saben bien qué contenidos incorporar en el informe; en concreto, tienen dudas respecto al solapamiento con informaciones que deben ser recogidas en otros documentos de los informes anuales.
3. Los legisladores no han definido el modo y el lugar donde incluir la información no financiera, por lo que los emisores de los informes anuales los han incorporado voluntariamente donde han considerado conveniente.
4. Los contenidos del informe de gestión no son revisados por el auditor.

A continuación realizamos unas propuestas para mejorar el informe en un futuro.

### 8.1. Finalidad

Para que pueda ser correctamente interpretada y comprendida la información recogida en las cuentas anuales del ejercicio finalizado, es necesaria una doble explicación: por un lado, en la memoria (complemento de los datos económicos pasados) y, por otro, en el informe de gestión (respecto a la evaluación previsible futura). Ambas son compatibles porque ofrecen información distinta.

Así, el informe anual debe incluir las cuentas anuales y el informe de gestión con carácter de igualdad –con la misma importancia– porque ofrecen una dimensión distinta, pero imprescindibles ambas para poder comprender completamente el negocio, tanto en su vertiente pasada como futura.

La finalidad del informe de gestión debería estar expresamente regulada en la legislación mercantil española. Este informe debería estar diseñado para que permitiese a los administradores, y quienes tengan responsabilidades de gestión en la entidad, explicar y justificar la labor efectuada a lo largo de un ejercicio, para observar la evolución previsible de la sociedad.

En el contexto económico actual, es difícil pensar que los hechos pasados incluidos en las cuentas anuales puedan contener la totalidad de la información que los usuarios necesitan para fundamentar sus decisiones, razón por la cual resulta necesario complementarlos en dos sentidos diferentes: (1) ofreciendo las explicaciones sobre las decisiones tomadas, en función de la estrategia seguida en las áreas operativas, de inversión y de financiación,

y (2) aportando información sobre la evolución y rendimiento previsible del negocio, poniéndolos en relación con los objetivos y estrategias establecidos.

Así, el informe de gestión debe informar de dos dimensiones:

1. Decisiones tomadas. Explicar las consecuencias de las decisiones tomadas en el ejercicio, situándolas en el contexto de los objetivos perseguidos y en el modelo de negocio desarrollado, ligando de esta manera el pasado con el presente.
2. Evolución previsible. Informar sobre cómo tiene previsto afrontar la empresa su devenir futuro, a la luz del pasado y teniendo presentes los objetivos societarios, así como sus fortalezas y debilidades, uniendo presente y futuro.

La necesidad de que el informe recoja el punto de vista de las decisiones tomadas por el consejo de administración y la dirección de la entidad, fue incluida por la CNMV (2013), mientras que la deseable orientación al futuro ya fue recomendada por FRC (2014) y SEC (2015) y CNMV (2013, p. 5) cuando recomendó que «en el contexto económico actual, es difícil pensar que las cuentas anuales, recogiendo exclusivamente acontecimientos pasados, puedan contener por ellas solas la totalidad de la información que los usuarios necesitan para fundamentar sus decisiones».

## 8.2. Importancia

En la actualidad, el informe de gestión tiene un carácter subordinado, puesto que la legislación reserva exclusivamente el principio de imagen fiel a las cuentas anuales. Sin embargo, el informe de gestión debe ofrecer unos contenidos distintos, complementarios a las cuentas anuales, y de ninguna manera puede privarse de las mayores garantías a esa información. Por lo tanto, debería estar garantizado por un auditor que cumple también la imagen fiel en el informe de gestión.

Si esto no se consigue, y se perpetuara la diferente naturaleza jurídica respecto a las cuentas anuales, el informe de gestión nunca tendría la importancia que necesita el usuario del informe anual.

## 8.3. Obligación de emitir

Es razonable que el informe de gestión no tenga tantos contenidos en una empresa pequeña como en una grande, por lo que el documento de una empresa grande debe ser más extenso. Sin embargo, no tiene sentido privar a los accionistas y terceros de una sociedad de tener la opinión del administrador junto a los estados financieros, por lo que es injustificada la posibilidad legislativa de emitir unas cuentas anuales y no un informe de gestión.

## 8.4. Matización de los contenidos ya existentes

El informe de gestión debe centrarse en la explicación de la política seguida por la sociedad, dejando a las cuentas anuales los datos totales y los movimientos habidos. Este debe ser el modo de actuar respecto a la autocartera, I+D+i, y demás contenidos a incluir en el informe de gestión.

## 8.5. Aumento de contenidos

El Estado no financiero debería incluir un número amplio de contenidos: información sobre cuestiones de respeto de los derechos humanos, diversidad, igualdad de oportunidades, no discriminación, lucha contra la corrupción, contra el soborno, medidas tomadas por la empresa contra la obsolescencia programada, información sobre la ubicación de las plantas industriales, lugares de almacenamiento y comerciales.

Aunque finalmente no fue aprobada, hubo una propuesta surgida en la tramitación de la [LSC](#) para la mejora del gobierno corporativo aprobada el 27 de noviembre 2014 (LMGC) que incluía uno de estos contenidos. La propuesta fue defendida por el grupo Unión, Progreso y Democracia (UPD) y el grupo Izquierda Plural (IP), para incluir las políticas llevadas a cabo por la empresa respecto al «cumplimiento de las normas en materia de igualdad y no discriminación» (BOCD, enmienda n.º 10) (BOCD, enmienda n.º 38) en el tercer párrafo del apartado primero del artículo 262 de la LSC.

## 8.6. Exclusión de los contenidos

Salvo que una compañía tenga un componente contaminante fundamental (químicas o de energía), el informe de gestión no debería recoger información sobre su actuación contaminante. Si la generalidad de las empresas quieren incluirlo, debería ser recogida en la información voluntaria.

