

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núms. 437-438 | Agosto-Septiembre 2019

ISSN: 1138-9540



La reforma del sujeto pasivo del AJD de préstamos hipotecarios

Jorge de Juan Casadevall

Determinación objetiva de la base imponible del IRPF: aspectos controvertidos

Joaquín Álvarez Martínez

Impuesto sobre la producción de electricidad y derecho comunitario

Enrique Ortiz Calle

La solicitud de aplazamiento como causa de suspensión del procedimiento ejecutivo

Clara Jiménez Jiménez y
Diego Marín-Barnuevo Fabo

Competitividad internacional de la empresa turística española

Antonia Mercedes García Cabrera
María Gracia García Soto
Francisco Javier Gutiérrez Pérez

El obligatorio subinforme de política social y de personal en las cuentas anuales de las grandes empresas tras la Ley 11/2018

Francisco Javier Pozo Moreira



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núms. 437-438 | Agosto-Septiembre 2019

Directora editorial

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

Consejo de redacción

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

Coordinadoras

M.^a José Leza Angulo. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Viguera. Área contable del CEF

Consejo asesor

Sotero Amador Fernández. Profesor de Contabilidad del CEF
Macario Cámara de la Fuente. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Jaén
Inocencio Carazo González. Socio Director de Insesa Concursal Abogados
Ignacio Corral Guadaño. Director de la Escuela de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales
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
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
Jesús López Tello. Socio de Uría Menéndez Abogados
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
Isaac Merino Jara. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario y Magistrado del Tribunal Supremo
Saturnina Moreno González. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Fernando Nubla Martínez. Socio de EY
Enrique Ortega Carballo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Enrique Ortiz Calle. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III
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
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
Jesús Fernando Santos Peñalver. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Castilla-La Mancha
Eduardo Verdún Fraile. Partner -Indirect tax- EY

Evaluadores externos

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

Edita

Centro de Estudios Financieros
P.^o Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • editorial@cef.es



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

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

Suscripción anual (2019) (11 números) 157 €

Solicitud de números sueltos (cada volumen)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

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

Edita

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

Imprime

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

Indexada en



© 2019 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

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

Sumario

Tributación

Estudios

La reforma del IAJD de préstamos hipotecarios por el Real Decreto-Ley 17/2018: efectos colaterales de una precipitada técnica legislativa 5-42

The reform of the IAJD of mortgage loans by Royal Decree-Law 17/2018: collateral effects of a hasty legislative technique

1.º Premio «Estudios Financieros» 2019

Jorge de Juan Casadevall

La determinación objetiva de la base imponible en el IRPF: análisis de sus aspectos más controvertidos 43-82

The objective quantification of the tax base in the IRPF: analysis of its most controversial aspects

Joaquín Álvarez Martínez

Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea 83-116

Compatibility of the tax on the value of the production of electric power with the European Union law

Enrique Ortiz Calle

Análisis doctrinal y jurisprudencial

El recurso extraordinario de revisión y el reconocimiento de la discapacidad (Análisis de la RTEAC de 24 de abril de 2019, RG 728/2016) 117-131

Isidoro Martín Dégano

La suspensión del procedimiento ejecutivo con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento (Análisis de la STS de 27 de marzo de 2019, rec. núm. 1418/2017) 132-142

Clara Jiménez Jiménez y Diego Marín-Barnuevo Fabo

Procedimientos de obtención de información desarrollados con carácter previo a un procedimiento de comprobación (Análisis de la STS de 8 de abril de 2019, rec. núm. 4632/2017) 143-152

Javier Bas Soria

Casos prácticos

Ⓜ Casos prácticos del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalitat de Catalunya 153-154

Rafael Enric Herrando Tejero



Contabilidad

Estudios

Impulsando la competitividad internacional de la empresa turística en España: Una agenda de cambio institucional 155-198

Increasing the international competitiveness of tourism enterprises in Spain: An institutional change agenda

1.º Premio «Estudios Financieros» 2019

Antonia Mercedes García, María Gracia García y Francisco Javier Gutiérrez

El obligatorio subinforme de política social y de personal en las cuentas anuales de las grandes empresas tras la Ley 11/2018 199-216

The content of labour policy sub-report in the large undertaking's Annual Report on Corporate Governance according with new Spanish Law 11/2018

Francisco Javier Pozo Moreira

Análisis doctrinal

Tratamiento contable de una subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y el criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias (Análisis de la consulta 7 del BOICAC 113, de marzo de 2018) 217-225

Ángel González García

Tratamiento contable de la adquisición de elementos del inmovilizado entregando como pago parcial otros elementos de la misma naturaleza (Análisis de la consulta 8 del BOICAC 113, de marzo de 2018) 226-234

Ángel González García

Casos prácticos

Ⓐ Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado 235-236

Elena Robledo Acinas y Ana Luna García González

Acto de graduación del Grupo Educativo CEF.- UDIMA, curso 2018-2019 237-240

Ⓐ | Solo disponible en <www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>

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

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

La reforma del IAJD de préstamos hipotecarios por el Real Decreto-Ley 17/2018: efectos colaterales de una precipitada técnica legislativa



Jorge de Juan Casadevall

Abogado del Estado (exc.)

Doctor en Derecho

Socio de EY Abogados

Este trabajo ha obtenido el 1.º Premio «Estudios Financieros» 2019 en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Isaac Merino Jara, don Ignacio Corral Guadaño, don Jesús López Tello, doña Saturnina Moreno González, don Enrique Ortiz Calle y don Eduardo Verdún Fraile.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

El reciente Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, modificaba el artículo 29.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para atribuir al prestamista la condición de sujeto pasivo en la cuota variable del AJD que grava los préstamos hipotecarios. Concluía así la enconada controversia jurídica que se había desatado a raíz de las Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 del Tribunal Supremo, cuestionando una jurisprudencia uniforme de la Sala Tercera, y que provocó la Sentencia de 27 de noviembre de 2018, dictada por el pleno jurisdiccional de esa Sala Tercera del Alto Tribunal, que restablecería su inveterada jurisprudencia. Sin embargo, la excesiva precipitación de la legislación de urgencia para corregir una jurisprudencia, ya confirmada por la sentencia plenaria de la Sala Tercera, plantea nuevos problemas no contemplados por el legislador, como su dudosa constitucionalidad o su difícil acomodo con el derecho de la Unión Europea, y que pueden reducir a papel mojado la reforma operada. Sobre una defectuosa técnica normativa opera, ahora, una intervención legislativa precipitada que, de forma inaplazable, nos convoca inexorablemente a la modernización de este vetusto impuesto, cuando no a su supresión.

Palabras clave: impuesto actos jurídicos documentados; préstamos hipotecarios; inconstitucionalidad decreto-ley; exención de IVA; efecto directo vertical directiva IVA; libertad de movimientos de capital.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019

Cómo citar: Juan Casadevall, J. de. (2019). La reforma del IAJD de préstamos hipotecarios por el Real Decreto-Ley 17/2018: efectos colaterales de una precipitada técnica legislativa. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 437-438, 5-42.



The reform of the IAJD of mortgage loans by Royal Decree-Law 17/2018: collateral effects of a hasty legislative technique

Jorge de Juan Casadevall

Abstract

The recent Royal Decree-Law 17/2018 of 8 November amended article 29.1 of the Consolidated Text of the Transfer Tax and Documented Legal Acts in order to give the lender the status of taxpayer in the variable quota of the AJD. This was the end of the fierce legal controversy unleashed by the Supreme Court's ruling of 16, 22 and 23 October 2018, which call into doubt the uniform jurisprudence of the Third Chamber which was provoked by the judgement of 27 November 2018, issued by the Plenary Jurisdiction of that Third Chamber of the Supreme Court, which would re-establish its inveterate jurisprudence. The excessive haste of the emergency legislation in order to correct a jurisprudence, already confirmed by the Plenary ruling of the Third Chamber, raises new problems not contemplated by the legislator, as its questionable constitutionality or its difficult arrangement with the European Union Law, and which can reduce the implemented reform to a waste of paper. In addition to a defective regulatory technique there is now a hasty legislative intervention which inexorably calls for the modernization of this ancient tax, if not its suppression.

Keywords: documented legal acts tax; mortgage loans; unconstitutionality decree-law; exemption from VAT; direct vertical effect VAT directive; free movement of capital.

Citation: Juan Casadevall, J. de. (2019). La reforma del IAJD de préstamos hipotecarios por el Real Decreto-Ley 17/2018: efectos colaterales de una precipitada técnica legislativa. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 5-42.



Sumario

1. Planteamiento
 2. La controversia sobre el sujeto pasivo del AJD de préstamos hipotecarios en el TS
 3. La dudosa constitucionalidad del Real Decreto-Ley 17/2018 de modificación del TR LITP y AJD
 - 3.1. El control de constitucionalidad del decreto-ley en materia tributaria: su proyección sobre el Real Decreto-Ley 17/2018
 - 3.1.1. El control formal: el presupuesto habilitante
 - 3.1.2. El control material: la determinación de la materia «tributaria» excluida
 4. La incompatibilidad sobrevenida del AJD con el derecho de la Unión Europea
 - 4.1. La perturbadora invasión del hecho imponible del IVA: el efecto directo vertical de una exención comunitaria
 - 4.2. Una distorsión fiscal a la libre circulación de capitales y/o prestación de servicios financieros
 5. Valoración crítica
- Referencias bibliográficas

1. Planteamiento

La indolente placidez otoñal de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) se vio el año pasado súbitamente perturbada, y bruscamente zarandeada, por una innovadora jurisprudencia de su Sección Segunda que atribuía a las entidades financieras la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados (AJD) que grava los préstamos hipotecarios¹. La erupción sísmica de la nueva jurisprudencia disidente agrietaba lo que hasta ahora había sido una jurisprudencia monolítica que, de forma granítica durante los últimos cuarenta años, venía considerando como sujeto pasivo del tributo al prestatario. La irrupción abrupta de las tres Sentencias díscolas de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 no obedecía a ningún cambio legislativo, por lo que ante su trascendencia jurídica –y, probablemente, también económica²–, el presidente de la Sala de lo Contencioso convocó un pleno jurisdiccional para pronunciarse sobre los recursos de casación todavía pendientes de resolución³, previa avocación a pleno de su conocimiento⁴. El nuevo modelo casacional

¹ En un momento de especial de sensibilización social, y de enconado debate jurídico, en torno a las cláusulas abusivas de los préstamos hipotecarios, el foco mediático se concentraba ahora en el AJD y se desplazaba a la Sala Tercera del Alto Tribunal. Véase *Expansión* (18-10-2018) o *La Vanguardia* (18-10-2018).

² *El País* (18-10-2018). El periódico citaba diferentes fuentes que cifraban su impacto potencial en 6.000 millones de euros, y en 24.000 millones de euros el importe global de reclamaciones por los últimos cuatro años.

³ Rastreado la secuencia temporal en los medios de comunicación, se deduce que el pleno jurisdiccional fue convocado después de dictarse la primera Sentencia acogiendo el nuevo criterio, fechada el 16 de octubre, y justo el día en que se dictaba la segunda Sentencia, el 22 de octubre, y no pudo evitar la tercera Sentencia de 23 de octubre. El pleno se convocaba tras una reunión de urgencia del presidente del TS, el presidente de la Sala Tercera y algunos magistrados integrantes de esta. Véase *El País* (22-10-2018). El autor de este trabajo tuvo conocimiento de mentideros jurídicos próximos al Consejo General del Poder Judicial, que en el momento de convocarse el pleno solo se conocía la existencia de una sola sentencia.

⁴ La avocación de un asunto pendiente al pleno de la Sala está prevista en el artículo 197 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), y «para la unificación de criterios y la coordinación de prácticas procesales» en el artículo 264 de la LOPJ, o en el propio artículo 92.7 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, para la vista o la votación y fallo de un recurso de casación. Con este anclaje jurídico-procesal, el presidente avoca los asuntos pendientes por la «trascendencia general que justifica su deliberación por el pleno de la Sala». La Sentencia del pleno, de 27 de noviembre de 2018 (FF. DD. primero y segundo), desplegará un notable esfuerzo didáctico para explicar que esa avocación plenaria no es excepcional, justificando su intervención por el «drástico viraje jurisprudencial» no acompañado de una previa modificación del corpus normativo aplicable, y precisando

veía su preciada función nomofiláctica⁵ zaherida, no solo por el abrupto giro jurisprudencial, sino también por una avocación plenaria que cuestionaba una nueva doctrina legal que ya revestía formalmente la condición de jurisprudencia en sentido técnico-legal⁶.

Mientras una creciente expectación mediática se cernía sobre el pleno jurisdiccional de la Sala Tercera, el poder político se sentía emplazado a intervenir, y lo haría en un sentido diverso a lo que hasta ahora había sido una jurisprudencia pacíficamente consolidada. Sin esperar a la nueva sentencia plenaria, se promulgaba el Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, que atribuirá la condición de sujeto pasivo al prestamista. Unos días más tarde, tras un denso, tenso y apretado pleno⁷, veía la luz la Sentencia del TS (STS) de 27 de noviembre de 2018 que, con grave daño a una depurada técnica casacional⁸, restablecería su inveterada

que, en ningún caso, supone una revisión de los casos ya fallados. También se percibe en su fundamentación, una indisimulada voluntad de blindar la sentencia frente a un eventual recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (TC). No se trata de una preocupación ociosa, toda vez que los casos fallados por la sentencia plenaria no solo son idénticos, sino que además fueron promovidos por el mismo recurrente que obtuvo las tres sentencias disidentes favorables. Para obviar una eventual vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 de la Constitución española –CE–), sostiene que no concurre identidad de órgano judicial entre el pleno y las secciones (STC 40/2015), y arguye, en definitiva, que lo que no sería admisible son los cambios irreflexivos o repentinos en las resoluciones judiciales, y eso es, precisamente, lo que pretende obviar la avocación plenaria.

⁵ La Ley Orgánica 7/2015, de 21 de junio, reformó la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa para, como diría su exposición de motivos, «reforzar el recurso de casación como instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del Derecho». En el legislador procesal pesaba el modelo norteamericano de la «*petition of certiorari*» que permite controlar, en un rígido trámite de admisión, la relevancia jurídica del asunto sometido a la *Suprem Court* para crear un *case law*. Lo que ahora se califica como «interés casacional objetivo» pretendía asegurar *ad limine* que «la casación no se convierta en una tercera instancia, sino que cumpla estrictamente su función nomofiláctica».

⁶ En efecto, con base en el artículo 1.6 del Código Civil, basta con una doctrina legal reiterada para formar jurisprudencia, y aquí existían ya tres sentencias adoptando el nuevo criterio. Por ello, la sentencia plenaria se sentirá emplazada a aseverar que la jurisprudencia puede evolucionar y modificarse, y que la jurisprudencia disidente, que no va precedida de cambio normativo alguno, adolece de «justificación del cambio» y atenta contra la previsibilidad de las resoluciones judiciales. Y, en fin, que «el fuerte sesgo objetivista», el interés casacional objetivo que prefigura como exigencia ineludible del nuevo modelo casacional, tampoco empece la modificación de la jurisprudencia. A nuestro modo de ver, es la palmaria constatación de un fracaso.

⁷ Tras dos jornadas de maratónica discusión, el cónclave se cerró con una apretada votación favorable a volver a la anterior jurisprudencia (15 votos a favor y 13 en contra). Por el camino quedó la frustrada propuesta transaccional de la magistrada Pilar Teso, partidaria de la tesis defendida por la jurisprudencia disidente, pero con carácter prospectivo, que no concitaría el apoyo suficiente por la ausencia de una base legal clara para limitar los efectos retroactivos de las sentencias durante los últimos cuatro años del periodo de prescripción. Véase *El Mundo* (7-11-2018).

⁸ El origen del problema reside en una Sentencia aislada de la Sala de lo Civil del TS de 23 de diciembre de 2015 que, en el fragor de la litigiosidad desatada en torno a las cláusulas abusivas de las hipotecas, y apartándose de una constante jurisprudencia de la Sala Tercera, consideró que el sujeto pasivo del AJD

jurisprudencia sobre el sujeto pasivo del AJD de préstamos hipotecarios. El pleno embridaba la jurisprudencia díscola de su Sección Segunda y la reducía a una fugaz distopía jurídica.

La precipitación de la intervención legislativa, la técnica legislativa empleada y la falta de la encomiable reflexión serena y ponderada sobre qué implicaciones tiene la mutación subjetiva del hecho imponible, nos suscitan serias dudas de constitucionalidad, y de compatibilidad con el derecho de la Unión Europea. Antes de abordarlas, vamos a penetrar en el núcleo de la controversia jurídica desatada en el TS, para, sobre esta base jurídica, construir nuestra tesis.

2. La controversia sobre el sujeto pasivo del AJD de préstamos hipotecarios en el TS

Como es sabido, el artículo 29 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TR LITP y AJD), para el gravamen de documentos notariales establecía, sin ulteriores precisiones, que «será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan». El precepto legal, de textura elástica, pretendía englobar los diferentes sujetos pasivos del gravamen documental, y, con una técnica descriptiva híbrida, acoger en su seno las dos formas liquidatorias del mismo: la cuota fija y la cuota variable. Para ello, recurría a una regla principal que identifica el sujeto pasivo con el adquirente del bien o derecho, aplicable a ciertos actos jurídicos documentados que se liquidan por cuota variable, y una regla subsidiaria que, de forma disyuntiva, considera sujeto pasivo a quien solicita o en cuyo favor se expide el documento, que parece referirse a la liquidación de la cuota fija. En efecto, el artículo 31.1 y 2 del TR LITP y AJD grava con una cuota fija la formalización de matrices y copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, que se extenderán en papel timbrado,

de préstamos hipotecarios era la entidad financiera. Al amparo del artículo 88.2 a) y c) de la ley procesal contenciosa, el auto de admisión de los tres recursos que dieron lugar a las sentencias disidentes apreció el interés casacional objetivo en la necesidad de «precisar, aclarar, matizar, revisar o ratificar la doctrina jurisprudencial existente en torno al artículo 29» del TR LITP y AJD. Con posterioridad, y como reconocen las tres sentencias disidentes, la doctrina de la Sala Primera fue corregida por el pleno de dicha Sala de lo Civil en su Sentencia de 15 de marzo de 2018, que se alineó con la jurisprudencia uniforme de la Sala Tercera que considera sujeto pasivo al prestatario. Por tanto, las sentencias disidentes podrían haber apreciado la pérdida sobrevenida del interés casacional objetivo. Pues bien, ahora la Sentencia de 27 de noviembre de 2018 del pleno de la Sala Tercera justifica la subsistencia del interés casacional objetivo en la existencia de esas Sentencias disidentes de 16, 22 y 23 de octubre de la Sección Segunda de la Sala Contenciosa. Es decir, ahora se ha producido una mutación sobrevenida del interés casacional objetivo inicialmente apreciado. A nuestro modo de ver, se resiente seriamente la técnica casacional, y la sentencia plenaria es investida *de facto* de una extraña vitola de *supercasación*.

y somete a un gravamen variable adicional la obtención de primeras copias de escrituras y actas notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos inscribibles en el Registro de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial, y de Bienes Muebles, y no estén sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones o a la modalidad de transmisiones patrimoniales u operaciones societarias del mismo cuerpo legal. La cuota variable consistirá en la aplicación del tipo impositivo que establezca la comunidad autónoma o, en su defecto, en el 0,50 % de la base imponible, que el artículo 30.1 del TR LITP y AJD identifica con el valor declarado, o tratándose de derechos reales de garantía o préstamos con garantía, con el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros análogos. Y si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

A pesar de que la naturaleza anfibiológica del término «adquirente del bien o derecho»⁹, acuñado con carácter prevalente por el artículo 29.1 del TR LITP y AJD, podía sombrear con una duda más que razonable la determinación del sujeto pasivo del AJD de préstamos hipotecarios, la jurisprudencia contenciosa, de una forma constante e invariable, ha atribuido esa condición de sujeto pasivo al prestatario. Esta jurisprudencia uniforme ha descansado en un triple argumento legal (por todas, y como más recientes, SSTs de 19 de enero de 2001, 20 de enero, 9 de junio, 20 de junio y 31 de octubre de 2006). En primer lugar, en la siempre pregonada unidad del hecho imponible del préstamo hipotecario, en cuya virtud «el único sujeto pasivo es el prestatario, de conformidad con lo establecido en el artículo 8 d), en relación con el artículo 15.1 del TR LITP y AJD». Nótese que el meritado artículo 8 d) considera sujeto

⁹ Desde una perspectiva iuscivilista, ineludible en la interpretación de un impuesto eminentemente jurídico como es el IAJD, sometido al principio de calificación jurídica, no solo por la exigencia general del artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), sino también por el mandato específico del artículo 2.1 del TR LITP y AJD, el único *adquirente* –no de un bien sino de un derecho– es el acreedor hipotecario, que adquiere un derecho real de realización de valor. Por el contrario, y en el esquema romanista clásico, se concibe el préstamo como un contrato real que se perfecciona con la entrega de la cosa o *datio rei* (art. 1.740 Código Civil). Es decir, se trata de un contrato unilateral, en el que si no se ha pactado expresamente el pago de intereses (art. 1.755 Código Civil), nada adquiere el prestatario y solo asume una obligación de reembolso del capital. Y si el préstamo se calificara como mercantil, llegaríamos a similares conclusiones con base en los artículos 311 y ss. del Código de Comercio. Otra cosa es que en la práctica mercantil y bancaria, siquiera sea al amparo del principio de autonomía de la voluntad, y supuesta la marcada insuficiencia de la regulación legal dispositiva, se configure el préstamo como un contrato consensual que genera la obligación de entregar una suma de dinero y abonar un interés pactado. No en balde, y como recordaba el voto particular de don Dimitry Berberoff a la STS de 16 de octubre de 2018, una sentencia de la Sala de lo Civil del TS (STS 432/2018, de 11 de julio), frente a la invocación del carácter real y unilateral del préstamo, admitió la resolución por incumplimiento del artículo 1.124 del Código Civil, aplicable solo a las obligaciones sinalagmáticas. Pues bien, es en el marco de este contrato consensual, bilateral y oneroso, en el que cobra todo su sentido la *dictio legis* del artículo 1.753 del Código Civil, en cuya virtud «el que recibe en préstamo dinero u otra cosa fungible, adquiere su propiedad». Desde esta perspectiva, el prestatario es adquirente de la suma prestada y, como tal, puede ser sujeto pasivo del IAJD.

pasivo de los préstamos «de cualquier naturaleza»¹⁰ al prestatario, mientras que el artículo 15.1 puntualiza que la constitución de fianzas, o de «derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo»¹¹. El segundo argumento esgrimido sostiene que el «adquirente del bien o derecho», al que se refiere el artículo 29.1 del TR LITP y AJD, debe interpretarse en el sentido de que:

[...] el derecho a que se refiere el precepto es el préstamo que refleja el documento notarial, aunque este se encuentre garantizado con hipoteca y sea la inscripción de esta en el Registro de la Propiedad elemento constitutivo del derecho de garantía.

Y, por último, se sostenía que la exigencia normativa de que las escrituras o actas notariales contengan *actos o contratos inscribibles*¹², se refería «indisolublemente, tanto al préstamo como la hipoteca»¹³. En este sentido, se atribuía un «indudable valor interpretativo»

¹⁰ La referencia al préstamo de «cualquier naturaleza» parece incluir también al préstamo hipotecario que, de este modo, sería una especie de un *genus* negocial único. Con todo, también podría contraargumentarse que el precepto legal se refiere tan solo a su posible naturaleza real o personal, es decir, a su posible configuración como un atípico contrato consensual y bilateral, en cuyo caso no se alteraría la posición del sujeto pasivo, de acuerdo con la regla de inmutabilidad de la relación jurídico-tributaria a los pactos privados (art. 17.4 LGT). Por el contrario, el préstamo hipotecario constituiría un negocio complejo diferente.

¹¹ Este precepto legal, de evidente valor hermenéutico, constituye una suerte de delimitación negativa del hecho imponible (art. 20.2 LGT), que corrobora la accesoriedad del derecho real de hipoteca. En una concepción clásica, acuñada por Roca Sastre, y desde una perspectiva descriptivo-funcional, la hipoteca es un derecho real de realización de valor, de carácter accesorio, indivisible y de constitución registral, que se constituye en garantía de una obligación dineraria (art. 1.876 Código Civil y art. 104 de la Ley hipotecaria). El carácter accesorio, consustancial a todo derecho real de garantía, eleva al préstamo a la categoría de negocio jurídico principal, el único negocio que se somete a tributación. Sin embargo, a nuestro modo de ver, la contundencia de este argumento enfrenta el obstáculo insalvable de que si el préstamo hipotecario solo tributa por el concepto de préstamo, estaremos ante una exención objetiva que debiera determinar la inexistencia de la obligación tributaria. Es decir, y como ocurre con el préstamo hipotecario no empresarial, estamos ante una operación sujeta a ITP (art. 7.1 B) TR LITP y AJD), aunque exenta (art. 45.1 B) 15 TR LITP y AJD), y, por ende, tampoco podría quedar sujeta a AJD ex artículo 31.2 del TR LITP y AJD que exige que los actos o contratos valuables e inscribibles no estén sujetos a transmisiones patrimoniales o a operaciones societarias. Esta objeción jurídica, que se nos antoja insalvable, no ha sido nunca planteada en nuestros tribunales.

¹² Ciertamente, el Registro de la Propiedad publica titularidades reales con trascendencia jurídico-inmobiliaria, por lo que, por sus limitados efectos obligacionales, mal puede hablarse de contratos inscribibles. Sin embargo, tras esta locución alternativa de *actos o contratos inscribibles* late el viejo problema jurídico, no resuelto por la doctrina hipotecarista, de dilucidar cuál es el objeto de la inscripción registral, *conditio iuris* para devengar la cuota variable de AJD: el título, los derechos reales inmobiliarios o la mutación jurídica real que los mismos entrañan. La fórmula sincrética empleada por el artículo 31.2 del TR LITP y AJD, y reproducida por la jurisprudencia contenciosa citada, supera esta bizantina discusión doctrinal, aunque –y en ello no le falta razón a las sentencias díscolas del TS– nunca puede sostenerse que el préstamo constituye un acto inscribible.

¹³ Este es, a nuestro juicio, el argumento decisivo, la unidad inescindible del préstamo hipotecario que fusiona en su estructura obligacional una causa compleja de un contrato consensual y oneroso de préstamo al

al artículo 68.2 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (RITP y AJD), a cuyo tenor «cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía, se considerará adquirente al prestatario».

La secuencia histórica de esta jurisprudencia ha permanecido inmutable durante casi cuarenta años. Ya con el artículo 30 del TR LITP y AJD, aprobado por el Real Decreto legislativo 3050/1980, precedente de cometido idéntico al vigente artículo 29 del TR LITP y AJD, el TS, había declarado en sus Sentencias de 22 de abril de 1988 y 25 de septiembre de 1989 que «el negocio jurídico principal es el préstamo (del que la hipoteca es un negocio accesorio de garantía) y el beneficiario de aquel, en cuyo interés e formalizó» es el prestatario. Y en la STS de 9 de octubre de 1992, conociendo de un recurso extraordinario en interés de ley, entendía que la exención objetiva del precedente texto refundido se proyectaba exclusivamente sobre el préstamo, y no podía extenderse a un hecho imponible totalmente distinto como el préstamo hipotecario, que aparecía unificado en el tráfico jurídico como un negocio jurídico inescindible. La STS de 17 de noviembre de 2001 sostiene que el «adquirente del bien o derecho es el prestatario», la de 19 de noviembre de 2001 alude a «la unidad del hecho imponible en torno al préstamo», y la de 23 de noviembre de 2001 glosa esta tesis en términos históricos¹⁴. Desde una perspectiva comunitaria, en la STS de 26 de febrero de 2001, el Alto Tribunal aseveraba:

que se incrusta, a modo de sinalagma genético y funcional, la garantía hipotecaria. Así lo ha entendido la más moderna doctrina civil. Esta tesis, parece colegirse también del voto particular de don Dimitry Berberoff cuando sostiene que «a efectos civiles, el préstamo hipotecario responde a una unidad funcional y económica forjada sobre la base de dos contratos conexos». Y añadía, más adelante, que nos hallamos en el ámbito de las «garantías contextuales», y como señalara la Sala de lo Civil del Alto Tribunal:

[...] la constitución de la garantía coetánea o contextual con el nacimiento del crédito garantizado se entenderá correspondiente a la concesión de este y por tanto onerosa, pues el acreedor concede el crédito en vista de la existencia de la garantía, es decir, recibe como correspondiente conjunto de su crédito la promesa de pago del deudor y la garantía del tercero (STS 1954/2014, de 30 de abril).

Pues bien, este negocio jurídico único y complejo, despliega una función económico-social específica, y tiene como lógico trasunto tributario la unidad del hecho imponible, porque si integra civilmente una unidad inescindible, no tiene ningún sentido que sea fiscalmente disociable.

¹⁴ Razona la sentencia que:

[...] una de las constantes históricas más notables del impuesto de derechos reales y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, que es y ha sido el tratamiento unitario de los préstamos hipotecarios, que se han concebido como un solo y único hecho imponible, que primero basculó sobre el derecho real de hipoteca, y después, a partir de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, sobre el préstamo, en consecuencia, si el préstamo hipotecario está sujeto, pero exento, en el IVA, no estará sujeto como tal en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, concepto de «transmisiones onerosas», o lo que es lo mismo, no estarán sujetos ni el préstamo, ni la hipoteca, toda vez que son elementos del mismo hecho imponible.

[...] aunque la base imponible del impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados esté constituida por el importe del préstamo y sus intereses, no puede considerarse que convierta al tributo en un gravamen sobre el volumen de negocios, ya que, aparte de recaer sobre su instrumentación formal, el sujeto pasivo es el prestatario, entre cuyas actividades negociales, que pueden ser diversas, no cabe integrar la de recibir dinero a préstamo y por lo tanto, no le afectan las prohibiciones al efecto establecidas en la Directiva 77/338/CEE.

De singular trascendencia fue la STS de 20 de enero de 2004, recaída en el recurso contencioso-administrativo número 158/2002, en el que se suscitaba la nulidad de pleno derecho del artículo 68.2 del RITP y AJD, que fue desestimado con similares argumentos, y en la que la Sala Tercera puntualizaba, una vez más, que:

[...] en un préstamo hipotecario, el adquirente sigue siendo el prestatario (que es quien adquiere la cantidad prestada, si bien el prestamista queda garantizado con el derecho real de hipoteca, pero sin adquirir tal derecho, porque lo que se produce es la constitución de dicho real, que realiza precisamente el prestatario o un tercero en su caso, sobre un bien de su propiedad)¹⁵.

Finalmente, las SSTS de 27 de marzo de 2006 y de 22 de noviembre de 2017, dictadas en sendos recursos de casación para unificación de doctrina, con la función nomofiláctica cualificada que les era inherente, sistematizan la jurisprudencia expuesta avalada por la legalidad del artículo 68.2 del RITP y AJD y por su «indudable valor interpretativo».

La exigencia del tributo al prestatario planteaba también un problema de constitucionalidad, por su eventual incompatibilidad con el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), que fue definitivamente resuelto por dos Autos del TC (ATC) al inadmitir las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas. En el ATC de 18 de enero de 2005, el supremo intérprete constitucional precisaba que:

[...] la capacidad para endeudarse es una manifestación de riqueza potencial y, por tanto, de capacidad económica susceptible de gravamen, pues solo quien tiene capacidad de pago, esto es, quien tiene aptitud para generar riqueza con la que hacer frente a la amortización de un préstamo o de una deuda puede convertirse

¹⁵ En suma, la Sala acogió el argumento del señor abogado del Estado de que la «hipoteca se constituye, no se transmite», aunque esta tesis podría ser discutible desde la teoría de los modos de adquirir el dominio y los derechos reales, que distingue entre los modos originarios y derivativos, y dentro de estos últimos, la adquisición constitutiva y la traslativa. Desde esta perspectiva, la hipoteca no entraña una adquisición traslativa, pero sí un adquisición constitutiva. En cualquier caso, múltiples fallos posteriores de la Sala Tercera reproducirían aquella argumentación confirmando la legalidad, y la constitucionalidad, del precepto reglamentario cuestionado (SSTS de 14 de mayo de 2004, 20 de enero, 27 de marzo, 20 de junio y 31 de octubre de 2006).

en titular del mismo. De la misma manera quien ofrece como garantía del préstamo un bien pone de manifiesto, no ya una riqueza potencial concretada en una aptitud para hacer frente al pago de la deuda, sino una riqueza real equivalente al valor del bien que ofrece como garantía del pago de la deuda.

Y añadía:

[...] es una opción de política legislativa válida desde el punto de vista constitucional que el sujeto pasivo de la modalidad de «actos jurídicos documentados» lo sea el mismo que se erige como sujeto pasivo del negocio jurídico principal (en el impuesto sobre el valor añadido o en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) tanto cuando se trata préstamos con constitución de garantías (aunque la operación hay sido declarada exenta en ambos impuestos), como cuando se trata de constitución de garantías en aseguramiento de una deuda previamente contraída, pues en ambos supuestos se configura como obligado tributario de aquella modalidad impositiva a la persona que se beneficia del negocio jurídico principal: en el primer caso el prestatario (el deudor real); en el segundo, el acreedor real (el prestamista).

En definitiva, estábamos ante una controversia jurídica poliédrica, con múltiples y enconadas aristas, pero que, no sin sombras de duda, había sido resuelta de una forma pacífica por el TS y por el TC. Sobre este escenario irrumpen las tres SSTs de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 que, de forma sorpresiva, se separan de una consolidada jurisprudencia para considerar sujeto pasivo de la modalidad de documentos notariales del AJD de préstamos hipotecarios al prestamista. La nueva jurisprudencia sostiene que el análisis conjunto de los artículos 8 y 15 del TR LITP y AJD no arroja la conclusión inexorable de que el sujeto pasivo es el prestatario. Es cierto que el artículo 8 d) establece que el sujeto pasivo en los préstamos de «cualquier naturaleza» es el prestatario, pero tampoco podemos obviar que, según el apartado c) del mismo precepto legal se dice que en la constitución de derechos reales el obligado al pago será aquel «a cuyo favor se realice al acto», cualidad subjetiva concurrente en el acreedor hipotecario, posición crediticia activa simétrica al «acreedor afianzado» que es el sujeto pasivo de la constitución de fianzas, según el apartado e). Tampoco constituiría un argumento decisivo que el artículo 15 del TR LITP y AJD haga tributar al préstamo hipotecario exclusivamente por el concepto de préstamo. Y ello por razones de ubicación sistemática, y es que este precepto aclaratorio se incardina en el título I que regula la modalidad de transmisiones patrimoniales, y no en el título preliminar aplicable con carácter genérico a los tres conceptos impositivos, por lo que idéntica pulsión aclaratoria hubiera podido llevar al legislador a dictar una similar norma interpretativa en sede de AJD, cosa que no hizo.

Desarticulado el armazón discursivo construido hasta el momento por la Sala Contenciosa, las sentencias disidentes fundan la severa corrección de rumbo que imprimen a la jurisprudencia en un triple argumento. En primer lugar, en el requisito de la inscribibilidad, *conditio iuris sine qua non* para el gravamen de la cuota variable (art. 31.2 TR LITP y AJD), siendo así

que el préstamo carece de «trascendencia real típica»¹⁶, mientras que el derecho real de hipoteca no solo es inscribible sino que su inscripción es constitutiva (art. 1.875 Código Civil). El hecho de ser la hipoteca «un derecho real de constitución registral la sitúa, claramente, como negocio principal a efectos tributarios en las escrituras públicas en las que se documentan préstamos con garantía hipotecaria», toda vez que la incorporación al documento notarial de un «acto o contrato inscribible» es la «*conditio iuris* de la sujeción al impuesto». El segundo argumento reside en la configuración legal de la base imponible en la parte del tributo que grava el contenido *material* del documento, que se identifica con el «importe de la obligación o del capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos» (art. 30.1 TR LITP y AJD). Y es que «el aspecto principal (único) que el legislador ha contemplado en el precepto citado es la hipoteca», reflejando así la capacidad contributiva del acreedor hipotecario, el único interesado «en que se configure adecuadamente el título y se inscriba adecuadamente en el Registro de la Propiedad». El tercer y último argumento descansa en una relectura del artículo 29 del TR LITP y AJD que, ante la dificultad intrínseca que presenta el concepto de «adquirente», pone en valor el criterio subsidiario de *interesado* («las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan»). Y ese interesado solo puede ser el acreedor hipotecario, el único beneficiario del documento notarial inscribible, el único legitimado para el ejercicio de las acciones privilegiadas que el ordenamiento confiere a los titulares de derechos reales inscritos. Solo al acreedor hipotecario le interesa la inscripción de la hipoteca, elemento esencial para la sujeción al AJD, so pena de perder toda eficacia jurídica si se le despoja de su acceso registral. Y añade que, de lo contrario, y para el hipotecante no deudor, no solo se exigiría el impuesto a una persona totalmente ajena a la hipoteca, sino que además la base imponible comprendería conceptos distintos de los que dimanarían del negocio constitutivo de la hipoteca, comprometiendo seriamente su capacidad contributiva. Como lógico corolario de este triple razonamiento, la Sala sostiene que el artículo 68.2 del RITP y AJD carece de carácter interpretativo o aclaratorio, incurre en exceso reglamentario *contra legem*, declara su ilegalidad y lo expulsa del ordenamiento jurídico¹⁷.

¹⁶ Es cierto que el contrato de préstamo no es inscribible, pero sí son inscribibles aquellos pactos y obligaciones que tengan, o puedan tener, trascendencia jurídico-real inmobiliaria. Otra cosa es que el acreedor hipotecario, y solo el acreedor hipotecario, tenga interés en la debida inscripción de su título a efectos del ejercicio de la acción ejecutiva hipotecaria, cuya efectividad dependerá de pactos obligacionales como el vencimiento ordinario o anticipado, intereses ordinarios y moratorios, incumplimiento cualificado de pagos, etc. En este sentido, el artículo 12 de la Ley hipotecaria, en redacción dada por la Ley 41/2007, consiente la inscribibilidad de las «cláusulas de vencimiento anticipado y demás cláusulas financieras de las obligaciones garantizadas por la hipoteca» que hayan obtenido la calificación registral favorable. En cualquier caso, la doctrina más especializada en este tributo sostenía que «el acto jurídico documentado que se somete a tributación es la hipoteca» y que el documento notarial se grava porque contiene un acto jurídico inscribible, por lo que el beneficiario solo puede ser el acreedor hipotecario. Véase García Gil, García Gil y García Gil (2001, pp. 407 y 408).

¹⁷ La STS de 16 de octubre de 2018 se acompaña de dos votos particulares firmados, respectivamente, por don Nicolás Maurandi Guillén y por don Dimitry Berberoff. El primero de ellos no disiente del sentido del

La última etapa de esta enconada controversia jurídica en torno a la determinación del sujeto pasivo del gravamen de documentos notariales en el préstamo hipotecario, es la STS 1670/2018, de 27 de noviembre, dictada por la Sala Tercera, constituida en pleno jurisdiccional. La sentencia supone un retorno a la jurisprudencia que, de modo pacífico, había venido considerando al prestatario como sujeto pasivo del AJD. El pleno jurisdiccional construye el núcleo de la *ratio decidendi* en contraposición a los tres argumentos jurídicos que habían sustentado el abrupto viraje jurisprudencial de las tres sentencias disidentes. Partiendo de nuevo del principio de calificación, que ordena plegarse a la naturaleza jurídica del acto o contrato liquidado (art. 2.1 TR LITP y AJD), reitera que en un negocio jurídico complejo como el préstamo hipotecario, el negocio jurídico básico, razón de ser de toda la operativa contractual, es el préstamo, respecto al cual la hipoteca es accesorio. Y combatiendo el análisis fragmentario y parcial de los artículos 8 b) y c), 15, 29 y 30 del TR LITP y AJD, reafirma la unidad de hecho imponible en torno al préstamo, como se corresponde con la «concepción civil de constituir el contrato una unidad funcional y económica que opera en el tráfico bajo una unidad léxica como es la de préstamo hipotecario» (FJ séptimo), que acoge como negocio principal un contrato traslativo del dominio (préstamo) y un negocio accesorio de garantía de la obligación principal (hipoteca).

A partir de esta pauta interpretativa, o mejor dicho, de la correcta calificación civil del negocio documentado, despliega todo su esfuerzo dialéctico a desactivar los tres argumentos de las sentencias disidentes. El *adquirente* del artículo 29 del TR LITP y AJD es el prestatario, sin que sea necesario acudir a los criterios subsidiarios que establece este precepto legal, aunque el prestatario también es interesado en la expedición del documento notarial; relativiza la ubicación sistemática del artículo 15 del TR LITP y AJD en el título I dedicado a las transmisiones patrimoniales; y aporta un elemento novedoso, y es el de la invariabilidad del criterio del legislador en el tiempo y, en particular, con la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, que establecía beneficios fiscales para los consumidores (exención de AJD), es decir, presuponía que el sujeto pasivo era el prestatario. En relación con el argumento de la inscribibilidad de la hipoteca, aun reconociendo que solo la hipoteca es inscribible, o mejor aún, un derecho de constitución registral, ello no la convierte en el «negocio principal a efectos tributarios en las escrituras públicas en las que se documentan préstamos con garantía hipotecaria». E

fallo, pero sí de su fundamentación jurídica que, a su juicio, debería descansar en la adecuada distinción entre el gravamen del documento (el *instrumentum* notarial) y el acto jurídico documentado (el *negotium* notarial), y, desconociendo la jurisprudencia constitucional antes citada, en la correcta apreciación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo (art. 31 CE) que, para el gravamen del *negotium* notarial, solo el acreedor hipotecario pone de manifiesto. El segundo magistrado discrepante no comparte el fallo, y vierte jugosas consideraciones jurídicas sobre la necesaria previsibilidad del derecho; sostiene, desde una calificación jurídica civilista, que préstamo e hipoteca constituyen dos negocios conexos que exhiben una unidad jurídica, funcional y económica, que abona la unidad de hecho imponible; censura la utilización de un criterio interpretativo sistemático próximo a la analogía prohibida por el artículo 14 de la LGT; e insinúa la dudosa compatibilidad del nuevo criterio con el derecho de la Unión Europea.

insistiendo en la unidad del hecho imponible en torno al préstamo, sostiene que el hecho imponible no es:

[...] el negocio o negocios que se formalizan en escritura pública, sino la propia instrumentalización, y lo que se formaliza es el préstamo con garantía hipotecaria, lo que se corresponde además, con el momento de devengo del impuesto que es, con arreglo al artículo 49.1 b) del texto refundido, el día en que se formaliza el acto sujeto a gravamen, lo que es independiente de la efectiva y posterior hipoteca.

En suma, parece decir el Alto Tribunal que el devengo del impuesto corrobora que lo que se grava es el acto inscribible y no el acto inscrito. Por último, niega que la configuración legal de la base imponible permita concluir de nuevo que prevalecen los efectos tributarios de la hipoteca, y menos aún, que la determinación de la base imponible sirva para dilucidar «la naturaleza jurídica de un negocio jurídico, el hecho imponible y, en definitiva, la determinación del sujeto pasivo de un impuesto».

El severo correctivo infligido por el pleno jurisdiccional de la Sala Tercera a la jurisprudencia disidente, tras recordar la jurisprudencia constitucional preterida sobre la capacidad contributiva puesta de manifiesto por el sujeto pasivo prestatario, se refiere al artículo 68.2 del RITP y AJD, expulsado del ordenamiento jurídico por insuficiente cobertura legal o, más precisamente, por integrar una anómala previsión reglamentaria *contra legem*, que lógicamente, y por mor de su declaración de ilegalidad, estaba viciada de nulidad radical insusceptible de convalidación *ex post* por vía de restablecimiento de la jurisprudencia anterior. La solución que ofrece la sentencia correctora es impecable, cuando asevera que el precepto reglamentario «está indudablemente anulado a día de hoy», aunque supuesto su carácter interpretativo o aclaratorio que le había atribuido la consolidada jurisprudencia ahora restablecida, «su anulación es inane a efectos de nuestra interpretación o de cualquier impugnación».

En definitiva, el pleno jurisdiccional de la Sala Tercera del Alto Tribunal sutura la herida infligida a un monolítico cuerpo de jurisprudencia, que había atribuido de forma inmutable al prestatario la condición de sujeto pasivo en el gravamen de préstamos hipotecarios, y convierte en un mero accidente la jurisprudencia díscola de las Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso segregada en las Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018.

3. La dudosa constitucionalidad del Real Decreto-Ley 17/2018 de modificación del TR LITP y AJD

Cuando la episódica controversia jurídica suscitada en torno a la determinación del sujeto pasivo del AJD de préstamos hipotecarios parecía definitivamente sepultada bajo la Sentencia plenaria de la Sala Tercera del Alto Tribunal de 27 de noviembre de 2018, el Gobierno la fulminaba, y, por ende, también su histórica y consolidada jurisprudencia, con el

Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, de modificación del TR LITP y AJD, que operaba, ahora sí, un giro copernicano en la delimitación subjetiva del tributo. Según el reformado artículo 29 del TR LITP y AJD:

Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista.

Con todo, la reforma operada iba más allá de la polémica jurisprudencial, y la disposición final primera incrustaba un nuevo apartado m) en el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que suponía excluir la deducibilidad, en este impuesto, de la deuda tributaria devengada por la modalidad de documentos notariales del AJD «en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29» del TR LITP y AJD.