## 8.7. Relación con el resto de componentes del informe anual

El informe anual estará formado por las cuentas anuales, el informe de gestión (que incluye un informe de gobierno corporativo y un Estado no financiero) y el informe de auditoría que opina sobre los contenidos recogidos en ambos. Tanto las cuentas anuales como el informe de gestión requieren expresar su imagen fiel y ser auditado (no solo su concordancia sino también el contenido de ambos y el formato de presentación); las únicas excepciones son las alternativas de presentación y la de ser auditado por razones de tamaño y de cotización. Por el contrario, el conjunto de información ofrecida voluntariamente por

las empresas no requiere expresar su imagen fiel ni ser auditado; esta es una información mucho menos importante para la toma de decisiones de los usuarios, no tiene un formato determinado y no importa que se acerque a un material propagandístico de la empresa.

El informe de gestión debe tener unos contenidos determinados, especificados legalmente, con formato libre, con una única excepción, la inclusión de dos documentos separados, pero incluidos en él: informe de gobierno corporativo y Estado no financiero.

La otra alternativa recogida en la directiva –un documento independiente para reflejar la información no monetaria– es igual de válida, siempre que la ley recoja expresamente que debe ofrecer la imagen fiel y ser auditada (siempre con las excepciones de tamaño y cotización que se planteen en cada momento).

El informe anual, por tanto, recoge la exposición cuantitativa de las cifras de la compañía (cuentas anuales), el modo en que se ha gestionado (informe de gobierno corporativo), los aspectos no financieros relevantes para conocer la dimensión de la empresa y los intangibles en los que basa su actuación (Estado no financiero) y la contextualización de en qué circunstancias se ha realizado la exposición (informe de gestión).

De esta forma, el Estado no financiero incluiría información no monetaria y, dentro de ella, la información sobre el capital intelectual.

## Referencias bibliográficas

Alonso, M. (2019). *Cómo auditar la información no financiera*. Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Recuperado de <<https://www.icjce.es/como-auditar-informacion-no-financiera>>.

Comisión Europea. (2017). *Comunicación de la Comisión: Directrices sobre la presentación de informes no financieros (Metodología para la presentación de información no financiera) (2017/C 215/01)*. (DOUE de 5 de julio de 2017).

Comisión Nacional del Mercado de Valores, CNMV. (2006). *Código Unificado de buen gobierno de las sociedades cotiza-*

*das*. Versión refundida de junio de 2013. Recuperado de <[https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/CUBGrefundido\\_JUNIO2013.pdf](https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/CUBGrefundido_JUNIO2013.pdf)>.

CNMV. (2013). *Guía para la elaboración del informe de gestión en las entidades cotizadas*. Elaborada por el Grupo de Trabajo presidido por J. A. Gonzalo Angulo. Recuperado de <[http://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Grupo/Guia\\_Gral.pdf](http://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Grupo/Guia_Gral.pdf)>.

CNMV. (2014). *Informe de gobierno corporativo de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios*. Madrid: CNMV

- CNMV. (2015). *Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas*. Madrid: CNMV.
- Financial Reporting Council, FRC. (2014). *Guidance on the strategic report*. June. Recuperado de <<https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Accounting-and-Reporting-Policy/Guidance-on-the-Strategic-Report>>.
- German Accounting Standards Board, GASB. (2012.) Group Management Report. *German Accounting Standard 20*. Puede obtenerse un resumen en internet, en <[http://www.drsc.de/service/drs/standards/index\\_en.php?ixstds\\_do=show\\_details&entry\\_id=38](http://www.drsc.de/service/drs/standards/index_en.php?ixstds_do=show_details&entry_id=38)>.
- Gonzalo-Angulo, J. A. y Garvey, A. (2015). El Informe de Gestión: validez y perspectivas (Referencia a los últimos desarrollos: CNMV, Unión Europea e informe integrado). *Revista de Contabilidad y Dirección ACCID*, July, 1-27.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC. (2019). Consulta sobre si el verificador del estado de información no financiera, en aplicación de lo establecido en la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, podrá ser el auditor de cuentas de la entidad o qué condiciones debe incluir este. 12 de febrero. Madrid.
- International Accounting Standards Board, IASB. (2010). *Management Commentary. A framework for presentation. IFRS Practice Statement*. December. Recuperado de <<http://www.ifs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Management-Commentary/IFRS-Practice-Statement/Documents/Managementcommentarypracticestatement8December.pdf>>.
- International Organization of Securities Commissions, IOSCO. (2003). *General Principles Regarding Disclosure of Management's Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations*. February. Recuperado de <<http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOS-COPD141.pdf>>.
- Martínez Ponce, R. (2015). Otras materias reformadas. Informe de gestión y periodos de pago a proveedores. En R. Jordá y L. Navarro, *Mejora del gobierno corporativo de sociedades no cotizadas*. Madrid: Dykinson.
- Securities and Exchange Commission, SEC. (2015). *Financial Reporting Manual* (consultado 1 de enero de 2015). Recuperado de <<http://www.sec.gov/divisions/corpin/cffinancialreportingmanual.shtml>>.
- Valpuesta Gastaminaza, E. (2013). *Comentarios a la Ley de Sociedades de Capital*. Barcelona: Bosh.

# Tratamiento contable del canon digital

## Análisis de la consulta 5 del BOICAC 113, de marzo de 2018

**Almudena Gutiérrez Amil**  
*Interventora auditora del Estado*

### Extracto

Aplicación práctica de la consulta 5 del BOICAC 113, de marzo de 2018, la cual versa sobre el adecuado reflejo contable del canon digital.