Siguiendo las previsiones constitucionales del artículo 86.2 y 3 de la CE, el Congreso de los Diputados convalidó el real decreto-ley en su sesión plenaria de 22 de noviembre de 2018, acordando, además, su tramitación como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia¹⁸. Las turbulencias políticas que han sacudido la XII Legislatura, y la precariedad de la mayoría parlamentaria que sostenía al Ejecutivo, abocaban al presidente del Gobierno a la disolución anticipada de las Cámaras con el Real Decreto 129/2019, de 5 de marzo. La disolución anticipada, o la expiración del mandato parlamentario, supone, en virtud del principio de caducidad de las actuaciones parlamentarias, que decaigan todos los proyectos o proposiciones de ley en tramitación y, por ende, también del Real Decreto-Ley 17/2018 convalidado y tramitado como proyecto de ley¹⁹, que apenas había consumido trámite parlamentario

¹⁸ El artículo 86.2 y 3 de la CE, trasunto de la resistencia atávica a despojar de la función legislativa a su titular originario, prevé su convalidación por el Congreso de los Diputados en el plazo de un mes –que opera como una suerte de ratificación *ex post* del titular ordinario de la potestad legislativa– y, en caso de ser convalidado, su eventual tramitación como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia, es decir, el restablecimiento de la capacidad legislativa ordinaria de las Cámaras que, sin perjuicio de la vigencia inmediata del decreto-ley, recuperan su plena capacidad de enmendar, adicionar o modificar, de debatir el nuevo proyecto de ley y de pronunciarse sobre la aprobación o veto del conjunto del proyecto de ley en su tramitación parlamentaria.

¹⁹ La diputación permanente no tiene atribuida de ordinario el ejercicio de la función legislativa. Es dudoso, si el principio de caducidad de las actuaciones parlamentarias aplicable en caso de disolución se extiende también a la tramitación de proyectos de ley derivados de un decreto-ley convalidado. Si bien el artículo 207 del Reglamento del Congreso de los Diputados salva las funciones constitucionales de la diputación permanente, y el artículo 78.2 de la CE se refiere genéricamente a las funciones del artículo 86 de la CE, el artículo 151.5 del Reglamento del Congreso solo atribuye a la diputación permanente la tramitación como proyectos de ley de los decretos-leyes que «el Gobierno dicte durante los periodos entre legislaturas».

alguno, y que, a la sazón, se encontraba pendiente del Informe de la Ponencia constituida en el seno de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso. Es decir, y en la fecha de cierre de este estudio, se ha abortado su conversión en ley ordinaria, y estamos ante un simple decreto-ley –ciertamente convalidado²⁰, pero sin que haya mudado en una ley ordinaria–; lo que significa que su legitimidad constitucional, como excepcional fuente de producción normativa, queda encorsetada en las estrechas costuras que hilvana el artículo 86.1 de la CE.

3.1. El control de constitucionalidad del decreto-ley en materia tributaria: su proyección sobre el Real Decreto-Ley 17/2018

La relación del decreto-ley y la materia tributaria, además de voluble y sinuosa, ha sido siempre constitucionalmente contingente. La existencia de una reserva formal de ley (arts. 31.3 y 133.1 CE y art. 8 LGT), y su vinculación genética con el principio de autoimposición, asociado históricamente al nacimiento de la institución parlamentaria (*there are not taxes without representation*), ha conferido a la legislación de urgencia –que, de suyo, supone la inmisión extraordinaria del Ejecutivo en la función legislativa constitucionalmente atribuida al Legislativo (art. 66.1 CE)– un carácter excepcional en el ámbito jurídico-tributario, tanto desde un punto de vista formal como material. El artículo 86.1 de la CE, pálido reflejo de la configuración constitucional del decreto-ley como híbrido normativo con cuerpo de decreto y alma de ley, dispone que:

En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán forma de decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I, al régimen de las comunidades autónomas ni al derecho electoral general.

Sobre la controvertida atribución de potestad legislativa a la diputación permanente para tramitar como proyecto de ley un decreto-ley convalidado, véase Carmona Contreras (1997, pp. 277 y ss.). A fecha de cierre de este estudio, y siguiendo no solo la literalidad del Reglamento de la Cámara Baja, sino también el precedente parlamentario, la web oficial del Congreso de los Diputados publica la caducidad de la tramitación como proyecto de ley del Real Decreto-Ley 17/2018. Por el contrario, si llegó a promulgarse la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, que realiza una parca referencia en su artículo 14.1 e) al AJD de préstamos hipotecarios que remite, sin añadir nada nuevo, a su normativa específica.

²⁰ El TC ha llegado a hablar de homologación de la situación de necesidad que justifica la situación de urgencia, sin perjuicio del ulterior control de constitucionalidad. Como advierte la STC 6/1983, de 4 de febrero, en su fundamento de derecho 5, «Lo que el artículo 86.2 de la Constitución llama “convalidación” es más genuinamente una homologación respecto de la existencia de la situación de necesidad justificadora de la iniciativa normativa encauzada por ese camino», que no excluye «el examen de la constitucionalidad o inconstitucionalidad formal de la norma», que corresponde privativamente al TC; control jurídico que no desplaza el juicio político que corresponde al Ejecutivo y al Congreso de los Diputados (STC 29/1982).

El control de constitucionalidad del decreto-ley supone la verificación de que su excepcional utilización no franquea los límites formal y material previstos en el artículo 86.1 de la CE. En efecto, según reiterada jurisprudencia del TC, el test de constitucionalidad de un decreto-ley debe sortear un doble control formal y material, a saber: a) la concurrencia del presupuesto habilitante de su excepcional utilización, que se identifica con la «extraordinaria y urgente necesidad» (control formal) y b) la no «afectación» del ámbito material negativo delimitado, en el que, ni siquiera concurriendo el presupuesto habilitante, puede penetrar el decreto-ley (control material)²¹. Nos proponemos, a continuación, proyectar ese doble filtro de constitucionalidad sobre el Real Decreto-Ley 17/2018.

3.1.1. El control formal: el presupuesto habilitante

El presupuesto habilitante que justifica la excepcional utilización del decreto-ley se identifica con la situación de «extraordinaria y urgente necesidad». A pesar de los contundentes epítetos que exhibe el artículo 86.1 de la CE, el TC ha relativizado su significado, con el propósito confesado de dotar a este instrumento normativo de una virtualidad aplicativa de la que, en otro caso, carecería²². Con todo, el citado tribunal no se ha quedado en estos enunciados genéricos e imprecisos, sino que ha intentado penetrar en el significado de la «extraordinaria y urgente necesidad», dibujando unos contornos más precisos de este concepto jurídico indeterminado, o lo que es lo mismo, configurando criterios objetivos para reducir su inherente y vaporoso halo conceptual. En este sentido, desde su STC 29/1982, desagrega el presupuesto habilitante en dos elementos diferentes, cuya concurrencia simultánea configura un criterio certero para su evaluación, un auténtico *test de urgencia*. En primer lugar, se exige la identificación de los motivos que amparan la supuesta urgencia, y que habrá que extraer de «la valoración conjunta de todos aquellos factores que deter-

²¹ Sobre el control de constitucionalidad del decreto-ley en materia tributaria véase De Juan Casadevall (2012, pp. 127 y ss.).

²² No responde a una, según la STC 6/1983:

[...] necesidad absoluta que suponga un peligro grave para el sistema constitucional o para el orden público entendido como normal ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas y normal funcionamiento de los servicios públicos, sino que hay que entenderlo con mayor amplitud como necesidad relativa respecto de situaciones concretas de los objetivos gubernamentales, que, por razones difíciles de prever, requieren una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes.

Es decir, basta con la necesidad de una acción normativa inmediata, ante la ineficacia del procedimiento legislativo ordinario, o de urgencia, para responder a una situación imprevisible, para que concurra el presupuesto habilitante. La inidoneidad alternativa del procedimiento legislativo, ordinario o de urgencia, el riesgo de frustrar una respuesta normativa inmediata a una coyuntura económica desfavorable, o a una situación imprevisible, permite al Ejecutivo invadir un espacio normativo que no le es propio, y arrogarse una potestad legislativa que, en condiciones normales, le está constitucionalmente vedada.

minaron al Gobierno a dictar la disposición legal excepcional y que son, básicamente, los que quedan reflejados en la exposición de motivos de la norma, a lo largo del debate parlamentario de convalidación, y en el propio expediente de elaboración de la misma» (SSTC 29/1982, 182/1997, 11/2002, 137/2003), debiendo siempre tenerse presentes «las situaciones concretas y los objetivos gubernamentales que han dado lugar a la aprobación de cada uno de los decretos-leyes enjuiciados» (SSTC 6/1983, 182/1997, 11/2002, 137/2003 y 189/2005). En segundo lugar, es necesario un juicio de adecuación entre la motivación esgrimida y las medidas concretas adoptadas por el decreto-ley. A nuestro modo de ver, no se configura como una relación de proporcionalidad, sino como un juicio de idoneidad, cualitativa y cuantitativa, temporal o permanente, para combatir, con la acción normativa inmediata, la situación de urgencia definida²³.

Con estos mimbres debemos abordar el análisis del presupuesto habilitante del Real Decreto-Ley 17/2018, cuya exposición de motivos vincula a la situación de «incertidumbre» generada por la sucesión de sentencias contradictorias, que demandaría un marco jurídico estable tan esencial para el «desenvolvimiento normal del tráfico hipotecario». Y conecta el «presupuesto habilitante de urgencia de este decreto-ley», con la inaplazable necesidad de «poner fin de manera inmediata a la incertidumbre e inseguridad», toda vez que la «indeterminación» ha generado parálisis del mercado hipotecario. La invocación de la situación extraordinaria de inseguridad e incertidumbre constituye una novedosa justificación de la urgencia²⁴ que, sin embargo, no se compadece con la realidad, máxime cuando el pleno de la Sala Tercera ya había reducido su jurisprudencia disidente a un efímero y liviano accidente. Y así lo reconoce de forma palmaria la propia exposición de motivos cuando dice que «el 6 de noviembre de 2018, el pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, ha acordado volver a hacer recaer sobre el prestatario la obligación de pago del impuesto». Por lo demás, seguridad jurídica y extraordinaria y urgente necesidad son casi un oxímoron, en el que la seguridad jurídica demanda certidumbre y previsibilidad, y la urgencia inaplazable conmina a una acción normativa inmediata, que no puede sacrificarse a la tramitación ordinaria de un proyecto de ley. Un cambio normativo urgente que,

²³ Este test de urgencia ha sido clonado por toda la jurisprudencia constitucional que ha enjuiciado la legitimidad constitucional del decreto-ley en materia tributaria, como las SSTC 6/1983, 41/1983, 51/1983, 182/1997, 137/2003 y 189/2005.

²⁴ Generalmente se ha invocado una situación de coyuntura económica para recurrir a la legislación de urgencia. En este sentido, el TC ha estimado favorablemente la precariedad financiera de las Haciendas locales (STC 6/1983), el saneamiento del déficit público (STC 182/1991), el relanzamiento de la economía (STC 189/2005) o, en general, prácticamente cualquier «coyuntura económica problemática» (STC 223/1993). No negamos que la parálisis del mercado hipotecario que provocó la primera sentencia disidente, y la ulterior convocatoria del pleno, pudiera considerarse una coyuntura económica problemática. Sin embargo, lo fue con carácter transitorio, y quedó definitivamente restañada con la sentencia plenaria volviendo al criterio tradicional sobre el sujeto pasivo, y ello era sobradamente conocido el 7 de noviembre, cuando se anuncia por el Gobierno la elaboración de un decreto-ley (véase ABC de 7-11-2018), y el 8 de noviembre, cuando se promulga formalmente para su publicación oficial en el BOE al día siguiente.

por mor de la seguridad jurídica, pretende acabar con una dilatada jurisprudencia sobre el sujeto pasivo del AJD, para afianzar la jurisprudencia disidente, ya pulverizada por el pleno jurisdiccional, no solo nos aboca a una aporía irreductible, sino que tampoco se compadece con la necesaria conexión causal de las medidas legislativas implementadas con la situación de urgencia definida²⁵.

La ruptura de ese nexo causal, que prefigura lo que hemos dado en llamar el *juicio de adecuación*, no puede encubrir que el decreto-ley persigue otra finalidad, que integra la segunda justificación esgrimida, y que no es otra que no desatender «el mandato constitucional de garantizar a los ciudadanos sus derechos como consumidores». Es esta finalidad encubierta la que, so pretexto de mitigar la incertidumbre generada, lleva a abrogar una constante jurisprudencia del TS para mudar el sujeto pasivo del tributo. Cambio legítimo, que no conculca el principio constitucional de capacidad económica, pero que no justifica una acción normativa inmediata, sin el necesario sosiego, la imprescindible racionalidad reflexiva y la irrenunciable legitimidad democrática, que impone la tramitación parlamentaria del procedimiento legislativo ordinario, o incluso, de urgencia, si así se pretendiera. No concurre el necesario juicio de adecuación entre las concretas medidas legislativas adoptadas y la explicitación de motivos en que pretendidamente se amparan aquellas. En este punto, las medidas adoptadas no se compadecen con los motivos que les sirven de fundamento, carecen de una conexión causal clara, o cuando menos, no son idóneas cualitativa y cuantitativamente. La conclusión que extraemos de lo hasta aquí razonado es que, a nuestro modo de ver, el decreto-ley no resiste el test de urgencia tal y como lo ha delimitado el TC.

3.1.2. El control material: la determinación de la materia «tributaria» excluida

El artículo 86.1 de la CE delimita el ámbito material negativo en el que el decreto-ley no puede penetrar. En particular, y en cuanto aquí nos interesa, la legislación de urgencia no podrá «afectar»²⁶ a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I, entre los que se incardina el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado

²⁵ En esta línea se ha dicho que:

lo cierto es que el pronunciamiento del pleno de la Sala había eliminado ya esa incertidumbre (aún a costa del volver al criterio tradicional), y difícilmente puede considerarse urgente modificar un criterio, aunque erróneo a mi juicio, que ha venido aplicándose durante décadas (Falcón y Tella, 2018).

En un sentido similar, se pronuncia Pérez-Fadón (2019). El autor no duda en hablar de «populismo fiscal» que, probablemente, es lo que palpita en el controvertido decreto-ley.

²⁶ Una interpretación literalista del término «afectar» conllevaría la expulsión del decreto-ley del ámbito jurídico-tributario; tesis maximalista que fue desechada por el TC en sus primeras sentencias.

en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (art. 31.1 CE). Sin embargo, la íntima relación existente entre el principio de legalidad y la materia tributaria supuso la inicial identificación, o asimilación, del ámbito material excluido, con la reserva material de ley tributaria. Nótese que el artículo 133.1 de la CE proclama que la potestad originaria para establecer tributos corresponde al Estado mediante ley, que bien podía entenderse como ley en sentido formal, y que el artículo 31.3 de la CE, ubicado sistemáticamente en el título I, prevé que solo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. Ciertamente no se trataría de una reserva absoluta de ley, repelente de cualquier género de normación reglamentaria, pero sí de una reserva relativa que cubriría la creación *ex novo* del tributo, y la determinación de los elementos esenciales o configuradores de la obligación tributaria. Esta tesis que –siguiendo la terminología acuñada por el propio TC– podríamos denominar «doctrina de la coextensión», supone la identificación entre reserva relativa de ley tributaria y el ámbito material excluido del decreto-ley, y se explica por la confusión que anida en la textura híbrida de esta excepcional forma de producción normativa. La doctrina de la coextensión material, cuya más primitiva formulación germina en la temprana STC 6/1983 (FD 4)²⁷, se mantuvo de forma invariable en las posteriores SSTC 41/1983 y 51/1983, hasta que con la STC 182/1997 se procede a «matizar explícitamente la doctrina de este tribunal sobre el sentido y alcance de los límites del decreto-ley cuando recae sobre materia tributaria» (FD 8)²⁸. En síntesis, la matización consiste en vincular el ámbito material excluido del decreto-ley no tanto con la reserva relativa de ley tributaria (art. 31.3 CE), como con el deber constitucional de contribuir al levantamiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE)²⁹. De esta forma, el cambio de orientación jurisprudencial no es más

²⁷ Seguía aquí la jurisprudencia la tesis defendida por Martín Queralt (1979) consistente en identificar las materias excluidas de decreto-ley con la reserva material de ley tributaria.

²⁸ La sentencia emplea, al menos en dos ocasiones, el término «matizar», reiteración enfática que nos parece relevante en el lento y pausado *iter* evolutivo de la jurisprudencia constitucional, porque matizar no es lo mismo que revisar o modificar. Precisamente por ser una mera matización crítica, la primitiva doctrina no se abandona por completo, sino que coadyuva, y pasa a constituir un ingrediente esencial, de la novedosa doctrina que inaugura la STC 182/1997. Y es que, aun cuando la matización introducida en esta sentencia nos parece plenamente justificada, tampoco podemos obviar que existen derechos fundamentales proclamados en el mismo título I que presentan una íntima conexión con el principio de legalidad, como es el caso del derecho a participar en los asuntos públicos directamente o por medio de representantes libremente elegidos (art. 23.1 CE), y no podemos olvidar la honda significación que la representación parlamentaria tiene en nuestro sistema constitucional, y en la democracia parlamentaria clásica, por mor del principio de autoimposición, en el establecimiento y aprobación de los tributos.

²⁹ Cambio de orientación que nos parece plenamente justificado y que el TC fundamenta jurídicamente aduciendo que:

A los efectos de la interpretación del límite material establecido por la Constitución no es preciso vincular –como se hizo en la STC 6/1983– el ámbito del art. 86.1 CE («afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I», entre los que se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE) con el de la reserva de ley que establecen el art. 31.3 CE («solo podrán establecerse prestaciones

que una «matización», que viene a conectar la alteración –o «afectación»–, del régimen general o de los elementos esenciales del tributo, cubiertos por la reserva de ley (art. 31.3 CE), con el deber constitucional de contribuir (art. 31.1 CE). Y a este planteamiento se añade un tercer elemento que es la consideración al tributo «afectado» a su naturaleza, estructura y función en el entero sistema tributario, y su propia permeabilidad al principio de capacidad económica. Como se afirma en el mismo fundamento de derecho 7 *in fine*:

Ahora bien, será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa– y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate.

En el supuesto enjuiciado, referido a la modificación de la escala de gravamen del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por el Real Decreto-Ley 5/1992, el problema se reconduce a determinar el rol del IRPF en nuestro sistema tributario, y si la modificación operada, incide, cualitativa y cuantitativamente, en el deber de contribuir. La respuesta es necesariamente positiva³⁰. Es más, cualquier alteración de un elemento esencial del IRPF

personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley») y el art. 133.1 CE («la potestad originaria para establecer los tributos corresponde al Estado, mediante ley»), como si fueran ámbitos coextensos; de modo que cualquier modificación tributaria que afecte a los elementos o aspectos del tributo cubiertos por el ámbito de la reserva de ley en la materia, quedarán vedados a su regulación mediante decreto-ley. Un esfuerzo hermenéutico semejante no se concilia con el propio sentido literal del precepto constitucional, que limita el ámbito material del decreto-ley sin referencia alguna a la reserva de ley.

Por lo demás, esta nueva orientación ha sido avalada también por la doctrina. Véase Falcón y Tella (1997). Y había sido avanzada por otros autores, como Pérez Royo (1985), que sostenía que «el deber de contribuir, entendido como elemento integrante del estatuto del ciudadano, debe considerarse afectado únicamente por las medidas que alcancen, desde el punto de vista cuantitativo o cualitativo, una cierta relevancia respecto del conjunto del sistema tributario», por lo que debería evaluarse la trascendencia de las concretas medidas tributarias respecto al establecimiento, conservación y mejora del sistema tributario.

³⁰ La conclusión que alcanza el fundamento de derecho 9 no podría ser más rotunda:

El impuesto sobre la renta de las personas físicas, que es la figura tributaria en la que el precepto del decreto-ley enjuiciado ha introducido modificaciones, es un impuesto de carácter directo, personal y subjetivo, que grava la renta global de las personas físicas de manera progresiva (SSTC 45/1989, fundamento jurídico 2.º, 150/1990, fundamento jurídico 5.º, y 214/1994 (RTC 1994\214), fundamento jurídico 5.º). Constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características, recordadas expresamente en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 5/1992, cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes. Al mismo tiempo, es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el

afecta al deber constitucional de contribuir, y constituye materia vedada al decreto-ley, como declaraba la misma STC 189/2005, en relación con la modificación operada en tratamiento tributario de los incrementos y disminuciones de patrimonio. Y esa conexión directa con el deber constitucional de contribuir la extenderá más la STC 37/1917, de 8 de junio, relativa al Real Decreto-Ley 12/2012 sobre la mal llamada amnistía fiscal, a todos los impuestos sobre la renta, no solo ya al IRPF, sino también a los tributos que gravan la renta societaria y de no residentes. En cuanto aquí nos interesa, y respecto al impuesto sobre sociedades, razonaba en su fundamento de derecho 3 en los siguientes términos:

Por otra parte, al IS se le puede considerar, junto con el IRPF, como otra de las piezas básicas del sistema tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el IRPF, complementa el gravamen de uno de los índices de capacidad económica más importantes: la renta. De esta manera, sirve también al objetivo de personalizar el reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica y de igualdad, coadyuvando al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y los objetivos de redistribución de la renta. Por tanto, la alteración sustancial de sus elementos esenciales podría afectar también al modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas jurídicas que pongan de manifiesto una capacidad económica gravable.

La imbricación del deber constitucional de contribuir requiere un examen de cada concreta figura tributaria «afectada», su relación con el principio de capacidad económica, su función redistributiva, su carácter general o su reflejo en la presión fiscal global que soportan los ciudadanos. Por ello, en la STC 137/2003, de 3 de julio, al enjuiciar la constitucionalidad del Real Decreto-Ley 12/1995, por el que se reducían los tipos de gravamen del impuesto sobre determinados medios de transporte, sostuvo que:

[no estamos ante] un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, grava una específica manifestación de capacidad económica, la que se pone de manifiesto con la adquisición de vehículos. [...] no ha provocado un cambio sustancial de la

sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad, y progresividad, lo que lo convierte en una figura primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 CE, dada su estructura y hecho imponible. Es innegable que el IRPF, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, fundamento jurídico 4.º) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE).

posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE.

Y a similares conclusiones llega la STC 108/2004, en relación con el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas afectado por el Real Decreto-Ley 12/1996, de 26 de julio, o, incluso, en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones, la STC 189/2005.

En conclusión, y a nuestro modo de ver, en virtud de la jurisprudencia constitucional expuesta, al decreto-ley le está vedado afectar a la esencia del deber constitucional de contribuir, que se identifica con el régimen general y los elementos esenciales de los tributos que, por su naturaleza, estructura y función, constituyen un pilar fundamental del sistema tributario, en la medida en que son expresión de una capacidad económica general, realizan una función redistributiva, o alteran de forma sensible la presión tributaria global que soportan los ciudadanos. El control de constitucionalidad material del decreto-ley se torna más riguroso, y exige superar un triple análisis: a) alteración del deber constitucional de contribuir en los términos constitucionalmente definidos (art. 31.1 CE); b) alteración de los elementos esenciales de la obligación tributaria (art. 31.3 CE); y c) función que despliega la concreta figura impositiva. Este enfoque analítico tridimensional configura la más acabada formulación del canon de constitucionalidad, que ahora hemos de proyectar sobre la materia tributaria *afectada* por el Real Decreto-Ley 17/2018.

Desde esta perspectiva, ya podemos avanzar que, aun cuando la delimitación subjetiva de un hecho imponible constituye un elemento esencial en su configuración normativa, no es menos cierto que la modalidad de la cuota variable del gravamen de documentos notariales del AJD ni representa, por su naturaleza, estructura y función, una pieza esencial de nuestro sistema tributario, ni mide una capacidad económica general, ni altera de forma sensible la presión tributaria global que soportan los ciudadanos. Como acertadamente advierte el preámbulo del real decreto-ley el AJD es «un impuesto indirecto e instantáneo que grava una específica manifestación de la capacidad económica, y no un tributo global sobre la renta o sobre el consumo», ni por su estructura o función, puede sostenerse que a través de «este impuesto especial se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad». Más dudoso es que resista el control material de constitucionalidad el reformado artículo 15 m) de la LIS, en cuya virtud se excluye la deducibilidad fiscal del AJD pagado en el impuesto sobre sociedades. Desde la STC 37/2017 queda claro que, al igual que el IRPF, estamos ante una pieza esencial del sistema tributario, y concretamente de la imposición directa, un impuesto general y global sobre la renta de las sociedades, que personaliza el reparto de la carga tributaria de acuerdo con los criterios de capacidad económica e igualdad³¹.

³¹ La jurisprudencia menor corrobora este criterio, como es el caso de los Autos de 14 de diciembre de 2018 (rec. núm. 908/2016) y de 19 de diciembre de 2018 (rec. núm. 900/2016), en los que la Sección 7.ª de la

En este punto, el decreto-ley penetra indebidamente en el núcleo de un impuesto general sobre la renta, alterando un elemento esencial del mismo como es la base imponible, dimensión objetiva del hecho imponible y, por ende, magnitud de la riqueza gravada puesta de manifiesto por la realización del hecho imponible. La no deducibilidad del AJD de préstamos hipotecarios constituye una excepción singular a la regla general de deducibilidad de otras figuras tributarias, que obligará al prestamista a practicar un ajuste fiscal positivo a su resultado contable y que, no lo olvidemos, aboca a una injusta situación de doble imposición. Ciertamente, cabe aducir de contrario que el reformado artículo 15 de la LIS tiene un alcance muy limitado, y que solo afectará a una determinada tipología de sujetos pasivos, y de muy elevada capacidad económica como son las entidades financieras. Sin embargo, este no es un argumento jurídico³², y no se compadece en el canon de constitucionalidad construido por el TC, y, por lo demás, tampoco explica la excepcionalidad de la regla de no deducibilidad para el AJD que contraviene el principio de igualdad que moldea el deber constitucional de contribuir según el tenor literal del artículo 31.1 de la CE.

Por lo demás, y cualquiera que sea el resultado de filtrar el contenido material del decreto-ley con este canon de constitucionalidad, no podemos obviar que la superación del test de urgencia constituye un *prius* lógico del control de constitucionalidad, y que en este caso nos aboca, indefectiblemente, a la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 17/2018.

4. La incompatibilidad sobrevenida del AJD con el derecho de la Unión Europea

La abrupta reacción legislativa, reconfigurando el elemento subjetivo del gravamen variable del IAJD, no solo suscita un problema de constitucionalidad por la inidoneidad del instrumento normativo utilizado, sino también el de su posible compatibilidad con el derecho de la Unión Europea. En primer lugar, porque la nueva consideración del prestamista como sujeto pasivo del préstamo hipotecario se yuxtapone a un hecho imponible ya gravado por el impuesto sobre el valor añadido (IVA), y la invasión del campo magnético de este impuesto armonizado puede producir un efecto repelente de toda legislación nacional incompatible. Y

Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional eleva cuestión de inconstitucionalidad sobre el Real Decreto-Ley 2/2016 relativo a los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades, y en los que *obiter dicta* –y *extra petita*– la Sala insinúa la posible inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 3/2016 que, en relación con la misma figura tributaria, reguló la reversión automática de deterioros de cartera, reduce el límite a la compensación de bases imponibles negativas y limita la aplicabilidad de deducciones en cuota.

³² Tampoco sería un argumento jurídico sostener que, aunque este impuesto indirecto no consiente su repercusión jurídica al consumidor, es obvio que, sentada su no deducibilidad fiscal en el impuesto sobre sociedades, su traslación económica, en términos de comisiones bancarias o tipos de interés aplicables a los préstamos hipotecarios, se nos antoja absolutamente inevitable.

en segundo lugar, porque el nuevo gravamen sobre el prestamista puede crear una distorsión fiscal contraria a la libre circulación de capitales y/o libre prestación de servicios financieros.

4.1. La perturbadora invasión del hecho imponible del IVA: el efecto directo vertical de una exención comunitaria

Como es sabido, el artículo 135.1 b) y c) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA, dispone, de forma categórica, que «los Estados eximirán», entre un amplio elenco de operaciones financieras, «la concesión, negociación y gestión de créditos», y la «prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía». En virtud de este mandato normativo, el artículo 20.Uno.18 c) y f) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, declara exentos «la concesión de créditos y préstamos de dinero» y «la prestación de fianzas, cauciones, avales y demás garantías reales o personales»³³. Y el artículo 401 de la citada directiva prevé que esta, «sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias» no se opone al «mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», siempre que no den lugar a formalidades transfronterizas en los intercambios comunitarios. Como ya señalara el Tribunal de Justicia en Banca Popolare di Cremona, STJCE de 3 de octubre de 2006, C-475/03, «un impuesto, un derecho o una tasa tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva» (precedente del vigente art. 401 de la directiva), cuando pueda «entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a las que caracteriza al IVA». Esa interferencia en el funcionamiento del IVA se anuda, por una reiterada jurisprudencia comunitaria³⁴, al concurso de cuatro características generales, que confieren al tributo

³³ La concesión de un préstamo hipotecario por una entidad financiera está sujeta a IVA, aunque exenta. Precisamente, la sujeción a IVA determina su compatibilidad interna con el AJD (art. 31.2 TR LITP y AJD). Por el contrario, el préstamo no empresarial está sujeto, pero exento, de ITP y, por ende, exento de cuota variable de AJD, lo que a efectos de este último gravamen, no deja de ser un tratamiento asimétrico entre el préstamo empresarial y el no empresarial. Con buen criterio, desde la Ley de reforma tributaria de 1964 hasta la Ley 32/1980, de 21 de junio, existió una regla de incompatibilidad entre la cuota variable de AJD y el impuesto general de tráfico de empresas. El vigente artículo 31.2 del TR LITP y AJD ya no nos conduce a esta solución interna, pero deja intacto el problema de su eventual incompatibilidad con el IVA desde una perspectiva estrictamente iuscomunitaria.

³⁴ Entre otras muchas, y además de *Banca Popolare di Cremona* ya citada, véanse *Rousseau Wilmot* (STJCE de 27 de noviembre de 1985, C-295/84), *Wisselink* (STJCE de 13 de julio de 1989, C-93 y 94/88), *Giant* (STJCE de 19 de marzo de 1991, C-109/90), *Aldo Bozzi* (STJCE de 8 de junio de 1999, C-347/90), *Pelzi* (STJCE de 8 de junio de 1999, C-338, 344 y 390/97), *Evangelischer Krankenhausverein Wien* (STJCE de

nacional incompatible el carácter de impuesto general sobre el volumen de negocios, y que son: a) el gravamen general de transacciones que tengan por objeto bienes y servicios; b) cuota tributaria proporcional a la contraprestación percibida por el sujeto pasivo; c) carácter plurifásico; y d) deducibilidad del impuesto satisfecho en fases anteriores del proceso productivo, y repercusión del impuesto devengado al consumidor final, de tal suerte que, en cada fase del proceso productivo, solo se grava el valor añadido.

El debate jurídico sobre la eventual incompatibilidad del AJD con el IVA se suscitó en relación con el gravamen gradual de la compraventa de inmuebles, realizada por empresario y sujeta a IVA, por el Auto del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 7 de abril de 2008, que elevó cuestión prejudicial, fundamentando su duda interpretativa desde la exclusiva perspectiva del artículo 33 de la Sexta Directiva. El Auto del TJCE de 27 de noviembre de 2008 entendió que el AJD era compatible con el IVA porque no sometía a tributación «con carácter general todas las transacciones que tengan por objeto bienes y servicios», sino solo transacciones económicas inscribibles, y porque no gravaba el valor añadido, al excluir la deducibilidad del tributo devengado en fases anteriores del proceso económico. Y en relación con la concreta compatibilidad del gravamen variable del AJD de préstamos hipotecarios con el IVA, ya se había pronunciado el TS en sus Sentencias de 20 de enero, 20 de junio y 31 de octubre de 2006 (rechs. 693/2001, 2794/2001 y 4593/2001, respectivamente), en las que rechazó elevar cuestión prejudicial porque: a) el AJD recae sobre el documento y no sobre el acto contenido en el mismo; b) el sujeto pasivo del AJD no es el prestamista sino el prestatario, y c) el AJD no recae sobre el volumen de negocios, «no tiene en cuenta los ingresos que para la actividad empresarial del prestatario pueden derivarse del préstamo concertado», el 0,50 del valor nominal del préstamo no funciona «como expresión de volumen de negocio alguno, a diferencia del IVA, que, en definitiva, es el impuesto que la directiva quiso y quiere salvaguardar». Por ello, y con buen criterio, el voto particular del magistrado Dimitry Berberoff a la Sentencia de 16 de octubre de 2018, que inicia la breve jurisprudencia disidente sobre el sujeto pasivo, sugería la conveniencia de una nueva intervención prejudicial del TJUE.

La novedosa atribución legal al prestamista de la condición de sujeto pasivo en el préstamo hipotecario cuestiona esta clara jurisprudencia del TS, y nos emplaza a plantearnos de nuevo el vidrioso problema de su compatibilidad comunitaria; pero no ya desde la perspectiva del artículo 401 de la directiva, que fácilmente nos conduciría a la solución ya conocida del Auto del TJCE de 27 de noviembre de 2008 –porque efectivamente el AJD no reúne las cuatro características esenciales exigidas por una constante jurisprudencia comunitaria para incompatibilizarlo con el IVA–, sino desde la perspectiva inédita de la clara yuxtaposi-

9 de marzo de 2000, C-437/97), *Tulliasiamies* (STJCE de 19 de septiembre de 2002, C-101/00) o *Kölgaz* (STJCE de 11 de octubre de 2007, C-283 y 312/06). Utilizaremos, indistintamente, el acrónimo TJCE (Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas) y TJUE (Tribunal de Justicia de la Unión Europea), denominación vigente tras el Tratado de Lisboa, en función de la fecha de la resolución judicial.

ción del IVA y el AJD en la configuración del hecho imponible del préstamo hipotecario concedido por entidad financiera. En efecto, la regla de incompatibilidad del artículo 401 de la directiva no es única, ni excluyente, sino que se enuncia «sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias»; locución que entendemos sinonímica del entero acervo comunitario³⁵, entre cuyo amplio ramaje se incardinan las libertades comunitarias, o el llamado efecto directo vertical que cabría predicar del artículo 135.1 de la directiva en caso de defectuosa transposición interna. Para llegar a esta última conclusión debemos detenernos previamente en el alcance de la reforma operada por el Real Decreto-Ley 17/2018, y volver sobre la vieja polémica doctrinal –a nuestro juicio, no resuelta satisfactoriamente– sobre la naturaleza del gravamen variable del AJD o, más precisamente, sobre la determinación del objeto de gravamen de esta «modalidad» del tributo.

En primer lugar, la reforma legal supone algo más que una accidental modificación del sujeto pasivo de nula repercusión en la naturaleza jurídica y configuración normativa del tributo. Se trata de una auténtica mutación subjetiva del hecho imponible, una alteración de su aspecto subjetivo, que conforma un nuevo hecho imponible, elemento estructural constitutivo del tributo³⁶, cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria

³⁵ En una primera aproximación, podríamos interpretarla como una velada salvaguarda de la posible concurrencia de otros impuestos objeto de regulación armonizada sobre hechos imponibles ya gravados por el IVA, como la imposición sobre consumos específicos de tabacos, alcohol o hidrocarburos. Sin embargo, la proposición adversativa utiliza una fórmula muy amplia («disposiciones comunitarias»), que habilita la indagación de otro título jurídico de incompatibilidad en el entero acervo comunitario. Dentro de ese heterogéneo *acquis communautaire*, se ha distinguido entre un acervo sustancial, que se refiere a la realización de los objetivos comunitarios, y en el que se incorpora toda la jurisprudencia relativa a la realización de las libertades comunitarias y la prohibición de toda discriminación por razón de nacionalidad, y un acervo formal, que hace referencia a aspectos estructurales y formales del ordenamiento jurídico comunitario, como la afirmación jurisprudencial de la irreversibilidad de los compromisos comunitarios, y del carácter obligatorio del derecho comunitario construido sobre la base de la primacía del derecho comunitario y su aplicación directa. Véase Pescatore (1981, p. 331). Precisamente una de las primeras sentencias en las que se aplicarían estos dos principios estructurales del ordenamiento comunitario, *Van Gend & Loos*, STJCE de 5 de febrero de 1963, se produciría en el ámbito tributario, al enjuiciarse la norma neerlandesa que elevaba los derechos aduaneros en contra del Tratado de Roma.

³⁶ Como es sabido, el hecho imponible tiene una función constitutiva e identificativa del tributo. En su estructura se distingue un elemento objetivo y un elemento personal o subjetivo, que es el «vínculo que une a una persona con el elemento objetivo, y que según lo dispuesto por el legislador en cada caso determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria». Véase Ferreiro Lapatzka (2010, pp. 256 y ss.). Especialmente crítico ha sido García Novoa (2018), para quien:

[...] el siguiente episodio de populismo fiscal vino de la mano del decreto-ley aprobado por el gobierno para modificar el sujeto pasivo de la modalidad de actos jurídicos documentados. Mediante una genuina expresión de legislación propaganda, se consuma el atentado a la técnica jurídica tributaria consistente en alterar el sujeto pasivo de un impuesto sin modificar aspecto alguno de su hecho imponible. Como si el sujeto pasivo no fuera el elemento subjetivo del hecho imponible y fuese posible designar indistintamente a un sujeto o a otro como contribuyente.

(art. 20.1 LGT), al revelar la capacidad contributiva de su sujeto pasivo (art. 31 CE). La reconfiguración del hecho imponible nos obliga a plantearnos de nuevo *qué* grava la cuota variable de documentos notariales, ¿la formalización notarial de un acto jurídico o un acto jurídico formalizado notarialmente?, ¿el *instrumentum* notarial o el *negotium* documentado? No pretendemos resucitar una vieja discusión doctrinal³⁷, que ha dejado secuelas en nuestra jurisprudencia³⁸, y ha descollado de nuevo con las disidentes SSTs de 16, 22 y 23 de octubre de 2018, y sobre todo en el voto particular de Maurandi Guillén³⁹, para quedar definitivamente zanjada por la Sentencia plenaria de la Sala Tercera del TS de 27 de noviembre de 2018⁴⁰; sino de abrir un renovado debate jurídico sobre el aspecto material del

³⁷ Según Falcón y Tella (2008):

[el] gravamen es formalmente documental (pues si no hay documento no puede exigirse), pero que en el fondo recae sobre el contenido del documento, pues se cuantifica en función del valor del acto o contrato recogido en el mismo, y además es incompatible con los demás conceptos que recaen sobre el tráfico patrimonial (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias e impuesto sobre sucesiones y donaciones) excepto con el IVA.

³⁸ En la STS de 3 de noviembre de 1997 se sostenía que:

[...] el hecho imponible de tal gravamen no es el documento; es, en realidad, la acción o situación atribuible o vinculada a una persona, en función de cuya realización, demostrativa de su capacidad económica, le es exigible el tributo. Por tanto, el hecho imponible del impuesto de cuota gradual de actos jurídicos formalizados en documentos notariales no es, propiamente, el documento notarial utilizado.

Este razonamiento jurídico puede rastrearse también, entre otras, en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 1998, del TSJ de Madrid de 28 de mayo de 1998, del TSJ del Principado de Asturias de 30 de marzo de 1998, del TSJ de la Región de Murcia de 3 de junio de 1998, en el propio Auto del TSJ de Cataluña de 7 de abril de 2008, o en su Sentencia de 19 de diciembre de 2007, en la que se dice que:

[...] aunque se ha pretendido que el hecho imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados grave, teóricamente, el soporte documental de la operación empresarial de transmisión de bienes inmuebles, esta identificación del impuesto de la alícuota proporcional con un gravamen puramente documental es producto de la confusión de las normas reguladoras, pues el hecho imponible de tal gravamen no es el documento, sino una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos.

³⁹ Según el magistrado discrepante «esa genérica tributación engloba no una sino dos figuras tributarias distintas: un tributo sobre los documentos notariales (tributo sobre el *instrumentum* notarial) y un tributo sobre los actos jurídicos documentados notarialmente (tributo sobre el *negotium* notarial)». Esta distinción le permite sostener que solo el acreedor hipotecario revela una capacidad contributiva, porque se toma en consideración no solo «el importe de la obligación principal del préstamo, sino también una serie de partidas (intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos) que únicamente encarnan derechos económicos del acreedor hipotecario».

⁴⁰ En el fundamento de derecho 7 se reitera que «el hecho imponible del IAJD recae sobre el documento, y no sobre el acto, o actos, contenidos en el mismo, pues “lo que se grava es la formalización de ciertos documentos notariales, mercantiles y administrativos y no los contratos o, en general, operaciones que el mismo pueda reflejar». Esta tesis, formulada *obiter dicta*, es más neutra desde la perspectiva de la ca-

hecho imponible, que cobra nuevos bríos con su reconfiguración subjetiva. A mi modo de ver, la dualidad liquidatoria abona la conclusión de que la cuota fija grava el documento notarial, mientras que la cuota variable grava el negocio jurídico subyacente documentado notarialmente. La exigencia cumulativa de ambas cuotas, y la específica incompatibilidad de la cuota variable con los tributos que gravan el tráfico patrimonial civil (art. 31.2 TR LITP y AJD) corroboran esta tesis. Y la determinación disyuntiva del sujeto pasivo del artículo 29.1 del TR LITP y AJD, que se proyecta sobre el «adquirente del bien o derecho» y/o «a las personas que insten o soliciten» no es más que un claro resabio de la confusa naturaleza del gravamen. Con todo, el elemento novedoso del reformado precepto legal es que el sujeto pasivo ahora es el prestamista, quien, por imperativo constitucional, pone de manifiesto la capacidad económica derivada de la realización del hecho imponible. La dimensión objetiva de ese hecho imponible, la magnitud de la riqueza gravada, su base imponible –constituida no solo por el nominal del préstamo, sino también por los intereses, penalidades e indemnizaciones, ex art. 30.1 TR LITP y AJD– está indisolublemente conectada al negocio jurídico subyacente, y totalmente desvinculada de su formalización documental, que ya tributa por la cuota fija. En mi opinión, el problema no reside en si cuota fija y cuota variable constituyen dos tributos distintos, o dos modalidades de un mismo tributo, sino en no confundir el hecho imponible genérico con el objeto específico del tributo. El hecho imponible es único, documentos notariales (arts. 27 y 28 TR LITP y AJD), pero el aspecto material de ese hecho imponible único puede consistir en la simple formalización notarial (cuota fija) o en el acto jurídico documentado (cuota variable).

La reconfiguración legal del hecho imponible determina en este punto la obsolescencia sobrevenida de la jurisprudencia del TS, también de la sentencia plenaria de su Sala Tercera, y, desde luego, ni vincula al TJUE⁴¹, ni tampoco se le ha planteado nunca⁴². Llegados a

capacidad económica del prestamista que si partimos de la base que el objeto de gravamen es el negocio jurídico subyacente.

⁴¹ Según reiterada jurisprudencia comunitaria:

[...] la calificación a la luz del derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el derecho nacional.

Véase, a título de ejemplo, *Bautiaa y Société française maritime*, STJCE de 13 de febrero de 1996 (C-197/94 y C-252/94, acumulados).

⁴² El Auto del TSJ de 7 de abril de 2008, aun cuando sostuvo que la cuota gradual del AJD «se desvincula del documento mismo y grava solo los actos o contratos cuya cuantía pueda ser determinada», centró la cuestión prejudicial planteada en su eventual incompatibilidad con el IVA desde la exclusiva perspectiva del artículo 33 de la directiva. Y el Auto del Tribunal de Justicia de 27 de noviembre de 2008 resolvió desde esta exclusiva perspectiva, para la que «resulta indiferente que el impuesto recaiga sobre unos actos jurídicos, como sostiene el órgano jurisdiccional remitente, o sobre su formalización por escrito como alegan los interesados». Por consiguiente, este es un debate que ni ha sido resuelto por el TJUE, ni está vinculado, a los efectos jurídico-comunitarios, por lo que haya fallado un tribunal interno, manteniendo intacta su autonomía de calificación jurídica a esos limitados efectos, como ha declarado en otras ocasiones.

este punto, deberemos concluir que, en materia de préstamos hipotecarios, concurre una perfecta identidad de hecho imponible, también en sus aspectos subjetivo y material, entre el IVA y el AJD⁴³, pero con un distinto efecto jurídico-tributario, porque el préstamo hipotecario concedido por la entidad financiera está sujeto pero exento en el IVA, mientras que en el AJD está sujeto y no exento. Y la pregunta es obvia, ¿puede el legislador nacional crear un tributo doméstico similar, pero con otro *nomen iuris*, que no solo invade el hecho imponible del IVA, sino que además sujeta una prestación de servicios declarada exenta por el artículo 135.1 de la directiva? Y, en su caso, ¿es admisible crear, con otro ropaje jurídico formal, un impuesto similar al IVA que, no solo grava una operación exenta, sino que además, y desconociendo su característica neutralidad fiscal, ni permite la deducción de cuotas soportadas, ni consiente su repercusión jurídica?⁴⁴

El conflicto entre norma comunitaria y norma estatal se resuelve con base en el principio de primacía del derecho comunitario⁴⁵ que sería proclamado en el celeberrimo caso *Costa c. Enel*, STJCE de 15 de julio de 1964 (C-6/64), sobre la base de diversos materiales jurídicos proporcionados por sentencias anteriores⁴⁶. En efecto, la primacía del derecho comunitario

⁴³ El mismo sujeto pasivo, la misma transacción económica gravada que, además, es «expresión del volumen de negocio» del prestamista entidad financiera, cuyo tráfico empresarial consiste, entre otras operaciones financieras, en la concesión de préstamos hipotecarios. Es decir, han desaparecido los tres óbices normativos detectados por el TS para no plantear cuestión prejudicial.

⁴⁴ En un sentido muy similar, alguna doctrina había defendido que la controvertida compatibilidad conllevaba un tipo incrementado o recargo sobre el IVA no deducible para el destinatario. Véase Falcón y Tella (2005).

⁴⁵ La primacía del derecho comunitario se erige en un principio basililar para el correcto engranaje del ordenamiento comunitario en los respectivos sistemas jurídicos nacionales. Por su importancia fundamental en la articulación de esa mutua relación entre ambos sistemas jurídicos, se introdujo en el Tratado constitucional, y hubo de ser sacrificado más tarde, en el proceso que conduciría al Tratado de Lisboa como salida a la crisis constitucional. En efecto, el artículo 6 del Tratado de 29 de octubre de 2004, por el que se incluye una Constitución Europea, establecía que: «La Constitución y el derecho adoptado por las instituciones de la Unión en el ejercicio de las competencias que le atribuyen a esta primarán sobre el derecho de los Estados miembros». Sin embargo, su eliminación con el Tratado de Lisboa no supone la mutilación de un principio que ya venía reconocido de forma unánime por la jurisprudencia, aunque sí la supresión de una norma que tenía una cierta proyección constitucional. Quizás por ello, de forma admonitoria, en la Declaración 17 anexada al Tratado de Lisboa, la Conferencia «recuerda que, con arreglo a una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los Tratados y el Derecho adoptado por la Unión sobre la base de los mismos priman sobre el Derecho de los Estados miembros, en las condiciones establecidas en la citada jurisprudencia».