### Consulta 5

Sobre el tratamiento contable del canon digital.

### Respuesta:

El artículo 25 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1996, de 12 de abril, según la modificación introducida por el Real Decreto-Ley 12/2017, de 3 de julio, en cuanto al sistema de compensación equitativa por copia privada, establece lo siguiente:

Artículo 25. Compensación equitativa por copia privada

[...]

3. Serán sujetos deudores del pago de la citada compensación los fabricantes en España, en tanto actúen como distribuidores comerciales, así como los adquirentes fuera del territorio español, para su distribución comercial o utilización dentro de este, de equipos, aparatos y soportes materiales previstos en el apartado 1.

Asimismo, serán responsables solidarios del pago de la compensación los distribuidores, mayoristas y minoristas, que sean sucesivos adquirentes de los mencionados equipos, aparatos y soportes materiales, con respecto de los deudores que se los hubieran suministrado, salvo que acrediten haber satisfecho efectivamente a estos la compensación.

[...]

6. La obligación de pago de la compensación prevista en el apartado 1 de este artículo nacerá en los siguientes supuestos:

a) Para los fabricantes en tanto actúen como distribuidores y para los adquirentes de equipos, aparatos y soportes materiales fuera del territorio español con destino a su distribución comercial en este, en el momento en que se produzca por parte del deudor la transmisión de la propiedad o, en su caso, la cesión del uso o disfrute de cualquiera de aquellos.

b) Para los adquirentes de equipos, aparatos y soportes materiales fuera del territorio español con destino a su utilización dentro de dicho territorio, desde el momento de su adquisición.

9. La compensación equitativa se hará efectiva a través de las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual conforme al procedimiento que se determine a tal efecto por real decreto, debiendo las mismas garantizar a los deudores y a los responsables solidarios una comunicación unificada de la facturación que a estos les corresponda abonar.

Asimismo, la disposición transitoria segunda, «Regulación transitoria de la compensación equitativa por copia privada», del Real Decreto-Ley 12/2017, de 3 de julio, expresa que:

6. Los deudores y los responsables solidarios contemplados en el artículo 25.3 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual deberán repercutir el importe de la compensación de forma separada en la factura que entreguen a su cliente e indicar, en el caso de que el cliente sea consumidor final, el derecho de este a obtener el reembolso de dicho importe si cumple los requisitos previstos en el artículo 25.8 del citado texto refundido.

Cuando el importe de la compensación no aparezca de forma separada en factura, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la compensación devengada por los equipos, aparatos y soportes materiales que comprenda no ha sido satisfecha.

De esta regulación parece inferirse que la única obligación de los sujetos deudores consiste en identificar la repercusión del canon de forma separada en la factura que entreguen a su cliente. Por eso, en lo que atañe a su tratamiento contable, se aplicarán los criterios generales sobre la contabilización de las ventas contenidos en la norma de re-

gistro y valoración 14.<sup>a</sup>, «Ingresos por ventas y prestación de servicios», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Y a estos efectos se informa de que el importe recibido por tal concepto se calificará como un mayor valor de la contraprestación y, por lo tanto, se contabilizará como mayor valor de la venta.

La compensación a pagar por los deudores se registrará en sintonía con el criterio recogido en la consulta 9 publicada en el BOICAC número 38, de diciembre de 1999 (NFC009466), que se considera en vigor en el marco del nuevo PGC; en aplicación de esa consulta, cuando nazca la obligación la empresa contabilizará un gasto de explotación y el correspondiente pasivo. El gasto se presentará en la partida 7, «Otros gastos de explotación», de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por su parte, todos los intermediarios, distribuidores y minoristas lo registrarán como mayor valor de las compras debiendo constar su importe en las facturas. La repercusión a los clientes se calificará como un mayor valor de la contraprestación y, por lo tanto, se contabilizará formando parte de las ventas en los términos que se han indicado más arriba.

### Ejemplo

La empresa A se dedica a la fabricación de dispositivos tipo tableta, mientras que la empresa B se dedica a la venta minorista de los mismos.

La empresa A vende a la empresa B un lote de 50 dispositivos, por importe de 350 euros cada uno más el 21 % de IVA. El canon digital de este tipo de dispositivos es de 3,15 euros/unidad.

*Se pide:*

- a) ¿Se reflejará en la factura el canon digital?
- b) Contabilidad de la empresa A.
- c) Contabilidad de la empresa B.

### Solución

*Apartado a)*

Las empresas deberán repercutir el importe del canon digital de forma separada en la factura que entreguen a su cliente. De lo contrario se presumirá, salvo prueba en contrario, que la compensación devengada por las tabletas no ha sido satisfecha.

*Apartado b). Contabilidad de la empresa A*

La empresa A es considerada sujeto deudor del pago del canon digital, por ser fabricante en España, que actúa como distribuidora comercial, por lo que deberá identificar la repercusión del canon de forma separada en la factura que entregue a B. El importe recibido por este concepto será mayor valor de la contraprestación:

$$\text{Ingreso por venta de dispositivos} = 50 \times (350 + 3,15) = 17.657,50 \text{ euros}$$

$$\text{IVA devengado} = 50 \times 350 \times 0,21 = 3.675 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	21.332,50	
701	Ingreso por venta de dispositivos		17.657,50
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		3.675

Por la obligación de pagar la compensación a las entidades de gestión de propiedad intelectual, la empresa A contabilizará un gasto de explotación y el correspondiente pasivo:

$$\text{Importe total de la compensación equitativa} = 50 \times 3,15 = 157,50 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	157,50	
41X	Acreedores canon digital		157,50

*Apartado c). Contabilidad de la empresa B*

La empresa B registrará la compensación que le ha repercutido A como mayor valor de las compras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías	17.657,50	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	3.675	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		21.332,50

Posteriormente, B efectuará la repercusión a sus clientes y la calificará como mayor valor de la contraprestación, es decir, formando parte de las ventas, como se ha indicado anteriormente.

# Tratamiento contable de la adquisición de un activo por usucapión

Análisis de la consulta 6 del BOICAC 113, de marzo de 2018

**Almudena Gutiérrez Amil**

*Interventora auditora del Estado*

## Extracto

Aplicación práctica de la consulta 6 del BOICAC 113, de marzo de 2018, la cual versa sobre el adecuado reflejo contable de la adquisición por usucapión (en virtud de una resolución judicial favorable) de una finca de naturaleza urbana sobre la que ha venido ostentando su posesión ininterrumpida por más de 35 años.

## Consulta 6

Sobre el registro contable de la adquisición de un activo por usucapión.

## Respuesta:

La consulta versa sobre el adecuado reflejo contable de la adquisición por usucapión (en virtud de una resolución judicial favorable) de una finca de naturaleza urbana sobre la que ha venido ostentando su posesión ininterrumpida por más de 35 años.

Los activos se definen en el apartado 4.º, «Elementos de las cuentas anuales», del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), incluido en la Primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como sigue:

1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

En relación con el reconocimiento de un activo en el balance, en el apartado 5.º del MCC se expresa lo siguiente:

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

A partir de esta regulación, la calificación de activo cabría asociarla a dos requisitos constitutivos (consulta 1 del BOICAC número 99, de septiembre de 2014):

- a) La idea de control, inherente al uso o aprovechamiento del elemento a lo largo de su vida económica, así como a la facultad de disposición.
- b) La idea de recuperación, consustancial con la nota de proyección económica futura.

Ambas características integran el núcleo de los riesgos y ventajas del elemento patrimonial. Con carácter general, cuando la empresa se desprende o se ve privada de alguno de los citados atributos es cuando puede concluirse que procede la baja o la corrección de valor del activo. En contraposición, no procede el registro de un activo si no se cumplen ambos requisitos.

En este sentido, el criterio publicado en la consulta 4 del BOICAC número 67, de septiembre de 2006, resume todo lo indicado en los siguientes términos (a pesar de que esta consulta se elaboró en el marco del PGC de 1990):

[...] con carácter general, se entiende que un bien se incorpora al patrimonio de una sociedad adquirente y, en consecuencia, debe ser dado de baja en la sociedad vendedora, cuando se produzca la transmisión de los riesgos y ventajas significativos asociados al mismo, sin perjuicio de que no se encuentre perfeccionada la transmisión jurídica, debiendo acudir al fondo económico para otorgar el adecuado tratamiento contable a la operación.

En la Segunda parte del PGC no se regula de forma expresa la usucapión. Por ello, para dar respuesta a la cuestión planteada, hay que traer a colación por analogía la interpretación publicada en la consulta 7 del BOICAC número 99, de septiembre de 2014, sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble y una indemnización en efectivo tras la resolución de un litigio. Esta interpretación asimila las adquisiciones de elementos del inmovilizado sin contraprestación a las adquisiciones a título gratuito.

La Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, regula el criterio a seguir para contabilizar las adquisiciones a título gratuito en el apartado 1 de la Norma Tercera, «Formas especiales de adquisición del inmovilizado material»:

1. El inmovilizado material adquirido sin contraprestación se reconocerá por su valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad.

En concreto, la norma de registro y valoración (NRV) 18.<sup>a</sup>, «Subvenciones, donaciones y legados», recibidos del PGC, establece que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esa norma.

En aplicación de esta NRV 18.<sup>a</sup>, y sobre la base de los antecedentes que se han reproducido, cabría concluir que la fecha relevante para reconocer una adquisición a título gratuito o sin contraprestación sería la fecha de efectiva incorporación del activo al patrimonio de la empresa, porque en tal fecha se haya producido la efectiva transmisión de los riesgos y ventajas significativos asociados a ese activo.

La usucapión es una forma de adquirir la propiedad mediante la posesión de buena fe y con justo título de un activo durante el plazo determinado por la ley. Hasta que no se cumplan estas condiciones, a pesar de que el poseedor del activo pueda obtener los frutos que produzca la cosa, también está expuesto a la acción de reivindicación del dueño legítimo y, en consecuencia, desde una perspectiva contable, a esa posesión además de singular cabría calificarla como contingente. En estos casos, al desenlace de la incertidumbre y a la correspondiente seguridad jurídica solo se llega mediante la oportuna sentencia judicial.

En consecuencia, en relación con el fondo de la cuestión que se plantea, este Instituto opina que el activo debería reconocerse por su valor razonable en la fecha en que se dicte la sentencia. La contrapartida del reconocimiento del activo será, de acuerdo con el tratamiento asimilable a una donación, un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, pudiendo emplearse a tal efecto la cuenta 131, «Donaciones y legados de capital».

### Ejemplo

En enero de 2019, un juzgado de Madrid dictó resolución favorable en la que declaraba que la empresa Usucapi había adquirido por usucapión una finca sobre la que venía ostentando la posesión ininterrumpida por más de 35 años.

A pesar de que la resolución fue dictada en enero de 2019, lo cierto es que Usucapi ha obtenido los rendimientos de la finca desde que la ocupa, es decir, desde hace 35 años.

Cuando ocupó la finca, esta tenía un valor razonable de 65.000 euros. En enero de 2019, la finca tenía un valor razonable de 105.000 euros.