⁴⁶ En *Costa c. Enel.*, se afirmó la primacía del derecho comunitario con base en el principio de atribución de competencias, el deber de abstención de cualquier medida que contravenga los objetivos comunitarios (art. 10.2 TCE, antiguo art. 5.2 TCEE), y la aplicabilidad y eficacia directa del derecho comunitario. Más tarde, en la no menos fundamental *Simmenthal*, STJCE de 9 de marzo de 1978, reconocerá que:

[...] en virtud del principio de primacía del derecho comunitario, las disposiciones del tratado y los actos de las instituciones directamente aplicables tienen por efecto, en sus relaciones

rio descansa en los principios de aplicabilidad directa y efecto directo, que tienen un doble origen legal y jurisprudencial⁴⁷, y son recíprocamente complementarios:

[...] la directa aplicabilidad supondría una referencia técnica, la «autosuficiencia» de la norma, no necesitada de ninguna medida comunitaria ni nacional para su aplicación interna; y el efecto directo, una referencia a la vez técnica y tuitiva: la invocabilidad de la misma por los particulares, al haber creado la norma comunitaria determinados derechos protegibles (Vilà Costa, B. *et al.*, 2002, p. 152)⁴⁸.

Con carácter general, la aplicabilidad directa se reconoce a los tratados constitutivos y a los reglamentos, y carecerían de esta cualidad las directivas y decisiones. Esa nítida distinción ha sido relativizada por una constante jurisprudencia comunitaria, que anuda la aplicabilidad directa y el efecto directo al concurso de un triple requisito:

- Que se trate de una disposición *clara*, sin ambigüedades, y cuya vocación normativa sea fácilmente deducible por el juez ordinario, sin perjuicio de que admita diversas interpretaciones.
- Que se trate de una decisión *precisa* en la delimitación de su objeto específico, o la identificación del derecho establecido o la obligación impuesta a su destinatario.
- Que se trate de una norma «autosuficiente» (completa y perfecta), e incondicional (no sujeta a plazos, reservas o condiciones).

con el derecho interno... hacer inaplicable de pleno el derecho, por el mismo hecho de su entrada en vigor, toda disposición nacional contraria existente.

Como ha señalado Ruiz-Jarabo (1993, pp. 61 y ss.), con la sentencia *Simmenthal* se llega mucho más lejos. Las normas comunitarias, por el juego combinado de la primacía y del efecto directo, adquieren inmediatamente la condición de normas positivas del sistema jurídico propio de los Estados miembros. En definitiva, confieren al juez nacional un poder extraordinario, al «permitirle controlar la comunitariedad de su legislación nacional, que modifica de hecho el sistema constitucional de los Estados miembros».

⁴⁷ El artículo 198 del TCEE establecía que «los reglamentos son directamente aplicables en todos los Estados miembros», mientras que la jurisprudencia de la Corte de Luxemburgo, que arranca de la temprana sentencia *Van Gend and Loos*, hubo de pronunciarse sobre «si el art. 12 del Tratado tiene un efecto interno; es decir, si los nacionales de los Estados miembros pueden hacer valer, en base a dicho artículo, derechos subjetivos que el juez debe salvaguardar». En cuanto a la aplicabilidad directa, no estamos ante un atributo privado del derecho comunitario, sino ante una característica de la recepción del derecho internacional en el derecho interno, al menos en los sistemas monistas, al que se adscribe nuestro propio ordenamiento jurídico (art. 96 CE y art. 1.5 Código Civil). En este sentido, la aplicabilidad directa supone que la norma comunitaria pasa a formar parte del ordenamiento interno, y a diferencia de algún otro ordenamiento interno como el *common law*, desde su misma publicación oficial y sin necesidad de un acto de incorporación expresa. Por el contrario, el efecto directo solo se predica de las normas que constituyen fuente directa de derechos y obligaciones para sus destinatarios, directamente invocables ante el juez nacional.

⁴⁸ Véase también Winter (1972, pp. 425 y ss.).

Según el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), la directiva «obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que debe conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios». Por su propia estructura incompleta, y condicionada a su transposición, es una norma necesitada de la intermediación estatal para su efectiva incorporación al ordenamiento interno. Otra cosa es que, desde el punto de vista de su contenido material, sea una norma clara, precisa y autosuficiente, susceptible de ser invocada directamente por sus destinatarios. En este caso, podemos hablar de un efecto directo parcial y limitado; parcial porque solo se produce en supuestos de tardía o defectuosa transposición, de lo contrario, solo sería invocable la disposición de derecho interno que ejecuta o desarrolla correctamente la directiva; y limitado, porque la invocabilidad directa solo sería oponible al Estado (efecto directo en sentido vertical), y no en relación con los particulares (efecto directo en sentido horizontal)⁴⁹.

El efecto directo en sentido vertical puede ser difícil de apreciar en las directivas de armonización fiscal, a las que exigir el suficiente grado de precisión, claridad y autosuficiencia colisiona con su carácter genérico e indeterminado en una materia esencialmente técnica y compleja necesitada del complemento normativo estatal. Sin embargo, en ocasiones presenta el suficiente grado de detallismo para defender su efecto directo, como es el caso de la vigente Directiva de IVA. Aun cuando existen aspectos de este impuesto armonizado en que es necesario reconocimiento de un ámbito de discrecionalidad al Estado destinatario, que imposibilita su efecto directo (horquilla del tipo impositivo, posible aplicación de tipos reducidos, etc.), no ocurre así con las exenciones tributarias, que gozan del necesario grado de claridad y precisión, y confieren un derecho subjetivo susceptible de ser invocado.

Sobre la base de estos parámetros normativos, y con el necesario rigor técnico, podríamos sostener que estamos ante una defectuosa transposición del artículo 135.1 de la directiva, que se pronuncia en términos categóricos («Los Estados eximirán...»), de forma clara, precisa y autosuficiente, estableciendo un derecho subjetivo a favor del prestamista (exención), susceptible de desplegar un efecto directo vertical ascendente *in bonus* de la directiva defectuosamente transpuesta⁵⁰, desplazando así la aplicación del reformado artículo 29.1 del TR LITP y AJD.

⁴⁹ La Corte de Luxemburgo ha reconocido el efecto directo de estas directivas con base en un doble argumento. En primer lugar, esgrimiendo su «efecto útil», que se vería debilitado si los nacionales no pudieran invocar las directivas ante sus respectivas jurisdicciones. Y, en segundo lugar, recurriendo a la doctrina del «*estoppel*», que supone que los Estados miembros no pueden oponer a sus particulares su propio incumplimiento de las disposiciones de las Directivas. Véase Mata Sierra (1998, p. 190). Como lógico corolario de esta doctrina, ese efecto directo vertical siempre debe producirse en sentido ascendente, es decir, invocando un derecho subjetivo o situación jurídica activa frente al Estado incumplidor, y nunca en sentido opuesto, que integraría un anómalo efecto directo inverso *in peius*.

⁵⁰ En contra, podría sostenerse que la Directiva de IVA ha sido correctamente transpuesta por el artículo 20.Uno.18 c) y f) de la Ley del IVA, que efectivamente contemplan una exención objetiva para el préstamo

4.2. Una distorsión fiscal a la libre circulación de capitales y/o prestación de servicios financieros

La exacción del AJD de préstamos hipotecarios puede constituir una distorsión fiscal de mercado, contraria a la libertad de movimiento de capitales (arts. 63 y ss. TFUE), a la que se asimila la libre prestación de servicios financieros. La plena liberalización de los movimientos de capitales se realizó con la Directiva 88/361/CEE, se constitucionaliza con el Tratado de Maastricht y proyecta su radio de acción no solo respecto de las relaciones comunitarias sino también respecto de nacionales de terceros Estados. El efecto directo del artículo 56 del Tratado de la Comunidad Europea (actual art. 63 TFUE) ha sido reiteradamente establecido por la jurisprudencia comunitaria, y, desde *Verkooijen*, STJCE de 6 de junio de 2000 (C-35/98), se atribuye a los anexos de la precitada directiva valor orientativo en la delimitación conceptual de los movimientos de capitales. Pues bien, la supresión de medidas que puedan constituir una restricción a la libertad de movimiento de capitales alcanzaría a los préstamos, garantías y otras operaciones financieras que figuran en el anexo I, apartados I, VIII y XI de la directiva.

Nótese que no estamos sugiriendo que existe una discriminación fiscal, que en realidad no concurre, y que supondría ignorar el esquema analítico elaborado por el TJUE para la detección de una discriminación/restricción fiscal⁵¹, sino, simplemente, afirmando que la

hipotecario. Pero entonces cabría preguntarse si el Estado miembro puede invadir ese hecho imponible exento para, con otra figura tributaria, declararlo sujeto a otro gravamen, desconociendo la esencia de la función armonizadora del IVA que, desde el Informe Newmark, no es otra que evitar distorsiones de la imposición indirecta en el mercado de bienes y servicios. En esta tesitura, cabría preguntarse también si estamos ante un Estado incumplidor, y, por ende, si el sujeto pasivo puede invocar el efecto directo de la directiva para tutelar su derecho subjetivo a la exención tributaria.

⁵¹ En una primera aproximación, la discriminación fiscal consiste en la aplicación de normas tributarias distintas a situaciones comparables, o en la aplicación de la misma norma fiscal a situaciones diferentes. Pero, partiendo de la tradición de los sistemas jurídicos nacionales fielmente reflejada en la jurisprudencia del TJCE, podemos precisar más el concepto. En este sentido, habrá discriminación cuando se otorgue un trato fiscal diferente a situaciones similares, o un trato igual a situaciones diferentes, siempre que no concorra una justificación objetiva y razonable de interés general, y que ese tratamiento diferenciado no sea desproporcionado para satisfacción del fin legítimo perseguido. Por tanto, el enfoque analítico para el descubrimiento de una discriminación/restricción fiscal, sin perjuicio de alguna que otra reconocida especificidad, responde a un parámetro predeterminado. La estructura del razonamiento jurídico utilizado por el TJCE reproduce siempre un mismo esquema lógico-deductivo que, enunciado de forma sintética, es el siguiente: a) análisis de la comparabilidad de situaciones; b) identificación de un tratamiento diferenciado; c) ausencia de causa de justificación; d) test de proporcionalidad. Véase De Juan Casadevall (2010, pp. 95 y ss.). Este enfoque analítico, esencialmente concebido para el análisis comparativo de la imposición directa, es inadecuado para abordar el tema que aquí nos ocupa. En cualquier caso, en no pocas sentencias, el TJUE ha apreciado la concurrencia de una restricción fiscal contraria a las libertades comunitarias sin sujetarse a este estricto enfoque analítico. Es el caso de *Dassonville*, STJCE de 11 de julio de 1974 (C-8/74); *Rewe-Zentral*, STJCE de 20 de febrero de 1979 (C-120/78); *Safir*, STJCE de 28

exigencia del AJD en sede del prestamista constituye una barrera fiscal que distorsiona el libre movimiento de capitales.

El tribunal de justicia utiliza indistintamente los términos discriminación, restricción, obstáculo o disuasión, lo que dificulta extraordinariamente cualquier precisión teórica al respecto. La noción de restricción procede de *Dassonville*, que la concibe como toda medida capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el comercio intracomunitario; o en un sentido muy lato, toda medida que dificulte el ejercicio de las libertades comunitarias fundamentales (González García, 2004)⁵². El enfoque de las restricciones parece más economicista, propone la erradicación de los obstáculos que dificultan la realización del mercado interior, impidiendo las medidas que favorezcan el comercio interior en detrimento del comercio intracomunitario, aun cuando no dispensen un trato diferenciado en función de la nacionalidad o residencia del operador económico. Se trata de normas neutras en su concepción, cuyos efectos en una situación transnacional pueden producir algún tipo de discriminación (Iglesias Casais, 2007, pp. 74 y ss.)⁵³. En nuestra opinión, el efecto económico práctico de la medida es la única diferencia estructural relevante con la discriminación fiscal⁵⁴, amén del distinto régimen de justificaciones, que en primer caso solo consiente las justificaciones expresamente tasadas en el TFUE, mientras que en el segundo admite también las exigencias imperativas de interés general de elaboración jurisprudencial.

de abril de 1998 (C-118/96); *Trummer*, STJCE de 16 de marzo de 1999 (C-222/97); *Futura*, STJCE de 15 de mayo de 1997 (C-250/95); *Svensson*, STJCE de 14 de noviembre de 1995 (C-484/93); *Sandoz*, STJCE de 14 de octubre de 1999 (C-439/97); *Skandia*, STJCE de 26 de junio de 2003 (C-422/01), o *Schröder*, STJUE de 31 de marzo de 2011 (C-450/2009).

- ⁵² La autora sostiene, desde un estudio en profundidad de la jurisprudencia comunitaria, que ambos conceptos se diferencian por la perspectiva analítica, «mientras en la discriminación lo esencial es determinar la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes, en la restricción lo que interesa es determinar los efectos producidos por una determinada normativa o medida, capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o posteriormente, el ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias». Por ello, afirma que toda discriminación conlleva una restricción, pero que no toda restricción presupone discriminación.
- ⁵³ Vanistendael, citado por este autor, sostiene que existirá restricción prohibida cuando la medida tributaria divida el mercado único en múltiples mercados internos, y los factores que contribuyan a determinar las respuestas sean esencialmente económicos. En mi opinión, estamos ante normas neutras que, no tanto en su concepción como en su aplicación, pueden producir una distorsión fiscal. El concepto de restricción fiscal se corresponde con el de distorsión fiscal tal y como ha sido esbozado más arriba.
- ⁵⁴ En contra, González García (2004, p. 25), que defiende que uno de los aspectos esenciales para distinguir entre ambas figuras es «el término de comparabilidad, que estará siempre presente en situaciones de discriminación, pero podrá existir o no, en situaciones de restricción». Sin embargo, entendemos que siempre existe término de comparabilidad, otra cosa es que sea aislado correctamente, o su grado de comparabilidad concurrente, o su mayor laxitud en la restricción. Pero siempre habrá de apreciarse una mínima comparabilidad, también para determinar ese efecto restrictivo. En el caso que aquí nos ocupa habrá que buscarlo en la existencia de otros impuestos similares al AJD, en otros mercados hipotecarios, que penalicen al prestamista/acrededor hipotecario.

dencial. Esa mayor amplitud conceptual de la restricción fiscal lo convierte en un concepto más versátil para detectar posibles transgresiones de las libertades comunitarias. O dicho en otros términos, la idea clásica de discriminación se ha revelado insuficiente para colmar las exigencias comunitarias de eliminación de barreras fiscales, mientras que la noción de restricción fiscal presenta una connotación más economicista y amplia que, desde la perspectiva analítica de sus efectos prácticos, permite la depuración de todas las distorsiones fiscales que impiden directa o indirectamente, actual o potencialmente, la plena realización del mercado interior. En términos generales, el concepto englobaría las *restricciones de entrada* (respecto del Estado de acogida, *host country*) y las *restricciones de salida* (respecto del Estado de origen, *home country*). Pues bien, la exigencia al prestamista del AJD que grava préstamos hipotecarios puede constituir una restricción fiscal de entrada, una barrera fiscal que dificulte que operadores financieros, comunitarios o extracomunitarios, concedan préstamos formalizados en el extranjero que produzcan «cualquier efecto, jurídico o económico, en España» (art. 6.1 C) TR LITP y AJD), como puede ser la constitución de una hipoteca sita en el territorio nacional. Y a idéntica conclusión llegaremos si, siguiendo la tesis del TS, concebimos la cuota variable del AJD como un mero gravamen documental, y no como un tributo del negocio jurídico subyacente. El artículo 11 de la Directiva 2008/7/CE prohíbe someter los empréstitos a tributación, cualquiera que sea el emisor, así como sus formalidades, y en su preámbulo recuerda que los impuestos como los *Stamp Duty*, dan lugar a «discriminaciones, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de capitales». Y en este sentido, la STJUE de 1 de octubre de 2009, C-569/07, declaró la ilegalidad del *Stamp Duty Reserve Tax* británico por contravención del artículo 11 de la citada directiva. El parentesco con nuestro AJD, reminiscencia histórica de la vieja imposición del Timbre⁵⁵, es evidente.

En otro orden de cosas, también será decisiva, en este ámbito, la respuesta del TJUE a la cuestión prejudicial planteada el 6 de septiembre de 2018 por la Comisión Tributaria de Lombardía (C-565/18), sobre la compatibilidad con la libertad de movimiento de capitales del impuesto italiano sobre transacciones financieras. Una decisión que, tras el frustrado intento de promover una regulación europea parcheada vía cooperación reforzada, será fundamental para dilucidar la viabilidad jurídica de este nuevo impuesto que ha florecido en diversas legislaciones domésticas.

5. Valoración crítica

El gravamen documental AJD, residuo decimonónico de la atávica imposición del Timbre, constituye un precipitado normativo heterogéneo, cuya técnica legislativa y acomodo a los modernos postulados constitucionales de justicia tributaria deja mucho que desear.

⁵⁵ Sobre la evolución histórica del AJD de préstamos hipotecarios, véase Adame Martínez (2018).

Ello es especialmente cierto en relación con la cuota variable, cuya configuración como mera modalidad del tributo o como tributo separado ha sido muy discutida por la doctrina. Efecto reflejo de esa controvertida concepción congénita del gravamen variable ha sido la discusión sobre su objeto material –el documento o el acto jurídico documentado– y las dudas más que razonables en la determinación del sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios, que llevaron a una doctrina científica muy relevante a atribuirla al prestamista. Por el contrario, el TS, sin fisuras en su inveterada jurisprudencia, atribuía la condición de sujeto pasivo al prestatario, y la corroboró en su Sentencia del pleno jurisdiccional de la Sala Tercera de 27 de noviembre de 2018, arrumbando la volátil jurisprudencia disidente de octubre de 2018. La precipitación legislativa para corregir esa jurisprudencia consolidada, y confirmada por el pleno jurisdiccional, en el que alguna doctrina ha visto un ejercicio censurable de «populismo fiscal», produce unos efectos colaterales, sin duda impremeditados, que pueden dar al traste con la reforma. El primero de ellos, se refiere al uso abusivo del decreto-ley que, cualquiera que sea el color político del Gobierno de turno, viene siendo demasiado frecuente en un segmento del ordenamiento jurídico que tiene una relación umbilical con el principio de legalidad. El segundo se refiere a su dudosa compatibilidad con el derecho de la Unión y, en particular, a su mimetización con el hecho imponible del IVA, que deja expedita la posible invocación del efecto directo vertical de la exención tributaria, y a la notable distorsión fiscal que puede suponer el reconfigurado AJD en el mercado hipotecario español. Llegados a este punto, hemos de concluir que llueve sobre mojado, y que a una defectuosa técnica legislativa en la configuración del gravamen del préstamo hipotecario se adiciona ahora una precipitada e irreflexiva intervención legislativa para reabrir un tema que estaba cerrado, y que plantea serios problemas jurídicos que pueden concluir con su inconstitucionalidad, su incompatibilidad con las libertades comunitarias o su desplazamiento por la Directiva del IVA. A todo ello hay que añadir el notable daño inferido a la reforzada función nomofiláctica del recurso de casación –y que tan necesaria era, y es, en materia tributaria– y la ambigüedad calculada del TC, que lejos de determinar, de forma clara y precisa, quién es el sujeto pasivo que exterioriza la capacidad económica gravada en el préstamo hipotecario, abdica de su función constitucional para refugiar su indolencia en una vacua «opción de política legislativa» (ATC de 18 de enero de 2005). El paisaje tras la batalla es desolador, y nos emplaza, ahora ya de forma ineludible, a acometer la modernización de esta rancia figura tributaria, que pasa por su configuración como una tasa, o sencillamente, por su supresión, como ya sugiriera el Informe Lagares (Ministerio de Hacienda, 2014, p. 261)⁵⁶.

⁵⁶ El Informe aconseja la supresión de la cuota variable, cuando lo permita la situación presupuestaria, porque no grava una concreta manifestación de capacidad económica.

Referencias bibliográficas

- Adame Martínez, F. (2018). El sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los préstamos con garantía hipotecaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 429, 5-46.
- Carmona Contreras, A. M. (1997). *La configuración constitucional del Decreto-ley*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Expansión. (18-10-2018). *El TS vuelve a cambiar: es el banco quien debe pagar el impuesto de los préstamos hipotecarios*.
- El País. (18-10-2018). *Revés del Supremo a los bancos: son ellos y no el cliente quienes deben pagar el impuesto de las hipotecas*.
- El País. (22-10-2018). *El Tribunal Supremo fija para el próximo 5 de noviembre el pleno para aclarar quién pagará el impuesto de las hipotecas*.
- El Mundo. (7-11-2018). *El Tribunal Supremo da la razón a los Bancos y falla que el cliente pague el impuesto de las hipotecas*.
- Falcón y Tella, R. (1997). Decreto-ley, reserva de ley y deber de contribuir: nuevas orientaciones de la jurisprudencia constitucional. *Quincena Fiscal*, 19.
- Falcón y Tella, R. (2005). *Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: Iustel.
- Falcón y Tella, R. (2008). La incompatibilidad entre el IVA y el gravamen proporcional de AJD: el Auto del TSJ de Cataluña de 7 de abril de 2008. *Quincena Fiscal*, 18, 7-12.
- Falcón y Tella, R. (2018). De nuevo sobre el sujeto pasivo del AJD en los préstamos hipotecarios. La STS de 6 de noviembre de 2018 y el RDLey 17/2018, de 8 de noviembre. *Quincena Fiscal*, 22, 9-14.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2010). *Instituciones de Derecho Financiero*. Barcelona: Marcial Pons.
- González García, G. (2004). Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario. *IEF*, 8, 1-64.
- García Gil, J. L., García Gil, M. y García Gil, F. J. (2001). *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: Dijusa.
- García Novoa, C. (2018). *La postverdad del impuesto a las hipotecas y el populismo fiscal*. Taxlandia.
- Iglesias Casais, J. M. (2007). *No discriminación fiscal y Derecho de establecimiento en la Unión Europea*. Pamplona: Thomson Aranzadi.
- Juan Casadevall, J. de. (2010). *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*. Pamplona: Aranzadi Thomson Reuters.
- Juan Casadevall, J. de. (2012). Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley de reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio. *Quincena Fiscal*, 19.
- La Vanguardia. (18-10-2018). *El Tribunal Supremo respalda que el banco pague el impuesto de las hipotecas*.
- Martín Queralt, J. (1979). La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria. *REDF*, 24.
- Mata Sierra, M. T. (1998). *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*. Valladolid: Editorial Lex Nova.
- Ministerio de Hacienda. (2014). *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema tributario español*. Madrid.



- Pérez-Fadón Martínez, J. J. (2019). Sujeto pasivo de la cuota gradual de documentos notariales, según el Real Decreto-ley 17/2018. *Carta Tributaria*, 46.
- Pérez Royo, F. (1985). Principio de legalidad, deber de contribuir, y Decretos-leyes en materia tributaria. *REDC*, 13, 41-70.
- Pescatore, P. (1981). Aspectos judiciales del «acervo comunitario». *Revista de Instituciones Europeas*, 8(2), 331-366.
- Ruiz-Jarabo Colomer, D. (1993). *El juez nacional como juez comunitario*. Madrid: Cuaderno de Estudios Europeos.
- Vilà Costa, B., Abellán Honrubia, V. y Olesti Rayo, A. (2002). *Lecciones de Derecho Comunitario Europeo*. Madrid: Ariel Derecho.
- Winter, J. A. (1972). Direct applicability and Direct Effect, two distinct and different concepts in Community Law. *Common Market Law Revue*, 4, 425-438.



La determinación objetiva de la base imponible en el IRPF: análisis de sus aspectos más controvertidos

Joaquín Álvarez Martínez

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

Extracto

El presente artículo tiene por objeto el análisis de algunos de los aspectos más controvertidos del método de determinación objetiva de la base imponible en el IRPF. A estos efectos, se estudian, en primer lugar, las diversas razones justificativas del referido régimen, examinando, en segundo término, la adecuación de dicho sistema a los principios de justicia tributaria, para concluir, por último, con el estudio de los diferentes requisitos necesarios para quedar sometido al mismo.

Palabras clave: determinación objetiva; base imponible; IRPF.

Fecha de entrada: 18-06-2019 / Fecha de aceptación: 04-07-2019

Cómo citar: Álvarez Martínez, J. (2019). La determinación objetiva de la base imponible en el IRPF: análisis de sus aspectos más controvertidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 43-82.



The objective quantification of the tax base in the IRPF: analysis of its most controversial aspects

Joaquín Álvarez Martínez

Abstract

This paper study the most controversial aspects of the objective quantification method of the tax base in IRPF. Whith this purpose, we analyze the justifying reasons for the regime and your adequacy to the principles of tax justice, to conclude with the exam of the necessary conditions to be subjected to the aforementioned method.

Keywords: objective quantification; tax base; IRPF.

Citation: Álvarez Martínez, J. (2019). La determinación objetiva de la base imponible en el IRPF: análisis de sus aspectos más controvertidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 43-82.

Sumario

1. Una primera aproximación a la materia objeto de estudio: origen y configuración actual
2. Las razones justificativas del régimen de determinación objetiva
 - 2.1. Reducción de deberes formales (simplificación) y de costes indirectos
 - 2.2. Garantizar la seguridad jurídica (menor litigiosidad) y un nivel mínimo de recaudación
 - 2.3. Imposibilidad de control y potenciación de la lucha contra el fraude fiscal
3. La adecuación del sistema a los principios de justicia tributaria
 - 3.1. El principio de capacidad económica
 - 3.2. El principio de igualdad
 - 3.3. El principio de reserva de ley
 - 3.4. Una cuestión adicional: la voluntariedad del régimen como pretendida característica legitimadora de la constitucionalidad del mismo
4. El ámbito de aplicación del sistema de determinación objetiva: delimitación y requisitos
 - 4.1. Sujetos y actividades acogidas al sistema
 - 4.2. Límites cuantitativos
 - 4.3. La voluntariedad del sistema: la renuncia al mismo

Referencias bibliográficas

Nota: El presente trabajo se enmarca dentro del proyecto de investigación del Ministerio de Economía y Competitividad «La simplificación de la imposición sobre la renta» (Ref. DER2016-77480-P), cuyo investigador principal es el Prof. Dr. José María Lago Montero.

1. Una primera aproximación a la materia objeto de estudio: origen y configuración actual

Como es bien sabido, una de las cuestiones cardinales que siempre se suscitan en orden a la configuración normativa de cualquier tributo variable aparece constituida por la delimitación de su base imponible y del régimen jurídico al que esta última se encuentra sometida, y ello en un doble sentido: de una parte, en lo concerniente al establecimiento de las diferentes previsiones cuya aplicación va a permitir la adecuada cuantificación del importe al que aquella asciende; y, de otra, e íntimamente relacionada con la anterior, en lo relativo a la concreción de los posibles métodos a través de los cuales puede llevarse a cabo la determinación de la misma.

Siendo esto así, y centrándonos en el segundo de los aspectos reseñados, cabe señalar que ya la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT de 1963), se ocupó, desde su redacción primigenia, de abordar el mismo, indicando el artículo 47 de aquella, en ese instante, que «La ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible dentro de los siguientes regímenes: a) Estimación directa; b) Estimación objetiva; y c) Estimación por jurados». Dicho precepto sería objeto, con el paso del tiempo, de diversas modificaciones, siendo sustituidas, en un primer momento, las menciones a los jurados y a la estimación objetiva por las de estimación indirecta y estimación objetiva singular, respectivamente¹, para volver a contemplar de nuevo, al hilo de una reforma posterior, la mera referencia a la estimación objetiva².

En vista de lo anterior, y de la indiscutible importancia que reviste dicha materia, no es en modo alguno extraño –más bien lo contrario– que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), hoy vigente, se haya ocupado nuevamente de esta cuestión, disponiendo, en este sentido, su artículo 50.2 que «La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: a) Estimación directa. b) Estimación objetiva. c) Estimación indi-

¹ Reforma introducida por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (art. segundo).

² Modificación operada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (disp. adic. cuarta).

recta», previsión esta última que, a su vez, viene a complementarse con la recogida en el artículo 50.3 de dicho texto legal, en cuya virtud:

Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.

Como de inmediato se comprueba, la actual LGT ha venido a mantener en su seno los tres métodos de determinación de la base imponible recogidos por su predecesora, con la única salvedad de que, al referirse a los mismos en su conjunto, aquella ha procedido a omitir la mención a las palabras «régimen» y «medios», expresiones ambas distintas a la de «métodos»³ y que sí aparecían plasmadas en la LGT de 1963⁴, omisión que, si bien ha sido objeto de crítica por un sector de la doctrina⁵, entendemos que constituye, en último extremo, una cuestión terminológica⁶ carente de cualquier tipo de relevancia práctica⁷, por lo que todas aquellas serán utilizadas, de forma indistinta, a lo largo del presente trabajo.

Sea como fuere, y a la vista de lo anterior, resulta evidente que la delimitación de los distintos métodos de determinación de la base imponible ha venido constituyendo, desde siempre, una de las grandes preocupaciones de nuestro legislador. Y buena prueba de ello la constituye –ya en lo que a la determinación objetiva concierne– el hecho de que los antecedentes más remotos de la misma se sitúen más allá de la propia LGT de 1963, habiéndose ubicado su germen en la Ley de reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957,

³ En este sentido, Pita Grandal (2009, p. 22) ha venido a señalar que mientras que:

[...] el régimen alude en todo caso al régimen jurídico que disciplina una materia [...], el método, en el ámbito de los regímenes de determinación de bases imponibles, hace referencia a la técnica jurídica empleada para la delimitación de la base, según los medios que resulten relevantes para cifrar la base imponible.

En un sentido semejante vino a manifestarse, ya dos décadas antes, Génova Galván (1986, p. 23).

⁴ En concreto, la redacción definitiva que vino a presentar el artículo 47 de la LGT de 1963 –obra de la ya mencionada disp. adic. cuarta de la Ley 18/1981, de 6 de junio– fue la siguiente: «La ley propia de cada tributo establecerá los *medios* y *métodos* para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes: a) Estimación directa; b) estimación objetiva; c) estimación indirecta» (la cursiva es nuestra).

⁵ Por todos, Pita Grandal (2009, p. 22).

⁶ A este respecto, debe recordarse que ya el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (2001, p. 73) vino a sugerir la necesidad de efectuar, a la hora de ordenar la materia relativa a la base imponible, una reflexión acerca de cuál debía ser la terminología concreta a emplear en este aspecto concreto.

⁷ Hasta el punto de que no resulta extraño que alguna autora (García-Torres Fernández, 2007, p. 309) utilice, de modo indistinto, los términos de «régimen», «método» y «sistema» en referencia a la determinación objetiva.

la cual, como es sabido, vino a dar cabida a las –así denominadas– evaluaciones globales y al régimen de convenios⁸.

Con posterioridad, y como es sabido, dicho sistema vino a evolucionar, en un primer instante y por obra de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas, hacia la estimación objetiva singular –si bien, en lo que a nosotros interesa, en su modalidad simplificada⁹–, para ya, en un momento posterior, y a raíz de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora de ese mismo impuesto, así como de su reglamento de desarrollo¹⁰, consolidarse de manera definitiva, en sede de nuestro ordenamiento tributario, con el nombre por el que, desde aquel entonces, viene siendo conocida: estimación objetiva por signos, índices y módulos¹¹.

Ello se ve corroborado por la circunstancia de que las posteriores regulaciones de las que, en esta concreta materia y en sede del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), nos ha venido dotando el legislador –esto es, las previstas en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, el RDleg. 3/2004, de 5 de marzo, y la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, actualmente vigente– han mantenido, con alguna que otra variación, el mencionado sistema, el cual ha sido caracterizado por nuestra doctrina como *alternativo* –al método de determinación directa– (Navarro Faure, 1993, p. 93; Juan Lozano, 1996, p. 59; Cruz Padiá, 2006, p. 40; Muleiro Parada, 2009, p. 75; Sánchez Huete, 2012, p. 21; Simón Mataix, 2000, pp. 131 y 132)¹² e *indiciario* –al constituir los módulos utilizados para el cálculo del rendimiento neto unos datos externos al hecho imponible– (Merino Jara, 1992, p. 999 y 2013, p. 449; Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, p. 23, y Navarro Faure, 1993, pp. 75-76; Del Campo Vázquez, 1999, p. 555; García-Torres Fernández, 2013, p. 27; Sánchez Huete, 2012, p. 25; Martínez-Carrasco Pignatelli, 2016, p. 92; Galapero Flores, 1998, p. 547).

⁸ Acerca de los mismos –y, en general, de la evolución histórica de los distintos sistemas de determinación objetiva en España– procedemos a remitirnos al excelente estudio de Muleiro Parada (2009, pp. 29 y ss.).

⁹ Sobre la misma puede consultarse la detallada obra de Herrero Madariaga (1985, pp. 163 y ss.).

¹⁰ Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre (en especial, arts. 17.1 y 28.2).

¹¹ A este respecto, y como han venido a poner de relieve Merino Jara (1992, p. 996) y Muleiro Parada (2009, p. 49), la mención a la misma constituyó, en aquel instante, la auténtica novedad en este punto, en la medida en que la otra modalidad de determinación objetiva a la que hacía alusión el artículo 19 del Reglamento del IRPF –esto es, la de coeficientes– venía a coincidir, en lo esencial, con el régimen hasta entonces conocido como estimación objetiva singular, en su modalidad normal.

¹² Una opinión distinta –y, a nuestro modo de ver, errada– es la sostenida por Del Campo Vázquez (1999, p. 554), quien califica dicho régimen (así como también el de estimación indirecta) de «subsidiarios» respecto del sistema de determinación directa, circunstancia que, como bien han señalado Juan Lozano (1996, p. 52) y Galapero Flores (1998, p. 548), no tiene lugar en el caso de la estimación objetiva. Por su parte, también Simón Mataix (2000, p. 134) utiliza el calificativo de «subsidiario» en relación con el método de determinación objetiva, y ello sobre la base de que el mismo resulta de aplicación automática (salvo renuncia), circunstancia esta que, en nuestra opinión, denota, por el contrario, el carácter preferente de aquel.

Y ha sido precisamente esta última característica la que ha llevado a una buena parte de los autores a considerar que el método al que nos venimos refiriendo constituye, en efecto, una verdadera *estimación* –en la medida en que el resultado que se alcanza, con el uso de aquel, no parte, a diferencia de la determinación directa, de unos datos reales, no siendo posible, en consecuencia, cuantificar la base imponible de una forma cierta¹³, opinión esta que, sin embargo, no compartimos, entendiéndolo, por el contrario, que nos encontramos ante una auténtica determinación, pues, como bien se ha señalado, en este caso:

[...] no existe una renuncia del legislador a fijar la base imponible, esta se determina con certeza con uno u otro método, porque los medios para determinarla están perfectamente definidos en las normas; lo que ocurre es que, implícitamente, están cuantificando un concepto distinto de renta; la renta real, en un caso, y la renta media o presunta, en otro (Navarro Faure, 1993, p. 75)¹⁴.

Precisamente por ello, por el hecho de que a través de la determinación objetiva por signos, índices o módulos lo que se cuantifica –y, en consecuencia, es sometido a gravamen– aparece constituido por una renta diversa a la real, no es de extrañar que el mencionado sistema haya venido siendo objeto de permanente controversia desde su aparición, en especial por su difícil armonización con los principios constitucionales de justicia tributaria. Si a ello se une que el mismo afecta de lleno a una figura clave en nuestro sistema tributario, como el IRPF, y que, además, alcanza a un nada despreciable número de contribuyentes¹⁵, resulta indudable que el estudio acerca de las diferentes cuestiones que en torno al mismo se han venido –y se vienen– suscitando constituye una materia de permanente actualidad.

No obstante, antes de entrar en el debate en torno a los diversos problemas que plantea este sistema tanto desde la perspectiva de los principios constitucionales antes citados,

¹³ A este respecto, resulta ya tradicional traer a colación, en este punto, la afirmación realizada por Sainz de Bujanda (1973, p. 207) cuando señala que «la estimación surge precisamente en el instante en que, sea cual fuere la causa, no se considera posible determinar la base. Entonces el legislador autoriza que, en vez de la base definida en las normas, se determine algo distinto a ella». Otros autores que defienden asimismo la tesis de que nos encontramos ante una auténtica «estimación» son Martínez-Carrasco Pignatelli (2016, p. 92), Galapero Flores (1998, pp. 541 y 547), Del Campo Vázquez (1999, p. 555) y Poveda Blanco (1992, p. 130).

¹⁴ Una opinión semejante, acerca de esta concreta cuestión, ha sido también defendida por Muleiro Parada (2009, p. 66) y Sánchez Pedroche (1993, p. 193).

¹⁵ Circunstancias todas ellas puestas de manifiesto, ya en el año 1996, por Martín Queralt (1996, pp. 12-13). Así, y acudiendo a las estadísticas elaboradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), se comprueba como en el año 2016, de un total de 3.106.469 contribuyentes que declararon rendimientos derivados de actividades económicas en sede del IRPF, 1.253.672 lo hicieron en determinación objetiva (aproximadamente, un 40 %), porcentaje este, no obstante, 9 puntos inferior al del año 2010, ejercicio en el cual, de un total de 2.983.559 de declarantes de los referidos rendimientos, 1.481.912 se acogieron al mencionado método (aproximadamente, un 49 %).

como de su propio régimen jurídico (en su configuración actual), entendemos oportuno detenernos en otro de los aspectos clave del mismo, esto es, el análisis de las distintas razones que, a lo largo de sus más de 25 años de vigencia, se han venido esgrimiendo en orden a justificar su existencia, y ello al objeto de comprobar si, en efecto, aquellas continúan siendo, hasta hoy, válidas y efectivas.

2. Las razones justificativas del régimen de determinación objetiva

Como es de sobra sabido, la aparición, en sede del IRPF, de un sistema objetivo basado en la aplicación de ciertos signos, índices o módulos en orden a la cuantificación de determinadas rentas vino a fundamentarse, en su momento, en diferentes motivos de muy diverso significado, los cuales, dicho de forma resumida, estarían constituidos por los siguientes: la reducción de deberes formales (con la respectiva simplificación), así como de los correspondientes costes indirectos; la consecución de seguridad jurídica (y, por ende, de una menor litigiosidad) y de un nivel mínimo de recaudación; y la imposibilidad de control del conjunto de las actividades económicas unido a la potenciación de la lucha contra el fraude fiscal.

2.1. Reducción de deberes formales (simplificación) y de costes indirectos

La primera –y más repetida– de las razones que han venido esgrimiéndose, desde un primer instante, en favor de la determinación objetiva por signos, índices y módulos en el ámbito del IRPF guarda relación con el hecho de que la misma comporta, sin lugar a duda, una significativa disminución de las obligaciones formales que deben cumplir los sujetos acogidos a dicho régimen¹⁶, lo que conlleva una simplificación del sistema¹⁷, así como también una relajación de la denominada presión fiscal indirecta¹⁸, circunstancia esta que re-

¹⁶ Tal y como han recordado las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña de 10 de diciembre de 2013 y Castilla y León (Burgos) de 27 de septiembre de 2013. Por su parte, y ya en lo concerniente al ámbito doctrinal, dicha idea ha sido puesta de manifiesto por Simón Mataix (2000, p. 129), García-Torres Fernández (2013, p. 21), Rodríguez Alonso (2012, p. 2), Sánchez Huete (2012, p. 20) y Del Campo Vázquez (1999, p. 555).

¹⁷ Idea esta de simplificación que, como acertadamente han puesto de manifiesto Ferreiro Lapatza (2005, p. 63) y Cruz Padial (2006, p. 39) constituye ya un auténtico tópico en sede tributaria. Por lo demás, la simplificación a la que se alude en el texto ha sido reconocida, entre otros, por el último autor mencionado (2006, p. 42), Juan Lozano (1996, pp. 20 y 93), Navarro Faure (1993, p. 91) y Muleiro Parada (2009, p. 93), así como por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de diciembre de 2013.

¹⁸ En la medida en que, como indica Sánchez Huete (2012, p. 20), ello evita que los sujetos obligados al cumplimiento de dichos deberes formales no tengan que hacer frente al costo que supone encargar

sulta acorde con el principio de limitación de costes indirectos recogido en el artículo 3.2 de la LGT (Martínez-Carrasco Pignatelli, 2016, p. 92; Cruz Padial, 2006, pp. 44-45; Sánchez Huete, 2012, p. 20).

En este sentido, y centrándonos en la regulación actual, es evidente que las obligaciones formales que comporta la utilización de la determinación objetiva mencionada en el párrafo precedente se limitan de una manera importante, pues, frente a la contabilidad ajustada al Código de Comercio o los diferentes libros registros que se exigen, según los diversos supuestos, para aquellos contribuyentes que determinan sus rendimientos de actividades económicas mediante el método de estimación directa (en sus modalidades normal o simplificada)¹⁹, quienes lo hacen conforme al sistema objetivo deben limitarse, en lo fundamental, a la adecuada conservación de las facturas emitidas y recibidas y de los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados²⁰.

A este respecto, se ha señalado que dicha simplificación evita los posibles problemas que podría acarrear, para los pequeños y medianos empresarios, bien la exigencia de una contabilidad cuya llevanza no es necesaria, en la práctica, para la correcta gestión de su negocio o actividad (Simón Mataix, 2000, pp. 129, 131 y 139)²¹, bien el cumplimiento de un conjunto de obligaciones documentales y registrales que harían casi imposible la existencia de ciertos negocios que realizan un número importante de operaciones diarias de escasa cuantía (Rodríguez Alonso, 2012, p. 2).

No obstante, dicho fundamento ha sido también objeto de crítica en sede doctrinal, habiéndose indicado que, en el instante actual –segunda década del siglo XXI–, no resulta lógico seguir amparando la existencia de este método de determinación de las rentas empresariales en la necesidad de simplificar los deberes formales de los sujetos sometidos al mismo, al ser incomprensible que estos no puedan llevar, de una forma adecuada, el cómputo de sus datos económico-financieros, siquiera sea a través de una contabilidad

dichas tareas a terceros. En idéntica línea se han manifestado Ferreiro Lapatza (2005, p. 68), Martínez Muñoz y Navarro Faure (2007, p. 27), Merino Jara (1992, pp. 985 y 1.004), Juan Lozano (1996, p. 51), Cruz Padial (2006, p. 43), Del Campo Vázquez (1999, p. 555), Fernández López (2001, p. 132), Muleiro Parada (2009, pp. 94-95) y Rodríguez Alonso (2012, p. 2).

¹⁹ Así, ya en 1996 Juan Lozano (1996, p. 49) vino a recordar «que la aplicación de los impuestos personales sobre la renta empresarial descansa sobre una adecuada llevanza de los libros contables», calificando a la contabilidad como «un elemento insustituible [...] que conducirá a la calificación y cuantificación del hecho imponible realizado».

²⁰ Artículo 68.6 del actual Reglamento del IRPF. No obstante ello, dicho reglamento (art. 68.7) exige asimismo, en determinadas ocasiones, la llevanza de un libro registro de ventas o ingresos (en los casos en que el rendimiento sea cuantificado atendiendo al volumen de actividades) o un libro registro de bienes de inversión (cuando se proceda a la deducción de cantidades por la práctica de amortizaciones).

²¹ En un sentido semejante se pronuncia Juan Lozano (1996, p. 50).

simplificada²², idea esta –la de la imprescindible exigencia de contabilidad en este ámbito– que, por otra parte, vino ya a ser defendida con ocasión de la reforma del IRPF llevada a cabo en el año 1998²³.

Por otra parte, el motivo examinado en el presente epígrafe para defender el sistema de determinación objetiva en sede del IRPF ha venido también a ser puesto en tela de juicio al afirmarse que, dado que el mismo constituye, como hemos señalado con anterioridad, un método alternativo al de determinación directa, siendo además la aplicación de aquel voluntaria para los contribuyentes, nos encontramos, en definitiva, ante una opción fiscal (Simón Mataix, 2000, p. 140)²⁴, en la cual el verdadero factor que puede inducir a optar por el mismo (o a renunciar a aquel) radicará en la obtención de un mejor tratamiento fiscal –una menor tributación– en sede de dicho impuesto (Merino Jara, 2013, p. 434, y 1992, p. 984; Plaza Vázquez, 2012, p. 2; García-Torres Fernández, 2007, p. 328; Sánchez Huete, 2012, p. 26)²⁵, erigiéndose así en una auténtica economía de opción (Muleiro Parada, 2009, pp. 68 y 69; Pita Grandal, 2009, p. 22; Navarro Faure, 1993, p. 89)²⁶. De esta manera, la sim-

²² En este sentido, se muestran especialmente beligerantes con el referido sistema de módulos García-Torres Fernández (2013, p. 29) y Plaza Vázquez (2012, p. 2), autor este último que señala que «Cuando todos tenemos Facebook, la imagen de un empresario [...] que no tiene datos económico-financieros de su empresa es un insulto a la inteligencia de todos». En idéntica línea vinieron a pronunciarse, casi dos décadas antes, Navarro Faure (1993, p. 91) y Poveda Blanco (1992, p. 139), habiendo señalado al respecto:

lo que se presenta como una ventaja para el contribuyente solo podría sostenerse para las empresas de minúscula dimensión o desde una posición de ignorancia o incultura que es todavía más censurable si quien la sostiene es la propia Administración actuando a espaldas del contenido del Código de Comercio y extramuros del progreso y de sus propias instituciones, como es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

²³ De este modo se pronunció, en concreto, el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998, p. 153), el cual aconsejó la reducción del ámbito de aplicación del método aludido en el texto, y ello por considerar que el mismo resultaba impropio en un IRPF de países de economía avanzada, «donde las prácticas contables deberían exigirse, al menos a un nivel elemental, como requisito imprescindible para el ejercicio de una actividad empresarial».