*Se pide:*

¿Cuándo procede registrar contablemente la finca? Realizar los asientos contables

### Solución

Desde una perspectiva contable, aunque Usucapi ostente la posesión de la finca y obtenga los frutos derivados de la misma, se trata de una posesión contingente, expuesta la reivindicación del legítimo dueño. Por este motivo, solo puede entenderse que se ha producido la efectiva transmisión de los riesgos y beneficios asociados a la finca y, por tanto, su registro como activo, en el momento en que recaiga la oportuna resolución judicial.

En ese momento, procederá el registro de la finca por su valor razonable, de acuerdo con la NRV 18.<sup>a</sup>:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	105.000	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		105.000

Y por el traspaso a patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	105.000	
131	Donaciones y legados de capital		105.000

# Tercer ejercicio resuelto del proceso selectivo para el acceso a la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada de la Escala de funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional (turno libre)

Elena Robledo Encinas  
María Álvarez Fernández  
*Profesoras del CEF*

(Tercer ejercicio del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema de acceso libre, en la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada de la Escala de funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, convocado por Orden HFP/512/2018, de 21 de mayo [BON de 23 de mayo]).

## Sumario

- Caso 1. Presupuesto, liquidación del presupuesto, estabilidad y sostenibilidad financiera, morosidad y periodo medio de pago.** Destino del superávit de la entidad local.
- Caso 2. Fiscalización.** Reconocimiento de obligaciones. Contratación.
- Caso 3. Contabilidad.** Liquidación del IVA, cálculo y registro del IS, cálculo del resultado y balance de situación.
- Caso 4. Tesorería, recaudación, operaciones de crédito, gestión tributaria.** Liquidación de una plusvalía municipal.



## Caso práctico núm. 1

Presupuesto, liquidación del presupuesto, estabilidad y sostenibilidad financiera, morosidad y periodo medio de pago

---

### Apartado 1

Un ayuntamiento aprueba la liquidación del presupuesto de 2017 el día 15 de marzo de 2018 y presenta los siguientes datos:

- Remanente de tesorería para gastos generales (RTGG) ..... 1.580.000 euros
- Superávit en términos de contabilidad nacional ..... 1.300.000 euros

En el ejercicio 2017 el ayuntamiento inició inversiones financieramente sostenibles (IFS), para ser financiadas con cargo al superávit de 2016, por importe de 800.000 euros, que al cierre del ejercicio 2017 quedaron en las siguientes fases presupuestarias:

- Obligaciones reconocidas (OR) ..... 300.000 euros
- Fase autorización (A) ..... 400.000 euros
- Retenciones de crédito (RC) ..... 100.000 euros

Se pide:

¿Cómo debe proceder el ayuntamiento en el ejercicio 2018 respecto de las IFS que se han quedado pendientes de ejecutar? Razone la respuesta.

### Apartado 2

El sector público de un ayuntamiento está formado por su Administración general, un organismo autónomo clasificado por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) como Administración pública, una sociedad mercantil de capital 100 % municipal y sectorizada por la IGAE como sociedad no financiera (es decir, como sociedad de mercado) y otra sociedad mercantil cuyo capital pertenece al ayuntamiento en un 30 % y está clasificada por la IGAE como Administración pública dependiente de aquel.

Se pide:

1. ¿Qué entes han de tomarse en consideración para la aplicación en 2018 del superávit de la corporación local de 2017, en el marco de la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF)?

En el momento de iniciar el expediente de utilización del superávit se presenta la siguiente situación:

- El importe del superávit resultante de la liquidación de 2017 es de 600.000 euros
- Se cumplen los requisitos de la disposición adicional sexta de la LOEPSF.
- Estimación de superávit a la liquidación del presupuesto de 2018 de la corporación local definida de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales = 350.000 euros.
- Deuda viva:
  - Operación de crédito a largo plazo con entidad bancaria ..... 7.000.000 euros
  - Operación de crédito largo plazo concedida por la Diputación Provincial ..... 500.000 euros

2. ¿Qué importe máximo podría destinarse a ejecutar inversiones financieramente sostenibles?
3. ¿Qué deuda pública definida de acuerdo con el protocolo sobre procedimiento de déficit excesivo debería amortizarse anticipadamente?

Razone las respuestas.

## Solución

### Apartado 1

La disposición adicional decimosexta 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) dispone como regla general que la inversión financiera sostenible se ejecute íntegramente en 2017, de forma que la iniciación del expediente de gasto y el reconocimiento de la totalidad de las obligaciones derivadas de la inversión se realice antes de la finalización del ejercicio de 2017. Sí es posible que la ordenación del pago y el pago material se materialicen en 2018.

Por tanto, por las obligaciones reconocidas por 300.000 euros, la ordenación del pago y el pago material pueden realizarse en 2018.

No obstante lo anterior, la disposición adicional decimosexta recoge una excepción para el supuesto de que un proyecto de inversión no pueda ejecutarse íntegramente en (hay que entender 2017) siempre que el gasto total de la inversión esté autorizado y comprometido, es decir, fase (AD), aunque no estén reconocidas la totalidad de las obligaciones. En este supuesto podría finalizarse la inversión en (hay que entender 2018) financiándose con cargo al RTGG de 2017 de forma que la parte que corresponda a la IFS pendiente se tomaría como afectada para dicha financiación. Pero el resto de las inversiones están en fase A y en fase RC por lo que no les sería de aplicación esta excepción.

Sin embargo, la Ley 3/2017, de Presupuestos Generales del Estado para 2017 (LPGE), en su disposición adicional nonagésimo sexta (disp. adic. 98), que contiene la prórroga de la posibilidad de realizar inversiones financieras sostenibles en 2017, señala que «en el supuesto de que un proyecto de inversión no pueda ejecutarse íntegramente en 2017, la parte restante del gasto autorizado en 2017 se podrá comprometer y reconocer en el ejercicio 2018, financiándose con cargo al remanente de tesorería de 2017 que quedará afectado a ese fin por ese importe restante». Por lo tanto, se podría finalizar la inversión que está en fase A por importe de 400.000 euros financiándose con cargo al RTGG de 2017 de forma que la parte que corresponda a la IFS pendiente se tomaría como afectada para dicha financiación.

Finalmente, el resto de las inversiones están en RC por 100.000 y no entran en el ámbito de la excepción de la disposición adicional decimosexta ni de la disposición adicional nonagésimo sexta de la LPGE para 2017, por lo que ese importe debe destinarse a la amortización anticipada de deuda.

## Apartado 2

### Punto 1

El denominado perímetro SEC se define en términos de contabilidad nacional, expresado entre otras normas, en el artículo 2.1 de la LOEPSF:

1. El sector Administraciones públicas, de acuerdo con la definición y delimitación del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales aprobado por el Reglamento (CE) 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996.

El SEC define al sector institucional Administraciones públicas como aquel que:

[...] incluye todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se fi-

nancian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y/o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional.

Por lo tanto, el criterio SEC atiende principalmente a la financiación de la entidad (productor «no de mercado», es decir, que ofrece a los ciudadanos servicios públicos gratuitos o semigratuitos, que se financia mediante «pagos obligatorios», es decir, mediante tributos), con independencia de cualquier otro criterio jurídico, como pueda ser la forma (sociedades, fundaciones, etc.), o la propiedad del ente.

Por ello el concepto de Administraciones públicas en contabilidad nacional no tiene por qué coincidir con el concepto de Administración pública según nuestro ordenamiento jurídico. Un ente de derecho público puede ser o no una Administración pública en contabilidad nacional. De la misma forma, una sociedad mercantil pública puede ser una Administración pública en contabilidad nacional.

En el presente caso, por tanto, los entes que deben tomarse en consideración son el ayuntamiento, su organismo autónomo y la sociedad mercantil cuyo capital pertenece al ayuntamiento en un 30 % y está clasificada por la IGAE como Administración pública dependiente de aquel.

## Punto 2

Como no se indica el importe del RTGG de 2017, consideramos las siguientes hipótesis:

- Suponemos que el RTGG de 2017 es igual o superior al superávit de 600.000 euros

En ese caso, podrá destinar a inversiones financieramente sostenibles la cantidad de 350.000 euros, dado que esa es la estimación de superávit en la liquidación de 2018.

El resto, hasta alcanzar los 600.000 euros, es decir, los 250.000 euros restantes, deben destinarse a amortizar anticipadamente deuda.

- Suponemos que el RTGG de 2017 es inferior al superávit de 600.000 euros

En ese caso, podrá destinar a inversiones financieramente sostenibles la cantidad coincidente entre ambas, siempre con el límite de 350.000 euros, dado que esa es la estimación de superávit en la liquidación de 2018.

- Suponemos que el RTGG de 2017 es negativo

En ese caso, no podrá destinar ninguna cantidad a inversiones financieras sostenibles ni a amortizar anticipadamente deuda, ya que a pesar de presentar superávit, no hay RTGG para poder materializar estas actuaciones.



### Punto 3

El concepto de «Deuda según el PDE» no incluye las deudas de las Administraciones públicas en poder de otras Administraciones públicas, ni los créditos comerciales y otras cuentas pendientes de pago.

Por lo tanto, debe considerarse únicamente la operación de crédito a largo plazo con la entidad bancaria por 7.000.000 de euros.

La operación de crédito a largo plazo concedida por la diputación provincial por 500.000 euros se considera una operación interna entre Administraciones públicas que no incide en la deuda a efectos del protocolo sobre procedimiento de déficit excesivo.

## Caso práctico núm. 2

### Fiscalización

---

El 15 de octubre de 2018 se presenta a informe del interventor municipal una factura expedida por la empresa Pinturas, SL, por importe de 32.000 euros, que corresponde a los trabajos de pintura de los vestuarios y oficinas del polideportivo municipal.

Ante las situaciones que se describen a continuación, **QUE SON SUPUESTOS DE HECHO INDEPENDIENTES**, indique cuáles son las disposiciones que se incumplen y, en su caso, la actuación del órgano interventor.

Se pide:

1. No existe crédito presupuestario en el ejercicio 2018, ni se ha tramitado expediente alguno.
2. El expediente de contratación tramitado es correcto, pero personado el interventor en el polideportivo, comprueba que los trabajos de pintura no se han realizado.
3. El expediente tramitado es correcto hasta la fase AD. No obstante, la factura se ha pagado por domiciliación bancaria en las cuentas municipales, sin que dicha factura haya sido aprobada por las concejalías o responsables correspondientes y sin la fiscalización de la Intervención.

## Solución

### Punto 1

Se considera que la prestación es un servicio (y no una obra de conservación o mantenimiento, pues no cumple los requisitos del art. 13 LCSP para ser considerado obra: conjunto de trabajos de construcción o de ingeniería civil ni trabajos que modifiquen la forma o sustancia del terreno o de su vuelo, o de mejora del medio físico o natural).

Esta prestación tiene un importe que excede ampliamente el límite del contrato menor (15.000 € IVA excluido). No obstante, aunque se tratara de un contrato menor, sería necesario tramitar el correspondiente expediente (art. 113. «En el caso de los contratos menores definidos en el artículo 118 se acreditará su existencia con los documentos a los que se refiere dicho artículo», y el artículo 131.3: «Los contratos menores podrán adjudicarse directamente a cualquier empresario con capacidad de obrar y que cuente con la habilitación profesional necesaria para realizar la prestación, cumpliendo con las normas establecidas en el artículo 118»).