²⁴ Se trata, en definitiva, como señala Sánchez Huete (2012, p. 26), de «una planificación conforme a la legalidad, por cuanto supone elegir ante alternativas lícitas».

²⁵ En relación con esta cuestión, resulta sin duda revelador el ejemplo elaborado por Beamuz Morillas (1993, pp. 114 y 115), autor este que concluye afirmando que «nadie se queda (en el sistema de módulos) para pagar más de lo que le corresponde». Una conclusión similar es sostenida por Rodríguez Alonso (2012, p. 2), al señalar, en relación con el referido régimen, que «si (los empresarios) consideran que (la cantidad a pagar) es desproporcionada a la realidad de su negocio, siempre tienen la opción de renunciar a él».

²⁶ Por su parte, y ya desde el ámbito jurisprudencial, la consideración del régimen de signos, índices y módulos como una economía de opción ha sido reconocida, de forma reiterada, por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (por todas, Sentencias de 10 de octubre de 2017, 4 de mayo de 2016, 20 de enero de 2016 y 10 de diciembre de 2014).

plificación de los deberes formales, en cuanto razón justificativa en la elección del primero de los sistemas citados, pasaría a ocupar, en el proceder del contribuyente, un más que evidente segundo plano.

Evidentemente, es cierto que, frente a esta última consideración, puede esgrimirse el dato de que el contribuyente no conoce, con plena seguridad, cuando menos en un primer momento, si la aplicación del régimen objetivo le resultará económicamente más favorable que el de determinación directa; no obstante, ello no tiene por qué suceder así en ejercicios posteriores, puesto que en los mismos aquel contará ya con una serie de datos previos, extrapolables a declaraciones-liquidaciones sucesivas, que serán de indudable utilidad en orden a tomar una decisión en este punto, no siendo en modo alguno extraño –más bien al contrario– que la elección del método objetivo solo se produzca en aquellos casos en que el cálculo de los respectivos rendimientos conforme a aquel, o bien sea más favorable que el obtenido por aplicación del sistema directo, o bien que, siendo desfavorable, el importe de más calculado sea de tan limitada importancia que se vea compensado por la disminución de las obligaciones formales anejas al régimen de signos, índices o módulos²⁷.

2.2. Garantizar la seguridad jurídica (menor litigiosidad) y un nivel mínimo de recaudación

Junto a los motivos ya enumerados en el epígrafe precedente, la aceptación de la determinación objetiva en el IRPF ha venido a sustentarse también en la idea de que el mencionado sistema garantiza la seguridad jurídica (Ferreiro Lapatza, 2005, p. 68; Fernández López, 2001, pp. 93-94; Cruz Padial, 2006, p. 44), dado que aquel permite al contribuyente acogido al mismo tener una aproximación al conocimiento de la carga fiscal a la que se verá sometido (Cruz Padial, 2006, p. 44; Rodríguez Alonso, 2012, p. 2). A ello se une, por otra parte, el hecho de que dicho sistema, en la medida en que no somete a gravamen las denominadas «rentas fiscales» –esto es, la diferencia existente entre los rendimientos declarados y los realmente obtenidos–, actúa como «escudo protector» frente a posibles comprobaciones efectuadas por parte de la Administración tributaria (Fernández López, 2001, pp. 132-133; Juan Lozano, 1996, p. 119), lo que, unido a la sencillez de aquel, redundará, a su vez, en un menor índice de litigiosidad (Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, p. 27; Juan Lozano, 1996, p. 93).

No obstante, y si bien es cierto que algunas de las afirmaciones recogidas en el párrafo precedente resultan incuestionables, estimamos que sí cabe poner en tela de juicio la conclusión

²⁷ En idéntico sentido se ha pronunciado Simón Mataix (2000, p. 140), autora esta que trae a colación la Resolución de la propia Dirección General de Tributos de 3 de junio de 1993, en la cual se afirmaba que:

No debe olvidarse que la modalidad de signos, índices y módulos no es obligatoria y, por ello, cuando pudiera entenderse que los rendimientos reales van a ser inferiores [...] podrá renunciarse a la misma [...] y determinar los rendimientos de la actividad mediante estimación directa.

última a la que parecen conducir, en último extremo, el conjunto de aquellas: la relativa a la existencia, en este ámbito, de una menor litigiosidad. Buena prueba de ello es el importante número de problemas que se han venido suscitando, en vía judicial, a la hora de concretar si una específica actividad puede tributar, en efecto, conforme al método de determinación objetiva²⁸, en relación con la renuncia a la aplicación de dicho sistema²⁹ o acerca de la interpretación de ciertos módulos³⁰, por citar los supuestos más significativos de conflictividad en esta esfera.

Y no solo eso, sino que es precisamente la última circunstancia indicada –relativa a los módulos y su interpretación/aplicación– la que permite poner en entredicho la idea de seguridad jurídica en los términos que han sido expuestos con anterioridad, tanto más si se tiene en cuenta que el cálculo del importe resultante del empleo de dicho régimen objetivo se ha visto complicado a raíz de la introducción de ciertas previsiones como la minoración por incentivos al empleo, la cual –dicho sea de paso–, aunque debe reputarse de todo punto razonable desde una perspectiva de política social, ha venido a dificultar la aplicación del referido sistema, circunstancia esta, por otra parte, poco coherente con la idea de simplificación que se predica de la determinación objetiva.

Por otra parte, la defensa del régimen del que nos venimos ocupando cuenta también en su favor, al decir de diversos autores de nuestra doctrina, con la circunstancia de que a través del mismo se procede a garantizar el interés general –la propia potencialidad– recaudatoria (Juan Lozano, 1996, pp. 20, 53 y 93; Cruz Padiá, 2006, pp. 42 y 46; Del Campo

²⁸ Problema este que deriva, en definitiva, de la utilización de los epígrafes propios del impuesto sobre actividades económicas (IAE) al objeto de especificar las actividades singulares incluidas en el ámbito de aplicación de dicho sistema. En este sentido, y a título meramente ejemplificativo de la problemática expuesta en el texto, pueden citarse las Sentencias de la Audiencia Nacional de 19 de enero de 2011 y de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (Sevilla) de 30 de marzo de 2015 y 4 de diciembre de 2014 y Andalucía (Granada) de 28 de mayo de 2012; Madrid de 26 de mayo de 2015, 13 de marzo de 2014, 12 de enero de 2011; Comunidad Valenciana de 29 de noviembre de 2017, 10 de abril de 2013 y 27 de octubre de 2010; Castilla y León (Burgos) de 22 de marzo de 2013 y 8 de febrero de 2013; Islas Canarias (Tenerife) de 20 de marzo de 2013; Galicia de 10 de diciembre de 2012; Cataluña de 3 de mayo de 2013, 28 de junio de 2012 y 30 de diciembre de 2011, y Principado de Asturias de 26 de febrero de 2010.

²⁹ En esta línea, dicha cuestión –o alguno de los aspectos relativos a la misma– ha sido abordada, entre muchas otras, por las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2012, 12 de marzo de 2012 y 6 de julio de 2007 y de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña de 18 de diciembre de 2017 y 10 de diciembre de 2013; Madrid de 21 de junio de 2010 y 15 de marzo de 2007, y Andalucía (Granada) de 11 de julio de 2017 y 25 de febrero de 2011.

³⁰ Constituyendo sin duda los mejores ejemplos de ello los módulos relativos al personal asalariado y no asalariado, habiéndose pronunciado al respecto de los mismos, a título meramente indicativo, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña de 12 de septiembre de 2012; Comunidad Valenciana de 10 de abril de 2013 y 29 de abril de 2002; Madrid de 29 de noviembre de 2012; Andalucía (Granada) de 6 de febrero de 2012 y 19 de diciembre de 2011; Andalucía (Málaga) de 27 de noviembre de 2017; Castilla-La Mancha de 9 de febrero de 2015, 4 de octubre de 2010 y 27 de septiembre de 2010; Aragón de 14 de julio de 2010, y Murcia de 1 de diciembre de 2000 y 19 de abril de 2000.

Vázquez, 1999, p. 555), en la medida en que aquel viene a erigirse «en un cómodo expediente al que se recurre (para) asegurar unos niveles mínimos de recaudación» (Merino Jara, 2013, p. 434, y 1992, p. 984)³¹, conclusión esta que, si bien resulta de muy difícil –cuando no imposible– refutación, viene a entrar, sin lugar a dudas y como más adelante veremos, en directa fricción con algunos de los más elementales principios de justicia tributaria.

2.3. Imposibilidad de control y potenciación de la lucha contra el fraude fiscal

El último conjunto de argumentos que ha sido traído a colación a la hora de justificar la existencia del método de determinación objetiva pivota, de una parte, en el dato de la dificultad existente a la hora de que la Administración tributaria –y, más en concreto, la Inspección de idéntico nombre– lleve a cabo una adecuada labor de control del conjunto de sujetos que desarrollan actividades de carácter empresarial, dado el elevado número de los mismos y las propias limitaciones operativas –cuando menos en número de efectivos– de aquella (Merino Jara, 2013, p. 434, y 1992, pp. 984-985; Juan Lozano, 1996, p. 51; Simón Mataix, 2000, p. 129; Sánchez Pedroche, 1993, p. 193; García-Torres Fernández, 2007, pp. 310-311; Beamuz Morillas, 1993, p. 114), circunstancia que se ve agravada, ya a nivel de los órganos de gestión, por el hecho de que las rentas derivadas de tales actividades no se encuentren sometidas, con carácter general, a retención (Juan Lozano, 1996, p. 51). De ahí que –se afirma– el referido régimen facilita la citada labor de comprobación administrativa, en la medida en que será suficiente, a estos efectos, con examinar la realidad de los módulos aplicados y las correspondientes operaciones de cuantificación (Muleiro Parada, 2009, p. 91; Navarro Faure, 1993, p. 90; Fernández López, 2001, pp. 131-132; García-Torres Fernández, 2013, p. 21).

Junto a lo anterior, y en estrecha conexión con ello, se ha señalado que la implantación de la determinación objetiva ayuda a hacer más efectiva la lucha contra el fraude (Navarro Faure, 1993, pp. 90-91; Juan Lozano, 1996, p. 93; Sánchez Pedroche, 1993, p. 213; Muleiro Parada, 2009, p. 91; Fernández López, 2001, pp. 131-132; Simón Mataix, 2000, p. 134)³², puesto que la simplificación de la tarea de comprobación que aquel comporta posibilita la liberación de un importante volumen de personal de la Administración tributaria, permitiendo, de esta manera, destinar un mayor número de recursos humanos al control de aquellos otros contribuyentes que declaran sus rentas de conformidad con el método de determinación directa y, en especial, con respecto a los que presentan una mayor capacidad económica (Fernández López, 2001, p. 91; Navarro Faure, 1993, pp. 90-91; Sánchez

³¹ De idéntica forma han venido a pronunciarse Galapero Flores (1998, pp. 548-549), Sánchez Pedroche (1993, pp. 224-225) y Fernández López (2001, pp. 132-133).

³² Dicha idea ha sido puesta de relieve, asimismo, por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de diciembre de 2013.

Pedroche, 1993, p. 213; Beamuz Morillas, 1993, p. 104). Empero, lo cierto es que tanto la razón ahora apuntada, como la mencionada en el párrafo precedente, han sido puestas en tela de juicio en sede doctrinal.

Así, en lo que respecta a la primera de ellas, y dejando aparte el dato del innegable desarrollo que han venido experimentando en el último cuarto de siglo (en especial, gracias a los recursos informáticos) las posibilidades de control de la Administración tributaria, se ha señalado lo siguiente:

[...] la demagógica e ingenua –o no tan ingenua– creencia de que la simplificación en el cálculo de la base y en la declaración permite un control personalmente más suave [...] supone creer que la economía sumergida se nutre fundamentalmente de pocos contribuyentes de muy elevados medios económicos y no de miles y miles de contribuyentes normales que en todo o en parte ocultan su actividad al Fisco. Por el contrario, la aplicación de un sistema simplificado exige poner a su servicio todos los medios personales y materiales para lograr [...] su fin primordial: la incorporación de todos los ciudadanos al sistema fiscal (Ferreiro Lapatza, 2005, p. 77)³³.

Por su parte, y ya en lo referente a la consideración de la determinación objetiva como mecanismo eficaz en la lucha contra el fraude, poca duda cabe de que la realidad ha venido a demostrar lo contrario, constituyendo aquel un auténtico foco de conductas fiscalmente defraudatorias (Merino Jara, 2013, p. 434; García-Torres Fernández, 2007, p. 311; Cruz Padiá, 2006, p. 41; Plaza Vázquez, 2012, p. 2; Martínez-Carrasco Pignatelli, 2016, p. 93; Sánchez Huete, 2012, p. 21) –las cuales, dicho sea de paso, hacen imposible la liberación de efectivos antes aludida³⁴–. Ciertamente es, como bien se ha señalado, que dicho fraude no reside en el régimen en sí mismo considerado (Muleiro Parada, 2009, p. 98), pero también lo es que al amparo de este último han venido a surgir ciertas prácticas fraudulentas que, en sede del IRPF, cabría sintetizar en las dos siguientes: de una parte, que actividades económicas que superasen los límites previstos en relación con el referido sistema fueran objeto de una fragmentación artificial en varias actividades de idéntico contenido y naturaleza con el único fin de evitar la exclusión en la aplicación de aquel; y, de otra, la proliferación de la –así denominada– facturación sincronizada³⁵, esto es, la emisión de facturas falsas

³³ Por otra parte, el ahorro de medios personales al que se ha hecho referencia en el texto viene a contrastar, en cierta manera, con la existencia, en el seno de las propias Delegaciones de la AEAT, de una específica «Unidad de Módulos», a la cual han venido a referirse tanto algunos autores (por todos, Beamuz Morillas, 1993, p. 102), como diversos pronunciamientos de nuestros tribunales (Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía [Granada] de 28 de mayo de 2012 y 19 de diciembre de 2001 y Andalucía [Sevilla] de 4 de diciembre de 2014).

³⁴ Problemática puesta de relieve, con acierto, por Beamuz Morillas (1993, p. 121), quien advierte de los efectos perversos que ello provoca en todo el sistema tributario.

³⁵ Denominación utilizada por Beamuz Morillas (1993, p. 120).

por parte de los propios contribuyentes sometidos a la determinación objetiva en favor de aquellos sujetos situados fuera de la órbita de la misma (García-Torres Fernández, 2013, pp. 21 y ss.; Sánchez Huete, 2012, pp. 28-33)³⁶.

A este respecto, y dejando aparte ahora el examen de los comportamientos que tienden a evitar la exclusión de una actividad del régimen de determinación objetiva por razón de la superación de ciertas cuantías –cuestión esta que será objeto de análisis en un epígrafe posterior–, es de sobra conocido que uno de los más graves problemas generados por la naturaleza «objetiva» del susodicho método ha sido el del tráfico ilegal de facturas, pues no en vano aquel vino a posibilitar, durante no poco tiempo, la deducibilidad de gastos inexistentes –con el consiguiente ahorro fiscal– a ciertos sujetos ajenos al referido sistema sin que ello comportase, además, coste tributario alguno para los que, estando sometidos al mismo, emitiesen las respectivas facturas hasta el límite del importe que determina la mencionada exclusión (Merino Jara, 2013, p. 436; Sánchez Huete, 2012, p. 32).

Y buena prueba de lo anterior la constituye el hecho de que nuestro legislador, con el objeto de poner coto a dicha actuación ilícita, procediera, en un primer instante³⁷, a la introducción, en sede del IRPF, de una retención del 1 % sobre los ingresos íntegros obtenidos por quienes, realizando ciertas actividades empresariales³⁸, declarasen sus rendimientos a través del régimen de determinación objetiva³⁹ y, ya un tiempo más tarde, a la exclusión directa de una buena parte de tales actividades del ámbito de aplicación de aquel⁴⁰.

³⁶ Por su parte, dicho fraude es extensivo a otros impuestos, singularmente el IVA, puesto que, como bien vinieron a recordar Navarro Faure (1993, p. 97) y Beamuz Morillas (1993, p. 121), el contribuyente sujeto al régimen de determinación objetiva no va a encontrar ventaja alguna en el hecho de recibir facturas con el referido impuesto repercutido, trasladando con ello la conducta defraudatoria a los proveedores de la pequeña y mediana empresa.

³⁷ En concreto, a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

³⁸ Actividades que aparecen enumeradas, en la actualidad, en el apartado segundo del artículo 95.6 del Reglamento del IRPF.

³⁹ Medida que fue objeto de diversas –y certeras– críticas por parte de nuestra doctrina, habiendo realizado un compendio de todas ellas Muleiro Parada (2009, pp. 201-205).

⁴⁰ Circunstancia acontecida por obra de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, norma esta que procedió a dar una nueva redacción a la disposición adicional 36.^a de la Ley del IRPF, la cual, bajo el título de «Actividades excluidas del método de estimación objetiva a partir de 2016», vino a disponer que:

La Orden Ministerial por la que se desarrollen para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluirá en su ámbito de aplicación las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las que sea de aplicación el artículo 101.5 d) de esta ley en el periodo impositivo 2015.

Ello supuso la expulsión del mencionado sistema de un total de 15 actividades.

3. La adecuación del sistema a los principios de justicia tributaria

Como puede comprobarse por la lectura de las páginas precedentes, una buena parte de las razones que han sido esgrimidas para justificar la implantación, en el ámbito del IRPF, de la determinación objetiva por signos, índices y módulos como método de cuantificación de los rendimientos de actividades económicas resultan ciertamente discutibles, lo que podría llevar, ya desde un primer momento, a cuestionar la propia pervivencia de dicho sistema. No obstante, es también innegable que algunos de los referidos motivos pueden seguir reputándose válidos, respondiendo los mismos, como bien se ha señalado, a intereses particulares y generales dignos de protección jurídica (Juan Lozano, 1996, p. 54).

De ahí que no pueda sino compartirse la opinión mantenida por alguna autora cuando afirma que «no puede rechazarse ni admitirse con carácter absoluto el establecimiento de tales regímenes de "forfetizaciones", "esquemalizaciones" o "simplificaciones"» (Juan Lozano, 1996, p. 54); bien al contrario, resulta imprescindible, a los efectos de alcanzar una conclusión a este respecto, examinar cuál es la regulación a la que se encuentra sometido el citado sistema de determinación objetiva y, en especial, si la misma se acomoda a las exigencias de los principios constitucionales de justicia tributaria.

3.1. El principio de capacidad económica

Como es sobradamente conocido, la determinación directa de la base imponible constituye el sistema que permite cuantificar, de manera más real o perfecta, las rentas derivadas de las actividades económicas, siendo, por ello, la que mejor se adapta al deber de contribuir desde la perspectiva del principio de capacidad económica. Dicha afirmación –de la que se han hecho eco nuestros tribunales⁴¹– cuenta, asimismo, con el respaldo unánime de la doctrina (Fernández López, 2001, p. 49; Muleiro Parada, 2009, p. 88; Martínez-Carrasco Pignatelli, 2016, pp. 92-93; Cruz Padial, 2006, p. 34), la cual no ha cejado en defender que el referido método es el que mejor permite reflejar cuál es la auténtica capacidad contributiva de un determinado sujeto (Ferreiro Lapatza, 2005, p. 64), resultando el más adecuado para la medición de esta última y, por consiguiente, el que mejor responde a las exigencias propias del susodicho principio constitucional⁴².

⁴¹ Pudiendo destacarse, por su claridad, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de diciembre de 2013.

⁴² A este respecto, afirma Del Campo Vázquez (1999, p. 554) que el mismo:

[...] es el método más adecuado para medir la capacidad económica efectiva del sujeto pasivo, y por tanto el que con más exactitud garantiza que en el acto de imposición tomen

Frente a ello, se ha venido considerando que el método de determinación objetiva no puede ser, a la vista del mencionado principio, sino objeto de crítica, dado que, como bien se ha señalado, el mismo procede al cálculo de los rendimientos de la actividad económica tomando como base –y aplicando– un conjunto de parámetros previamente preestablecidos que buscan, en exclusiva, un acercamiento al rendimiento medio del sector empresarial, lo que implica, de antemano, una renuncia al cálculo de la específica capacidad económica de cada contribuyente, proceder este que entra en directa contradicción con la justicia fiscal individual (Cruz Padial, 2006, p. 41).

En este sentido, pocas dudas caben de que la utilización de los correspondientes parámetros o magnitudes a los efectos de concretar los rendimientos en cuestión dará lugar, en el conjunto del sistema, al cálculo de un rendimiento medio, el cual solo en ocasiones excepcionales podrá llegar a coincidir con el realmente obtenido (Sánchez Huete, 2012, pp. 21-22), circunstancia que ha venido a ser reconocida, de modo expreso, por nuestros tribunales⁴³ y que supone, en definitiva, que el recurso al método al que venimos haciendo alusión comportará, en mayor o menor medida, un alejamiento de la auténtica capacidad económica del contribuyente⁴⁴.

Por otra parte, y estrechamente relacionado con lo anterior, se ha puesto de relieve, a los efectos de incidir en la vulneración del principio constitucional que ahora nos ocupa, el hecho –ya señalado con anterioridad– de que los diferentes signos, índices o módulos empleados en orden al cálculo del rendimiento neto son datos externos al hecho imponible y alejados de la realidad que el mismo supone (Ferreiro Lapatza, 2005, p. 64; Fernández López, 2001, p. 144)⁴⁵. Así, es pauta común tomar, como ejemplos de aquellos, determinados parámetros (como la superficie del local, los trabajadores, la potencia eléctrica, el número de vehículos, etc.), que no constituyen, *per se*, índices directos de la renta empre-

cuerpo los principios constitucionales (así el de capacidad económica) que deben informar el establecimiento y la exigencia de los tributos.

En idéntico sentido se ha pronunciado Pita Grandal (2009, p. 18).

⁴³ Constituyendo buen ejemplo de ello las Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de octubre de 2017 y 1 de diciembre de 2016, las cuales recuerdan que «la estimación objetiva por signos, índices o módulos de la base imponible de un tributo por su propia naturaleza solo puede arrojar un resultado estimativo, a diferencia de lo que acontece con la estimación directa».

⁴⁴ Afirmación recogida en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010. Ello se ha visto corroborado, asimismo, por el Tribunal Supremo, el cual vino a recordar, en su Sentencia de 9 de diciembre de 2003, que «el régimen de estimación por módulos en el IRPF [...] es un sistema ajeno a la determinación exacta o real del beneficio neto empresarial».

⁴⁵ Una opinión idéntica vino a sostener, asimismo, Juan Lozano (1996, pp. 36 y 64), autora que reconoce que nos encontramos ante una visión sesgada del hecho real que constituye y conforma la definición legal de renta, y ello «al adoptar un sistema de determinación de la renta empresarial que prescinde por completo de los elementos internos al beneficio de la actividad».

sarial en sí misma considerada (como podría ser el volumen de ventas o ingresos brutos) (Ferreiro Lapatza, 2007, pp. 12-13), lo que provoca, en suma, el no sometimiento a gravamen del elemento material del hecho imponible del IRPF (la referida renta), sino de algo completamente distinto (Ferreiro Lapatza, 2007, pp. 12-13; Navarro Faure, 1993, p. 84; Fernández López, 2001, p. 144)⁴⁶.

De este modo, viene a prescindirse de la auténtica realidad para crear una apariencia jurídica (Fernández López, 2001, p. 152), sustituyéndose la verdad material por una meramente formal a través del mecanismo de la ficción (Génova Galván, 1985, pp. 330-331; Merino Jara, 1992, p. 999, y 2013, p. 450; Juan Lozano, 1996, pp. 97 y 100; Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, p. 23; Navarro Faure, 1993, p. 84; Fernández López, 2001, p. 152), lo que convierte en prácticamente indiscutible el resultado alcanzado por medio del sistema de determinación objetiva, dado que el mismo no admite prueba en contrario (Sánchez Huete, 2012, p. 25; Juan Lozano, 1996, p. 97) mucho más allá de la demostración de la incorrecta aplicación de los correspondientes signos, índices o módulos previstos en la respectiva orden ministerial (Fernández López, 2001, p. 152).

En definitiva, y como bien se ha señalado, el resultado que en última instancia se produce, en estas situaciones, no es otro que la sustitución de lo real-individual (o verdad singular) por lo real-colectivo (o verdad-promedio) (Beamuz Morillas, 1993, p. 112), recayendo el gravamen correspondiente no sobre la renta obtenida por el contribuyente, sino sobre una meramente atribuida por la Administración, produciéndose una evidente discordancia entre lo verdaderamente gravado y el índice de capacidad económica que el tributo pretende someter a imposición (Navarro Faure, 1993, p. 87)⁴⁷.

Y si esto es ya de por sí criticable desde la perspectiva del principio ahora examinado, dicha situación se acentúa, sin lugar a dudas, si se tiene en cuenta que, una vez conformados los respectivos rendimientos de acuerdo con dichas premisas, no resultará posible proceder al gravamen de las denominadas «rentas fiscales» –esto es, la diferencia entre los

⁴⁶ De ahí que, a los efectos de superar esta deficiencia y evitar la distorsión entre la realidad y lo cuantificado de acuerdo con el sistema de determinación objetiva, diversos autores hayan propuesto la idea de tomar en consideración, a los efectos de la referida cuantificación, elementos propios de la materia imponible gravada por el IRPF (como los ya mencionados ingresos brutos), pudiendo consultarse al respecto los trabajos de Ferreiro Lapatza (2005, p. 76, y 2007, pp. 12-13), Merino Jara (2013, p. 450) y Sánchez Huete (2012, p. 44).

⁴⁷ Dicha circunstancia ha sido también resaltada por Sánchez Pedroche (1993, pp. 214-216), autor este que, examinando esta misma cuestión desde la perspectiva del derecho tributario italiano, recuerda las severas críticas formuladas en esta línea, en sede doctrinal, debiendo destacarse, entre ellas, la efectuada por Moschetti, quien afirma, de manera rotunda:

[...] que la transformación del IRPF (y del ISoc) de tributos sobre la renta real o efectiva a impuestos sobre la renta real o media constituye una involución desde el punto de vista sustancial e ilegítima desde el punto de vista constitucional.

rendimientos realmente obtenidos y los cuantificados conforme al sistema objetivo–, dado que, si bien es cierto que esta cuestión no dejó de ser polémica en otro momento⁴⁸, dicha posibilidad no existe en la actualidad, al encontrarse expresamente prohibida por el artículo 31.2 de la Ley del IRPF hoy vigente⁴⁹.

En relación con este punto, y con independencia de los peligros que pueden derivarse del referido precepto⁵⁰, lo cierto es que, a la vista de su tenor literal, las diferencias de renta anteriormente apuntadas no están –cuando menos, en un principio– sometidas a imposición, circunstancia que ha sido puesta de relieve por nuestros tribunales, los cuales han recordado la vigencia de dicha previsión y los efectos consustanciales a la misma⁵¹. De ahí que no sea extraño que, en aras de lograr una mayor adecuación del sistema objetivo al principio de capacidad económica, algún autor haya venido a sugerir la necesidad de suprimir la previsión a la que ahora hacemos alusión, sometiendo a gravamen las diferencias antes apuntadas⁵², solución esta última que, por otra parte y ya en sede normativa, fue contemplada, en su momento, en el ámbito de la legislación foral.

⁴⁸ A este respecto, nos remitimos a las consideraciones efectuadas por Merino Jara (1992, pp. 989-991) y Juan Lozano (1996, pp. 112-120).

⁴⁹ A cuyo tenor:

La aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos.

⁵⁰ Los cuales han sido señalados por Merino Jara (2013, p. 442), al indicar, de una parte, que «la Administración asumirá el riesgo de que se incluyan por el contribuyente como rentas fiscales lo que verdaderamente sean ganancias patrimoniales no justificadas» y, de otra, que aquel «puede verse abocado a demostrar que el exceso de renta que, en su caso, se detecte tiene su origen, precisamente, en la aplicación de dicho régimen (el de determinación objetiva)», aspecto este último puesto de relieve, asimismo, por García-Torres Fernández (2007, pp. 315-327). Es más, como bien se ha apuntado, la previsión en cuestión puede resultar un instrumento idóneo para dar cobertura a operaciones de blanqueo de capitales, problemática esta advertida por la última autora citada (2013, p. 29) y Sánchez Huete (2012, pp. 38-42).

⁵¹ Así, resulta especialmente rotunda la afirmación realizada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 7 de octubre de 2014, la cual afirma:

El tenor literal y sistemático del artículo significa que no es posible comparar el rendimiento real de la actividad con el rendimiento objetivo de la misma, a fin de gravar la ganancia patrimonial resultante si se comprobara que el rendimiento real es superior. Se trata de una norma de cierre del sistema para evitar que la comprobación de un rendimiento real superior al objetivo pudiera gravarse en el tributo.

En un sentido muy semejante se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010.

⁵² Nos referimos a Beamuz Morillas (1993, pp. 114 y 115), quien, al hilo de esta concreta cuestión durante la vigencia de la Ley del IRPF de 1991, vino a calificar la exención de las «rentas fiscales» de auténtico disparate.

En este sentido, cabe recordar que, en efecto, las Normas forales 6/2006, de 29 de diciembre (Vizcaya), 10/2006, de 29 de diciembre (Guipúzcoa), y 3/2007, de 29 de enero (Álava), reguladoras, todas ellas, del IRPF en los respectivos territorios, vinieron a dar cabida a una concreta previsión a este respecto, en virtud de la cual:

La aplicación de esta modalidad de estimación objetiva nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica. En el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de esta modalidad de determinación del rendimiento neto, se procederá al ingreso o devolución de la cuota resultante, sin que resulten exigibles el recargo por ingreso fuera de plazo, los intereses de demora o las sanciones.

No obstante lo anterior, cabe recordar, asimismo, que la citada disposición fue objeto de sendos recursos de inconstitucionalidad, habiendo concluido el Tribunal Constitucional, de un modo que no deja atisbo a la duda, que:

[...] no puede considerarse que respeta el concepto de estimación objetiva contenido en la Ley General Tributaria aquel régimen que obliga al contribuyente, en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva, a proceder al ingreso o devolución de la cuota resultante [...] pues la inamovilidad de la cuantía derivada de la correcta aplicación de la estimación objetiva es una característica intrínseca de aquel régimen de determinación de la base del tributo⁵³.

En consecuencia, y a la vista de la contundencia de dicho pronunciamiento, resulta obvia, en el actual IRPF, la no sujeción a gravamen, en el ámbito del sistema de determinación objetiva, de las denominadas «rentas fiscales», aspecto este que, como bien se ha apuntado, constituyó el mayor incentivo de la regulación introducida, por parte de la Ley del IRPF de 1991, para los rendimientos de las actividades económicas (Merino Jara, 1992, p. 989; Juan Lozano, 1996, p. 111; Muleiro Parada, 2009, p. 49), y que, como ya hemos teni-

⁵³ Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de octubre de 2017, la cual asume los postulados marcados acerca de este tema, ya con anterioridad, por la Sentencia del referido Tribunal de 1 de diciembre de 2016. Sea como fuere, no puede dejar de indicarse que en el instante en que se examinaron los respectivos recursos de inconstitucionalidad interpuestos ya habían sido aprobadas las nuevas normas forales reguladoras del IRPF en los territorios de Guipúzcoa (Norma foral 3/2014, de 17 de enero), Vizcaya (Norma foral 13/2013, de 5 de diciembre) y Álava (Norma foral 33/2013, de 27 de noviembre), presentando todas ellas, como denominador común en la materia que nos ocupa, la supresión del sistema de determinación objetiva de los rendimientos de las actividades económicas, los cuales deberán ser cuantificados, en todo caso, de conformidad con el método de determinación directa, ya sea en su modalidad normal o simplificada.

do ocasión de indicar en párrafos precedentes, no viene sino a confirmar, a nuestro modo de ver, el más que dudoso respeto que dicho método guarda con el principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido⁵⁴.

3.2. El principio de igualdad

Y si la que acaba de ser expuesta es la opinión que nos merece –al igual que a otros muchos autores– el método que venimos analizando desde la perspectiva del principio examinado en el epígrafe precedente, otra no muy distinta es la que también viene a alcanzarse desde el punto de vista del principio de igualdad, el cual guarda con aquel, como es de sobra sabido, una estrecha conexión⁵⁵ y que, a juicio de un sector doctrinal, no resulta tampoco respetado por el susodicho sistema a la vista de la configuración normativa que el mismo presenta.

En este sentido, ha venido a señalarse, en primer término, que el sistema en cuestión no respeta el principio ahora examinado al introducir un tratamiento claramente diferenciado respecto de otros contribuyentes que no hayan obtenido, en sede del IRPF, rendimientos de actividades económicas (Sánchez Pedroche, 1993, p. 233; Fernández López, 2001, p. 150; Navarro Faure, 1993, p. 87) o bien de los que, obteniéndolos, no han sido incluidos entre los diferentes sectores a los que aquel resulta aplicable en virtud de lo previsto en la respectiva orden ministerial (Navarro Faure, 1993, p. 87; Fernández López, 2001, p. 148). A ello se añade, asimismo, el hecho de que dicho régimen resulte de aplicación exclusiva a los empresarios personas físicas (o bien a las entidades en atribución de rentas cuando todos sus miembros reúnan tal condición), quedando excluidos aquellos que adoptan la forma societaria⁵⁶.

Por su parte, y junto a lo anterior, se ha concluido que el método de determinación objetiva, en cuanto comporta un gravamen sobre la renta media, determina que «el principio de igualdad quede, jurídicamente hablando, hecho pedazos, y ello [...] porque los que se encontrasen en iguales condiciones [...] no tributarían con arreglo a sus verdaderas capa-

⁵⁴ Habiéndose pronunciado en idéntico sentido Juan Lozano (1996, pp. 111-112).

⁵⁵ Así lo ha recalcado el Tribunal Constitucional, en repetidas ocasiones, ya desde su Sentencia de 20 de julio de 1981. Por su parte, resulta especialmente destacable, en este punto, la Sentencia del referido Tribunal de 10 de noviembre de 1988, en la cual vino a afirmarse que «el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad, en este ámbito, medida de la igualdad».

⁵⁶ Circunstancia puesta de relieve por Navarro Faure (1993, pp. 87-88), Fernández López (2001, p. 150) y Beamuz Morillas (1993, p. 123), autores todos ellos que inciden en que la misma provoca, además, una quiebra del principio de neutralidad.

ciudades» (Sánchez Pedroche, 1993, p. 233)⁵⁷, provocando, de esta manera, una suerte de evasión legalizada por parte de aquellos sujetos que se vean favorecidos por los estándares normativos preestablecidos (Sánchez Pedroche, 1993, p. 226; Juan Lozano, 1996, p. 120), situación que resulta corroborada por el hecho –ya señalado– de la exención de las «rentas fiscales», lo que implica no solo la vulneración de aquel principio, sino también del de progresividad, con la consiguiente quiebra del deber de solidaridad que ha de inspirar el régimen jurídico del deber de contribuir (Juan Lozano, 1996, pp. 111-112).

Así pues, y atendiendo a los consideraciones ahora realizadas, entendemos que el régimen que venimos analizando presenta serias dudas de constitucionalidad a la vista del referido principio de igualdad, al introducir un sistema de tributación específico limitado, en exclusiva, a un número determinado de contribuyentes y cuya aplicación, al no contemplar la singularidad del supuesto específico, genera evidentes desigualdades respecto de otras situaciones que, siendo idénticas en lo que respecta a la capacidad económica por ellas demostrada, pueden llegar a concurrir en otros sujetos sometidos al IRPF ajenos al referido método de determinación de la base imponible.

3.3. El principio de reserva de ley

El último de los principios bajo cuyo prisma ha de ser analizado el régimen objeto de estudio es el de reserva de ley, principio este que, como es de sobra conocido, goza de una larga tradición en la historia de nuestro ordenamiento constitucional, pero que, pese a ello, no parece ser convenientemente respetado en el seno de la materia examinada en el presente trabajo, y ello a la vista de la configuración normativa que de la misma se efectúa.

A este respecto, hemos de comenzar recordando que el artículo 133.1 de nuestra Carta Magna supedita el establecimiento de cualquier tributo a la presencia de la correspondiente norma legal. Evidentemente, y como bien se ha puesto de relieve, dicha previsión no ha de ser interpretada de una forma literal –en el sentido de requerir la concurrencia de la norma legal en orden a la mera y exclusiva creación de la respectiva figura tributaria–, sino que aquella ha de abarcar, asimismo, la concreción de sus elementos esenciales, pues lo contrario –se afirma con razón– no haría sino convertir el dictado constitucional en una mera entelequia (Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, 2018, p. 130); de ahí que resulte lógico que el artículo 8 de la actual LGT haya venido a especificar aquel mandato, exigiendo que la ley regule en todo caso, y entre otros, aspectos tales como la

⁵⁷ Una opinión semejante en este punto ha sido defendida por Beamuz Morillas (1993, pp. 114 y 115), quien señala que existe una evidente diferencia de presión fiscal entre los que denominada, a efectos del régimen de determinación objetiva, contribuyentes ricos –a los cuales el mismo beneficia– y contribuyentes pobres –a quienes aquel perjudica–.

delimitación del hecho imponible y de la base imponible, así como la determinación de los diversos obligados tributarios.

Lo anterior no significa, sin embargo, que la esfera tributaria constituya un coto vedado a la potestad reglamentaria, puesto que, como ha reiterado de manera insistente nuestro Tribunal Constitucional, la reserva de ley tiene un alcance relativo, pudiéndose, en consecuencia, hacer uso de las normas reglamentarias en este ámbito. Y no cabe duda de que ello se ha producido en sede de la determinación objetiva de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF, pues la regulación que de la misma efectúa la actual Ley del IRPF se limita, siguiendo una inveterada tradición, a configurar el marco aplicativo general del susodicho régimen, otorgando al poder ejecutivo un amplísimo margen de maniobra (Ferreiro Lapatza, 2007, p. 11)⁵⁸.

En efecto, un examen detallado de dicha regulación permite comprobar, de inmediato, cómo muchos de los aspectos cruciales del sistema de determinación objetiva son objeto de remisión al Reglamento del IRPF, ocupándose este de disciplinar cuestiones tales como la renuncia al mismo o su coordinación con ciertos regímenes especiales del IVA⁵⁹. Mas no solo eso, sino que, yendo aún más allá, es a través de una norma de rango inferior –una orden ministerial– la forma en que proceden a concretarse las actividades específicas a las que el referido método resulta aplicable, así como los distintos parámetros para la cuantificación del rendimiento neto derivado de aquellas⁶⁰.

Ciertamente, somos conscientes de que tanto el Tribunal Constitucional como el Supremo han modulado las exigencias del principio de reserva de ley en relación con los diferentes elementos que integran el tributo, reforzando su exigencia en lo atinente al hecho imponible y relajando la misma cuando se trata de la base imponible⁶¹. Empero, ello no es

⁵⁸ Dicha opinión fue mantenida, asimismo, en lo concerniente a la regulación de 1991, por Merino Jara (1992, p. 985).

⁵⁹ Artículos 33 y 36 del referido reglamento.

⁶⁰ Tal y como prevén los artículos 31.2 de la Ley del IRPF y 37.2 y 37.5 de su reglamento.

⁶¹ En esta línea, resulta especialmente reveladora la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2014, la cual señala lo siguiente:

[...] la reserva de ley no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, pues el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible o los beneficios fiscales, pero es menor cuando se trata de otros elementos, como la base imponible, que, aun cuando debe estar especificada en la ley, no cabe desconocer que puede devenir integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza, cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas técnicas y, en consecuencia, la remisión a normas reglamentarias de la concreta y final determinación de algunos aspectos configuradores de la base.

De idéntico modo vino a pronunciarse ya la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de diciembre de 1992, la cual vino a concluir que la determinación del ámbito de la regulación de la base imponible que

óbice para realizar una severa crítica a la regulación hoy vigente en el tema cuyo estudio nos ocupa, la cual –se ha indicado– carece de una adecuada justificación desde la perspectiva del principio ahora examinado, al haberse otorgado a las normas secundarias un papel preponderante –y, en consecuencia, un elevadísimo margen de maniobra– en la configuración de aquel (Sánchez Pedroche, 1993, pp. 234-235; Fernández López, 2001, p. 137).

A este respecto, y dejando aparte otros aspectos de indudable trascendencia, el hecho de que no sea la Ley del IRPF, sino una orden ministerial, la que, como ya hemos señalado, se ocupe de delimitar aspectos tan esenciales como las actividades anteriormente mencionadas, el importe al que ascienden las diferentes magnitudes específicas computables en cada una de ellas o las instrucciones generales para la cuantificación de las mismas, lejos de razonable, resulta, sin duda, sorprendente, siendo absolutamente criticable desde la perspectiva constitucional (Merino Jara, 2013, p. 448, y 1992, pp. 997-998; Galapero Flores, 1998, p. 549 –nota 40–; Muleiro Parada, 2009, p. 197; Del Campo Vázquez, 1999, p. 559)⁶², tanto más –se advierte– si se tiene en cuenta que con tal proceder dicha regulación se erige «no en un desarrollo de la ley [...], sino en la regulación directa de una materia reservada a la ley» (Juan Lozano, 1996, p. 81; Navarro Faure, 1993, p. 80; Fernández López, 2001, p. 139), permitiéndose con ello, además, que pueda elevarse la presión fiscal del referido impuesto sin necesidad de alterar el tipo de gravamen y sin estar sometido a la aprobación parlamentaria⁶³.

De ahí que, por ello, no sea extraño que hayan venido a sugerirse, desde el ámbito doctrinal, diversas alternativas para evitar, como sucede en la actualidad en la esfera en que nos movemos, que sean las normas secundarias las que se ocupen de concretar el régimen al que se encuentra sometido un elemento esencial de cualquier tributo como es su base imponible⁶⁴, evitando así la flagrante quiebra del principio de reserva de ley que, en nuestra opinión, se produce a raíz de la utilización, sin duda abusiva, de sendos instrumentos normativos –el reglamento y la orden ministerial– que no resultan ser los más idóneos a la hora de configurar el régimen aplicable a aquella en el marco de la determinación objetiva de los rendimientos de las actividades económicas en el IRPF⁶⁵.

debe quedar necesariamente reservada al legislador es una cuestión que «debe llevarse a cabo en función de las circunstancias del caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata».

⁶² Dicha crítica se ha hecho extensiva, asimismo, a la regulación, básicamente reglamentaria, que se efectúa de la renuncia al método de determinación objetiva, habiéndolo manifestado así Simón Mataix (2000, p. 133).

⁶³ En este sentido vino a pronunciarse Navarro Faure (1993, pp. 77-78), advirtiendo del fundamento recaudatorio de este tipo de regulación.

⁶⁴ En concreto, dos han sido las proposiciones efectuadas a este respecto: de una parte, la realizada por Navarro Faure (1993, p. 97), quien propugnó la utilización, previa habilitación legal, de la Ley de presupuestos para actualizar las valoraciones asignadas a los módulos; y, de otra, la sugerida por Juan Lozano (1996, pp. 137-138), autora esta que vino a señalar la posibilidad de hacer uso, a estos efectos, de un decreto legislativo similar al previsto en relación con el IAE.

⁶⁵ Opinión que también comparte Fernández López (2001, p. 140), quien ha recordado que el papel preponderante que se otorga en este ámbito a las normas reglamentarias «se apoya en la errónea creencia

3.4. Una cuestión adicional: la voluntariedad del régimen como pretendida característica legitimadora de la constitucionalidad del mismo

Como de inmediato se deduce de las consideraciones efectuadas en las páginas precedentes, el método de determinación objetiva, tal y como aparece plasmado en la actualidad en sede de la normativa reguladora del IRPF, no se aviene bien con los diversos postulados constitucionales a los que se ha hecho alusión en las mismas, circunstancia que, no obstante, no ha impedido que algunos autores hayan venido a intentar salvar las dudas de constitucionalidad que aquejan a tal sistema –en especial, desde la perspectiva del principio de capacidad económica– recurriendo, a tales efectos, a la característica de la voluntariedad propia de aquel.

En este sentido, se ha señalado, por un importante sector doctrinal, que la posible vulneración del principio arriba mencionado, así como del de igualdad, se vería restaurada desde el instante en que el método de determinación objetiva que el referido impuesto contempla es enteramente voluntario para los contribuyentes que pueden acogerse al mismo –al ostentar estos últimos un derecho de opción para tributar, bien conforme a los valores medios propios de aquel, bien por los valores reales que les correspondan–, voluntariedad que vendría a erigirse así en factor legitimador del mencionado régimen (Ferreiro Lapatza, 1992, pp. 40-41; Falcón y Tella, 2014, p. 244; Fernández López, 2001, p. 158; Del Campo Vázquez, 1999, p. 556), y ello «porque si el contribuyente asiente a que su base se determine conforme a los SIM, asume tributar conforme a una base imponible que no representa su aptitud contributiva real» (Del Campo Vázquez, 1999, p. 556), pudiendo, siempre y en todo caso, renunciar a su aplicación y optar por la determinación directa de la base imponible (Ferreiro Lapatza, 1992, pp. 40-41; Fernández López, 2001, p. 158).

Por nuestra parte, entendemos que dichas afirmaciones –que han sido respaldadas por algunos pronunciamientos judiciales⁶⁶– no bastan para justificar la adecuación del susodicho método al entramado constitucional ya examinado. Ello se debe a que no resulta razona-

de que la regulación del régimen de estimación de bases posee naturaleza formal, cuando lo cierto es que nos encontramos ante auténticas disposiciones materiales que inciden sobre la esencia misma del sistema tributario».