Al carecer de toda tramitación administrativa se trata de una prestación de hecho no contractual.

Por tanto, en aplicación de los artículos 215 y 216.2, letras a) y c), del TRLRHL, procede el reparo suspensivo del interventor, por carecer de crédito presupuestario adecuado y suficiente y por haberse omitido en su integridad el procedimiento administrativo de contratación, lo que constituye omisión de trámites esenciales.

Únicamente podría abonarse esa factura tras una sentencia judicial o tras la aprobación por el pleno del reconocimiento extrajudicial de crédito (art. 60.2 del RD 500/1990), en el que se reconociera la indemnización al contratista por los costes incurridos a fin de evitar el enriquecimiento injusto de la Administración, excluido el beneficio industrial en todo caso.

### Punto 2

El TRLRHL (art. 189) y el Real Decreto 500/1990 (art. 59) establecen, con carácter previo al reconocimiento de la obligación de pago, que debe acreditarse documentalmente la realización de la prestación o el derecho del acreedor.

No obstante, la comprobación material de la inversión se regula en otras dos normas:

- Por una parte, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local cuyo artículo 20 señala que:

1. Antes de liquidar el gasto o reconocer la obligación se verificará materialmente la efectiva realización de las obras, servicios o adquisiciones financiadas con fondos públicos y su adecuación al contenido del correspondiente contrato.

2. La intervención de la comprobación material se realizará por el órgano interventor.

Esta comprobación material es obligatoria, y los órganos gestores deben solicitar al interventor su asistencia, cuando el importe sea superior a 50.000 euros excluido el IVA, salvo que las bases de ejecución del presupuesto hayan establecido un importe inferior.

- Por otra parte, la disposición adicional tercera de la Ley de contratos del sector público dispone que:

El órgano interventor asistirá a la recepción material de todos los contratos, excepto los contratos menores, en ejercicio de la función de fiscalización material de las inversiones que exige el artículo 214.2 d) 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. Podrá estar asistido en la recepción por un técnico especializado en el objeto del contrato, que deberá ser diferente del director de obra y del responsable del contrato.

En consecuencia, en aplicación de los artículos 215 y 216.2, letra d), del TRLRHL, procede el reparo suspensivo del interventor, al haber comprobado materialmente que no se han realizado las prestaciones del contrato.

### Punto 3

La domiciliación bancaria no puede realizarse porque infringe el procedimiento administrativo de reconocimiento de la obligación y ordenación del pago, además de poder infringir la prelación legal de pagos. En el supuesto concreto se han infringido los siguientes artículos del TRLRHL:

- El 185.2, que recoge la competencia del presidente de la entidad para el reconocimiento de las obligaciones. Además, tampoco se ha llevado a cabo la acreditación documental de la realización de la prestación (art. 189 TRLRHL).
- El 186, que establece la competencia de la ordenación de pagos al presidente de la entidad.
- El 187 que establece la prioridad legal en los pagos.



- El 214 que establece las funciones del interventor consistentes en la intervención formal de la ordenación del pago (comprobaciones consistentes en que el pago se realiza al tercero, por el importe correcto y con respeto a la prelación legal) y la intervención material del pago.

Igualmente, se ha infringido la competencia del responsable de la tesorería de autorizar, junto con el ordenador de pagos y el interventor, los correspondientes pagos.

Por ello, es improcedente que la entidad financiera proceda a cualquier pago por domiciliación bancaria, siendo suya la responsabilidad en caso contrario.

## Caso práctico núm. 3

### Contabilidad

La empresa Ibérica, SA presenta en el año 2017 el siguiente balance de comprobación (previo a las operaciones de: liquidación del IVA, cálculo del impuesto sobre sociedades devengado, regularización y cierre):

N.º Cuenta	Denominación de la cuenta	Importe (€)
100	Capital social	1.300.000
113	Reservas voluntarias	100.000
130	Subvenciones oficiales de capital	270.000
142	Provisiones para otras responsabilidades	40.000
210	Terrenos y bienes naturales	1.340.000
211	Construcciones	1.000.000
216	Mobiliario	340.000
2811	Amortización acumulada de construcciones	240.000
2816	Amortización acumulada de mobiliario	10.000
4000	Proveedores	800.000





N.º Cuenta	Denominación de la cuenta	Importe (€)
▶		
4100	Acreedores por prestación de servicios	30.000
4300	Clientes	290.000
4400	Deudores	123.000
472	Hacienda Pública, IVA soportado	290.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	300.000
570	Caja, euros	3.000
572	Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	386.000
600	Compras de mercaderías	1.250.000
6090	Rappels por compras de mercaderías	28.000
625	Primas de seguros	10.000
628	Suministros	30.500
640	Sueldos y salarios	180.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	20.000
681	Amortización del inmovilizado material	20.500
701	Ventas de productos terminados	2.100.000
7061	Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados	35.000
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	60.000
752	Ingresos por arrendamientos	100.000
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	60.000

Se pide:

1. Registrar la liquidación pendiente del impuesto sobre el valor añadido.
2. Calcular y registrar el impuesto sobre sociedades devengado, suponiendo que el tipo de gravamen del impuesto es del 25 %.

3. Calcular el resultado del ejercicio y completar los importes que faltan (excepto los totales) en el balance de situación (modelo normal) a 31 de diciembre de 2017:

**Balance de situación a 31 de diciembre de 2017**

Activo	Patrimonio neto y pasivo
<b>A) Activo no corriente</b>	<b>A) Patrimonio neto</b>
II. Inmovilizado material	A-1) Fondos propios
	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos
<b>B) Activo corriente</b>	<b>B) Pasivo no corriente</b>
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	I. Provisiones a largo plazo
VII. Efectivo y otros activos líquidos	<b>C) Pasivo corriente</b>
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar
<b>Total activo (A + B)</b>	<b>Total patrimonio neto y pasivo (A + B + C)</b>

**Nota:** Para la resolución del supuesto bastará con identificar las cuentas con su código numérico con el nivel de desarrollo (3 o 4 dígitos) que figura en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad. No es preciso, por tanto, identificar las cuentas con su denominación.

## Solución

### Apartado 1

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	300.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		290.000
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		10.000



## Apartado 2

Para poder calcular el impuesto sobre sociedades, debemos primero calcular el resultado del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías		1.250.000
625	Primas de seguros		10.000
628	Suministros		30.500
640	Sueldos y salarios		180.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		20.000
681	Amortización del inmovilizado material		20.500
7061	Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados		35.000
6090	<i>Rappels</i> por compras de mercaderías	28.000	
701	Ventas de productos terminados	2.100.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	60.000	
752	Ingresos por arrendamientos	100.000	
129	Resultado del ejercicio (beneficio)		742.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios (742.000 × 25%)	185.500	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		185.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	185.500	
630	Impuesto sobre beneficios		185.500

## Apartado 3

El resultado del ejercicio se ha calculado en el apartado anterior.

Para poder completar el balance de situación a 31 de diciembre, debemos cerrar la cuenta 840 que figura en el balance de comprobación, ajustando el saldo de la cuenta de subvenciones (130):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	60.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		60.000

### Balance de situación a 31 de diciembre de 2017

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
<b>A) Activo no corriente</b>	<b>2.430.000</b>	<b>A) Patrimonio neto</b>	<b>2.352.000</b>
II. Inmovilizado material	2.430.000	A-1) Fondos propios	2.142.000
Terrenos y bienes naturales	1.340.000	Capital social	1.300.000
Construcciones	1.000.000	Reservas voluntarias	100.000
Mobiliario	340.000	Resultado del ejercicio	742.000
Amortización acumulada de construcciones	-240.000	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	210.000
Amortización acumulada de mobiliario	-10.000	Subvenciones oficiales de capital	210.000
		<b>B) Pasivo no corriente</b>	<b>40.000</b>
<b>B) Activo corriente</b>	<b>802.000</b>	I. Provisiones a largo plazo	40.000
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	413.000	Provisiones para otras responsabilidades	40.000
Clientes	290.000	<b>C) Pasivo corriente</b>	<b>840.000</b>
Deudores	123.000	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	840.000





Activo		Patrimonio neto y pasivo	
▶			
VII. Efectivo y otros activos líquidos	389.000	Proveedores	800.000
Caja, euros	3.000	Acreedores por prestación de servicios	30.000
Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	386.000	Hacienda Pública, acreedora por IVA	10.000
<b>Total activo (A + B)</b>	<b>3.232.000</b>	<b>Total patrimonio neto y pasivo (A + B + C)</b>	<b>3.232.000</b>

## Caso práctico núm. 4

### Tesorería, recaudación, operaciones de crédito, gestión tributaria

Un matrimonio en régimen de gananciales adquiere el 31 de diciembre de 2004 una vivienda sita en el municipio de Intervención-Tesorería por 240.000 euros y cuyo valor catastral del suelo era de 79.000 euros.

Con motivo de la disolución del matrimonio el 1 de enero de 2013, dicha vivienda es adjudicada, en pago de sus haberes comunes, a uno de los cónyuges. En dicho año, el valor catastral del suelo no sufrió alteración.

El 1 de enero de 2018, este cónyuge vende el citado inmueble, siendo el valor catastral del suelo el mismo que en el año 2005.

El Ayuntamiento de Intervención-Tesorería tiene aprobada, desde el año 2004, una ordenanza fiscal por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana que establece los siguientes porcentajes de incremento, al amparo del artículo 107.4 del TRLRHL:

- Periodo de 1 hasta 5 años ..... 3,7%
- Periodo de hasta 10 años ..... 3,5%
- Periodo de hasta 15 años ..... 3,2%
- Periodo de hasta 20 años ..... 3%

Y los siguientes tipos de gravamen, de conformidad con el artículo 108.1 del TRLRHL:

• Periodo de 1 a 5 años .....	30 %
• Periodo de 6 a 10 años .....	29 %
• Periodo de 11 a 15 años .....	28 %
• Periodo de 16 a 20 años .....	27 %

Se pide:

Realizar la liquidación o liquidaciones del impuesto que procedan.

## Solución

De acuerdo con el artículo 104.3 del TRLRHL, la adjudicación del inmueble a uno de los cónyuges que tuvo lugar el 1 de enero de 2013, en pago de sus haberes comunes en caso de disolución del matrimonio, es un supuesto de no sujeción y, en consecuencia, no cierra periodo de generación de la plusvalía.

Por tanto, para calcular el periodo de generación de la plusvalía en la transmisión actual, hay que considerar desde que el inmueble fue adquirido por el matrimonio, es decir, desde el 31 de diciembre de 2004 hasta el 1 de enero de 2018 y por la totalidad del valor catastral. Esto es así porque el cónyuge que transmite era ya propietario de un 50 % desde el inicio en 2004, y del 50 % restante desde 2013, pero esa transmisión no está sujeta y no cierra periodo de generación.

Por lo tanto, hay que considerar para la totalidad del valor catastral del suelo (79.000 €) un periodo de generación de la plusvalía de 13 años completos.

• Valor catastral transmitido .....	79.000
• N.º años (13 × 3,2%) .....	41,6 %
• Base imponible .....	32.864
• Tipo de gravamen .....	28 %
• <b>Cuota tributaria</b> .....	<b>9.201,92</b>