⁶⁶ Resultando especialmente destacable la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2003, en la cual vino a afirmarse que:

[...] el sistema de estimación objetiva mediante módulos está concebido para la determinación de rendimientos netos [...] de la actividad empresarial, de modo que [...] no podrá el empresario cuantificar rendimientos negativos o pérdidas, por muy reales que sean. Ello no implica que la orden aquí cuestionada infrinja el artículo 31.1 de la CE, pues, si se prevé que los rendimientos pueden ser negativos, y se desea externalizarlos, el interesado puede optar, *con respeto de su capacidad económica*, por el sistema de estimación directa (la cursiva es nuestra).

ble, en nuestra opinión, supeditar la constitucionalidad de aquel a la posibilidad de que los contribuyentes puedan adoptar una concreta decisión a este respecto, tanto más cuando ello no sucede así en relación con otras opciones fiscales a las que la propia normativa del IRPF da cabida, como la referente a la tributación conjunta y separada, en la cual, con absoluta independencia de la alternativa que se elija y siempre que no entre en juego –obvio es– el sistema de determinación objetiva, el sometimiento a imposición tendrá lugar conforme a los principios de justicia tributaria (y, singularmente, el de capacidad económica), sin que el respeto de estos últimos se haga depender, en modo alguno, de la voluntad de los respectivos contribuyentes.

El argumento anterior se conecta, de manera inmediata, con el hecho de que la visión ofrecida acerca de la voluntariedad de la determinación objetiva (y, consiguientemente, de la posible renuncia al mismo) como fundamento legitimador de la constitucionalidad de aquella resulta total y absolutamente parcial, dado que, como ya hemos indicado con anterioridad y ha sido admitido sin discusión por la doctrina, la verdadera razón que determinará la elección de los contribuyentes –asumiendo o rechazando dicho método– no será otra que la de conseguir la menor tributación posible en el IRPF (Merino Jara, 2013, pp. 434, y 1992, p. 984; Plaza Vázquez, 2012, p. 2; García-Torres Fernández, 2007, p. 328; Sánchez Huete, 2012, p. 26). De ahí que la referida renuncia –y la correspondiente preservación del principio de capacidad económica que de ello se predica– únicamente se producirá cuando la cantidad a pagar por aquellos, en aplicación del régimen de determinación directa, sea inferior a la que deba abonarse conforme al sistema objetivo⁶⁷, no sucediendo así, en cambio, en el supuesto contrario, en el cual el contribuyente habrá optado por este último método al ser más favorable a sus intereses económicos, tributando, en suma, por una cantidad inferior a la que le correspondería de acuerdo con su capacidad contributiva.

Asimismo, y junto a las razones precedentes, estimamos que la voluntariedad a la que venimos haciendo mención tampoco restaura, en modo alguno, la vulneración que se produce en relación con el principio de igualdad, y ello, como con razón ha venido a señalarse, porque la opción de tributar conforme al sistema de determinación objetiva únicamente se otorga a ciertos sujetos, excluyendo de tal posibilidad a otros contribuyentes cuyos rendimientos tienen idéntico origen al de aquellos (Navarro Faure, 1993, p. 93).

Por lo demás, y como último apunte, no puede dejar de señalarse que si bien es indudable que el régimen de determinación objetiva aparece configurado con el carácter de voluntario, dicha voluntariedad es, ciertamente, matizada. En este sentido, y sin perjuicio de tratar esta cuestión con un mayor detalle en páginas ulteriores, baste señalar aquí que el ejercicio de la renuncia aludida en el párrafo precedente –efectuado en exclusiva, insistimos en ello, por aquellos sujetos a quienes les resulte económicamente desfavorable la aplicación de aquel sistema frente a la determinación directa– llevará asociada la amenaza

⁶⁷ Siempre, por supuesto, que, además, los costes indirectos asociados a dicha renuncia lo compensen.

de ser objetivo preferente en una posible inspección tributaria (Sánchez Pedroche, 1993, p. 236; Navarro Faure, 1993, p. 95; Fernández López, 2001, p. 153)⁶⁸, circunstancia esta que, por sí misma, estimamos que viene ya a poner en tela de juicio la naturaleza voluntaria del sistema antes mencionado.

Así pues, y a la vista de las consideraciones efectuadas en los párrafos anteriores, entendemos que la voluntariedad a la que venimos haciendo mención no puede erigirse, en modo alguno, en factor legitimador de la constitucionalidad del sistema de determinación objetiva en el IRPF, el cual ha venido a ser cuestionado frontalmente por un sector de la doctrina, habiéndose sugerido al respecto, bien su inmediata desaparición (García-Torres Fernández, 2013, p. 30; Plaza Vázquez, 2012, p. 2; Navarro Faure, 1993, p. 96; Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, p. 18), bien que la esfera de aplicación del mismo sea lo más reducida posible (Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 1998, p. 153; Navarro Faure, 1993, p. 96)⁶⁹, posibilidad esta que nos sitúa ya ante la siguiente cuestión objeto de examen en el presente trabajo.

4. El ámbito de aplicación del sistema de determinación objetiva: delimitación y requisitos

A la hora de configurar los contornos propios del método de determinación de las bases imponibles al que venimos haciendo alusión –determinando, con ello, el alcance de su ámbito de aplicación–, tres son, a nuestro entender, los aspectos que deben ser abordados de manera imprescindible: en primer lugar, la concreción de los posibles sujetos y actividades sometidas a aquel; en segundo término, la determinación de sus límites cuantitativos; y, por último, la cuestión de su carácter voluntario y de la posible renuncia al mismo.

4.1. Sujetos y actividades acogidas al sistema

Procediendo al análisis del primero de los referidos aspectos, ha venido a señalarse, con acierto, que el sometimiento al método de determinación objetiva en el IRPF aparece supeditado a un conjunto de requisitos de carácter positivo que afectan, entre otras cuestiones, a las específicas actividades y sujetos a las cuales aquel resulta aplicable (Sánchez

⁶⁸ Dicho efecto fue reconocido, asimismo, poco tiempo después de la implantación de dicho método en 1991, por Beamuz Morillas (1993, pp. 105 y 125), habiendo venido a indicar este último la necesidad de paralizar los procedimientos de inspección abiertos a los renunciantes.

⁶⁹ De la misma opinión es, asimismo, Sánchez Huete (2012, p. 43), autor este que aboga por una aplicación restrictiva de la determinación objetiva.

Huete, 2012, p. 25; Simón Mataix, 2000, p. 132). Ello se debe –sabido es– a que solo pueden quedar acogidas al mismo las personas físicas (o bien las entidades en atribución de rentas en los casos en que todos sus miembros reúnan tal cualidad) que lleven a cabo unas actividades económicas específicas.

De ello deja constancia ya el artículo 31.1 de la Ley reguladora del mencionado impuesto, el cual establece que el mencionado método resulta de aplicación, en exclusiva, a «determinadas actividades económicas», las cuales –indica dicho precepto– deben ser concretadas, desde un punto de vista objetivo, atendiendo a la naturaleza de las mismas, labor esta de la cual han venido a ocuparse, como ya hemos tenido ocasión de indicar con anterioridad, sucesivos órdenes ministeriales, siendo la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, la que, en el instante actual, procede a especificar las distintas actividades que, aisladamente consideradas, pueden quedar acogidas al régimen de determinación objetiva.

Más en concreto, la susodicha orden da cabida, a tal fin, a 71 actividades –cada una de las cuales se considera independiente a los efectos de la aplicación del mencionado régimen⁷⁰–, tomando como base para ello la clasificación que de aquellas se realiza en sede del IAE, la cual, como bien se ha indicado (Fernández López, 2001, p. 145), resulta esencial en la materia que ahora nos ocupa⁷¹, todo ello sin perjuicio de las dificultades interpretativas que, en más de una ocasión, se han venido produciendo en torno a la misma⁷², lo que ha dado lugar –y así hemos venido a señalarlo con anterioridad– a una importante litigiosidad en este punto⁷³.

Sea como fuere, y a la vista de las actividades que aparecen recogidas en la citada orden –cuyo ejercicio, insistimos, constituye un presupuesto esencial para la posible sujeción al

⁷⁰ Artículo 38.1 del Reglamento del IRPF.

⁷¹ Pues no en vano el artículo 38.2 del Reglamento del IRPF dispone que «La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del impuesto sobre actividades económicas, en la medida en que resulten aplicables».

⁷² Dificultades que se hacen extensibles, como bien ha señalado Ferreiro Lapatza (2007, p. 11), a los propios módulos aplicables a las mencionadas actividades, lo cual provoca que cada uno de dichos conceptos «necesite notas o normas aclaratorias para fijar el ámbito de aplicación [...] que, en todo caso, no dejan de ser susceptibles de diversas interpretaciones», circunstancia esta –añadimos nosotros– que vendría a poner en tela de juicio, asimismo, a la seguridad jurídica como fundamento del sistema de determinación objetiva.

⁷³ Véanse los pronunciamientos citados en la nota 28 del presente trabajo. En cualquier caso, nuestros tribunales han venido a recordar que el hecho de que una concreta actividad económica quede incluida en un epígrafe específico del IAE a los efectos de la aplicación del régimen aludido en el texto no es algo discrecional (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de diciembre de 2011), sino que constituye una cuestión de prueba (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía [Sevilla] de 4 de diciembre de 2014), correspondiendo a la Inspección de los tributos, en un primer instante, la competencia en este aspecto (Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia del Principado de Asturias de 26 de febrero de 2010 y de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010).

método que nos ocupa⁷⁴–, debe destacarse, de inmediato y en un primer término, como el método de determinación objetiva queda limitado en exclusiva, desde la perspectiva examinada en el presente epígrafe, a un número cerrado o exhaustivo de actividades de naturaleza empresarial –o, si se prefiere, propias de la pequeña y mediana empresa– (Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, pp. 15-16; Muleiro Parada, 2009, pp. 105-106; Martínez-Carrasco Pignatelli, 2016, p. 92; García-Torres Fernández, 2013, p. 21; Simón Mataix, 2000, p. 132), siguiendo con ello una tradición inalterada desde 1991 (Navarro Faure, 1993, p. 76) y excluyendo de su ámbito, como viene siendo habitual, a quienes desarrollan actividades profesionales⁷⁵, exclusión esta –se ha señalado– que respondería a las especiales peculiaridades que presentan estas últimas, lo que dificulta, respecto de la mayor parte de ellas, la configuración de una serie de índices o módulos idóneos para las mismas (Muleiro Parada, 2009, p. 106).

Por nuestra parte, y sin dejar de reconocer las singularidades de las actividades profesionales respecto de las empresariales, estimamos que, de optarse en el futuro por el mantenimiento del método de determinación objetiva en el IRPF, el mismo sí debería albergar, cuando menos, a un cierto número de actividades profesionales, tanto más si se tiene en cuenta que los rendimientos derivados de una parte de aquellas podrían cuantificarse atendiendo a módulos ya existentes como el personal empleado (asalariado o no), la superficie del local o el consumo de energía eléctrica⁷⁶. Piénsese, por poner un ejemplo concreto, en un médico de atención primaria que desempeña su actividad como tal, de manera privada, por las tardes, limitando la misma a la mera consulta de los pacientes (revisión médica y expedición de recetas –sin llevar a cabo la realización personal de pruebas médicas específicas o intervenciones quirúrgicas–): ¿qué razón lógica existe para su no inclusión en la esfera del régimen objeto del presente trabajo?

Junto a lo anterior, y ya en segundo lugar, resulta también destacable el amplio número de actividades empresariales que, en el instante actual, pueden seguir acogéndose al

⁷⁴ Habiéndolo puesto así de relieve las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 13 de marzo de 2014 y Andalucía (Sevilla) de 13 de marzo de 2014. Precisamente por ello, resulta de todo punto lógico que, si una actividad económica que no aparece mencionada en la orden ministerial respectiva procede a tributar, en sede del IRPF y en un concreto ejercicio, de conformidad con el sistema de determinación objetiva, la exclusión del mismo se produzca ya en ese mismo ejercicio (Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 19 de febrero de 2015 y del Principado de Asturias de 26 de febrero de 2010).

⁷⁵ Ello vino a apreciarse, asimismo, en el ámbito de la normativa foral, pues no en vano las ya citadas –y derogadas– normas forales reguladoras del IRPF en los territorios de Guipúzcoa (Norma foral 3/2014, de 17 de enero), Vizcaya (Norma foral 13/2013, de 5 de diciembre) y Álava (Norma foral 33/2013, de 27 de noviembre) excluyeron del ámbito de aplicación del sistema de signos, índices o módulos, de modo expreso, a las actividades profesionales.

⁷⁶ De ello es consciente Muleiro Parada (2009, p. 106), quien afirma que «no se puede negar la posibilidad de que estudios econométricos completos puedan derivar en el amparo de una determinación objetiva para los profesionales».

sistema objetivo de signos, índices y módulos, el cual, como bien se puso de manifiesto, fue formulado, en su origen, con un evidente propósito expansivo (Juan Lozano, 1996, p. 124; Merino Jara, 1992, p. 999; Fernández López, 2001, p. 123; Muleiro Parada, 2009, p. 104), siendo sin duda la mejor muestra de ello la progresiva –y rápida– ampliación que, en los primeros años de aquel, tuvo lugar en relación con el conjunto de actividades susceptibles de someterse al mismo⁷⁷, llegando a superar incluso, en algún momento, las 150⁷⁸.

De ahí que no sea extraño que el número de contribuyentes que han optado por dicho método haya resultado, durante un amplio periodo temporal, mayor al de los declarantes conforme al sistema de estimación directa⁷⁹, situación que ha sido calificada –con razón– de «paradójica» (Ferreiro Lapatza, 2007, p. 9) a la vista del carácter general que, en la actualidad, se atribuye a este último en la Ley del IRPF como sistema de cuantificación de los rendimientos de las actividades económicas⁸⁰, pero que, no obstante, ha venido revirtiéndose en los últimos años⁸¹, sin duda como consecuencia, no solo del establecimiento de determinados límites cuantitativos –a los que de inmediato nos referiremos–, sino también de una paulatina reducción del número de actividades acogidas al régimen aquí examinado.

Por lo demás, y ya en lo que a estas últimas afecta, únicamente resta recordar, para finalizar el presente apartado, que el sistema de determinación objetiva solo les resultará

⁷⁷ Así vinieron a señalarlo Merino Jara (1992, p. 999), Fernández López (2001, p. 132) y Navarro Faure (1993, p. 89), autora esta que vino a poner de relieve como mientras la Orden Ministerial de 26 de febrero de 1992 procedió a incluir, en exclusiva, 11 actividades (ampliadas con posterioridad a 30 por la Orden de 26 de noviembre de 1992), la de 25 de noviembre de 1993 dio ya cobijo a 54, lo que provocaba, a juicio de aquella, una generalización excesiva de la estimación por signos, índices y módulos.

⁷⁸ Circunstancia que chocaba con las recomendaciones formuladas en el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998, p. 153), el cual sugería la necesidad de revisar el número de actividades incluidas en dicho sistema, eliminando las siguientes:

[...] las que puedan configurarse en algún caso como pasos intermedios en las cadenas de producción o distribución de bienes y servicios, las que cuenten en su conjunto con un reducido número de contribuyentes o las que presenten altos porcentajes de renuncia a este sistema de estimación.

⁷⁹ En este sentido, Ferreiro Lapatza (2007, p. 9), tomando como referencia los datos relativos al ejercicio de 1998, señaló que de los tres regímenes de determinación de la base imponible solo un 8,9 % de los contribuyentes por actividades económicas en el IRPF hizo uso de la modalidad directa normal, siendo el 33,34 % de aquellos los que declararon conforme a la directa simplificada y acogiéndose el restante 57,58 % al régimen objetivo.

⁸⁰ Pues, no en vano, el artículo 30.1 de la vigente ley reguladora del mencionado impuesto dispone que «La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, *con carácter general*, por el método de estimación directa» (la cursiva es nuestra).

⁸¹ Véanse al respecto los datos recogidos en la nota 15 del presente trabajo.

aplicable cuando las mismas sean desarrolladas en su totalidad, desde la perspectiva territorial, dentro del ámbito espacial de aplicación del IRPF⁸² y, además, no se desarrollen, de manera simultánea, otras actividades que hayan de someterse, en cuanto a su modalidad de tributación, al método de determinación directa⁸³, dada la imposibilidad existente de compatibilizar ambos regímenes en relación con un mismo contribuyente titular de varias de aquellas (Fernández López, 2001, p. 155; Muleiro Parada, 2009, p. 112)⁸⁴.

4.2. Límites cuantitativos

Junto a los requisitos de carácter positivo que hemos tenido ocasión de analizar en el epígrafe precedente, la posible sujeción al régimen de determinación objetiva en sede del IRPF exige, asimismo, la presencia de una serie de condiciones de carácter negativo, estando constituida la primera de ellas por el hecho de que no tenga lugar la superación de determinados límites cuantitativos que aparecen fijados normativamente (Sánchez Huete, 2012, p. 25; Simón Mataix, 2000, p. 132) y que en unos casos afectan, de manera general, al conjunto de las diversas actividades a las que resulta de aplicación el citado método, mientras que en otros resultan propios y específicos de cada una de aquellas consideradas de modo individualizado⁸⁵.

⁸² Pues si alguna de tales actividades se desarrolla –siquiera sea parcialmente– fuera del referido ámbito de aplicación, ello determinará la imposibilidad de tributar conforme al mencionado régimen (art. 31.1 de la Ley del IRPF). Ello ha sido resaltado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de diciembre de 2016, la cual ha venido a poner de relieve que resulta indiferente, a efectos de la aplicación de dicha previsión, el hecho de que los trabajos realizados en el extranjero sean meramente esporádicos.

⁸³ Artículo 31.1 de la Ley del IRPF.

⁸⁴ Dicha incompatibilidad –que el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998, p. 155) vino a fundamentar en el hecho de que la misma dificulta «el traspaso de beneficios de actividades en estimación directa a actividades en régimen de módulos»– presenta, no obstante, una excepción, la cual opera en aquellos supuestos en que se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al método de determinación objetiva, en cuyo caso la mencionada incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad (art. 35 del Reglamento del IRPF).

⁸⁵ De conformidad con el artículo 31.1 de la Ley del IRPF, el ámbito de aplicación de dicho método se fijará, entre otros extremos:

[...] por módulos objetivos como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de las explotaciones o los activos fijos utilizados, con los límites que se determinen reglamentariamente para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente y, en su caso, por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores.

A este respecto, y comenzando por estos últimos, es sabido que el régimen de determinación que venimos examinando establece, como causa de exclusión del mismo, la superación, en determinadas actividades que pueden acogerse a aquel, de unos límites máximos que fija la correspondiente orden ministerial⁸⁶, los cuales atañen, en lo fundamental, al número máximo de vehículos y de personas empleadas, proceder este que, si bien concuerda con los sujetos concretos a los que dicho sistema va dirigido (pequeños y medianos empresarios) (Muleiro Parada, 2009, p. 124), ha venido a ser objeto de crítica por parte de algún autor de nuestra doctrina, habiéndose señalado, en este sentido, el efecto claramente desincentivador que ello tiene para el crecimiento de la pequeña empresa (Ferreiro Lapatza, 2007, p. 12).

Por su parte, y ya en lo concerniente a los límites generales previstos en relación con el conjunto de las actividades desarrolladas por un mismo contribuyente, los mismos toman como referencia, como es sabido, los siguientes parámetros: 1) el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior; 2) el volumen de operaciones por las que se debe expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional; y 3) el volumen de compras de bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, durante el ejercicio precedente⁸⁷. A estos efectos, los referidos límites aparecen fijados, en el instante actual y a raíz de lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, en 250.000 euros, 125.000 euros y 250.000 euros, respectivamente⁸⁸, debiendo tenerse en cuenta que las cantidades que correspondan a cada uno de los parámetros citados habrán de ser elevadas al íntegro en aquellos casos en que la actividad de que se trate se hubiese iniciado en el año inmediato anterior⁸⁹.

De este modo, el legislador, en consonancia con la filosofía propia del método de determinación objetiva, ha venido a excluir del mismo a aquellas actividades empresariales que presenten un volumen significativo (García-Torres Fernández, 2013, p. 25; Muleiro Parada,

⁸⁶ Artículo 34.1 del Reglamento del IRPF.

⁸⁷ Artículo 31.1 de la Ley del IRPF.

⁸⁸ De este modo, se sigue la línea mantenida desde el año 2016 como consecuencia de lo previsto en el artículo 61 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el referido ejercicio, precepto este que vino a fijar –con carácter transitorio– los límites a los cuales se hace alusión en el texto. A este respecto, debe recordarse que las magnitudes inicialmente fijadas, a estos efectos, por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, fueron, para las diversas magnitudes aludidas en el texto, de 150.000 euros, 75.000 euros y 150.000 euros, respectivamente.

⁸⁹ Artículos 31.1 de la Ley del IRPF. A este respecto, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) de 27 de septiembre de 2013 ha entendido que, a los efectos de proceder a la susodicha elevación al íntegro, la situación de reinicio de actividades debe asimilarse a la de inicio de las mismas, por lo que la aplicación de la referida previsión se producirá también en aquellas hipótesis en que el contribuyente haya cesado en el desempeño de una de ellas reanudándolo, con posterioridad, en un instante ulterior.

2009, p. 119), exclusión que resulta, desde aquella perspectiva, plenamente lógica y que, al igual que la concerniente a la superación de determinados módulos concretos, opera por un periodo de tres años a partir del ejercicio posterior a aquel en el que se produzca dicha circunstancia⁹⁰. Empero, y como ya ha sido indicado con anterioridad, tal previsión ha venido dando lugar a una práctica consistente en la fragmentación ficticia, por parte de determinados contribuyentes, de las actividades que superen los límites anteriormente indicados en diversas actividades de idéntico contenido y naturaleza –pero de menor volumen– al frente de los cuales se sitúa a personas familiarmente vinculadas a aquellos⁹¹, y ello con la evidente finalidad de impedir la inaplicación del referido régimen (Sánchez Huete, 2012, p. 30; García-Torres Fernández, 2013, pp. 21 y 24).

Precisamente por esta razón, no es extraño que la actual Ley del IRPF contemple una cláusula antielusoria específica –cuyo origen se encuentra en la ya mencionada Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal– tendente a evitar este tipo de actuaciones –las cuales han sido calificadas de simulación por nuestros tribunales⁹²–, exigiendo la misma, a los efectos de los computar los límites cuantitativos antes reseñados, que en el cómputo respectivo se incluyan tanto las operaciones realizadas por el contribuyente, como las llevadas a cabo por su cónyuge, ascendientes y descendientes –así como también por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participan cualquiera de los anteriores– siempre que concurren los dos siguientes requisitos: 1) que las actividades desarrolladas por aquellos sean idénticas o similares –entendiéndose por tales, a estos efectos, las que se encuentren clasificadas en el mismo grupo del IAE–; y 2) que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Siendo esto así, y aun entendiendo que nos encontramos ante una previsión que resulta loable en cuanto a su finalidad⁹³, no cabe duda de que la misma presenta no pocos

⁹⁰ Artículos 31.1 de la Ley del IRPF y 34.1 y 34.3 de su reglamento regulador. Así han venido a ponerlo de manifiesto las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015, de la Audiencia Nacional de 17 de diciembre de 2014 y de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 12 de julio de 2015 y 11 de octubre de 2012, Castilla-La Mancha de 27 de abril de 2016, Castilla y León (Burgos) de 14 de septiembre de 2012, Cataluña de 10 de marzo de 2011, Andalucía (Sevilla) de 15 de julio de 2016 y Andalucía (Granada) de 15 de abril de 2013, pronunciamiento este último que señala –con razón– que la mencionada exclusión opera con absoluta independencia de que el año siguiente (a aquel en el cual se hayan rebasado los referidos límites) estos últimos no se superen.

⁹¹ Fenómeno este conocido –en palabras de Ferreiro Lapatz (2007, p. 10)– con el nombre de «enanismo fiscal».

⁹² Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 10 de octubre de 2017, 27 de julio de 2017, 4 de mayo de 2016 y 20 de enero de 2016; Castilla y León (Burgos) de 15 de diciembre de 2014, y Castilla y León (Valladolid) de 8 de marzo de 2013.

⁹³ En idéntico sentido se ha manifestado Sánchez Huete (2012, p. 32).

aspectos susceptibles de crítica, y ello no solo en lo que respecta a los posibles efectos negativos que, más allá de lo jurídico, pueden derivarse de aquella⁹⁴, sino también –y sobre todo– porque los términos en que se pronuncia, lejos de facilitar su aplicación, plantea no pocas interrogantes⁹⁵, complicando con ello el propio método de determinación objetiva en su conjunto y poniendo en tela de juicio, consiguientemente, la seguridad jurídica y la simplificación en cuanto señas de identidad del mencionado régimen (Ferreiro Lapatza, 2007, p. 10; Sánchez Huete, 2012, p. 32).

4.3. La voluntariedad del sistema: la renuncia al mismo

El último de los requisitos –también de carácter negativo– requeridos para quedar sometido al método de determinación objetiva en el ámbito del IRPF aparece constituido por la necesidad de que los sujetos que pueden quedar acogidos a aquel no renuncien a la aplicación del mismo (Sánchez Huete, 2012, p. 25). De este modo, viene a configurarse una de las notas consustanciales al susodicho régimen –esto es, el de su naturaleza voluntaria–⁹⁶, la cual viene ya exigida por el artículo 50.3 de la LGT⁹⁷, cuerpo normativo este que, no obstante su carácter de ley ordinaria, da cabida, como es sabido, a los principios generales del sistema tributario español.

Sin perjuicio de lo anterior, y pese a reconocer la mencionada voluntariedad como rasgo distintivo del referido sistema –pues la decisión última acerca de la aplicación del mismo,

⁹⁴ Habiendo señalado al respecto Ferreiro Lapatza (2007, p. 10) las dificultades que una medida de este tipo puede provocar en orden a una posible incentivación en la creación de nuevas pequeñas empresas, las cuales –indica– «constituyen la base de nuestra organización y entramado económico-social», crítica a la que se suman Muleiro Parada (2009, p. 124) y Sánchez Huete (2012, p. 32), autor este último que entiende que la medida examinada en el texto «puede poner bajo sospecha la práctica habitual, y deseable, que supone la comunicación y continuidad en la actividad empresarial por otros miembros de la familia».

⁹⁵ Circunstancia puesta de relieve por García Novoa (2006, pp. 28 y 29), Sánchez Huete (2012, p. 31), Muleiro Parada (2009, pp. 121-123) y García-Torres Fernández (2007, pp. 318-319), quienes mencionan como ejemplos de tales interrogantes las que se suscitan en torno a la correcta interpretación de los términos «ascendientes y descendientes» y «dirección común».

⁹⁶ Característica que han venido a poner de manifiesto nuestros tribunales en repetidas ocasiones, siendo buena muestra de ello las Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de octubre de 2017 y 1 de diciembre de 2016; del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2012 y 12 de marzo de 2012; así como de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña de 18 de diciembre de 2017, Madrid de 15 de marzo de 2017 y Andalucía (Granada) de 25 de febrero de 2011.

⁹⁷ En virtud del cual:

Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios».

cuando ello resulta posible, queda siempre en manos del contribuyente (Juan Lozano, 1996, p. 66; Rodríguez Alonso, 2012, p. 2)–, lo cierto es que aquella ha venido a ser calificada, en sede doctrinal, de indirecta (Sánchez Huete, 2012, p. 27), *sui generis* (Simón Mataix, 2000, p. 144) o matizada (Muleiro Parada, 2009, pp. 102-103), calificativos todos ellos que, en definitiva, no hacen sino reflejar la idea de que ese carácter voluntario no se expresa en toda su amplitud, conclusión esta que no podemos sino compartir y que, a nuestro juicio, aparece fundamentada en la concurrencia de diversas razones.

Así, y en primer lugar, queda claro, a la vista de lo previsto en el artículo 31.1 de la Ley del IRPF⁹⁸, que, si bien dicho sistema es, en efecto, voluntario, se incluye automáticamente en este último a todos aquellos sujetos que, atendiendo a los datos de su correspondiente actividad, cumplan los requisitos necesarios para quedar acogidos al mismo (Merino Jara, 2013, p. 438; Simón Mataix, 2000, p. 144; Beamuz Morillas, 1993, p. 105; Del Campo Vázquez, 1999, p. 552); dicho de otro modo –y en palabras de nuestros tribunales– nos encontramos ante una voluntariedad pasiva, la cual se manifiesta, de un modo tácito, con ocasión del no ejercicio de la renuncia al mencionado régimen⁹⁹. De ahí que no sea extraño que algunos autores hayan sugerido, en este concreto punto, que la opción por este sistema debería ejercitarse, como ya sucediera en el periodo 1984–1991, de forma expresa, siendo el contribuyente quien decidiese, de manera activa –esto es, formulando la respectiva petición–, someterse a dicha modalidad de tributación (Navarro Faure, 1993, p. 97; Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, p. 18; Muleiro Parada, 2009, pp. 140-141; Simón Mataix, 2000, p. 128)¹⁰⁰, erigiéndose así la determinación directa como el método de aplicación automática y general en los casos de silencio de aquel (Muleiro Parada, 2009, pp. 140-141).

Por otra parte, y en segundo término, es sabido que cuando un contribuyente lleva a cabo, en un determinado instante, la renuncia al régimen objetivo, ello conlleva, como consecuencia inmediata, la exclusión irreversible del referido método durante un periodo mínimo de tres años¹⁰¹, sin que aquel pueda, en modo alguno, durante tal lapso temporal, cuantificar los rendimientos derivados de las actividades económicas que desarrolle conforme a

⁹⁸ En el cual se dispone que «Los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este método determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

⁹⁹ Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2012, 12 de marzo de 2012 y 6 de julio de 2007; de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (Granada) de 11 de julio de 2017 y 25 de febrero de 2011; Cataluña de 10 de diciembre de 2013, y Madrid de 21 de junio de 2010 y 15 de marzo de 2007.

¹⁰⁰ Una opinión similar vino a mantener Juan Lozano (1996, p. 67), habiendo señalado, al respecto, que «sociológicamente la voluntariedad resulta más real cuando el sujeto pasivo opta expresamente por un régimen que quiere formularse como alternativo».

¹⁰¹ Artículos 31.1 de la Ley del IRPF y 33.3 de su reglamento regulador.

dicho sistema, el cual resultará, *ex lege*, vetado de raíz, resultando de aplicación obligatoria la determinación directa en alguna de sus dos modalidades –así como el régimen general en el ámbito del IVA¹⁰²–, lo cual abona la idea de la ausencia de voluntariedad alguna en estas situaciones (Beamuz Morillas, 1993, p. 105), tanto más cuando, como bien se ha indicado, ello condicionará poderosamente la libertad de elección del contribuyente en el concreto momento en que deba ejercer su opción en este punto (Fernández López, 2001, p. 154).

Por último, y como ya hemos tenido ocasión de poner de relieve con anterioridad, no puede dejar de señalarse, asimismo, la circunstancia de que la puesta en práctica de la renuncia a la que venimos haciendo mención, en el medida en que será llevada a cabo, en la generalidad de los supuestos, por aquellos contribuyentes que resulten perjudicados, desde la perspectiva económica, por la aplicación del método de determinación objetiva, comportará el riesgo de ser considerado objetivo prioritario de una hipotética inspección tributaria (Sánchez Pedroche, 1993, p. 236; Navarro Faure, 1993, p. 95; Fernández López, 2001, p. 153; Beamuz Morillas, 1993, pp. 105 y 125), dato este que, unido a los anteriores, no hace sino confirmar, a nuestro juicio y sin ningún género de duda, el carácter «matizado» de la voluntariedad del susodicho sistema.

Sea como fuere, es evidente, a la vista de la normativa tributaria hoy vigente, que esta última hace pivotar la aplicación del método de determinación objetiva sobre la base del no ejercicio de la renuncia al mismo, circunstancia esta que, de una parte, confirma el carácter preferente (Juan Lozano, 1996, p. 67; Muleiro Parada, 2009, pp. 102 y 125) y expansivo del referido sistema (Merino Jara, 2013, p. 438, y 1992, p. 987; Juan Lozano, 1996, p. 67; Fernández López, 2001, p. 153) y, de otra, configura una causa de exclusión de dicho régimen –el ejercicio de la mencionada renuncia– de naturaleza claramente subjetiva¹⁰³ y cuya forma de ejecución –expresa o tácita–, así como también la revocación de aquella, han venido planteando diversos problemas.

En este sentido, y en lo referente a la renuncia expresa, es sabido que la misma debe ejercitarse, salvo en los supuestos de inicio de actividad –en cuyo caso aquella tendrá que efectuarse con ocasión de la presentación de la correspondiente declaración censal–, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que aquella deba surtir efecto¹⁰⁴,

¹⁰² Circunstancias ambas puestas de relieve, en aras a discutir la voluntariedad a la que venimos haciendo mención, por Fernández López (2001, pp. 154-155).

¹⁰³ Al hacerse depender, en exclusiva, de la decisión del contribuyente, dato este que, como ha venido a recordar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 11 de mayo de 2015, permite diferenciar dicho motivo de exclusión de los examinados en el epígrafe precedente, los cuales presentan un carácter eminentemente objetivo.

¹⁰⁴ Artículo 33.1 del Reglamento del IRPF. Empero, debe advertirse que para el año 2019 el ya aludido Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, vino a otorgar, a estos efectos, un periodo de un mes a partir del día siguiente a la fecha de publicación de aquel en el BOE, la cual tuvo lugar el 29 de diciembre de ese mismo año.

estableciéndose así, en consecuencia, un plazo preclusivo que podría llevar a pensar que su desatención, por parte del respectivo contribuyente, determinará, como consecuencia insoslayable, su automática inclusión en el régimen de determinación objetiva (Fernández López, 2001, pp. 153-154; Merino Jara, 1992, p. 996, nota 10).

No obstante lo anterior, y sin perjuicio de lo que de inmediato se dirá en relación con la renuncia tácita, debe señalarse que el desconocimiento de dicho plazo –y el consiguiente ejercicio de la renuncia fuera del mismo– no siempre ha provocado el efecto al que se acaba de hacer mención, habiéndose reconocido plena eficacia jurídica, tanto a la renuncia presentada con anterioridad al periodo aludido en el párrafo precedente (anticipada o pretemporánea), como a la efectuada una vez concluido aquel¹⁰⁵, conclusión esta que ha venido a fundarse no solo en la necesidad de diferenciar la comisión de una infracción tributaria de la pérdida o caducidad de un derecho por su instrumentación fuera de plazo¹⁰⁶, sino también en las exigencias derivadas de los principios de proporcionalidad, buena fe y confianza legítima (Muleiro Parada, 2009, pp. 127-129; Simón Mataix, 2000, p. 145).

Por su parte, y ya en lo concerniente a la renuncia tácita –cuyo reconocimiento normativo tuvo lugar en el año 1998–, aquella se articula mediante la presentación, en el plazo reglamentario fijado para ello, de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos o, en las hipótesis de inicio de actividad, del primer trimestre del ejercicio de la misma¹⁰⁷. De esta manera, viene a plasmarse, en la esfera positiva, una posibilidad que ya había sido admitida, en diferentes ocasiones, en sede judicial¹⁰⁸ y que resulta ser, sin duda, plenamente adecuada, no solo desde el respeto al principio de capacidad económica (Simón Mataix, 2000, p. 135), sino también, y sobre todo, a la vista de la voluntariedad que se predica del sistema de determinación objetiva en el IRPF como nota esencial de este último.

¹⁰⁵ A este respecto, nos remitimos a los trabajos de Simón Mataix (2000, pp. 141 a 145) y Muleiro Parada (2009, pp. 126-130), los cuales recogen diversos pronunciamientos judiciales en este sentido.

¹⁰⁶ De ahí que compartamos la opinión mantenida por Del Campo Vázquez (1999, p. 552) cuando señala que:

Las inexactitudes, los retrasos o las deficiencias que en tal materia se produzcan constituyen un ilícito tributario que el ordenamiento podría reprimir mediante la imposición, en su caso, de las sanciones que correspondan. Ahora bien, esa represión no puede hacerse imponiendo forzosamente la tributación mediante el método de SIM, ya que este no tiene la consideración jurídica de sanción, sino que es, simplemente, un mecanismo para cuantificar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

¹⁰⁷ Artículo 33.1 del Reglamento del IRPF.

¹⁰⁸ Resultando especialmente destacable la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2007. Junto a la anterior, la admisibilidad de la renuncia llevada a término siguiendo un criterio antiformalista aparece reflejada en las Sentencias del referido Tribunal de 9 de julio de 2012 y 12 de marzo de 2012 y de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (Granada) de 11 de julio de 2017 y 25 de febrero de 2011, Cataluña de 10 de diciembre de 2013 y Madrid de 21 de junio de 2010.

Por lo demás, y ya para finalizar, únicamente resta señalar que una vez efectuada –en cualquiera de las dos modalidades examinadas en los párrafos precedentes– la renuncia al método de determinación objetiva en el IRPF, la misma tendrá, como ya se ha señalado, una duración mínima de tres años¹⁰⁹, prorrogándose en los años sucesivos en que pudiera resultar aplicable dicho sistema salvo que aquella sea debidamente revocada¹¹⁰. Dicha revocación tendrá que llevarse a cabo –al igual que sucedía con la renuncia expresa– durante el mes de diciembre anterior al inicio del año en que debe surtir efecto el mencionado régimen objetivo¹¹¹, debiendo ejercitarse, necesariamente, de modo expreso¹¹², exigencia esta que –entendemos– es la que mejor se ajusta al principio de seguridad jurídica¹¹³.

¹⁰⁹ En relación con esta cuestión, coincidimos con Muleiro Parada (2009, p. 137) cuando afirma –con acierto– que la referencia al término «años» debería ser sustituida por la de «ejercicios», dado que la renuncia no siempre tendrá eficacia desde primeros de año, siendo el mejor ejemplo de ello los supuestos en que el inicio de la respectiva actividad económica se produzca a lo largo del mismo.

¹¹⁰ Artículo 33.3 del Reglamento del IRPF.

¹¹¹ Véase nota anterior.

¹¹² Habiendo rechazado nuestros tribunales (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de diciembre de 2013 y Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2018) la posibilidad de que la revocación aludida en el texto tenga lugar de manera tácita (presentando nuevas autoliquidaciones en las cuales los rendimientos empresariales se cuantifiquen conforme al sistema de determinación objetiva).

¹¹³ En idéntico sentido se ha pronunciado Muleiro Parada (2009, p. 137).

Referencias bibliográficas

- Beamuz Morillas, J. (1993). Informe crítico sobre la estimación objetiva por módulos. *Palau*14, 21.
- Campo Vázquez, R. del. (1999). Sobre la voluntariedad en la renuncia al método de estimación objetiva por signos, índices y módulos del IRPF. *Impuestos, Tomo I*.
- Cruz Padial, I. (2006). Simplificación tributaria: viabilidad de las estimaciones objetivas. *Quincena Fiscal*, 14.
- Falcón y Tella, R. (2014). *Derecho financiero y tributario (Parte General)*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid.
- Fernández López, R. I. (2001). *La determinación de la base imponible de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Marcial Pons.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1992). Procedimientos y métodos de comprobación tributaria a la luz de los principios constitucionales. *Dereito. Revista Xurídica de Universidade de Santiago de Compostela*, 1(l).
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2005). Apología contracorriente de la estimación objetiva. *Crónica Tributaria*, 116.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2007). La estimación objetiva en la nueva Ley del IRPF. *Quincena Fiscal*, 15-16.
- Galapero Flores, R. (1998). Regímenes de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 249.
- García Novoa, C. (2006). El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II). *Quincena Fiscal*, 10.
- García-Torres Fernández, M.^a J. (2007). Estimación objetiva y ganancias patrimoniales no sujetas al IRPF: la problemática de la prueba. *Impuestos, Tomo II*.
- García-Torres Fernández, M.^a J. (2013). Novedades introducidas en la estimación objetiva del IRPF por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ¿medidas antifraude o con finalidad recaudatoria? *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, 16.
- Génova Galván, A. (1985). *Los denominados regímenes de determinación de la base imponible distintos del de estimación directa*. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de la Laguna. Tomo II.
- Génova Galván, A. (1986). Los regímenes de determinación de la base imponible. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 181.
- Herrero Madariaga, J. (1985). *La estimación objetiva singular (nuevo régimen): IRPF e IVA*. Granada: Comares.
- Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. (1998). Madrid.
- Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*. (2001). Madrid.
- Juan Lozano, A. (1996). *La estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF*. Madrid: Cuadernos Civitas.
- Martín Queralt, J. (1996). Prólogo a la obra de A. Juan Lozano, *La estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF*. Madrid: Cuadernos Civitas.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G. (2018). *Curso de Derecho financiero y tributario*. (29.^a ed.). Madrid: Tecnos.

- Martínez Muñoz, Y. y Navarro Faure, A. (2007). La estimación objetiva en la determinación de la culpabilidad en materia tributaria. *Nueva Fiscalidad*, 4.
- Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2016). Nuevo ámbito objetivo y subjetivo de las actividades en estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado del IVA. *Quincena Fiscal*, 7.
- Merino Jara, I. (1992). La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 221.
- Merino Jara, I. (2013). La estimación objetiva. En J. M. Tejerizo López (dir.), *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal*. Cizur Menor: Thomson-Reuters/Aranzadi.
- Muleiro Parada, L. (2009). *La determinación objetiva: IRPF e IVA*. Madrid: Marcial Pons.
- Navarro Faure, A. (1993). La adecuación de la estimación objetiva por signos, índices y módulos a la justicia tributaria. *Palau* 14, 21.
- Pita Grandal, A. M.^a (2009). Prólogo a la obra de L. Muleiro Parada, *La determinación objetiva: IRPF e IVA*. Madrid: Marcial Pons.
- Plaza Vázquez, A. (2012). La estimación objetiva en el IRPF. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 844.
- Poveda Blanco, F. (1992). El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico. *Impuestos*, Tomo I.
- Rodríguez Alonso, I. (2012). La estimación objetiva en el IRPF. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 844.
- Sainz de Bujanda, F. (1973). Los métodos de determinación de la base imponible y su proyección sobre la estructura del sistema tributaria. *Hacienda y Derecho*. Vol. VI. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Sánchez Huete, M. A. (2012). Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo. *Quincena Fiscal*, 11.
- Sánchez Pedroche, J. A. (1993). Un problema de alcance constitucional, la tributación sobre la renta efectiva o la renta presunta, media o normal. *Revista Española de Derecho Financiero*, 78.
- Simón Mataix, M.^a (2000). Consideraciones acerca del plazo y de la forma de la opción por la estimación objetiva y por la estimación directa simplificada en el IRPF en estimación objetiva en el IRPF. *Crónica Tributaria*, 94.



Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea

Enrique Ortiz Calle

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid*

Extracto

El impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica plantea determinadas dudas respecto de su adecuación al derecho comunitario, como ha puesto de manifiesto el reciente Auto de 22 de febrero de 2019, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Estas dudas se centran en tres puntos. El primero de ellos se refiere a la compatibilidad del impuesto con la directiva que armoniza los impuestos especiales. En segundo lugar, el impuesto puede contradecir la Directiva sobre fomento de las energías renovables. En tercer lugar, hay que preguntarse si el gravamen distorsiona el mercado interior de electricidad y es contrario al principio de libre competencia.

Palabras clave: impuesto sobre la producción de electricidad; impuestos con finalidad específica; fomento de las energías renovables; mercado interior de electricidad.

Fecha de entrada: 03-07-2019 / Fecha de aceptación: 18-07-2019

Cómo citar: Ortiz Calle, E. (2019). Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 83-116.



Compatibility of the tax on the value of the production of electric power with the European Union law

Enrique Ortiz Calle

Abstract

The Tax on the Value of the Production of Electric Power raises certain doubts about its adaptation to European Law, as the recent Resolution, of 22th February 2019, of the Superior Court of Justice of the Valencian Community has shown. These doubts focus on three points. The first one refers to the compatibility of the Tax with the Directive that harmonizes excise duties. Second, the Tax may contradict the Directive on the promotion of renewable energies. Thirdly, we must ask ourselves if the tax distorts the internal electricity market and is contrary to the principle of free competition.

Keywords: tax on electricity production; taxes with specific purposes; promotion of renewable energies; internal electricity market.

Citation: Ortiz Calle, E. (2019). Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 83-116.



Sumario

1. Características generales del impuesto: controversias suscitadas
 2. Prohibición de otros gravámenes indirectos sobre la electricidad sin finalidad específica
 3. Impuestos sobre la producción de electricidad y el fomento de las energías renovables
 4. El IVPEE y el principio de libre competencia
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Características generales del impuesto: controversias suscitadas

Como resulta de sobra conocido, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE, en lo sucesivo) se configura legalmente como un tributo directo y naturaleza real, que grava la actividad de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, sin establecer diferencia alguna por razón de las características de cada instalación de generación. Así se desprende de los artículos 1 y 4 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que crea este impuesto junto con el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica y los impuestos sobre la producción y almacenamiento en instalaciones centralizadas de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

El preámbulo de la Ley 15/2012 señala que el IVPEE pretende gravar:

[...] la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas y comportan, por sí o como resultados de la propia existencia y desarrollo de tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro.

El régimen jurídico del impuesto no presenta grandes complicaciones, pues el hecho imponible está constituido, como hemos dicho, por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (LSE); siendo los obligados tributarios, a título de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas, así como las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que realizan las actividades gravadas. La base imponible se calcula sobre el importe total que corresponda percibir al contribuyente por cada instalación en que se lleve a cabo la actividad gravada dentro del periodo impositivo que, con carácter general, se corresponde con el año natural. El tipo impositivo se fija en el 7%. El devengo tiene lugar el 31 de diciembre, con la única excepción

del caso de cese en la actividad en el que el devengo se produce justamente en el momento del cese. Por último, el impuesto se gestiona mediante autoliquidación que se ha de presentar en noviembre, previéndose la realización de pagos fraccionados que se deben ingresar entre los días 1 y 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero. Estos pagos se calculan en función de la producción registrada desde el inicio del periodo impositivo, con deducción de los pagos previamente efectuados.

Nos encontramos ante un gravamen finalista, ya que su recaudación se afecta a la financiación de los costes del sistema eléctrico, que han estado especialmente lastrados durante los últimos años por el déficit de tarifa. Así, la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012 prevé:

En las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 13 de la Ley del Sector Eléctrico, un importe equivalente a la suma de los siguientes: a) La estimación de la recaudación anual derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente ley; b) El ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros.

Conviene recordar, por otra parte, que el Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, exoneró del pago del IVPEE a la electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico durante seis meses. Concretamente, se eligieron los seis meses de mayor demanda y precios más altos en los mercados mayoristas de electricidad. Esta medida temporal exigió modificar el cálculo de la base imponible así como de los pagos fraccionados. El plazo de 6 meses coincide con el establecido en el artículo 1 del mismo real decreto, por el que se obliga al Gobierno para que apruebe una Estrategia Nacional de Lucha Contra la Pobreza Energética para el periodo 2019-2014; aprobación que tuvo lugar en la sesión del Consejo de Ministros de 5 de abril de 2019.

Dicha Estrategia se erige en un instrumento que habrá de permitir abordar el fenómeno de la pobreza energética desde una perspectiva integral y con visión de largo plazo, y a través de la que se realizará un diagnóstico y caracterización del problema, se diseñarán indicadores oficiales de medición, se establecerán objetivos de reducción de la pobreza energética en un horizonte a medio y largo plazo y se propondrán medidas concretas para la consecución de dichos objetivos, así como sus vías de financiación. A tal fin, se tendrán especialmente en cuenta en dicha Estrategia los umbrales de renta y la situación de vulnerabilidad de los colectivos afectados. La Estrategia contempla un diagnóstico de la situación, establece la primera definición oficial de pobreza energética y fija objetivos de reducciones porcentuales de la misma.

Así, se establecen cuatro indicadores de la situación de pobreza energética, sin perjuicio de que deben ser actualizados con carácter general: en particular, gasto desproporcio-

nado, hogares cuyo gasto energético absoluto es inferior a la mitad de la media nacional, incapacidad para mantener la vivienda a una temperatura adecuada y retraso en el pago de las facturas. En función de cuál sea el indicador que se utilice, entre 3,5 y 8 millones de personas se encontrarían en situación de pobreza energética en España. La estrategia prevé cuatro ejes de actuación y diecinueve acciones concretas. Entre ellas, destaca la creación de un nuevo bono social energético, la prohibición del corte de suministro en situaciones climatológicas extremas y la ampliación en cuatro meses del periodo previo a que la empresa suministradora corte el servicio por impago. En esos cuatro nuevos meses, el usuario recibirá un suministro mínimo vital.

Pues bien, a los efectos de este trabajo debe destacarse que es el propio legislador el que vincula claramente la suspensión temporal del IVPEE, justamente durante el periodo de mayor demanda de electricidad y precios más elevados en los mercados mayoristas, con la protección de aquellos sectores de la población más vulnerables que se ven en la práctica más afectados por la pobreza energética. Volveremos sobre ello.

Al margen de esta consideración, los impuestos a la generación de energía eléctrica –como es el caso del IVPEE– se integran, como un tipo o especie más, dentro de los gravámenes energéticos. Pues contamos en el panorama español y comparado con una cesta numerosa de impuestos sobre la energía, basada en múltiples criterios que se han acumulado en el tiempo con diferente jerarquía, y que ha dado lugar a una diversidad de nombres y fórmulas que requiere alguna clarificación (Gago Rodríguez, 2017, pp. 28 y ss.). En efecto, la utilización sucesiva –e indistinta, en ocasiones– de los términos impuestos ambientales, impuestos energético-ambientales e impuestos eléctricos hace conveniente un esfuerzo de delimitación conceptual. Los impuestos eléctricos gravan la producción –generación final en kilovatios/hora, por ejemplo, o productos energéticos utilizados–, la distribución o el consumo de energía eléctrica. Nos encontramos, por tanto, ante un tipo particular de impuesto energético. Y es que los impuestos energéticos gravan los productos energéticos –petróleo, gas, carbón, etc.– en las diferentes fases existentes desde la producción al consumo –extracción, generación, distribución, consumo– y con formas diversas –impuestos generales y específicos, impuestos sobre la energía producida y consumida, impuestos cuya recaudación se encuentra afectada o no, etc.– (Gago Rodríguez, 2017, pp. 28 y 29). Qué duda cabe de que el IVPEE es un impuesto sobre la generación de energía eléctrica dentro de esa categoría general de la fiscalidad energética.

Los impuestos energéticos, dentro de los que se encuentran los eléctricos como ya hemos dicho, pueden incorporar en su estructura el impacto ambiental causado por la actividad gravada y que se contiene en su presupuesto normativo o hecho imponible. Este sería el caso de cualquier impuesto sobre el consumo de productos energéticos (hidrocarburos, carbón, gas, etc.) que tuviera en cuenta el nivel de emisiones a la atmósfera. En este caso el impuesto podría calificarse de energético-ambiental. En este sentido, hay absoluta unanimidad en la doctrina en afirmar que el IVPEE no encaja, de ninguna de las maneras, dentro de la última categoría citada (Rozas Valdés, 2017, pp. 119 y ss.). Desde su

entrada en vigor el IVPEE ha estado rodeado de controversia fundamentalmente por este motivo, lo cual ha hecho tambalearse la justificación del impuesto. Solo de manera muy sucinta vamos a referirnos en este trabajo a los problemas constitucionales suscitados por el IVPEE, que han sido resueltos por el Tribunal Constitucional (TC) en sendas resoluciones: en concreto la Sentencia del TC (STC) 183/2014 (NCJ058888) y el Auto del mismo Tribunal (ATC) 69/2018 (NCJ063372).

En la primera de ellas el máximo intérprete de la Constitución no apreció una posible vulneración del principio de igualdad recogido en el artículo 14 de la Constitución, por el hecho de que el IVPEE no establezca diferencias entre los distintos productores de energía eléctrica, en particular, entre los que utilizan fuentes de energía renovables y los que no, afectando así a la propia viabilidad de tales fuentes renovables. En el fondo, se trataba de hacer valer una tacha de inconstitucionalidad por indiferenciación, cuando según la doctrina del TC el citado artículo 14 se limita a prohibir la distinción infundada o discriminatoria, pero no consagra un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, no existiendo un derecho subjetivo al trato normativo desigual. Entendía así la STC 183/2014 que la aplicación generalizada de este impuesto responde a una opción del legislador que, respetando los principios constitucionales, cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo. En suma, de acuerdo con esta sentencia, los motivos aducidos por los recurrentes no son sino expresión de una legítima crítica a los preceptos aprobados por las Cortes Generales que no puede ser atendida en el ámbito del recurso de inconstitucionalidad, pues la norma que se controvierte se enmarca en el margen de configuración del legislador, que tiene plena libertad para elegir entre distintas opciones posibles dentro de la Constitución.

Por su parte, en el ATC 69/2018 admitió la cuestión de inconstitucionalidad relativa a la posible doble imposición entre el IVPEE y el impuesto sobre actividades económicas (IAE). Para ello se basa el máximo intérprete de la Constitución en la STC 60/2013 (NFJ050497), en la que se declaraba lo siguiente:

[...] una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad (FJ 4).

Recuerda el TC, a mayor abundamiento, que resulta extraordinariamente difícil para la Hacienda Pública de cualquier Estado moderno obtener toda la recaudación necesaria para sufragar las actividades públicas a través de una sola figura tributaria. En nuestro ordenamiento, por lo demás, solo está proscrita la doble imposición producida por tributos

autonómicos en relación con los estatales o locales, razón por la cual resulta incluso innecesario entrar a valorar el carácter extrafiscal del IVPEE y si dicho carácter prevalece o no sobre la finalidad recaudatoria. El resto de casos, entre ellos el que se plantea entre el IVPEE (estatal) y el IAE (local), deben enjuiciarse desde el canon de la capacidad de pago y la no confiscatoriedad.

Principio este último que tampoco entiende vulnerado el tribunal, ya que el mismo se erige como un límite que:

[...] obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades (por todas, STC 150/1990, FJ 9 –NFJ004014–).

En el presente caso, añade el repetido ATC 69/2018, FJ 4:

[...] ni en el auto por el que se promueve la cuestión ni, lo que es más revelador, en el recurso de Iberdrola Generación, SAU, que da lugar a la misma se aporta dato o argumento alguno dirigido a fundamentar que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica tenga alcance confiscatorio, lo que nos conduce a descartar esta imputación.

Pero las controversias, que aquí interesan, también han alcanzado al derecho de la Unión Europea. Para ello conviene remontarse a los antecedentes. El Tribunal Supremo (TS), mediante dos Autos de 14 de junio de 2016¹, planteó una cuestión de inconstitucionalidad frente al IVPEE. Dicha cuestión fue inadmitida por el TC² al entender que, existiendo igualmente dudas respecto de la compatibilidad del gravamen con el ordenamiento jurídico comunitario, debía esperarse a que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se pronunciase sobre el particular. Al año siguiente el TS, mediante Autos de 27 de junio y 10 de julio de 2017³, planteó diversas cuestiones prejudiciales ante el TJUE en relación con los impuestos sobre la producción y el almacenamiento de combustible nuclear gastado en las centrales nucleares con ocasión de la producción de energía eléctrica. No obstante, el mismo TS, a través de Auto de 10 de enero de 2018⁴, rechazó plantear cuestiones prejudiciales respecto del IVPEE a la vista de la Sentencia del TJUE (STJUE) de 20 de septiembre

¹ Recursos números 2554/2014 (NFJ063074) y 2955/2014 (NFJ063103).

² Mediante AATC 202/2016 y 204/2016.

³ Recursos números 3240/2014 (NFJ067357) y 343/2015 (NFJ067362), respectivamente.

⁴ Recurso número 2554/2014 (NFJ069035).

de 2017⁵, sobre el canon eólico de Castilla-La Mancha, planteando nuevamente la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el IVPEE que, según hemos apuntado anteriormente, ha sido inadmitida por el controvertido ATC 69/2018.

Los dos autos que acabamos de citar –tanto el del TS como el del TC– contribuían a zanjar definitivamente las controversias (constitucionales y comunitarias) suscitadas en cuanto al IVPEE. Pero con fecha muy reciente el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJCV), mediante Auto de 22 de febrero de 2019⁶, ha planteado diversas cuestiones prejudiciales frente al IVPEE ante las dudas que le suscita la compatibilidad de esta figura con el ordenamiento comunitario. Es de resaltar la llamada de atención que realiza el TSJCV al TS, al destacar que este último «no motivó su convicción ni aportó las razones para su decisión» de no acudir a Luxemburgo.

Nos limitaremos ahora, para cerrar este epígrafe, a enumerar las cuestiones prejudiciales presentadas por el TSJCV en el referido auto: en primer lugar, se albergan serias dudas respecto al carácter directo del impuesto y su finalidad extrafiscal, lo que podría acarrear una vulneración del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE que armoniza los impuestos especiales; en segundo lugar, entiende el tribunal que se puede estar discriminando la producción de energía eléctrica obtenida a partir de fuentes renovables, con la consiguiente vulneración de la Directiva 2009/28/CE, relativa al fomento del uso de este tipo de energía; en tercer lugar, el principio de libre competencia y determinados preceptos de la Directiva 2009/72/CE de normas comunes para el mercado interior de la electricidad se podrían oponer al IVPEE, por considerar que discrimina positivamente a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, con distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red.

Seguidamente nos proponemos profundizar en el análisis de cada una de estas cuestiones.

2. Prohibición de otros gravámenes indirectos sobre la electricidad sin finalidad específica

El artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, dispone que:

Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales *otros gravámenes indirectos con fines específicos*, a condición de que

⁵ Asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16 (NFJ067815).

⁶ Recurso número 1491/2017 (NFJ072812).

tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto (la cursiva es mía).

No es necesario recordar en este lugar que en su momento la Comisión envió un dictamen motivado a las autoridades españolas advirtiéndole que el entonces vigente impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH) –conocido como «céntimo sanitario»– no cumplía con los requisitos contenidos en el transcrito artículo 1.2, a saber: tener una finalidad específica y cumplir la normativa atinente a la determinación de la base imponible, cálculo de la cuota, devengo y control administrativo. Ello explica que la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y la Ley 2/2012, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 2012, modificaran la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, al objeto de derogar el citado impuesto, con efectos de 1 de enero de 2013, quedando absorbido por el tradicional impuesto sobre hidrocarburos que a partir de ese momento tuvo un tipo de gravamen estatal y otro autonómico. Más tarde, la STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*⁷, ratificó, tras las correspondientes cuestiones prejudiciales presentadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que el IVMDH carecía de finalidad específica y, en consecuencia, contradecía la directiva armonizadora de los impuestos especiales.

Llega el momento, por tanto, de cuestionarse si el IVPEE, pese a la calificación hecha por el legislador de impuesto directo, es en realidad un impuesto indirecto que, además, aun cuando se califique asimismo de ambiental, no tiene esa finalidad específica de ordenación ni ninguna otra más allá de allegar recursos para enjugar el déficit tarifario. Según reza la primera cuestión prejudicial planteada por el TSJCV, el TJUE habrá de pronunciarse sobre:

Si el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE debe interpretarse en el sentido de que se opone y contradice un impuesto nominalmente directo como el IVPEE que, atendiendo a su verdadera naturaleza, resulta ser un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria, sin que la calificación que le atribuya el derecho nacional pueda primar sobre la interpretación del derecho de la UE, que se rige por los objetivos propios de este ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas del gravamen.

Por de pronto, ha de resaltarse que, como bien hace notar el Auto del TSJCV, la calificación del gravamen como directo o indirecto no puede hacerse depender del derecho doméstico. Con otras palabras, juega un papel poco relevante a estos efectos la clásica

⁷ Asunto C-82/12 (NFJ053503).

distinción, nacida en la teoría de la Hacienda Pública, entre impuestos directos que recaen sobre manifestaciones de capacidad económica basadas en la obtención de renta o la titularidad de un patrimonio e impuestos indirectos que gravan la riqueza por razón del consumo o la circulación de bienes. De ahí se desprende que la norma nacional se interpretará de acuerdo con el ordenamiento comunitario, lo que constituye una lógica consecuencia del principio de primacía del derecho de la Unión Europea. El IVPEE está sometiendo a imposición un producto armonizado, como es la electricidad, y aunque es cierto que el legislador afirma que se grava la actividad económica de generación y no el consumo de energía eléctrica, no estando prevista tampoco la repercusión, de donde se derivaría la supuesta naturaleza directa del gravamen, es precisa una interpretación conjunta y sistemática del régimen jurídico del IVPEE para corroborar la aseveración del legislador y, en consecuencia, la inaplicación de la Directiva 2008/118/CE cuyo artículo 1.2 podría haberse infringido.

En efecto, la interpretación conforme al derecho de la Unión en ocasiones esconde un conflicto de normas aplicables, que ha de solucionarse siempre de acuerdo con el principio de primacía del derecho europeo. Así, la STJUE de 26 de febrero de 2013⁸ declara –en línea continuista con una doctrina muy consolidada–:

[...] en virtud del principio de primacía del derecho de la Unión, que es una característica esencial del ordenamiento jurídico de la Unión, la invocación por un Estado miembro de las disposiciones del derecho nacional, aun si son de rango constitucional, no puede afectar a la eficacia del derecho de la Unión en el territorio de ese Estado.

Esta aseveración implica que, en caso de contradicción o conflicto entre la normativa nacional y la comunitaria, la primera debe interpretarse de conformidad con la segunda, siempre que ello fuera posible y, de no serlo, dejar inaplicada la normativa nacional en favor de la aplicación de la europea; todo ello siempre que la contradicción sea evidente, ya que, si no lo es, la cuestión debe someterse, mediante cuestión prejudicial, al TJUE.

Por consiguiente, según bien apunta el Auto del TSJCV, la naturaleza de un tributo como directo o indirecto se dilucida en el marco del derecho comunitario, por tratarse de un concepto autónomo de este ordenamiento. Así se desprende de la jurisprudencia del TJUE⁹ que prescinde por completo de las denominaciones atribuidas por el legislador estatal a la exacción concreta, para centrarse en las categorías propias del ordenamiento comunitario que han de aplicarse al régimen jurídico objetivo del tributo nacional de que

⁸ Asunto C-399/11.

⁹ SSTJUE de 4 de junio de 2015, asunto C-5/14, apartados 64 y 65 (NFJ066029); 28 de noviembre de 2017, asunto C-514/16, apartado 31 (NCJ062817), y de 30 de mayo de 2018, asunto C-390/17, apartado 17.

se trate. En este sentido, la STJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe*¹⁰, referida al impuesto alemán sobre combustible nuclear, declaró que debería existir «una relación directa e indisociable entre el uso de combustible nuclear y el consumo de electricidad producido por el reactor de una central nuclear». Se estimaba igualmente que el impuesto alemán controvertido no podía considerarse calculado directa ni indirectamente sobre la cantidad de electricidad en el momento de puesta al consumo de este producto, en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad (apartado 65).

Además, para el TJUE resulta muy relevante que el impuesto no se perciba directamente del consumidor del producto gravado. En el caso concreto el impuesto alemán se percibe del productor de la energía nucleoelectrónica. Reconoce el TJUE que cabe atribuir una parte de razón como al abogado general, que en el punto 61 de sus conclusiones afirma que el consumidor final podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de este impuesto de manera indirecta si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para dicho productor. Pero más relevante es para el TJUE el hecho de que, del análisis realizado por el tribunal remitente, se desprende que el impuesto:

[...] no puede repercutirse íntegramente al consumidor final de electricidad debido a la naturaleza particular de este producto, que no permite determinar el origen de una cantidad dada del mismo, y al mecanismo de formación del precio de la electricidad vigente en Alemania, caracterizado porque este precio es, en esencia, un precio único que resulta de las negociaciones en la Bolsa eléctrica (apartado 64).

Téngase en cuenta que en la trascendental STJUE de 10 de junio de 1999, *Braathens*¹¹, que marca la línea jurisprudencial sobre la problemática que nos ocupa, al enjuiciar un impuesto sueco de carácter medioambiental que gravaba la navegación aérea comercial, más específicamente el consumo de carburante por razón de las emisiones producidas, se declaró que:

[...] según el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 92/12¹², esta comprende los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan, aun indirectamente, el consumo de dichos productos. Además, como han

¹⁰ Asunto C-5/14 (NFJ066029).

¹¹ Asunto C-346/97 (NFJ007846).

¹² Cuyo tenor literal coincidía con el vigente artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE.

señalado acertadamente Braathens y la Comisión, existe una relación directa e indisoluble entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes comprendidas en la Ley de 1988 que son emitidas al producirse dicho consumo, por lo que debe considerarse que el impuesto discutido, tanto en lo que respecta a la parte calculada sobre las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno, como a la fijada en función del consumo de carburante y que tiene por objeto las emisiones de dióxido de carbono, grava el consumo de carburante en sí mismo a efectos de la aplicación de las Directivas 92/12 y 92/81 (apartado 23).

Los sujetos pasivos del impuesto sueco –conviene recordar– eran las compañías aéreas de navegación comercial; compañías que acabarían trasladando económicamente la carga del tributo a sus clientes.

Pues bien, el TSJCV, a los efectos de justificar las dudas que le suscita el IVPEE desde la perspectiva del ordenamiento comunitario, invoca certeramente el reciente Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre –anteriormente citado–, por el que se estableció la exención transitoria en la aplicación del IVPEE, de forma que se exonera de su pago durante seis meses a los productores de energía incorporados al sistema eléctrico. No es casual que esta medida se adoptara, precisamente, en un mes en el que el precio de la electricidad había alcanzado sus máximos anuales, con la no escondida intención de reducir la factura eléctrica a los consumidores. Ello explica, sin duda, las referencias contenidas en el real decreto-ley a la lucha contra la pobreza energética. A partir de ahí el TSJCV adelanta en cierto modo la respuesta que habría de dar el TJUE a la cuestión prejudicial planteada, al señalar que:

[...] La anterior información da una inicial causa para mantener la tesis de que nos encontramos no ante un impuesto directo, sino ante un impuesto indirecto, lo que conllevaría, en su caso, necesariamente a su anulación por incompatibilidad con la normativa europea sobre impuestos especiales, que prohíbe que el legislador nacional grave un producto ya gravado por un impuesto especial salvo que se justifique que dicho tributo obedece a fines específicos, esto es, que tiene carácter finalista.

Si proyectamos esta jurisprudencia citada al IVPEE, surgen serias dudas sobre su compatibilidad con el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, toda vez que este tributo, si bien designa como contribuyentes a los productores y tiene la naturaleza de directo, selecciona como objeto imponible directamente el producto armonizado «electricidad» y no un elemento auxiliar o resultante de tal producción como es el combustible nuclear, lo que haría ciertamente difícil negar la existencia de una *relación directa e indisoluble* entre dicho elemento y el consumo de electricidad. Porque habrá que demostrar que las empresas que realizan las actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica no terminan trasladando económicamente sobre el consumidor –aunque sea vía precios y no

a través de la repercusión formal y en factura de las cuotas– el coste representado por el IVPEE a través de los mecanismos previstos en el complejo mercado de producción de energía eléctrica, en el que tienen lugar las transacciones comerciales de compra y venta de energía y otros servicios relacionados con el suministro¹³. Vista la cuestión desde este prisma, podría pensarse que sí existe una relación directa, inmediata e indisoluble entre el producto energético gravado –la electricidad cuya generación constituye el hecho imponible del impuesto– y su consumo¹⁴.

Pues lo relevante, como se señala en el auto de planteamiento de la cuestión prejudicial, es si las cuotas, en este caso del IVPEE, acaban siendo soportadas por el consumidor final. Y para que esto suceda no es necesario que la repercusión se produzca formalmente a través de factura al modo que se prevé en los armonizados impuesto sobre el valor añadido e impuestos especiales sobre la fabricación, toda vez que basta con la traslación económica del gravamen. El elemento decisivo está constituido por la relación directa e indisoluble entre el hecho imponible del tributo en cuestión y el consumo del producto cuyo gravamen se encuentra armonizado. En el asunto *Braathens* sí se apreció esa relación, al gravarse el consumo de carburante por las compañías aéreas, por mucho que la base imponible tomara como referencia las emisiones contaminantes; mientras que en el asunto *Kernkraftwerke Lippe* se consideró que tal relación no existía, habida cuenta la dificultad de determinar la carga tributaria vinculada al consumo de electricidad con el uso de combustible nuclear.

En este sentido, para determinar si nos encontramos ante un impuesto directo o indirecto es irrelevante, a la vista de la jurisprudencia del TJUE acerca del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, que el IVPEE no tenga en cuenta las circunstancias subjetivas del contribuyente, ni cuál es en concreto la fuente de energía que se utiliza ni la intensidad de

¹³ Que la repercusión sobre el consumidor finalmente acaba produciéndose se reconoce por el legislador en la regulación de los llamados «suplementos territoriales», que se incluyen en la factura eléctrica en el caso de la existencia de tributos autonómicos que graven las actividades o instalaciones destinadas al suministro. En efecto, el artículo 16.4 de la LSE dispone que:

En caso de que las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico fueran gravadas, directa o indirectamente, con tributos propios de las comunidades autónomas o recargos sobre tributos estatales, en el peaje de acceso o cargo que corresponda podrá incluirse un suplemento territorial que cubrirá la totalidad del sobrecoste provocado por ese tributo o recargo y que deberá ser abonado por los consumidores ubicados en el ámbito territorial de la respectiva comunidad autónoma.

En ese mismo precepto también se prevén suplementos para el caso de determinados tributos locales. A través de la orden ministerial se determinan los concretos tributos y recargos que serán considerados a efectos de la aplicación de los citados suplementos territoriales, así como los mecanismos necesarios para la gestión y liquidación de tales suplementos. La finalidad de estos suplementos territoriales es impedir, por razones de equidad, que todos los consumidores soporten el sobrecoste generado por los citados tributos autonómicos.

¹⁴ En este sentido, nos pronunciamos en Ortiz Calle (2016, p. 130).

uso de las redes de transporte y distribución. Como tampoco debería tener ninguna incidencia el dato de que el impuesto se configure como un gravamen sobre la cifra *bruta* de negocio de las empresas generadoras, ya que no se admite la deducción de ningún gasto para el cálculo de la base imponible. Lo mismo podemos decir en cuanto al tipo de gravamen, proporcional y fijo del 7 %, característica típica de los impuestos indirectos; si bien es cierto que el IVA incorpora ciertas dosis de «progresividad impropia», por decirlo de alguna manera, al prever tipos reducidos para determinados productos de consumo esencial o básico. Llamamos la atención sobre todas estas notas porque el auto del TSJCV las resalta para fundamentar la naturaleza indirecta del IVPEE; lo cual a mi juicio no procede porque nos encontramos, según hemos subrayado, ante un concepto autónomo del derecho comunitario que ha sido interpretado por la jurisprudencia del TJUE en el sentido de verificar, sencillamente, si existe o no una relación directa e indisociable entre el objeto de la exacción en cuestión y el consumo del producto cuya imposición está armonizada. Por ese mismo motivo, resulta completamente irrelevante que se atribuya la competencia para la recaudación del IVPEE al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; por cuanto, frente a lo que sostiene el auto del TSJCV este dato no evidencia que estemos ante un impuesto indirecto, precisamente porque se trata de una decisión adoptada por el legislador nacional que forma parte de la potestad de autoorganización que corresponde a cada Estado.

En consecuencia, el único parámetro de decisión junto a la posible existencia de una «finalidad específica», en la línea que apunta la STJUE de 4 de junio de 2015¹⁵, se concreta en averiguar si el impuesto nacional se calcula en función de datos relativos al consumo del producto armonizado (carburante, electricidad, etc.). A la vista de estas consideraciones, en ese supuesto concreto no se apreció que existiera:

[...] una relación directa e indisociable, en el sentido de la sentencia Braathens (C346/97), entre el uso de combustible nuclear y el consumo de la electricidad producida por el reactor de una central nuclear. Este impuesto tampoco puede considerarse calculado directa o indirectamente sobre la cantidad de electricidad en el momento de la puesta al consumo de ese producto, en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2003/96 (apartado 65).

El auto del TSJCV marca, en este sentido, las diferencias entre el IVPEE y el canon eólico de Castilla-La Mancha que fue objeto de enjuiciamiento, también desde la perspectiva del cumplimiento del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE por la STJUE de 20 de septiembre de 2017¹⁶. Pues, según recuerda el auto, en esta sentencia se dice que «dicho canon no

¹⁵ Asunto C-5/14, apartado 61 (NFJ066029).

¹⁶ Asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, *Elecdedy Carcelén SA y otros contra Comunidad Castilla-La Mancha* (NFJ067815).

constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta directiva».

Pero en el caso del IVPEE, aunque es cierto que la sentencia *Kernkraftweke Lippe* admite¹⁷ que los Estados perciban simultáneamente impuestos sobre el consumo y la generación de energía eléctrica, como bien apunta el auto, a pesar de que no se cuenta con un mecanismo formal de repercusión:

[...] lo cierto es que la aplicación del IVPEE ha encarecido el componente del precio de la energía de la factura eléctrica para todos los consumidores finales, como ha reconocido la ministra en sus declaraciones. El precio que paga el consumidor por el consumo de energía eléctrica se calcula por medio de subastas entre empresas suministradoras, que incluyen la fiscalidad que soportan las compañías eléctricas, entre ellas el IVPEE. Esta carga fiscal es trasladada al consumidor final vía precio final.

Por si no fuera suficiente, en el auto se dice con razón que el régimen retributivo de las instalaciones de producción de electricidad mediante fuentes renovables –en especial, la Orden IET/1045/2014, de 16 de junio–, por la que se aprueban las fórmulas de retribución de dichas instalaciones, incluye explícitamente el IVPEE dentro de los costes de explotación que hemos de retribuir los consumidores¹⁸.

A partir de estas premisas, la conclusión no puede ser otra que el IVPEE, pese a su denominación legal, tiene la naturaleza de un impuesto indirecto sobre el consumo de electricidad¹⁹, por lo que entra en contradicción con el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE

¹⁷ Asunto C-5/14, apartado 51 (NFJ066029).

¹⁸ Y, por cierto, que parecidas consideraciones se podrían haber realizado respecto del canon eólico castellano-manchego, enjuiciado por la ya citada STJUE de 20 de septiembre de 2017, pues el artículo 16.4 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, establece:

En caso de que las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico fueran gravadas, directa o indirectamente, con tributos propios de las comunidades autónomas o recargos sobre tributos estatales, en el peaje de acceso o cargo que corresponda podrá incluirse un suplemento territorial que cubrirá la totalidad del sobrecoste provocado por ese tributo o recargo y que deberá ser abonado por los consumidores ubicados en el ámbito territorial de la respectiva comunidad autónoma.

¹⁹ Resulta, en este sentido, muy significativo que se excluya expresamente de gravamen la energía producida para consumos auxiliares y las pérdidas hasta el punto de conexión a la red. Así el artículo 4.2 de la Ley 15/2012, al delimitar los contornos del hecho imponible del IVPEE, dispone:

La producción en barras de central, a efectos de esta ley, se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

en la medida en que, además, carece de cualquier «finalidad específica» más allá de la puramente fiscal de allegar recursos con los que aliviar el déficit tarifario.

En efecto, la finalidad verde autoproclamada no resiste el análisis del régimen jurídico del tributo, que no contiene ningún estímulo (positivo ni negativo) para reducir el impacto ambiental de la actividad económica de generación de electricidad. Todas las fuentes energéticas reciben el mismo tratamiento fiscal con independencia de la huella ambiental que dejan. Es pertinente acudir a la doctrina sentada en la STJUE de 27 de febrero de 2014, *Jordi Besora*²⁰, relativa al IVMDH. Porque si los productos sometidos a impuestos especiales armonizados (entre otros, la electricidad) solo podrán estar gravados por otros impuestos indirectos que persigan una «finalidad específica», es decir, que no tengan un objetivo principalmente fiscal²¹, está claro que esa finalidad específica es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario²².

En relación con el dato de que la recaudación obtenida por el IVPEE se afecte a la financiación del déficit tarifario, se debe recordar que la sentencia *Jordi Besora* declara lo siguiente:

[...] ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un impuesto como el IVMDH tenga finalidad presupuestaria²³ no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo contenido al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica, en el sentido de esta disposición (apartado 27)²⁴.

²⁰ Asunto C-82/12 (NFJ053503).

²¹ Sin perder de vista, junto a ello, que tales impuestos tienen que respetar las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales y el IVA para la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto

²² La sentencia *Jordi Besora* reproduce la jurisprudencia marcada por las SSTJUE de 24 de febrero de 2000, *Comisión/Francia*, asunto C-434/97, apartado 19 (NFJ008831); 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & CO*, asunto C-437/97, apartado 31 (NFJ008916); 10 de marzo de 2005, *Hermann*, asunto C-491/03, apartado 16 (NFJ020054); 5 de marzo de 2015, *Tallina Etevötlusamet*, asunto C-553/13, apartados 36 y 37 (NFJ057463); 20 de septiembre de 2017, *Elecdey Carcelén SA y otros contra Comunidad Castilla-La Mancha*, asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, apartados 30 a 36 (NFJ067815); y 25 de julio de 2018, *Messer France SAS*, asunto C-103/17, apartados 36 a 38 (NFJ072810).

²³ Recuérdese que el IVMDH se afectaba a la financiación de la sanidad y de ahí que se le conociera como «céntimo sanitario».

²⁴ Ya en este sentido se pronunció el TJUE en su sentencia *EKW y Wein & CO*, asunto C-437/97, apartado 33 (NFJ008916).

Ahora bien:

[...] tal afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por esta directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 3, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta» (apartado 29).

Sin embargo, la sentencia no excluye radicalmente que la afectación de los recursos pueda ser, por sí sola, un factor que cumpla el requisito relativo a la «finalidad específica». Así lo advierte el abogado general, en los puntos 26 y 27 de sus conclusiones que hace suyas la sentencia que comentamos en su apartado 28²⁵. El dato presupuestario, por tanto, no es jurídicamente irrelevante a estos efectos. El problema del IVPEE es que la afectación tiene lugar en unos términos tan genéricos como es garantizar la sostenibilidad financiera del sistema eléctrico, que la exigencia no puede entenderse satisfecha. En este sentido, la Ley 15/2012 pretende atribuir al IVPEE cierto carácter *retributivo* al aludir en su preámbulo a las importantes inversiones que originan las instalaciones constituidas por las «redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro». Pero es lo cierto que entre los costes del sistema eléctrico, a cuya financiación se afecta la recaudación obtenida por el IVPEE, se encuentran otras muchas partidas o conceptos distintos de las inversiones en redes de transporte y distribución²⁶.

Y conviene recordar que el IVMDH no habría sido declarado contrario al derecho comunitario si se hubiese tratado de un impuesto de naturaleza extrafiscal. Porque, una vez aclarado que a la vista de la doctrina *Jordi Besora* la afectación genérica no constituye una «finalidad específica» en el sentido querido por la Directiva 2008/118/UE, sí la habría constituido en el caso de que el IVMDH hubiera sido concebido:

²⁵ Y así lo tenía ya declarado el TJUE en su sentencia *EKW y Wein & CO*, asunto C-437/97, apartado 35 (NFJ008916).

²⁶ Como son, de acuerdo con el artículo 13.3 de la LSE, entre otros, el régimen retributivo específico de las energías renovables, la compensación asociada a la moratoria nuclear o las anualidades correspondientes al propio déficit de tarifa.

[...] por lo que respecta a su estructura, en particular al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente (apartado 32).

Difícilmente cabe atribuir naturaleza ambiental, como *finalidad* específica, al IVPEE, por cuanto dicha finalidad extrafiscal (ecológica) debería reflejarse, según se dice en la misma sentencia, en la estructura del presupuesto de hecho, en particular en el régimen de exenciones y sobre todo en la base imponible u otros elementos de cuantificación como pueden ser bonificaciones, beneficios fiscales o cualquier otra técnica desgravatoria que module la carga tributaria por razón de la mayor o menor protección del entorno natural por los sujetos directa o indirectamente afectados por la exacción. El impuesto ambiental lo es precisamente por sus efectos, es decir, por los incentivos que produce y el IVPEE es puramente recaudatorio, pues su régimen jurídico no establece ningún estímulo o incentivo para la protección ambiental y otorga el mismo tratamiento a todas las fuentes de energía utilizadas para la generación eléctrica. En este sentido se manifiesta igualmente el auto del TSJCV²⁷.

En cualquier caso, habrá que esperar al pronunciamiento del TJUE y no es tarea sencilla prefigurar el sentido de la sentencia que habrá de recaer si atendemos a algunos fallos recientes como el ventilado en el asunto *IRCSS –Fondazione Santa Lucia–*²⁸, donde se califican como impuestos indirectos todos los importes exigidos, repercutidos en factura, y que retribuyen los costes generales del sistema eléctrico, en el sentido del artículo 4.2 de la Directiva 2003/96/CE, a los efectos de determinar el nivel mínimo de imposición que fija esta norma de armonización. Es cierto que la recaudación del IVPEE se afecta a la financiación de los citados costes, pero no es menos verdad que no se repercute en factura –y de hecho el impuesto se califica legalmente como directo–, así como tampoco se percibe directamente del consumidor aunque este puede ser quien en última instancia lo soporte; del mismo modo que el IVPEE no se calcula sobre la cantidad de electricidad en el momento de su puesta al consumo. Por lo demás, si esa naturaleza retributiva, consistente en la cobertura de los costes del sistema eléctrico, puede constituir una «finalidad específica» es una cuestión que se deja abierta en la sentencia citada al indicar que «Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico cumplen estos requisitos [del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE]» (apartado 43).

²⁷ Llegando exactamente a las mismas conclusiones, respecto al carácter puramente fiscal del IVPEE, alcanzadas por el TS en sus Autos de 14 de junio de 2016 (rec. núm. 2554/2014 –NFJ063074–) y de 19 de enero de 2018 (rec. núm. 5288/2017 –NFJ069826–).

²⁸ STJUE de 18 de enero de 2017, *IRCCS-Fondazione Santa Lucia*, asunto C-189/15 (NFJ065173).

No obstante, en la más reciente STJUE de 25 de julio de 2018²⁹, que enjuicia la normativa francesa relativa a una contribución coactiva al servicio público de electricidad, se considera que la afectación de la recaudación solo puede dotar de «finalidad específica» a la exacción cuando se persigue reducir los costes medioambientales ligados específicamente al consumo de electricidad. Pero no existe «finalidad específica» cuando se trata de financiar costes vinculados a la promoción de la cohesión social –reduciendo el precio de la electricidad a familias en situación precaria– o territorial (estableciendo compensaciones tarifarias para el suministro en zonas extraperiféricas) o bien los gastos inherentes a las funciones administrativas del operador del mercado u otros organismos del sistema (apartados 38 a 45).

3. Impuestos sobre la producción de electricidad y el fomento de las energías renovables

Ya hemos señalado que el IVPEE no puede calificarse desde ningún punto de vista como tributo medioambiental. Su finalidad es exclusivamente recaudatoria, al configurarse como instrumento fiscal para hacer frente al grave problema del déficit tarifario. En este sentido, el tratamiento fiscal uniforme de todas las fuentes energéticas, sean renovables o tradicionales, podría –a juicio del auto del TSJCV– vulnerar determinados preceptos de la Directiva 2009/28/CE relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables. Dentro de esta categoría, la directiva incluye la energía eólica, la solar, la aerotérmica, la geotérmica, la hidrotérmica y oceánica, la hidráulica, la biomasa, los gases de vertedero, los gases de plantas de depuración y el biogás.

Esta directiva, según es sabido, fija un marco común para la promoción de energías limpias, estableciendo objetivos estatales obligatorios en relación con la cuota de este tipo de energías en el consumo final bruto de todas ellas. A este fin se ha previsto en la directiva un llamado «sistema de apoyo» que abarca cualquier instrumento, sistema o mecanismo aplicado por un Estado miembro que promueva el uso de energía procedente de fuentes renovables. Para ello es posible rebajar el coste de esta energía, aumentando su precio de venta o el volumen de energía renovable adquirida, mediante una obligación de utilizar energías renovables o mediante otras medidas. Ello incluye, sin limitarse a cualquier otro instrumento, las ayudas a la inversión, las exenciones o desgravaciones fiscales, las devoluciones de impuestos, los sistemas de apoyo a la obligación de utilizar energías renovables incluidos los que emplean los «certificados verdes» y los sistemas de apoyo directo a los precios, incluidas las tarifas reguladas y las primas.

Pues bien, en su auto el TSJCV reconoce que, aun cuando la directiva establece determinados objetivos a los Estados miembros en cuanto a la participación relativa de las

²⁹ Asunto C-103/17 (NFJ072810).

fuentes renovables, se deja a la apreciación de los Estados miembros la elección de los medios más adecuados para alcanzarlos, pues el legislador comunitario se contenta con regular un marco común para la promoción de aquellas. Pese a que este sea el planteamiento de la directiva, que en ningún momento se propone orientar –y mucho menos armonizar– el tratamiento fiscal de las energías renovables, en el auto del TSJCV se afirma lo siguiente:

[...] La introducción del IVPEE tiene el efecto de desincentivar la generación de electricidad a partir de fuentes renovables, pues es un gravamen que no resulta proporcional a los costes, pues se calcula en base a un porcentaje fijo sobre unos ingresos brutos y afecta indudablemente a la industria protegida por la normativa comunitaria.

El Auto de 22 de febrero de 2019 que comentamos, con el propósito de reforzar una posible contravención de la Directiva 2009/28/CE, invoca el principio «quien contamina paga» contenido en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), junto a otros principios básicos como son el de igualdad y no discriminación contenidos, respectivamente, en los artículos 20 y 21 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales. Estos dos últimos principios, no obstante, conectan más claramente con la cuarta cuestión prejudicial planteada en el auto, que analizaremos en el siguiente epígrafe, referida a la sedicente incompatibilidad del IVPEE con la Directiva 2009/72/CE que garantiza un mercado de electricidad competitivo y no discriminatorio. Mercado basado en la libre competencia que, según advierte el auto del TSJCV, no puede verse alterado «más que por motivos económicos de interés general, incluida la protección del medio ambiente»; siendo lo cierto para el TSJCV que el IVPEE no tiene finalidad ambiental, en la medida en que únicamente procura allegar recursos adicionales al sistema financiero eléctrico y por esta vía reducir el déficit de tarifa, sin considerar los mayores costes de producción que soportan las instalaciones de energías renovables.

Pues bien, el auto arranca, a mi juicio, de un planteamiento equivocado respecto de la verdadera finalidad de la Directiva 2009/28/CE. En este sentido y recientemente, la STJUE de 20 de septiembre de 2017, sobre el canon eólico de Castilla-La Mancha³⁰, ha señalado que ninguno de los preceptos de la citada directiva impide que los Estados miembros graven las instalaciones productoras de energías renovables. Es cierto que su artículo 3 habilita a la autoridad estatal a establecer «sistemas de apoyo» a tales energías, mediante los instrumentos mencionados, lo que no excluiría desde luego el establecimiento de desgravaciones y beneficios fiscales. Pero no es menos verdad –como subraya el Tribunal de Luxemburgo– que se trata de una «habilitación» y no de un «deber» de los Estados de configurar un régimen fiscal favorable; no constituyendo un dato menor que el artículo 3 utilice el término «podrán» al contemplar esta posibilidad.

³⁰ Asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16 (NFJ067815).

En conclusión:

[...] Los Estados no están en absoluto obligados a aplicar sistemas de apoyo para promover la utilización de energía procedente de fuentes renovables, ni, con mayor razón, si deciden aplicar tales sistemas, a configurarlos como exenciones o desgravaciones fiscales. Así pues, los Estados miembros disponen de un margen de apreciación respecto a las medidas que consideren adecuadas para alcanzar los objetivos globales nacionales obligatorios fijados en el artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 2009/28, en relación con el Anexo I de esta (apartados 31 y 32 de la última STJUE citada).

Porque conviene insistir en que no nos encontramos ante una directiva de armonización fiscal; más bien se trata de fijar objetivos obligatorios a los Estados en la utilización de fuentes renovables en el conjunto global de consumo de electricidad; para lo cual la principal meta –junto a la consecución de una economía que coadyuve a la lucha contra el cambio climático y favorecer la innovación de la economía en el ámbito de la Unión Europea– es proporcionar seguridad a los inversores y promover el desarrollo permanente de tecnologías que produzcan energía a partir de todas las fuentes de energía renovables.

Pues el nivel de armonización fiscal de la imposición energético-ambiental tiene unos límites muy claros, guste o no. Por un lado, la Directiva 2008/118/CE configura un régimen general para la tributación indirecta de los productos energéticos y la electricidad, en lo tocante a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control transfronterizo del impuesto; y, por otra, la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad, fija un nivel mínimo de imposición sobre tales productos en orden a la consecución del mercado interior, si bien habilita a los Estados para que puedan introducir, *con carácter facultativo*, incentivos o beneficios fiscales a favor de las energías renovables.

Ya la abogada general en sus conclusiones (apartados 32 a 34) a la STJUE, anteriormente citada, sobre el canon eólico castellano-manchego indicó que era dudoso que pudiera probarse que un impuesto concreto de una comunidad autónoma impidiera que el Estado miembro, en su conjunto, alcanzara los objetivos mencionados, pues «normalmente recaerán otros impuestos y existirán además otros factores de tipo económico o técnico que obstaculizarán un uso más intenso de las energías renovables». La abogada general subraya que, a diferencia de otros Estados como Francia o Países Bajos, no es previsible que España infrinja las disposiciones de la Directiva 2009/28/CE. Más bien al contrario: nuestro país ha realizado un uso continuado de energías renovables hasta el año 2015 inclusive en una cuota superior a la exigida por la directiva, superando el porcentaje medio del 16 % que se había establecido para los años 2017 y 2018. Parece desprenderse de estas consideraciones de la abogada general que la carga de la prueba de que el tributo constituye un obstáculo grave para la consecución de los objetivos nacionales obligatorios ha de ser soportada por el órgano jurisdiccional nacional que plantea la cuestión prejudicial.

Si proyectamos esta jurisprudencia al IVPEE, podríamos deducir sin dificultades que el tratamiento fiscal uniforme que dispensa esta exacción a todas las instalaciones productoras de electricidad no se opone a una directiva que, en última instancia, se propone ofrecer una definición común de energía renovable para poder exigir a los Estados miembros el cumplimiento de determinados objetivos de participación relativa de las fuentes de energía limpias en el *mix* energético global. Es cierto que el régimen jurídico del IVPEE no toma en consideración los costes mayores de producción que soportan las energías renovables en comparación con las fuentes contaminantes; pero esta circunstancia era todavía más evidente en el caso del canon eólico de Castilla-La Mancha, que recaía y sigue recayendo exclusivamente sobre productores de energía renovable, sin que el TJUE concediera a esta circunstancia relevancia alguna para orientar el sentido del fallo; máxime cuando parece que no debe ser el TJUE el que pruebe que el gravamen impide el cumplimiento de los objetivos marcados por la Directiva 2009/28/CE sino el órgano jurisdiccional nacional o las partes interesadas en el procedimiento.

Curiosamente sin citarlo de manera expresa, el auto da prácticamente por vulnerado el artículo 13 de la Directiva 2009/28/CE. En efecto, en el apartado 24 del repetido auto se alude a un principio inspirador de esta directiva que resultaría infringido por el IVPEE; tal principio se concretaría en que el desarrollo de la producción de electricidad a partir de fuentes energéticas limpias no puede verse perjudicado como consecuencia de la exigencia de «tasas no proporcionales». El mencionado artículo 13.1 establece que:

Los Estados miembros velarán por que las normas nacionales relativas a los procedimientos de autorización, certificación y concesión de licencias que se aplican a las instalaciones e infraestructuras conexas de transporte y distribución para la producción de electricidad, calor o frío a partir de fuentes de energía renovables, y al proceso de transformación de la biomasa en biocarburantes u otros productos energéticos, sean proporcionadas y necesarias.

Concretamente la letra e) de ese precepto dispone que «las tasas administrativas pagadas por los consumidores, los planificadores, los arquitectos, los constructores y los instaladores y proveedores de equipos y sistemas sean transparentes y proporcionales a los costes».

Ha de destacarse que la norma transcrita alude a «tasas» y el IVPEE es un impuesto que aparece completamente desvinculado de los procedimientos administrativos de autorización, certificación y concesión de licencias a que se refiere el artículo 13.1. Por consiguiente, el IVPEE carece de la naturaleza retributiva que caracteriza a las tasas cuyo régimen jurídico está presidido por el principio de equivalencia. De ahí que dicho precepto asocie la proporcionalidad del tributo a los «costes» inherentes a todos esos procedimientos. La razón de ser del IVPEE es, como ya hemos repetido, puramente fiscal o contributiva, de suerte que el legislador a través de esta exacción pretende exclusivamente enjugar el abultado déficit tarifario. Es cierto que alguna doctrina ha contemplado el artículo 13.1 e) como un límite

sobre la potestad tributaria de los Estados miembros, invocando analógicamente la jurisprudencia comunitaria relativa a la llamada «Directiva Autorización» 2002/20/CE en el sector de las telecomunicaciones³¹.

Con todo, coincidiendo con los argumentos de una relevante doctrina (Moreno González, 2019, pp. 340 y ss.)³², la citada STJUE de 20 de septiembre de 2017, sobre el canon eólico de Castilla-La Mancha, ha rechazado tajantemente una interpretación extensiva del artículo 13.1 e) de la Directiva 2009/28/CE; razón por la cual causa perplejidad que el auto del TSJCV intente ahora hacer valer este argumento. En línea con las conclusiones de la abogada general Kokott³³, aquel artículo únicamente pretende limitar la repercusión en los usuarios afectados de los costes relativos a las prestaciones de servicios efectuadas en el marco de los procedimientos administrativos de autorización, certificación y concesión de licencias. De ese artículo 13 no cabe extraer, ni mucho menos, una prohibición de que los Estados miembros creen tributos que afecten a las empresas propietarias de instalaciones de producción de energía renovable.

Pero es que la abogada general, dando un paso más allá, cierra el paso a una eventual aplicación extensiva de la jurisprudencia comunitaria en torno a la «Directiva Autorización» 2002/20/CE sobre comunicaciones electrónicas. Pues esta última se plantea un objetivo mucho más ambicioso que la Directiva 2008/29/CE como es la liberalización del sector de las telecomunicaciones; lo cual limita de manera mucho más estrecha la potestad tributaria de los Estados miembros, mientras que la segunda directiva no contiene prohibición general alguna de establecer un tributo sobre las energías renovables. Insistamos en el dato, anteriormente apuntado, de que el IVPEE no es un gravamen, a diferencia del canon eólico, *específicamente orientado* a las energías renovables, sino que grava por igual a todos los productores de electricidad en función de la cifra de facturación derivada de la generación e incorporación al sistema de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación y durante el periodo impositivo.

Se deshecha, por lo tanto y en mi opinión con argumentos harto convincentes, la aplicación del artículo 13.1 a) de la Directiva 2008/29/CE. Porque ese precepto emplea, además, un término, en concreto el de «tasas administrativas», que encierra un «concepto autónomo del derecho de la Unión Europea» y que se refiere, exclusivamente, a las tasas devengadas con ocasión de los procedimientos administrativos de autorización, certificación y conce-

³¹ En especial, la STJUE de 12 de julio de 2012 (asuntos acumulados C-55/11, C-57/11 y C-58/11 –NFJ047557–) que pudo la potestad tributaria de las Haciendas locales españolas para gravar la ocupación del dominio público efectuada por las empresas operadoras que no eran titulares de las redes. En este sentido, Codes Calatrava (2013, p. 627).

³² La autora se refiere al canon hidroeléctrico creado por la Ley 15/2012, pero creo que sus reflexiones son plenamente trasladables al IVPEE.

³³ Apartados 37 y ss.

sión de licencias de instalaciones e infraestructuras conexas de transporte y distribución de electricidad a partir de fuentes renovables³⁴. Y es lo cierto que el IVPEE carece por completo de naturaleza retributiva, pues en el fondo grava los beneficios de las empresas generadoras, por muy inconveniente que pueda resultar desde una perspectiva de orientación de la política fiscal no establecer distinciones entre las distintas fuentes energéticas con base en su impacto medioambiental o, incluso, entre las distintas plantas de producción por razón de su eficiencia. El legislador no ha querido hacerlo así y seguramente por ello merece una severa crítica; pero de ahí no es lícito deducir una contravención del derecho europeo.

En esta línea no está de más recordar, para cerrar este epígrafe, las consideraciones vertidas por la abogada en sus conclusiones³⁵ y que compartimos, al señalar:

[...] es ciertamente lamentable que la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha perciba gravámenes que hagan menos atractivo el uso de energías renovables que persigue la Directiva 2009/28 y que, además, también socaven por lo menos parcialmente el fomento a escala nacional de la energía eólica. No obstante, mientras el Estado miembro, a pesar de ello, cumpla en general las obligaciones del derecho de la Unión que le conciernen, no podrá hablarse de una contravención de los sistemas de apoyo de la directiva o de las cuotas de energías renovables prescritas, sino que, a lo sumo, se suscitará un problema de derecho interno. Por consiguiente, el artículo 2, letra k), y el artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 2009/28 no se oponen a un gravamen de liquidación trimestral que recae sobre las instalaciones eólicas, siempre que dicho gravamen no impida al Estado miembro alcanzar las cuotas mínimas de consumo de energías renovables dentro del consumo global establecidas en esa directiva.

4. EL IVPEE y el principio de libre competencia

La última cuestión prejudicial versa sobre una posible vulneración del principio de libre competencia: más en particular, de los artículos 32, 33 y 34 de la Directiva 2009/72/CE, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, por cuanto el IVPEE discriminaría positivamente a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los nacionales³⁶, distorsionando así el funcionamiento adecuado del mercado interior de electricidad y acceso a la red.

³⁴ Vid., las consideraciones de Moreno González (2019, pp. 340 y ss.).

³⁵ Apartado 35.

³⁶ Hay que puntualizar que el 1 de enero de 2021 quedará derogada la Directiva 2009/72/CE que será sustituida a todos los efectos por la nueva Directiva 2019/944/UE, de 5 de junio, sobre normas comunes

En efecto, tal discriminación vendría dada porque el IVPEE –en virtud de lo previsto en los arts. 2.1, 4.1 y 6.1 de la Ley 15/2012– somete a imposición la generación de electricidad que tiene lugar en el mercado español; por el contrario, la energía importada quedaría exonerada de gravamen por impedirlo, a juicio del TSJCV, el artículo 110 del TFUE que prohíbe a cualquier Estado miembro gravar directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Esta situación provocaría una distorsión de la libre competencia que infringiría, además, la prohibición de ayudas de Estado contenida en el artículo 107 del TFUE. Así, en el Auto de 22 de febrero de 2019 se lee:

El establecimiento de una ventaja anticompetitiva a favor de los productores nacionales, al no estar sometidos al IVPEE, altera la libre circulación de mercancías, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, canalizados por la Directiva 2009/72/CE (artículos 32 a 34) de forma objetiva y no discriminatoria (apartado 25).

Junto a ello, el repetido auto del TSJCV recuerda que el TS, mediante Auto de 10 de enero de 2018³⁷, declaró que a la vista de la última jurisprudencia del TJUE ya no se advertían problemas de incompatibilidad del IVPEE con el ordenamiento comunitario³⁸. Para el TSJCV, sin embargo, el TS no argumentó de modo convincente la disipación de tales dudas, a pesar de que en su Auto de 14 de junio de 2016³⁹ se reconocía abiertamente la ausencia de cualquier finalidad medioambiental en el IVPEE y la inexistencia de cualquier impedimento legal para que la Sala planteara sus dudas al TJUE; razón por lo cual resulta procedente para el TSJCV el planteamiento de las cuestiones prejudiciales.

Para poder valorar cabalmente si el IVPEE ha vulnerado la Directiva 2009/72/CE conviene tener presente que fue a partir de 1986, con la firma del Acta Única Europea, cuando se inicia el proceso de integración de las políticas nacionales en materia energética, fijándose la Comisión Europea como objetivos una mayor integración del mercado interior, la eliminación de obstáculos a los intercambios y la mejora de la seguridad del abastecimiento, la

para el mercado interior de la electricidad. No obstante, los artículos 6 a 8 de esta última directiva, en los que se regula el acceso de terceros a las redes de transporte y distribución, reproducen casi en su literalidad los artículos 32 a 34 de la primera directiva citada; por lo cual, a los efectos que aquí analizamos, la nueva regulación no introduce cambio alguno.

³⁷ Recurso de casación número 2554/2014 (NFJ069035).

³⁸ En concreto las SSTJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, asunto C-5/14 (NFJ066029), y de 18 de enero de 2017, *IRCCS - Fondazione Santa Lucia*, asunto C-189/15 (NFJ065173).

³⁹ Recurso de casación número 2554/2014 (NFJ063074).

reducción de costes y el refuerzo de la competitividad económica. El paso decisivo se da, sin embargo, en el Tratado de Maastricht de 1992, que incluye ya una declaración aneja sobre competencia en la materia.

La finalidad de una mayor integración en el mercado interior en esta materia, superadora de los impedimentos a los intercambios y favorecedora de la seguridad en el abastecimiento, inspira los primeros objetivos de la política energética europea. Por ello, se decide rápidamente la inclusión del sector de la energía en el mercado interior, comenzando la Comisión a ocuparse de las condiciones precisas para la realización del mercado interior fijándose como horizonte temporal el 1 de enero de 1993; lo que condujo a la elaboración de una Carta Europea de la Energía y la suscripción, en 1991, de un tratado sobre ella. Es este un momento decisivo, pues comienza a abrirse paso la idea de la inexistencia de razones ineluctables para que el sector energético en general, pero particularmente el eléctrico, quedara fuera del radio de acción de la libre competencia. Se habilita, así, la acción de la Unión Europea, en el significativo contexto de mercados abiertos y competitivos, para favorecer la interconexión e interoperabilidad de las redes nacionales y el acceso a estas (Parejo Alfonso, 2015, p. 768).

Tras diversas vicisitudes, en las que no es necesario profundizar en este trabajo, se llegó a la renovación de las normas comunes para el mercado interior de la electricidad con la vigente Directiva 2009/72/CE. Es sabido que para intentar configurar el sector eléctrico de acuerdo con las técnicas del mercado competitivo se ha tenido que descomponer aquel en actividades diferenciadas con estatutos jurídicos igualmente distintos –básicamente, generación, transporte, distribución y comercialización–, así como romper la tradicional estancamiento de los mercados-sistemas nacionales; con lo cual resulta factible que se adquiera energía de otros Estados comunitarios cuya producción, efectivamente, no va a estar gravada por el IVPEE, tributo «directo» cuyo hecho imponible es la producción de energía e incorporación al sistema eléctrico por instalaciones situadas en territorio español (arts. 2 y 4 de la Ley 15/2012).

Pues bien, el principio de no discriminación está reconocido por el artículo 18 del TFUE. La interpretación realizada por el TJUE sobre este precepto lo entiende como una simple concreción del principio de igualdad; de manera que deberían recibir el mismo tratamiento fiscal situaciones de hecho similares y de situaciones diferentes no habrían de derivarse consecuencias fiscales idénticas, salvo que existiera una justificación objetiva y razonable. Aunque el artículo 18 se refiere a la no discriminación por razón de nacionalidad, es claro que esta norma prohíbe asimismo situaciones de discriminación encubiertas que, sin anclarse directamente en la nacionalidad, provocan en última instancia idéntico resultado⁴⁰. En Derecho Tributario interviene, como es obvio, mucho más habitualmente el criterio de

⁴⁰ STJUE de 20 de enero de 2011, *Comisión/Grecia*, asunto C-155/09 (NFJ041201).

residencia, siendo los residentes muchas veces simultáneamente nacionales. Así, a diferencia de lo que sucede en el ámbito de los convenios de doble imposición (Falcón y Tella y Pulido Guerra, 2018, pp. 183 y ss.), la prohibición de discriminaciones basadas en la nacionalidad supone también una prohibición de la discriminación basada en la residencia cuando los residentes y los no residentes se encuentran en situaciones comparables.

A pesar de que el propio legislador califica de «impuesto directo» al IVPEE, el auto del TSJCV se está refiriendo realmente a la energía «importada» que hace pensar más bien en un «impuesto indirecto» que grava las adquisiciones de bienes procedentes de otros Estados. Sea como fuere, la discriminación operaría en este caso contra los «residentes», es decir, los productores nacionales de energía eléctrica, razón por la cual se trataría de una «discriminación inversa». Y no está de más recordar en este sentido que, tal y como se señala en la STJUE de 24 de octubre de 1996⁴¹:

[...] el tratado no prohíbe que un Estado miembro grave con mayor rigor fiscal los productos nacionales que los productos importados y que este tipo de disparidades resulten de las particularidades de unas legislaciones nacionales no armonizadas en ámbitos cuya competencia corresponde a los Estados miembros (véase la sentencia de 13 de marzo de 1979, Peureux, 86/78, Rec. p. 897, apartado 32)⁴².

Por ello, difícilmente el TJUE advertirá una discriminación cuando no está armonizada la fiscalidad de los beneficios que obtengan los generadores de energía eléctrica por el desarrollo de esta actividad económica, pues la armonización solo alcanza al consumo de la misma, y qué duda cabe de que el comercio intracomunitario de electricidad se someterá al impuesto sobre el valor añadido y al impuesto especial que grava este producto.

Pero es que, al margen de que la jurisprudencia del TJUE admite naturalmente y sin hacer cuestión de ello la discriminación inversa, sucede que la situación de los productores nacionales de energía no es comparable con la de los productores radicados en otros Estados comunitarios o en países terceros. Cabría traer a colación aquí por analogía la

⁴¹ Asunto C-217/94, apartado 21 (NFJ004904).

⁴² Y es que en las contadas ocasiones en que el TJUE ha admitido la alegación de una vulneración frente al Estado de residencia («discriminación a la inversa») ha sido en relación con la libre circulación de trabajadores y la imposición sobre la renta de las personas físicas, tratándose de situaciones claramente transfronterizas, porque el hecho imponible se realiza en varios Estados, en concreto: al considerar muy restrictivo el método de doble imposición aplicado por el Estado de residencia (SSTJUE de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, asunto C-336/96 –NFJ006196–; de 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, asunto C-385/00 –NFJ013962–), o si el Estado de residencia se negaba a aplicar el sistema de tributación conjunta porque el cónyuge residía en otro Estado miembro (STJUE de 16 de mayo de 2000, *Zurstrassen*, C-87/99 –NFJ008927–). Comentarios a esta jurisprudencia en Carrasco González (2018, p. 1.143).

conocidísima doctrina del TJUE recaída en relación con la tributación de las personas físicas: en particular, la STJUE de 14 de febrero de 1995⁴³, *Schumacker*, donde, en efecto, se declara que una discriminación basada en la residencia puede infringir el principio de igualdad de trato contenido en el artículo 9 del Tratado de la Unión Europea, puesto que habitualmente los no residentes coinciden con los sujetos no nacionales. Ahora bien, tal discriminación a efectos fiscales –es decir, el distinto régimen aplicable a los residentes y a los no residentes– se justifica cuando la mayor parte de los ingresos se obtienen en el Estado de residencia (Falcón y Tella y Pulido Guerra, 2018, pp. 183-184)⁴⁴. En el caso que nos ocupa la discriminación (inversa) a la que se somete a los productores nacionales de electricidad, que han de hacer frente al pago del IVPEE, se justificaría porque sus ingresos los obtienen mayoritariamente en territorio español, dando por hecho que este impuesto constituye en última instancia un gravamen sobre la cifra bruta de negocios de las empresas del sector de la generación eléctrica⁴⁵.

Por otro lado, la invocación del artículo 110 del TFUE por el auto del TSJCV me parece improcedente, en la medida en que este precepto se vincula con tributos a la importación, de forma que se prohíbe que el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculen de forma diferente y con arreglo a modalidades diferentes, con el resultado de que el producto importado acabe soportando una tributación más elevada, aunque ello tenga lugar de manera excepcional. El mismo artículo 110 sale al paso igualmente de cualquier medida que produzca alguna suerte de proteccionismo fiscal indirecto de los productos nacionales en comparación con los productos importados de otros Estados miembros; productos que, sin ser similares, se encuentren, no obstante, en una relación de competencia, aun cuando esta sea parcial, potencial o indirecta. Para el TSJCV el artículo 110 impide el gravamen de la energía eléctrica importada y ello es lo que provocaría la infracción del principio de libre competencia que rige el mercado comunitario de electricidad. La situación, contemplada así, es paradójica y lleva en cierto modo al absurdo de considerar que un precepto del TFUE conduce a la infracción de una directiva; razón por la cual la única manera de resolver esta aporía pasaría por que ningún Estado gravara la producción de electricidad, cuando nos encontramos ante un

⁴³ Asunto C-279/93 (NFJ005254).

⁴⁴ En estos supuestos es admisible que en el impuesto sobre la renta de no residentes se excluyan determinadas deducciones, como las ligadas a la situación personal o familiar del contribuyente, aplicándose así un régimen «más riguroso» que se verá compensado en el país de residencia, donde será tenida en cuenta tal situación. Esta conclusión se apoya por la sentencia citada en el hecho de que los acuerdos internacionales en materia tributaria se fundan sobre la distinción entre residentes y no residentes, como es el caso de los modelos de convenios de doble imposición aprobados en el ámbito de la OCDE y la ONU.

⁴⁵ Como con razón señaló el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario* (2014, p. 325) (conocido como «Informe Lagares»).

sector de la imposición (directa) no armonizada. Más bien sucede, en mi opinión, que el IVPEE cae claramente fuera del ámbito de aplicación del artículo 110 del TFUE.

En otro orden de consideraciones, el TSJCV presupone que el IVPEE introduce una ventaja competitiva a favor de los productores no nacionales que no solo vulneraría distintas libertades comunitarias (libre circulación de mercancías, libertades de establecimiento y de prestación de servicios), sino que también infringiría los artículos 32, 33 y 34 de la Directiva 2009/72/CE. Estos tres preceptos, reguladores de la organización del acceso a la red, obligan a los Estados miembros a garantizar un sistema de acceso de terceros a las redes de transporte y distribución, basado en tarifas públicas que se apliquen a los clientes cualificados de forma objetiva y no discriminatoria entre los distintos usuarios. Y hay que decir que el IVPEE no constituye un obstáculo real en el acceso a las empresas que operan en el sector, ya que no se trata, en primer lugar, de un gravamen cuyo hecho imponible se vincule a los procedimientos de autorización de acceso a las redes, sino que se calcula sobre la cifra bruta de negocios de los productores de energía eléctrica. En segundo lugar, el poder tributario de los Estados miembros no está limitado en este sector de la imposición directa por ninguna directiva fiscal armonizadora, de manera que la diferente carga tributaria que soportan los productores de energía de otros Estados comunitarios que venden su electricidad en el mercado español despliega únicamente un efecto reflejo sobre la competencia en dicho mercado; un efecto que habría en su caso que medir no solo en relación con el IVPEE, sino también incorporando el conjunto de gravámenes efectivos en el Estado de origen desde el que la energía es importada y en España como Estado de destino. En cualquier caso, si una de las preocupaciones principales de la Directiva 2009/72/CE es «facilitar el acceso transfronterizo a nuevos suministradores de electricidad a partir de diferentes fuentes de energía y a nuevos suministradores de generación de energía»⁴⁶, no ofrece dudas de que el IVPEE, que solo grava a los productores nacionales, está a salvo de cualquier infracción de esta disposición europea; máxime cuando la competencia procura alcanzarse a través de la separación efectiva y patrimonial de las actividades de generación, transporte, distribución y comercialización, y ningún artículo de la directiva se refiere al poder tributario de los Estados.

Porque lo que en el fondo sucede es que el gravamen de los productores de energía nacionales que realiza el IVPEE no constituye una situación que esté incluida dentro del ámbito de aplicación de ninguna libertad comunitaria, al tratarse de un gravamen sobre los beneficios de determinadas empresas con el propósito de financiar los costes del sistema eléctrico. Así, la libre circulación de mercancías, a la que alude el auto del TSJCV, se desarrolla en la creación de una unión aduanera y se concreta en la prohibición de derechos de aduana y de exacciones de efecto equivalente en los intercambios comerciales entre los Estados miembros; se trata de una libertad que difícilmente puede verse afectada por un gravamen de las características del IVPEE. Por lo que hace a la

⁴⁶ Considerando 9.

libertad de establecimiento, igualmente invocada por el TSJCV, no se entiende como el IVPEE puede vulnerar esta libertad que básicamente consiste en crear empresas en las mismas condiciones que los nacionales. Porque ciertamente la energía importada por un suministrador o distribuidor radicado en España ciertamente no habrá tributado en origen por el IVPEE, que es un gravamen «real» que solo somete a imposición la electricidad generada en «instalaciones» situadas en territorio español; pero ello obviamente nada tiene que ver con el derecho que asiste a ese importador de crear una empresa en otro Estado miembro, ni tampoco impide al operador del otro Estado desarrollar su actividad en territorio español a través de la forma jurídica que crea más oportuna (filial o sucursal). Tampoco se aprecia, finalmente, una infracción de la libre prestación de servicios por parte del IVPEE. Pues se trata de una libertad que, ciertamente, veda cualquier clase de discriminación, ya sea directa o indirecta, en las prestaciones transfronterizas de servicios dentro del ámbito territorial de la Unión Europea y que pueda invocarse tanto frente al Estado del prestador del servicio como frente al Estado del destinatario del mismo; sin embargo, conviene insistir en que la existencia de un impuesto directo sobre los productores de energía que no grava el comercio transfronterizo de electricidad, sino los beneficios de esta actividad económica desarrollada en territorio español y en un ámbito de la fiscalidad no armonizada, no es susceptible de restringir la citada libertad comunitaria.

Por lo que se refiere, ya para concluir, a una infracción por el IVPEE del régimen comunitario de prohibición de ayudas de Estado (arts. 107 a 109 del TFUE), aquella se menciona de pasada únicamente en el apartado 25 del auto del TSJCV, sin llegarla a incluir expresamente en la cuestión prejudicial cuarta objeto de este epígrafe. En cualquier caso, el hipotético falseamiento de la competencia tendría lugar a través del favorecimiento de las empresas productoras de electricidad radicadas en otros Estados comunitarios, que venden su energía en España sin tener que soportar el IVPEE. De esta forma, el tratamiento fiscal ventajoso lo obtienen los operadores que no quedan sometidos a este tributo; con lo cual, aun cuando el TSJCV en su fugaz mención al régimen de ayudas de Estado nada diga, el problema se sitúa en la controvertida cuestión de los «tributos asimétricos» o «cargas especiales». La jurisprudencia del TJUE al respecto atiende, para valorar una eventual infracción del artículo 107 del TFUE, a las circunstancias del caso, a la relación de competencia entre los operadores afectados y no afectados por el gravamen y a la finalidad y los efectos producidos por la exacción. En este sentido, no existe esa relación de competencia entre los operadores españoles y de otros países comunitarios, dado el peso relativo todavía muy escaso que tiene el comercio transfronterizo de electricidad en la Unión Europea⁴⁷. Pero el argumento decisivo es que las empresas productoras de electricidad espa-

⁴⁷ De acuerdo con los datos suministrados por Red Eléctrica de España, el saldo importador de los intercambios internacionales –y aquí habría que incluir los extracomunitarios Marruecos y Andorra, además de Portugal y Francia– arrojó en el año 2018 solo un 4,3% sobre el conjunto de la cobertura de la demanda eléctrica peninsular. *Vid., Avance del Informe del Sistema Eléctrico Español 2018*, en

ñolas y las de otros Estados comunitarios no se encuentran, obviamente, en una situación fáctica ni jurídica comparable, máxime cuando en el régimen jurídico del IVPEE no existe asomo alguno de *selectividad*, toda vez que el legislador, en el ejercicio soberano del poder tributario del que es titular, grava *de manera general* todas las instalaciones ubicadas en territorio español que produzcan e incorporen electricidad a nuestro sistema eléctrico, sin establecer diferencias por razón de la forma jurídica de la empresa, de la fuente de energía utilizada o de la región en que se realice la actividad. En suma, siendo el «marco de referencia» de la tributación de las empresas productoras de electricidad el propio IVPEE, no existe infracción del artículo 107 del TFUE al no introducirse ningún criterio de discriminación ni encontrarse los productores españoles y los de otros Estados comunitarios en una situación fáctica y jurídica comparable.

5. Conclusiones

Desde su aprobación el IVPEE ha levantado dudas muy serias acerca de su compatibilidad con los principios constitucionales y el ordenamiento comunitario. El TC ha zanjado, parece que definitivamente, las dudas en relación con nuestra norma fundamental mediante dos resoluciones cuanto menos discutibles. Sin embargo, el Auto de 22 de febrero de 2019 del TSJCV, tras el paso atrás dado por el TS, ha vuelto a poner sobre el tapete los problemas de orden europeo sobre los que el TJUE tendrá que pronunciarse en breve.

Así, en cuanto a una posible vulneración por el IVPEE del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/UE, no es posible asegurar un pronunciamiento favorable al mantenimiento de esta figura, sobre todo debido al hecho de que se somete directamente a gravamen el producto armonizado –electricidad– y no productos o elementos auxiliares o indirectamente conectados con la producción de la misma (como puede ser el combustible nuclear o las instalaciones necesarias para determinadas formas de generación como es el caso de los cánones eólicos vigentes en determinadas comunidades autónomas); además no se puede olvidar el dato de que el propio legislador ha reconocido, a través de la moratoria concedida por el Real Decreto-Ley 15/2018, que la carga tributaria acaba desplazándose al consumidor final, a pesar de que el impuesto no se percibe directamente de este último sino del productor y tampoco se repercute en factura.

Menos dudas tenemos acerca de una más que improbable vulneración de la Directiva 2009/28/CE, pues ninguno de sus preceptos impide que los Estados miembros graven las instalaciones productoras de energías renovables, como ha puesto de manifiesto recientemente el TJUE en su pronunciamiento sobre el canon eólico castellano-mancheño.

<https://www.ree.es/es/datos/publicaciones/informe-anual-sistema/avance-del-informe-del-sistema-electrico-espanol-2018>>.

Sucede que los Estados no están obligados a aplicar sistemas de apoyo para promover la utilización de energía procedente de fuentes renovables ni tampoco, si deciden aplicar tales sistemas, a configurarlos como exenciones o desgravaciones fiscales; ya que se atribuye a los Estados miembros un margen de apreciación muy amplio respecto a las medidas que consideren más idóneas para alcanzar los objetivos globales nacionales obligatorios fijados, estos últimos sí vinculantes. Por otra parte, el IVPEE no entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 13.1 de la Directiva 2009/28/CE que se refiere a las «tasas administrativas» devengadas con ocasión de los procedimientos de autorización, certificación y concesión de licencias de instalaciones para la producción de energías renovables.

Por último, no se sostiene una vulneración del principio de libre competencia en el mercado de la electricidad por discriminación de los productores nacionales de electricidad, ya que los mismos no se encuentran en una situación jurídicamente comparable con los productores allende nuestras fronteras. Pero es que, además, aunque se admitiera a los meros efectos dialécticos la existencia de tal situación, es sabido que el TJUE admite la discriminación fiscal inversa cuando nos encontramos ante sectores de la fiscalidad no armonizados, puesto que el impuesto incide sobre los beneficios de esos productores y no en el consumo de electricidad. En fin, si la Directiva 2009/72/CE busca, entre otros objetivos, facilitar el acceso transfronterizo a nuevos suministradores de electricidad, es lo cierto que el IVPEE, que solo grava a los productores nacionales, no supone impedimento alguno.

Referencias bibliográficas

- Carrasco González, F. (2018). Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario español. En F. Pérez Royo (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. (12.ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Codes Calatrava, G. (2013). El canon a la generación hidroeléctrica. En F. Becker, L. M. Cazorla y J. Martínez-Simancas, *Los tributos del sector eléctrico*. Cizur Menor: Aranzadi-Iberdrola.
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2018). *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons.
- Gago Rodríguez, A. (2017). Impuestos sobre la electricidad y la energía: una oportunidad para la consolidación fiscal. En M.ª L. González-Cuéllar y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*. (2014). Ministerio de Hacienda.
- Moreno González, S. (2019). El canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica: análisis constitucional y de adecuación al Derecho



de la Unión Europea. En M.^a L. González-Cuellar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Ortiz Calle, E. (2016). Los impuestos energéticos de la Ley 15/2012: problemas comunitarios y constitucionales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 403, 111-140.

Parejo Alfonso, L. (2015). El sistema energético. En L. Parejo Alfonso (dir.), *Lecciones de Derecho Administrativo*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Red eléctrica española. (2019). *Avance del Informe del Sistema Eléctrico Español 2018*. Recuperado de <<https://www.ree.es/es/datos/publicaciones/informe-anual-sistema/avance-del-informe-del-sistema-electrico-espanol-2018>>.

Rozas Valdés, J. A. (2017). Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica. En M.^a L. González-Cuellar y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico*. Valencia: Tirant lo Blanch.

El recurso extraordinario de revisión y el reconocimiento de la discapacidad

Análisis de la [RTEAC de 23 de abril de 2019, RG 728/2016](#)

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED

Extracto

La aplicación del tipo del 4 % en el IVA por la adquisición de vehículos para personas con discapacidad requiere de su previa solicitud y acreditar en ese momento la discapacidad. El interesado no pudo hacerlo porque la consejería autonómica todavía no había resuelto el expediente. Cuando finalmente se le reconoce la discapacidad, esta se retrotrae al momento de la solicitud, fecha anterior a la solicitud del beneficio. El TEAC entiende que esta resolución no entra en el primer motivo («aparición de documentos esenciales») para interponer un recurso extraordinario de revisión.

1. Supuesto de hecho

La aplicación del tipo superreducido del IVA para la adquisición de vehículos para transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida está sometida a diversos requisitos (art. 91.dos.1.4.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido –LIVA–). Entre ellos, el solicitar el beneficio fiscal a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y acreditar en ese momento la condición de persona con discapacidad. Esta última se consigue por medio de una resolución de la correspondiente consejería autonómica o del IMSERSO en Ceuta y Melilla.

En el caso analizado se solicitó el beneficio, pero no se pudo acreditar la condición de persona con discapacidad, pues la consejería todavía no había resuelto el expediente. En consecuencia, la AEAT denegó el tipo superreducido y el sujeto pasivo aplicó el general. Posteriormente, la consejería reconoció el grado de discapacidad, retrotrayendo sus efectos a una fecha anterior a la solicitud del beneficio fiscal. El interesado interpuso un recurso extraordinario de revisión por entender que la «aparición» de esta declaración de discapacidad (de valor esencial) entraba dentro del primer motivo previsto en el artículo 244 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), actuando como un órgano unipersonal, considera que el artículo 244 invocado por el interesado no es aplicable a este supuesto de hecho.

2. Doctrina del TEAC

Antes de exponer la posición del TEAC en esta resolución, conviene reseñar los siguientes antecedentes fácticos para comprender mejor el supuesto analizado:

- *30 de julio de 2013*: Solicitud del reconocimiento de la discapacidad ante la Consejería de Política Social de la Xunta de Galicia.
- *11 de agosto de 2014*: Solicitud ante el Departamento de Gestión Tributaria de la delegación de Pontevedra del reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo

del 4 % en el IVA para la adquisición de un vehículo para transporte de personas con discapacidad.

- *25 de agosto de 2014*: Denegación del beneficio fiscal por no acreditar la condición de persona con discapacidad.
- *31 de enero de 2015*: Adquisición del vehículo al tipo general del 21 %.
- *17 de noviembre de 2015*: Resolución de la Consellería de Política Social de la Xunta de Galicia, concediendo un grado de minusvalía del 70 % con fecha de retroactividad 30 de julio de 2013.
- *7 de diciembre de 2015*: Interposición de un recurso extraordinario de revisión ante el TEAC.

En relación con estos hechos y las consecuencias que de ellos se derivan conviene aclarar la retroactividad del reconocimiento de la discapacidad para los legos en la materia. La forma de determinar el grado de discapacidad será aplicando el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad. El artículo 10.2 de esta norma prevé expresamente que los efectos del reconocimiento se retrotraerán a la fecha de presentación de la solicitud de valoración. En consecuencia, aunque en la resolución del TEAC no se cita expresamente, hay que entender que la fecha de solicitud de la declaración de discapacidad fue el 30 de julio de 2013, fecha a la que se retrotrae dicho reconocimiento.

Una vez expuestos los antecedentes, el TEAC recuerda, en primer lugar, que nos encontramos ante un beneficio fiscal rogado, por lo que resulta aplicable el procedimiento previsto para los mismos en el Real Decreto 1065/2007 por el que se aprobó el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (arts. 136 y 137 –RGGI–). Respecto a su posible retroactividad, el TEAC cita el artículo 136 del citado reglamento, que dispone que: «El reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión».

Antes de continuar con la exposición de la doctrina administrativa conviene hacer dos observaciones al respecto de lo hasta ahora señalado por el TEAC. Aunque ninguna tiene trascendencia en el supuesto concreto que estamos analizando, sí lo pueden tener para otros similares. La primera carece de importancia, pues debe de existir un error de hecho, ya que el artículo transcrito es el 137 del RGGI y no el 136. Pero la segunda es de más calado. Lo que nos dice la norma reglamentaria es que será de aplicación subsidiaria en defecto de la normativa del propio impuesto o, en su caso, de la correspondiente ordenanza fiscal en los impuestos locales. Y el TEAC no recoge ninguna especialidad al respecto. Sin embargo, el artículo 26 bis.2 del Reglamento del IVA (Real Decreto 1624/1992, de 29 de

diciembre –RIVA–) contiene una norma específica sobre los efectos del reconocimiento del beneficio fiscal:

La aplicación del tipo impositivo previsto en el artículo 91.dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto requerirá el previo reconocimiento del derecho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, iniciándose mediante solicitud suscrita tanto por el adquirente como por la persona con discapacidad. *Dicho reconocimiento, caso de producirse, surtirá efecto desde la fecha de su solicitud* [la cursiva es nuestra].

Es decir, en el IVA –frente a la previsión general del RGGI– el reconocimiento del beneficio fiscal no tiene efectos desde su concesión, sino que se retrotrae al momento anterior, al de la solicitud¹. Sobre esta previsión incidiremos más adelante.

Prosigamos ya con la exposición de la doctrina del TEAC para este caso. Tras reproducir el artículo 137 del RGGI, la resolución considera que no se puede invocar el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT. De conformidad con lo previsto en esta norma se fija la siguiente doctrina:

El documento aportado por la interesada, si bien es de fecha posterior al acuerdo denegatorio, no constata un hecho anterior al mismo que pruebe el error en la no concesión del beneficio fiscal, sino al contrario, demuestra la corrección del acuerdo impugnado ya que el invocado beneficio exige que previo al momento de la adquisición del vehículo para personas con movilidad reducida, el interesado hubiera solicitado la aplicación del tipo reducido y la Administración competente se lo hubiera concedido por cumplir con todos y cada uno de los requisitos exigidos por el legislador en el citado artículo 91.dos.1.4.º de la Ley del IVA, lo que no ocurre en este caso, en el que la concesión del beneficio fiscal se pretendía con posterioridad al momento de adquisición del vehículo para personas con movilidad reducida.

¹ Para A. Longás Lafuente (2019, p. 1.559) esta retroactividad tiene incidencia cuando la AEAT se retrase en la notificación de la concesión de este tipo en el IVA y se pronuncie con posterioridad a la adquisición del vehículo (y consiguiente devengo y pago del impuesto al tipo general), y siempre que la solicitud se haya presentado con anterioridad a la adquisición. En estos casos, este autor, entiende que el interesado puede obtener la devolución de las cuotas del impuesto repercutidas en exceso. En nuestra opinión la norma es aplicable no solo al retraso por contestar fuera de plazo, sino también a los supuestos en los que se apure el plazo de los seis meses que la AEAT tiene para resolver las solicitudes de beneficios rogados (art. 136.4 RGGI) y se compre el vehículo antes.

Por su parte J. E. Varona Alabern (2017, p. 214) contraponen la normativa del IVA a la general del artículo 137 del RGGI y destaca que resulta mucho más equitativo. En su opinión, el artículo 137 «ignora el perjuicio que puede ocasionar al contribuyente un retraso culpable en el reconocimiento de este beneficio por la Administración».

3. Comentario crítico

La resolución del TEAC no nos parece correcta por dos motivos. Uno más específico, que afecta al caso concreto que estamos analizando: la interpretación del primer motivo previsto en el artículo 224 de la LGT para interponer un recurso extraordinario de revisión. El otro, más general, está en relación con la aplicación de los beneficios fiscales rogados previstos para la discapacidad.

Respecto del primero no llegamos a entender bien la doctrina que acabamos de transcribir. En nuestra opinión caben tres interpretaciones. La primera sería que el TEAC desconoce los efectos retroactivos del reconocimiento de la discapacidad establecidos en el artículo 10.2 del citado Real Decreto 1971/1999 por los que aquel tiene lugar en el momento en que se solicita la iniciación del expediente. En nuestro caso, el 30 de julio de 2013 y no el 17 de noviembre de 2015 (fecha de la resolución). Por tanto, la resolución que determina la discapacidad sí estaría constatando un hecho anterior a la solicitud del beneficio fiscal (a diferencia de lo que defiende el TEAC). Esta interpretación estaría amparada en la omisión de esta norma reglamentaria en la resolución del TEAC. Por otra parte, podría entenderse que el TEAC peca de un formalismo insostenible. Si hemos entendido bien, el TEAC considera que la AEAT actuó correctamente pues en el momento de la solicitud del beneficio fiscal no estaba acreditada la discapacidad, lo cual es innegable. Es de suponer que el interesado advertiría a la AEAT que había solicitado la discapacidad aunque no se menciona nada sobre ello en la resolución del TEAC. Pero, en nuestra opinión, no es eso lo que se discute, sino si la posterior declaración de discapacidad, *con efectos retroactivos reconocidos expresamente por la norma*, constituye un nuevo documento a efectos de interponer el recurso extraordinario de revisión. Y, ante este interrogante, su respuesta nos parece confusa o poco adecuada. La única explicación lógica (aunque muy improbable, dado que la resolución no realiza mención alguna) es que el certificado por el que se le reconoce al interesado una discapacidad del 70 % no reconozca que esa persona utilice silla de ruedas o tenga movilidad reducida. Recordemos que, además de tener la condición de persona con discapacidad (se alcanza con el grado del 33 %), el tipo superreducido requiere ir en «silla de ruedas» o tener «movilidad reducida»². En este

² En el anexo 2 del citado Real Decreto 1971/1999 se recoge un baremo para determinar la existencia de dificultades para utilizar transportes colectivos estableciendo una serie de categorías objetivas o situaciones que, por sí mismas, o combinadas con otras, determinan la existencia de dificultades de movilidad. La resolución por la que se determina el grado de discapacidad indica, en su caso, si también se tienen esas dificultades. Este es el baremo por el que en el ámbito fiscal se entiende que el contribuyente tiene movilidad reducida.

Cuando se aprobó el tipo superreducido para estos supuestos por la Ley 6/2006, de 24 de abril, ante la ausencia de un desarrollo reglamentario, la Subdirección General de Técnica Tributaria elaboró una nota de 23 de junio 2006 para facilitar los trámites de gestión de este beneficio fiscal. En ella se afirma que se entiende por personas con movilidad reducida las personas que entren dentro de la aplicación del bare-

caso, el reconocimiento de la discapacidad no sería suficiente aunque se tuviera un grado muy elevado, como lo es el 70 %. Nada se dice al respecto en la resolución del TEAC. Pero, sería extraño que el interesado desconociera esos dos requisitos o, conociéndolos, presentara el recurso extraordinario, aun sabiendo que no los puede acreditar. Más extraño resulta que en la resolución del TEAC no se haga alusión a ellos, pues hubiera sido mucho más sencillo rechazar el recurso al no tener acreditada la movilidad reducida o necesitar una silla de ruedas. En todo caso, si la última interpretación propuesta sobre la resolución del TEAC fuera la correcta, nuestra argumentación seguiría siendo válida para todos los supuestos en los que tan solo se requiera un grado de discapacidad (exención en el impuesto especial de vehículos –art. 66.1.d de Ley 38/1992, de 28 de diciembre– o en el municipal de matriculación –art. 93.1.e del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo–) y no otras condiciones añadidas sobre la movilidad.

Centrémonos, ahora, en el asunto principal que nos ocupa: ¿estamos ante uno de los tres motivos de interposición del recurso extraordinario de revisión? Es cierto que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido muy estricta en la interpretación de estos motivos por ser una vía de impugnación extraordinaria. Pero, en nuestra opinión, el reconocimiento de la discapacidad cumple con todos los requisitos previstos en el primer apartado del artículo 244 de la LGT. Recordemos su redacción:

- a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

Siguiendo a Ruiz Toledano (2018) podemos sintetizar el primer motivo en los siguientes requisitos:

mo del anexo 3 del Real Decreto 1971/1999 (actualmente reenumerado como 2 por el artículo único.6 del Real Decreto 1364/2012, de 27 de septiembre) y «a pesar de no contemplarlo el citado baremo, en todo caso, [...] las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado».

Esta forma de acreditar la movilidad reducida se ha trasladado al vigente artículo 26 bis del RIVA, por el que también se considerarán personas con movilidad reducida:

- a) Las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado.
- b) Los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las Corporaciones Locales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas, quienes, en todo caso, deberán contar con el certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente, acreditativo de la movilidad reducida.

1. Es evidente que el reconocimiento del grado de discapacidad es un documento probatorio.
2. Tiene un valor esencial para la decisión del asunto. Si se hubiera conocido la discapacidad del interesado con carácter previo a la solicitud del beneficio fiscal, su denegación no se hubiera producido. Hay que tener en cuenta que, a efectos tributarios, los medios para acreditar la discapacidad están tasados, por lo que en este caso la resolución de la consejería autonómica sobre el grado de discapacidad era determinante, pues no se podía probar de otra forma³.
3. Evidencia el error cometido. La declaración de discapacidad supone que el momento de la solicitud del beneficio fiscal ya se cumplía con el requisito de tener tal condición, pues sus efectos se retrotraen a la fecha de la solicitud (anterior a la petición del tipo superreducido). Por tanto, el documento se refiere a hechos o circunstancias anteriores a la denegación del beneficio fiscal, pues en ese momento ya se padecía el grado de discapacidad exigido y, por tanto, los constata. En definitiva, pone en evidencia un hecho desconocido que no se tuvo en cuenta al tiempo de denegarse el tipo.

³ Tanto el artículo 72 del Reglamento del IRPF como el artículo 26 bis del RIVA establecen que el grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO o el órgano competente de las comunidades autónomas.

No obstante, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 % en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 % cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Sobre este particular, la Administración tributaria es estricta en cuanto a las posibilidades probatorias del grado de minusvalía. Así, en la contestación de 26 de marzo de 2001 a la consulta núm. 626/2001 (NFC037800), la DGT niega la validez de un certificado clínico expedido por la Fundación Instituto Valenciano de Oncología, centro donde se trató la grave enfermedad de la mujer del consultante, y que le impidió acudir a pasar la oportuna revisión en el órgano competente de la comunidad autónoma antes de fallecer. También es significativa la contestación de la DGT a la consulta de 7 de abril de 2005 (V0577/2005) (NFC020729), la cual se remite como único documento probatorio al certificado del IMSERSO o entidad autonómica competente, e indica adicionalmente lo siguiente:

En este mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central, en fecha 17 de febrero de 2005, en resolución de recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, al acordar que «el grado de minusvalía únicamente puede acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas», añadiendo dicho tribunal «sin que, a efectos de este impuesto puedan reputarse válidos reconocimientos de minusvalía efectuados por otros facultativos u organismos realizados, incluso, en el ejercicio de competencias públicas».

En este sentido, y más reciente, la contestación de la DGT de 24 de octubre de 2018 a la consulta V2766/2018 (NFC070490).

4. Documento posterior al acto recurrido o de imposible aportación al tiempo de dictarse el mismo. Creemos que en este caso se cumplen las dos condiciones, pues el reconocimiento de la discapacidad es posterior a la denegación del tipo superreducido, y no se pudo aportar en ese momento, pues la consejería autonómica todavía no había resuelto el expediente a pesar de que se había solicitado con más de un año de antelación. Su aportación, por tanto, era imposible, al no depender de la voluntad del interesado.

Por último, la interpretación del TEAC resulta contradictoria con la que ha seguido la Administración tributaria en, al menos, dos ocasiones.

En primer lugar, con la manifestada por la Dirección General de Tributos (DGT) en la contestación de 17 de marzo de 2015 a la consulta núm. 10/2015 (NFC054104). En ella se plantea la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos por el impuesto municipal de vehículos de tracción mecánica por quien entiende que tendría derecho a la exención por la matriculación de un vehículo a nombre de un discapacitado (art. 93.1.e del Real Decreto Legislativo 2/2004). Estamos ante el mismo supuesto que nos ocupa: contribuyente que solicita la acreditación de persona con discapacidad al que se le contesta con posterioridad al devengo del impuesto. La DGT considera que la denegación de la exención fue correcta y que, dado que la ordenanza fiscal no prevé la aplicación retroactiva de la exención, se aplicará el artículo 137 del RGGI por el que la exención tendrá efectos desde la fecha en que esta se reconozca. Sin embargo, la DGT propone al contribuyente una solución cuando reciba el certificado de discapacidad. Así, señala que pudo interponer el recurso extraordinario de revisión por el primero de los tres motivos: «aparición de documentos nuevos de valor esencial». El problema es que no lo hizo en el plazo de los tres meses desde el conocimiento del documento que reconocía la discapacidad y el acto devino firme.

Pero, sobre todo, es contradictoria con la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (RG 629/2014 –NFJ073989–). Si bien no estamos ante el mismo supuesto de hecho, sí presentan una importante analogía. El caso analizado por el TEAC se refiere a una persona física que durante el año 2011 fue residente fiscal en Italia por motivos laborales. La AEAT llevó a cabo un procedimiento de comprobación relativo al IRPF correspondiente a dicho ejercicio en el que concluyó que su residencia fiscal se mantenía en España, por lo que habría infringido su obligación de presentar declaración por este tributo. En el curso del procedimiento de comprobación, el contribuyente alegó que era residente en Italia y para acreditar tal condición solicitó a las autoridades fiscales italianas un certificado de residencia fiscal que, sin embargo, no fue expedido hasta varios meses después de finalizado el procedimiento en España, cuando ya habían transcurrido los plazos para interponer los recursos ordinarios previstos en la LGT, a los que no acudió por no disponer de la prueba necesaria. El TEAC aclara la interpretación del primero de los motivos por los que se puede interponer el recurso extraordinario. Y entiende que un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales extranjeras con posterioridad a la finalización de un procedimiento de comprobación

en España, pero solicitado con anterioridad, puede encuadrarse en el mencionado supuesto tasado, permitiendo accionar este recurso extraordinario⁴. Así, afirma:

[...] se trata de un documento probatorio inexistente en el momento en el que se desarrolló el procedimiento de comprobación, cuya existencia a tiempo de ser aportada a la AEAT no dependía del contribuyente, una vez solicitada su expedición por él, sino de las autoridades italianas que debían emitirlo [...]. Dicho documento evidencia un hecho nuevo, que pone de relieve o aflora nuevos hechos no conocidos o ignorados al tiempo de dictarse la resolución que se enjuicia, y que, de haberse atendido a ellos, tiene un valor esencial para la resolución del asunto, puesto que si se hubiera podido aportar a lo largo del procedimiento, la resolución del mismo habría sido distinta.

No vemos inconveniente en destacar la similitud entre la «aparición» del certificado de residencia fiscal y el de discapacidad. La diferencia está en que uno lo emite una Administración extranjera y el otro la propia Administración española, eso sí, ambos con considerable demora. Pero esta diferencia nos parece irrelevante a estos efectos. Es más, el interesado del supuesto que estamos analizando solicita la discapacidad antes de pedir el beneficio fiscal (¡más de un año antes!), mientras que el contribuyente no residente lo hace durante la comprobación inspectora (no la tenía ya pedida por si acaso se producía este tipo de actuación).

Si no se aceptase nuestra interpretación respecto de la posibilidad de interponer un recurso extraordinario de revisión o bien hubiera transcurrido el plazo de tres meses para hacerlo, creemos que existiría otra vía para defender la aplicación del beneficio fiscal.

⁴ Las sentencias de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2017 (rec. núm. 166/2017) (NFJ074065) y 28 de febrero de 2018 (rec. núm. 167/2017) (NFJ074066) rechazan que el certificado de residencia fiscal expedido por la República de Kazajstán se pueda invocar como uno de los supuestos del artículo 244 de la LGT, pero el supuesto de hecho es distinto. En estos casos, el contribuyente no hizo referencia alguna a dicho certificado durante los procedimientos de comprobación ni en los recursos de reposición o reclamaciones administrativas. Solo después de que el acto devino firme se alegó la «aparición» de este documento emitido con posterioridad para acreditar la residencia en dicho país.

Las dos sentencias finalizan con una afirmación que puede servir de apoyo a la citada resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018:

Distinto podría resultar el litigio si la actora, en lugar de consentir la firmeza de las liquidaciones hubiera continuado con los recursos ordinarios incidiendo sobre la base probatoria que ahora sustenta. En ese caso, la discusión se habría centrado en la acreditación de su residencia fiscal y de cómo fue determinada por la Administración. Entonces sí se podría valorar la virtualidad de la certificación de residencia emitida en virtud del Convenio de doble imposición respecto de ejercicios anteriores a su entrada en vigor y cabría, en su caso, considerarlo elemento de prueba suficiente para acreditar la residencia en contra de lo expuesto por la Administración.

Como ya hemos mencionado, nos encontramos ante un beneficio fiscal rogado, por lo que se pueden retomar los argumentos de la ya clásica polémica sobre el incumplimiento de los requisitos formales para el disfrute de la exención y, en concreto, si la presentación de la solicitud fuera de plazo impide la obtención del beneficio. En definitiva, se trata de determinar si el acto que reconoce el beneficio fiscal tiene efectos meramente declarativos o constitutivos⁵. Tradicionalmente la posición doctrinal mayoritaria ha sido la de entender que el derecho a la exención no deriva del acto administrativo que la reconoce, sino de que concurren los requisitos para su existencia. Es decir, la exención tiene su origen en la Ley y no puede hacerse depender del cumplimiento del requisito formal de la solicitud. Como atinadamente afirma, Herrera Molina (1990, p. 315),

[...] una cosa es que el disfrute de la exención no pueda iniciarse hasta que se produzca la declaración administrativa, y otra bien distinta que esa solo surta *efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo tomado por el órgano administrativo competente*.

Por su parte, los tribunales de justicia mantuvieron distintas posturas. En favor de la primera fue significativa la Sentencia de 3 de enero de 2000 del Tribunal Superior de Cataluña (rec. núm. 1557/1995 –NFJ037659–) por lo clarificadora y fundamentada que resultaba. En ella se distinguía entre los requisitos para la existencia de la exención y las condiciones para su aplicabilidad, encuadrando entre estas últimas el reconocimiento previo por la Administración; por eso –concluye– no puede aplicarse sin este último, pero nada impide que tras la matriculación del vehículo se solicite dicho reconocimiento, que en caso de obtenerse convertiría en indebido el ingreso efectuado en su día, procediendo su devolución⁶. Pero hubo muchas otras que defendieron que el reconocimiento previo de la exención es un requisito constitutivo, por lo que no cabe aplicar la exención *a posteriori* mediante la rectificación de la autoliquidación⁷. Por su parte, la DGT siempre mantuvo, y lo ha seguido haciendo, la necesidad de solicitar la exención y cumplir todos los requisitos en ese momento para poder disfrutar de ella, de tal manera que no es posible aplicar

⁵ Ya F. Sainz de Bujanda (1961, p. 453) defendía que la exención tenía su origen en la propia Ley, por lo que su disfrute no podía derivar del acto administrativo que la reconocía. En un sentido similar Martín Queralt (1975, p. 163).

Aplicando esta doctrina a los supuestos de beneficios fiscales reconocidos a las personas con discapacidad Lozano Serrano (2001) y Simón Acosta (2001).

⁶ El citado tribunal mantuvo su criterio en la Sentencia de 18 de noviembre de 2004 (rec. núm. 797/2000 –NFJ019724–). Estas sentencias fueron seguidas, entre otras, por las del TSJ de Navarra de 17 de abril de 2000 (rec. núm. 1433/1997 –NFJ 009733–) y de la Comunidad Valenciana de 5 de diciembre de 2002 (rec. núm. 535/2000) y 20 de abril de 2011 (rec. núm. 3942/2008 –NFJ045469–).

⁷ Sentencias del TSJ de Castilla-La Mancha de 21 de julio de 1998 y de 29 de septiembre de 2001 y del TSJ de Asturias de 8 de marzo de 2001.

la exención a periodos impositivos ya devengados a la fecha en que se presente la solicitud del beneficio rogado⁸.

Frente a los argumentos en favor de los efectos retroactivos de la exención se puede oponer que la aprobación por el RGGI del «Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales rogados» ha cambiado radicalmente la situación. En este reglamento, por primera vez, una norma tributaria regula de forma expresa, y con carácter general, los efectos del reconocimiento de los beneficios rogados⁹. Así, en el citado artículo 137 se recoge que: «El reconocimiento de los beneficios fiscales [rogados] surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión». Así pues, salvo que la norma estatal (el RIVA sí lo prevé, pero el del impuesto especial no) o la ordenanza municipal del impuesto de vehículos de tracción mecánica fijara otra cosa respecto de los efectos del reconocimiento del beneficio fiscal rogado (por ejemplo, que extendiera sus efectos al momento de la solicitud), los efectos tributarios favorables deberían computarse únicamente desde el momento de la concesión. Podría parecer, por tanto, que ya no cabe defender los efectos meramente declarativos con legislación vigente, no pudiéndose solicitar la devolución del impuesto pagado. Esta es la posición defendida por Varona Alabern (2017, p. 214), si bien critica la opción legislativa por otorgar un excesivo protagonismo a los aspectos formales frente a los sustantivos, lo que puede frustrar la finalidad perseguida por el legislador. Pero, en su opinión, estando vigente esta norma reglamentaria, debe aceptarse su virtualidad y solo cabe hacer propuesta *de lege ferenda* para su mejora¹⁰.

⁸ Entre otras, por ser las más recientes, las contestaciones a las consultas V0726/2019, de 1 de abril (NFJ071723) y V0828/2019, de 16 de abril (NFC072127).

⁹ La aprobación de esta norma supone un cambio radical respecto de la normativa previa. Anteriormente la base legal era que, a falta de una regulación expresa en la normativa tributaria, se debía acudir con carácter supletorio a lo establecido en las disposiciones generales del Derecho administrativo. En particular, al artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Esta norma establecía que los actos administrativos desprenderán efectos desde el momento en que se dicten. No obstante, en su apartado tercero, reconocía que, excepcionalmente, podría otorgarse eficacia retroactiva cuando beneficien al interesado, «siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y esta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas».

De acuerdo con esta norma el criterio era, por tanto, que el derecho a la aplicación de los beneficios fiscales se generaba desde que se dieran las condiciones necesarias para su disfrute y no desde que se solicitara. De esta manera, si la solicitud se efectuaba después de la fecha en que se cumplían los requisitos, el reconocimiento del beneficio tendría eficacia retroactiva a dicho momento, sin perjuicio de los efectos de la prescripción. Sobre este cambio legislativo Del Amo Galán (2016, p. 39).

¹⁰ Recoge este autor varias sentencias de tribunales superiores de justicia (entre otras las de Madrid de 14 de febrero de 2014 [rec. núm. 86/2012 –NFJ054743–] y Cataluña de 4 y 10 de noviembre de 2010) en las que se admite la exención en estos casos. Pero se sorprende de que todas silencien el artículo 137 del RGGI que impediría *de lege data* la exención. En nuestra opinión, la razón es que dicha norma no estaba vigente en el momento de autos.

En nuestra opinión, no deberíamos resignarnos, como hace este autor, a aceptar la interpretación literal. Al margen de cuestionar la habilitación reglamentaria para condicionar de tal modo ciertas exenciones¹¹, creemos que cabría defender otra interpretación del artículo 137 de la LGT. Al menos para uno de los supuestos que estamos analizando: el de la solicitud de la exención habiendo ya presentado la solicitud de la acreditación de la discapacidad y estando a la espera de su resolución¹².

En su momento ya defendimos una interpretación finalista, sustentada en los principios constitucionales, de los beneficios fiscales relacionados con la discapacidad¹³. Estos encuentran su fundamento en los principios de capacidad económica (art. 31 de la Constitución Española –CE–) e integración de las personas con discapacidad (art. 49 CE), los cuales deben tenerse muy presentes para la interpretación de la norma fiscal. Si la finalidad del beneficio fiscal es atender a la discapacidad del sujeto pasivo, bien sea por tener este una menor capacidad económica o para favorecer su integración social o laboral, habrá que estar al momento en que se manifieste la misma con independencia de cuándo se reconozca administrativa o judicialmente esta situación. Esta interpretación finalista de las normas tributarias ha sido subrayada recientemente por el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 77/2015, de 27 de abril (NCJ059909), en relación con la aplicación de un tipo reducido del impuesto sobre transmisiones en la adquisición de viviendas por familias numerosas¹⁴.

Por todo ello, pensamos que el acto de concesión del beneficio fiscal no puede tener efectos constitutivos en esta clase de normas, sino meramente declarativos. Una cosa es

¹¹ El artículo 137 del RGGI podría plantear problemas de legalidad ordinaria toda vez que la regulación reglamentaria y procedimental de un beneficio tributario no debiera limitar significativamente su virtualidad. Sobre todo en los casos de incumplimiento negligente o demora por parte de la Administración a la hora de emitir la resolución sobre el grado de discapacidad.

¹² Para los supuestos en que no se ha solicitado el beneficio fiscal, aun teniendo reconocida la discapacidad, y la solicitud se produce con posterioridad al devengo el TEAC lo ha negado siempre. Por ejemplo, en el caso del tipo superreducido del IVA cuya solicitud de aplicación se produjo con posterioridad a la adquisición y pago del tipo general (resolución de 12 de marzo de 2008, RG 2613/2017 –NFJ029014–).

¹³ Alonso-Olea García, Lucas Durán y Martín Dégano (2006); Alonso-Olea García, Lucas Durán, Martín Dégano (2009, pp. 238, 522 y 546); y Lucas Durán y Martín Dégano (2006, p. 32).

¹⁴ En ella se concede el amparo a un adquirente de un inmueble que no había solicitado el reconocimiento de familia numerosa a la comunidad autónoma en el momento del devengo, aunque sí podía acreditar tal condición por el libro de familia. La sentencia afirma:

Una vez que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de las familias numerosas mediante la aplicación de un tipo reducido por la adquisición de su vivienda habitual, los órganos judiciales en su aplicación no pueden interpretar las disposiciones legales aplicables de un modo incompatible con la Constitución, cuando es posible otra interpretación alternativa –como hizo el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Madrid– sin violentar la letra de la ley. Al no hacerlo el órgano judicial ha impedido servir a la finalidad constitucional de asegurar la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), en este caso, de la familia numerosa.

que no se pueda disfrutar de la exención hasta que no se reconozca administrativamente el grado de discapacidad exigido, y otra distinta es que solo a partir del período impositivo en que se obtiene dicho reconocimiento se pueda disfrutar de la exención. Así pues, la falta del justificante que acredita la discapacidad no debe suponer la pérdida definitiva del derecho a la exención, particularmente cuando ya se ha iniciado el procedimiento del Real Decreto 1971/1999 antes de solicitar la aplicación del beneficio fiscal. Si no fuera así, la exención dependería, en determinados casos, de la mayor o menor eficacia administrativa en la tramitación del expediente, circunstancia que debe reputarse inadmisibles¹⁵. Recordemos que entre la solicitud de la discapacidad (30 de julio de 2013) y su reconocimiento (17 de noviembre de 2015) transcurren dos años y tres meses. Esta situación podría generar una diferencia de trato entre quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales que carece de base objetiva y razonable incurriendo en un formalismo injustificado: por un lado, quienes pidieron la exención porque en el momento del devengo ya tenían acreditada la discapacidad; por otro, quienes pidieron la exención pero todavía no les habían acreditado la discapacidad y después se la concedieron con efectos anteriores al devengo. En nuestra opinión esta desigualdad en la aplicación de la Ley tendría su origen en la mayor o menor celeridad de la Administración en resolver el expediente que acredite la discapacidad.

Podría argüirse que el TEAC ha interpretado en algunos supuestos que el reconocimiento de la Administración tributaria de determinadas exenciones rogadas en el ámbito del IVA es requisito ineludible para el disfrute de la misma, por razones de control administrativo previo, de seguridad jurídica en las actividades económicas y por existir intereses de terceros que no pueden desprejiciarse; este sería el caso de la antigua exención referida a la construcción de templos de la Iglesia católica¹⁶, que conlleva la obligación de realizar prorrateo al constructor y, por ende, la no deducibilidad plena de las cuotas de IVA soportadas, por lo tanto un quebranto económico para el empresario que debe conocer antes de fijar un precio definitivo y no *a posteriori*. En todo caso, habría que tener en cuenta que en el artículo 26 bis.dos.2 del RIVA se establece que el reconocimiento del tipo superreducido para vehículos de personas con discapacidad, caso de producirse, surtirá efecto desde la fecha de su solicitud. Es decir, el disfrute del beneficio no es desde su concesión, sino que se retrotrae a un momento anterior (el de su solicitud). Esta norma tiene incidencia en un supuesto concreto. Para Longás Lafuente (2019, p. 1.559) se produce cuando la AEAT se retrase en la notificación de la concesión de este tipo en el IVA y se pronuncie con posterioridad a la adquisición del vehículo (y consiguiente devengo y pago del impuesto al tipo general), y siempre que la solicitud se haya presentado con anterioridad a la adquisi-

¹⁵ A esta misma conclusión y con los mismos argumentos principalistas llega M.^a L. Esteve Pardo (2012, *passim*) interpretando específicamente el artículo 137 del RGGI en relación con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Para esta autora el «momento de su concesión [del beneficio]» no debe entenderse como la fecha de la resolución de la Administración tributaria, sino la fecha en que la Administración reconoce la condición de persona con discapacidad.

¹⁶ Resoluciones de 23 de octubre de 1997 y de 24 de junio de 1998.

ción. Realmente, en nuestra opinión, los efectos retroactivos no solo se aplicarían cuando se supere el plazo de seis meses para contestar la solicitud de los beneficios rogados (art. 136.4 RGGI), sino también para cuando se apure hasta el final el mismo y antes se hubiera comprado el vehículo. En estos casos, este autor, entiende que el interesado puede obtener la devolución de las cuotas del impuesto repercutidas en exceso, por lo que los inconvenientes citados parecen subsanables. Es decir, la norma reglamentaria prevé la posibilidad de un retraso de la AEAT y la retroacción al momento de la solicitud del beneficio fiscal, lo cual favorece lógicamente al interesado¹⁷. Sin embargo, según la interpretación del TEAC que estamos comentando, cuando el retraso corresponde a otra Administración (la que emite el certificado de discapacidad), la Administración tributaria se desentiende y no acepta la posibilidad de la retroacción.

Referencias bibliográficas

- Alonso-Olea García B., Lucas Durán M. y Martín Dégano, I. (2006). *La protección de las personas con discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Alonso-Olea García B., Lucas Durán M. y Martín Dégano I. (2009). *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Cizur Menor: Thomson-Aranzadi.
- Del Amo Galán, O. (2016). Procedimiento de aplicación de los beneficios fiscales en los tributos locales. *Carta Tributaria*, 14.
- Esteve Pardo, M.^a L. (2012). Las exenciones rogadas en el ámbito tributario local. Sobre el efecto declarativo o constitutivo del acto administrativo de reconocimiento. *Tributos Locales*, 105.
- Herrera Molina, P. M. (1990). *La exención tributaria*. Madrid: Colex.
- Longás Lafuente, A. (2019). *El impuesto sobre el valor añadido (2). Comentarios y casos prácticos*. (9.^a ed.). Madrid: CEF.
- Lozano Serrano, C. (2001). La exención del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte para vehículos de minusválidos. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 17.
- Lucas Durán M. y Martín Dégano I. (2006). Fiscalidad municipal de los vehículos

¹⁷ Varona Alabern (2017, p. 199) contrapone la normativa del IVA a la general del artículo 137 del RGGI y destaca que resulta mucho más equitativa. En su opinión, el artículo 137 «ignora el perjuicio que puede ocasionar al contribuyente un retraso culpable en el reconocimiento de este beneficio por la Administración».

utilizados por personas con discapacidad.
Tributos Locales, 64.

Martín Queralt, J. (1975). El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias. *Revista Española de Derecho Financiero*, 5.

Ruiz Toledano, J. I. (2018). El recurso extraordinario de revisión ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. *Revista Técnica Tributaria*, 123 (revista digital sin paginar).

Sainz de Bujanda, F. (1961). Teoría jurídica de la exención tributaria. En *Hacienda y*

Derecho, v. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

Simón Acosta, E. (2001). Sobre los efectos constitutivos de la declaración de retiro por incapacidad permanente para la exención de cantidades percibidas con anterioridad. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 4.

Varona Alabern, J. E. (2017). El tratamiento de la discapacidad en los impuestos indirectos estatales y en los impuestos locales. En *Aspectos fiscales de la dependencia y de la discapacidad*. Aranzadi.

La suspensión del procedimiento ejecutivo con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento

Análisis de la [STS de 27 de marzo de 2019, rec. núm. 1418/2017](#)

Clara Jiménez Jiménez

Socia de Pérez Llorca

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Of Counsel de Pérez Llorca

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Autónoma de Madrid

Extracto

Comentario de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 en la que se analiza la legalidad de los recargos de apremio exigidos después de que el contribuyente hubiera presentado una solicitud veraz de aplazamiento y fraccionamiento.

1. Supuesto de hecho

En el caso enjuiciado, un contribuyente fue objeto de regularización en un procedimiento inspector, del que derivó una liquidación por importe de 384.787,72 euros. El periodo voluntario de pago finalizó el 5 de septiembre de 2012 sin que el contribuyente hubiera realizado el pago, lo que en virtud de lo dispuesto en el artículo 161.1 a) de la Ley general tributaria (LGT) determinó el inicio del procedimiento ejecutivo y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LGT, la exigibilidad del recargo ejecutivo del 5 %.

El contribuyente solicitó el 26 de septiembre de 2012, antes de recibir la notificación de la providencia de apremio, el aplazamiento de la deuda. En el momento de la solicitud, la deuda se había incrementado un 5 % como consecuencia de la exigencia del recargo ejecutivo (por lo que había pasado a ser de 404.027,11 €).

La siguiente notificación que recibió el contribuyente no fue la resolución de su solicitud, sino la providencia de apremio, fechada en 1 de octubre y notificada al día siguiente, 2 de octubre de 2012.

La providencia de apremio exigía el pago de una deuda que se había incrementado en un 20 % respecto de la inicial, por lo que había pasado a ser de 461.745,26 euros. No obstante, establecía que la realización del pago antes de la finalización del nuevo periodo de pago reconocido, que finalizaba el 20 de octubre, determinaría la aplicación del recargo de apremio reducido del 10 %, lo que implicaría una deuda total a ingresar de 423.266,49 euros. Asimismo, la providencia de apremio señalaba que podría aplazarse o fraccionarse el pago de la deuda, previa petición del obligado, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

El 8 de octubre de 2012, el contribuyente recibió la notificación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en la que le informaba de la necesidad de subsanar la so-

licitud de aplazamiento, indicándole al mismo tiempo la necesidad de modificar su solicitud de aplazamiento e incluir el importe del apremio ordinario del 20 %, puesto que el recargo ejecutivo del 5 % solo resulta de aplicación cuando se satisface la totalidad de la deuda ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

El día 13 de octubre de 2012, el contribuyente manifestó su voluntad de ampliar su solicitud de aplazamiento del recargo de apremio ordinario del 20 %, al tiempo que reconocía su discrepancia con la exigibilidad de dicho recargo.

El 31 de octubre de 2012, el contribuyente presentó recurso de reposición contra la providencia de apremio, por considerar que solo es exigible el recargo ejecutivo del 5 %.

El 7 de noviembre de 2012, la AEAT concedió el aplazamiento/fraccionamiento del pago de las deudas reclamadas, pero condicionó dicha estimación a la formalización de un aval bancario por importe de 509.791,91 euros resultante de la suma de los importes correspondientes a la cuota inicial, el recargo de apremio del 20 %, los intereses derivados por el aplazamiento y un 25 % adicional de cada una de esas partidas, en los términos previstos en el artículo 48 del Reglamento general de recaudación.

El 9 de enero de 2013, fue desestimado el recurso de reposición. Contra la desestimación interpuso el recurrente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, que fue desestimada por Resolución de 26 de marzo de 2015. Contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue desestimado por Sentencia de 19 de enero de 2017 (rec. núm. 587/2015 –NFJ066533–), que finalmente fue recurrida en casación, motivando la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 que es objeto de estudio.

2. Doctrina del tribunal

La Sentencia analizada, de 27 de marzo de 2019 (rec. núm. 1418/2017 –NFJ072958–), tenía por objeto:

[...] determinar si, expirado el plazo para el ingreso en periodo voluntario de la deuda tributaria en periodo voluntario y solicitado su aplazamiento o fraccionamiento antes de que sea notificada la providencia que abre la vía de apremio, el recargo exigible por la Administración tributaria es el «ejecutivo» del 5 % o el de «apremio ordinario» del 20 %.

Para resolver esa cuestión, la sentencia recuerda el análisis del procedimiento de recaudación contenido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2014 (rec. núm.

2987/2011 –NFJ054560–) y pone de manifiesto que según la LGT el periodo ejecutivo comienza automáticamente tras la finalización del periodo voluntario de pago, en caso de que no hubiera sido pagada la deuda; mientras que el procedimiento de apremio se inicia con la notificación de la providencia de apremio.

Queda claro que el periodo ejecutivo y el procedimiento de apremio son dos realidades distintas de la función recaudatoria pero relacionadas entre sí, puesto que el comienzo del periodo ejecutivo constituye el presupuesto temporal para la iniciación del procedimiento de apremio. En definitiva, «el periodo ejecutivo es una realidad temporal de la recaudación que permite la satisfacción de la deuda tributaria insatisfecha en periodo voluntario, tanto de forma "espontánea" como a través de un procedimiento ejecutivo contra el patrimonio del obligado al pago».

Seguidamente, la sentencia transcribe el artículo 28 de la LGT, en el que se establecen los recargos exigibles, señalando a continuación que son tres los recargos del periodo ejecutivo, incompatibles entre sí y de aplicación sucesiva en el tiempo.

[Los] «apartados 2 y 3 del artículo 28 LGT tienen en común que exigen que se satisfaga la totalidad de la deuda (y, el propio recargo reducido del 10 por 100 en el apartado 3). Es posible que el obligado tributario satisfaga parcialmente la deuda en periodo ejecutivo, pero si el pago no comprende la totalidad de la deuda, incluido el recargo que corresponda y, en su caso, las costas devengadas, continuará el procedimiento por el resto impagado, tal como establece el artículo 69.3 del Reglamento de Recaudación.

Seguidamente, a partir de la exégesis del artículo 28 de la LGT, añade de forma categórica que «no quiere el legislador que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento en periodo ejecutivo impida el inicio del procedimiento de apremio».

Esta idea nuclear es desarrollada en la sentencia con el siguiente argumento:

[...] el legislador podría haber dispuesto que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en el periodo ejecutivo determinara su suspensión, pero no lo ha hecho, por el contrario, lo que ha dispuesto es que dicha solicitud no impide que se inicie o continúe la tramitación del procedimiento de apremio (artículo 65.5 LGT). Si a ello se une que se exige (apartados 2 y 3 del artículo 28 LGT) que se satisfaga la totalidad de la deuda tributaria, habrá que convenir que no procede la aplicación del recargo ejecutivo del 5 por 100 cuando se solicita el aplazamiento/fraccionamiento antes de que se notifique la providencia de apremio, tal como pretende la parte actora. No son equivalentes el pago propiamente dicho y los aplazamientos o fraccionamientos de pago, en todos los casos. No lo son, particularmente, a los efectos de los recargos previstos en el artículo 28 LGT. Actualmente no es esa la voluntad legislativa.

Por todo ello, la sentencia resuelve la cuestión suscitada en el auto de admisión estableciendo que, expirado el plazo para el ingreso en periodo voluntario de la deuda tributaria y solicitado su aplazamiento o fraccionamiento antes de que sea notificada la providencia que abre la vía de apremio, el recargo exigible por la Administración tributaria no es el «ejecutivo» del 5 %, puesto que no se cumple la condición prevista en el apartado 2 del artículo 28 de la LGT, que es la satisfacción total de la deuda tributaria, «dado que a estos efectos el aplazamiento/fraccionamiento del pago no se asimila al pago propiamente dicho, lo cual no implica, necesariamente, que el recargo exigible sea el de "apremio ordinario" del 20 %».

Esa conclusión, sin embargo, no fue compartida por todos los magistrados de la Sala, como acredita la existencia de un voto particular formulado por don José Díaz, al que se adhiere don Jesús Cudero, basado en cuatro argumentos.

El primero de ellos es que la sentencia dictada abandona injustificadamente la jurisprudencia previa. El segundo es que la normativa vigente no prevé de forma expresa los efectos de la solicitud de aplazamiento durante el periodo ejecutivo, por lo que sería razonable que estuviera obligada a resolver esa petición antes de dictar la providencia de apremio. El tercero, más difícil de entender, es que la legislación vigente, prevé el pago de un recargo del 5 % con el pago de la totalidad de la deuda tributaria en periodo voluntario, pero no prevé lo siguiente:

[...] no prevé la situación del pago efectuado en periodo ejecutivo, aunque la sentencia de la que ahora discrepamos entiende que si fuera de la totalidad procedería aplicar el recargo del 5 %. La solución no está legalmente prevista, aunque pudiera admitirse que era aplicable por analogía al recargo aplicable cuando se solicita el aplazamiento en periodo voluntario. Pero desde luego en dicho momento no puede hacerse de peor derecho a quien paga antes de la providencia de apremio respecto al que no paga en los plazos posteriores a dicha providencia previstos en el artículo 62.5 LGT.

El último de los argumentos que incorpora el voto particular es el Principio de Buena Administración, reconocido en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Según los magistrados que discrepan de la sentencia, este principio exige que solicitado el aplazamiento, que la normativa permite en vía ejecutiva, deba resolverse sobre esa solicitud antes de dictar la providencia de apremio, pues el hecho de que se prevea que tal petición no supone la paralización del procedimiento de apremio, no significa la necesidad de anteponer el dictado de la providencia antes de resolver sobre la misma, al final aceptada y declarada procedente, lo que demuestra la desviación del principio de buena administración.

3. Comentario crítico

La sentencia comentada se aleja notoriamente de la jurisprudencia de los últimos años en la que, como es sabido, se invoca con frecuencia el «Principio de Buena Administración»

para encontrar soluciones jurídicas justas a problemas derivados de la interpretación literal de la normativa directamente aplicable.

Ese Principio de Buena Administración, como recordaba la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2015 (rec. núm. 168/2014 –NFJ073121–), se reconoce en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. El mismo exige a la Administración motivar sus decisiones, pero:

[L]a obligación de motivar no está prevista solo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria, así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas.

El mencionado principio tiene especial relevancia práctica en el ámbito del Derecho Tributario, donde con frecuencia se plantean situaciones que no habían sido previstas por el legislador y, por ello, resulta necesario identificar y aplicar la solución más respetuosa para todos los intereses en conflicto¹. Una situación de ese tipo fue precisamente la que se planteó en el supuesto enjuiciado: el contribuyente solicitó el aplazamiento en periodo ejecutivo y la normativa reguladora no contempla si dicha solicitud debe o no suspender el procedimiento recaudatorio².

En ese contexto, resulta sorprendente la solución adoptada en la sentencia comentada por varios motivos. En primer lugar, porque existe una jurisprudencia consolidada que impone el deber de suspender el procedimiento recaudatorio hasta que la Administración haya resuelto las peticiones formuladas por el contribuyente.

El contenido básico de esa doctrina jurisprudencial se contiene en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2014 (rec. núm. 4900/2011 –NFJ054257–), con múltiples referencias a otras sentencias anteriores en las que establece que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva de una liquidación impugnada en tanto no haya resuelto la solicitud de suspensión de ejecución.

¹ De hecho, el problema suscitado en la sentencia no aparece planteado en los trabajos doctrinales de Lozano Serrano (1997), Calvo Ortega (2006), Merino Jara (2007).

² Es oportuno señalar que Calvo Ortega (2006, pp. 259), sí describe de forma genérica las consecuencias económicas de la presentación de la solicitud de aplazamiento en periodo ejecutivo, que según dicho autor:

[...] serán a continuación del devengo de interés de demora y el recargo de apremio ordinario correspondiente regulado en el art. 28 de la LGT. Ambas figuras son compatibles salvo el caso de que se trate de un recargo de apremio reducido, que no es de aplicación supuesto que aquí examinamos ya que exige el pago total de la deuda dentro del plazo que corresponde a partir de la notificación de la providencia de apremio.

La continuación del procedimiento ejecutivo en estos supuestos, según esta sentencia:

[...] conculca los artículos 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución, contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad [...] el control judicial de la actividad administrativa que proclama el artículo 106.1 de la Constitución y la tutela cautelar, que se integra en la garantía para obtener la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos, consagrada en el artículo 24.1 del texto fundamental, resultarían burlados si la Administración pudiera adoptar acuerdos de ejecución de un acto cuya suspensión cautelar ha sido interesada sin antes pronunciarse sobre la misma.

La última sentencia conocida en la que se trató esa cuestión es del Tribunal Supremo, de 27 de febrero de 2018 (rec. núm. 170/2016 –NFJ069778–), en la que se debía determinar lo siguiente:

[...] si, interesada por el obligado tributario la suspensión de la ejecución de la deuda que se le reclama, ya en la vía administrativa o económico-administrativa, ya en la jurisdiccional, puede la Administración iniciar el procedimiento de apremio sin que antes haya adoptado una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión.

El tribunal, atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso, concluyó:

no puede la Administración iniciar la vía de apremio –ni aun notificar la resolución ya adoptada– hasta tanto no se haya producido una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería tanto como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello.

Como se desprende de lo expuesto, existía una jurisprudencia consolidada que prohíbe continuar el procedimiento de recaudación hasta que se resolviera la solicitud de suspensión o el recurso interpuesto. Obviamente, el supuesto planteado en la sentencia analizada no coincide exactamente con el planteado en dicha jurisprudencia, pero sí tiene una clara similitud con el mismo y, *mutatis mutandi*, hubiera sido razonable extrapolar aquellas conclusiones al presente supuesto.

En segundo lugar, nos parece sorprendente la solución adoptada porque la conducta del contribuyente que solicita el aplazamiento y fraccionamiento es claramente activa, colaboradora y demostrativa de la existencia de una voluntad de pagar la deuda tributaria. Por todo ello parece desproporcionado que, en ese contexto, se le notifique la providencia de apremio. Sobre todo porque, según establece el artículo 70 del Reglamento general de

recaudación, «la providencia de apremio es el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago», por lo que no parece justificado ordenar esa actuación contra el patrimonio de un deudor que ha comparecido voluntariamente ante la Administración y ha manifestado su intención de pagar la deuda exigida.

Es cierto que la Administración se queja, con razón, de que algunos contribuyentes abusan de los derechos reconocidos en las normas e inician procedimientos con la única finalidad de retrasar o desatender sus obligaciones tributarias. Pero en el caso considerado no hay una sola mención a la utilización maliciosa o torticera del procedimiento de aplazamiento y fraccionamiento por parte del contribuyente. Por el contrario, todo parece indicar que el contribuyente actuó siempre de buena fe, subsanando los defectos advertidos por la Administración y garantizando la deuda aplazada con todos los recargos exigidos. Sin embargo, la buena fe de la Administración resulta más difícil de apreciar, porque «ordenó la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago», cuando todo hacía indicar que era innecesario y solo conduciría a generar un significativo incremento de la deuda tributaria.

En tercer lugar, nos parece sorprendente porque la solución adoptada supone aplicar el mismo régimen jurídico a los contribuyentes que manifiestan activamente su intención de pagar la deuda tributaria y a los contribuyentes que desatienden los requerimientos de pago de la Administración. Esta consideración obliga a cuestionar, una vez más, la naturaleza de los recargos de apremio.

La doctrina ha destacado que el recargo ejecutivo y el recargo de apremio reducido «tienen una clara naturaleza indemnizatoria, como se pone de relieve por el hecho de que son incompatibles con el interés de demora y los recargos por declaración extemporánea» (Tejerizo López, 2006, pp. 165). Además, esos recargos se pueden justificar por el incremento de coste que supone para la Administración el tratamiento individualizado de los expedientes de cobro, que en periodo voluntario se gestionan con unos costes mínimos a través de procedimientos masivos.

Por el contrario, el recargo de apremio ordinario tiene una naturaleza más controvertida. Algunos autores «le atribuyen un carácter resarcitorio, otros lo incluyen entre las multas coercitivas a que alude el artículo 99 de la Ley de régimen jurídico de las administraciones públicas; y otros, en fin, lo consideran pura y simplemente una sanción» (Tejerizo López, 2006, pp. 166). También hay quienes consideran que constituyen una rémora del viejo modelo de recaudación de las deudas tributarias en vía de apremio, caracterizado porque la Administración encomendaba a profesionales independientes su gestión de cobro y retribuía esos servicios mediante el recargo de apremio (Tejerizo López, 2006, pp. 166).

En todo caso, lo que parece claro es que ese recargo de apremio ordinario tiene poca justificación en la actualidad, porque los costes extraordinarios que puede verse obligada a soportar la Administración son objeto de compensación específica a través de las llama-

das «costas del procedimiento» (Tejerizo López, 2006, pp. 195). Y si resulta difícil encontrar la justificación de dicho recargo en la normalidad de los casos, mucho más difícil es conseguirlo en el supuesto considerado, en el que el contribuyente había comparecido voluntariamente ante la Administración y había ofrecido las garantías exigidas para lograr el aplazamiento de pago.

En cuarto y último lugar, nos parece sorprendente la sentencia porque no toma en consideración el Principio de Buena Administración que, como decíamos anteriormente, es frecuentemente invocado en la última jurisprudencia del Tribunal Supremo.

El Principio de Buena Administración, según subraya la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2019 (rec. núm. 4628/2017 –NFJ072886–):

[...] implícito en la Constitución, arts. 9.3 y 103, proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común, art. 3.1 e) de la Ley 40/2015; principio que impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y mandata a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, de observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto.

La relevancia práctica de este Principio de Buena Administración se ha visto en distintas sentencias en las que se enjuiciaban situaciones donde la actuación de la Administración parecía irreprochable porque había actuado conforme a las reglas que ordenaban su actuación, pero en las que se había alcanzado un resultado manifiestamente contrario a los principios de justicia tributaria.

Así sucedió, por ejemplo, en un supuesto en que la Administración había regularizado parcialmente la situación del contribuyente sin aplicar el principio de íntegra regularización, lo que provocaba un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública. En ese caso, los tribunales anularon los actos impugnados porque:

[...] le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo el Principio de Buena Administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente» (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2017 [rec. núm. 785/2016 –NFJ066666–]).

Otro ejemplo de la relevancia práctica de este principio lo vemos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2019 (rec. núm. 128/2016 –NFJ072686–), en la que se enjuiciaba la posibilidad de impugnar una valoración catastral firme con ocasión de la impugnación de la liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles. Esa impugnación, en principio, debería considerarse inadmisibile, porque esos valores catastrales tienen su propio plazo y procedimiento impugnatorio, pero, pese a ello, el Tribunal Supremo reconoció en el caso concreto la viabilidad de ese recurso con base en el Principio de Buena Administración, porque la jurisprudencia sentada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 –NFJ054558–) determinaba la improcedencia de calificar como urbanos esos inmuebles que carecían de instrumento de desarrollo urbanístico.

Sin embargo, la firmeza de los actos administrativos impugnados no fue obstáculo para que los tribunales admitieran su impugnación, porque el Principio de Buena Administración permite entender que, en ocasiones, «se dan situaciones excepcionales que van a permitir que ceda esta regla ante principios superiores que deben, en determinadas situaciones, prevalecer frente al principio de seguridad jurídica». Desde esta perspectiva, el tribunal constató que el sistema de impugnación de los actos de gestión y los actos de liquidación tiene algunas disfuncionalidades que implican una injustificada restricción al principio de tutela judicial efectiva. Esa disfuncionalidad permitió a la Administración local dictar liquidaciones a partir de unas valoraciones catastrales manifiestamente ilegales, por lo que el tribunal consideró viable su impugnación y anulación basada en el Principio de Buena Administración.

La doctrina establecida en estas sentencias pone de manifiesto la relevancia práctica del Principio de Buena Administración, que exige anteponer los principios de justicia tributaria a las reglas concretas que reconocen potestades de actuación a la Administración. Porque, según el Tribunal Supremo, ese principio impone a la Administración:

[...] una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

Desde esta consideración, parece claro que el Principio de Buena Administración exigía en el supuesto concreto que la Administración resolviera sobre la solicitud de aplazamiento antes de dictar y notificar la providencia de apremio. No hacerlo así, aunque no suponga la contravención directa de ningún precepto legal, resulta contrario a los principios de justicia tributaria por los motivos anteriormente expuestos.

Referencias bibliográficas

- Calvo Ortega, R. (2006). Aplazamiento y fraccionamiento. En R. Calvo Ortega (dir.), *Los nuevos reglamentos tributarios*. Cizur Menor: Thomson-Civitas.
- Lozano Serrano, C. (1997). *Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*. Pamplona: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi.
- Merino Jara, I. (2007). Las garantías en el aplazamiento y el fraccionamiento de pago. *Anuario de la Facultad de Derecho* (Universidad de Extremadura), 25.
- Tejerizo López, J. M. (2006). Procedimiento de apremio. En R. Calvo Ortega (dir.), *Los nuevos reglamentos tributario*. Cizur Menor: Thomson-Civitas.

Procedimientos de obtención de información desarrollados con carácter previo a un procedimiento de comprobación

Análisis de la [STS de 8 de abril de 2019, rec. núm. 4632/2017](#)

Javier Bas Soria

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

Extracto

La sentencia que comentamos examina si el requerimiento de información efectuado por la Inspección de los tributos antes de un procedimiento de comprobación e investigación supone el inicio del mismo, con las consecuencias que de ello se derivan por la posible superación del plazo máximo para dictar liquidación. Concluye el tribunal, a la vista de lo actuado en el procedimiento inspector posterior, que el requerimiento es una actuación separada, y que con la misma no se pretendía suplantar el procedimiento inspector posterior, que tuvo una actuación inquisitiva más amplia que el propio requerimiento.

1. Supuesto de hecho

Se plantea en la sentencia que vamos a analizar la problemática relativa al desarrollo sucesivo de dos procedimientos tributarios. En primer lugar, un procedimiento de requerimiento de información tributaria, referido al cumplimiento de las propias obligaciones tributarias del contribuyente ante el que se siguen las actuaciones; y posteriormente, de resultados de la documentación obtenida en el procedimiento anterior, un procedimiento de comprobación, en el que se va a regularizar aquello que deriva de la documentación obtenida.

Se viene planteando si con ello la Administración no está burlando las normas procedimentales, muy particularmente la norma relativa a la duración máxima del procedimiento de comprobación, al sustraer del mismo la fase de obtención de información.

Esta problemática es la que se trasladó al Tribunal Supremo y que este ha resuelto mediante Sentencia de 8 de abril de 2019, dictada en recurso de casación número 4632/2017 (NFJ073149), que pasamos a analizar a continuación.

El recurso de casación se plantea contra la sentencia dictada por la Audiencia Nacional con fecha 3 de mayo de 2017 (rec. núm. 303/2015 –NFJ069270–).

Se planteó ante la Audiencia Nacional el siguiente supuesto. Un contribuyente fue objeto de una actuación de comprobación limitada por el concepto IRPF, en la que no se pudieron liquidar la totalidad de rentas del contribuyente, al resultar necesario para ello la comprobación de los movimientos habidos en cuentas corrientes, actuación vedada en el procedimiento de comprobación limitada.

Finalizada esta actuación mediante la práctica de liquidación, se realizaron dos requerimientos de información, cuyo contenido coincidiría prácticamente con lo regularizado en la actuación inspectora posterior.

A continuación, se inició el procedimiento inspector, cuyo contenido, como ya se ha dicho, coincidió con el del procedimiento de requerimiento de información previo, y cuyo resultado fue la práctica de una liquidación por la existencia de unas ganancias no justificadas de patrimonio.

La Audiencia Nacional, en su sentencia, plantea, en primer lugar, que quizá debió finalizarse el procedimiento de comprobación limitada, en lugar de mediante una liquidación, con el inicio de un procedimiento de inspección, en el que se regularizaran todos los elementos del hecho imponible, si bien esta cuestión, aunque parece ayudar a la formación del juicio, no sirve de fundamento al fallo posterior.

Prosigue constatando que, tal y como ha reconocido la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no se cuestiona el derecho de la Administración tributaria a realizar requerimientos de información, requerimientos que se pueden realizar tanto antes como después del desarrollo de un procedimiento de comprobación (debemos añadir, aunque no lo señala la sentencia, que también pueden realizarse durante las actuaciones de comprobación, como señala el artículo 30 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos –RGAT–).

No obstante, señala la propia sentencia, lo que se cuestiona en la misma es la concatenación de procedimientos de forma enlazada en el tiempo, sometiendo estas actuaciones a un juicio de proporcionalidad, en el que se examina el cumplimiento de tres requisitos:

Debe cumplir tres requisitos. En primer lugar, el juicio de idoneidad: si la medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto. En segundo lugar, el juicio de necesidad: valorar si la medida acordada es necesaria sin que exista otra más moderada para la consecución del mismo fin con igual eficacia. Y en tercero, el juicio de proporcionalidad: se tendrá que valorar si es ponderada o equilibrada en el sentido de obtenerse más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto.

La conclusión que alcanza la Audiencia Nacional es que resulta desproporcionado y un uso desmedido de las prerrogativas de la Administración el hecho de que, para regularizar un impuesto y periodo, el contribuyente se haya visto sometido de forma sucesiva a los procedimientos de aplicación de los tributos que hemos referido.

El tribunal señala, a partir de lo expuesto, que el plazo de iniciación de la actuación inspectora, en este caso, debe coincidir con la fecha en la que se formuló el primero de los requerimientos de información al obligado. La consecuencia que se extrae de ello es la superación del plazo máximo para la finalización de las actuaciones inspectoras, determinante de que no se tenga por interrumpido el plazo de prescripción.

La Administración del Estado planteó recurso de casación contra esta sentencia (Auto del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2018, rec. núm. 4632/2017 –NFJ069272–), siendo la cuestión admitida con interés objetivo la siguiente:

Determinar si los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias suponen el inicio de un procedimiento inspector, si se tiene en cuenta el resultado para acordar dicho procedimiento o, por el contrario, se está en presencia de actuaciones distintas y separadas, operando los plazos de duración del procedimiento inspector de modo autónomo e independiente.

2. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo centra de forma muy clara la cuestión, al señalar que lo planteado es si el requerimiento de información efectuado por la Inspección de los tributos antes de un procedimiento de comprobación e investigación supone el inicio del mismo, cuando el resultado de aquel requerimiento de información se utiliza en este, siendo la consecuencia que se anuda a ello un cambio en el cómputo del plazo de duración máxima del procedimiento, determinante de la superación del mismo, de la pérdida de eficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones realizadas antes de dicha superación.

Debemos recordar en este punto, aunque no se cite en la sentencia, la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo, expresada en Sentencias de 12 de marzo de 2015 (rec. núm. 4074/2013 –NFJ064068–), 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 789/2014 –NFJ063017–) y 21 de junio de 2016 (rec. núm. 1591/2015 –NFJ063066–), en las que se afirma que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone interrupción de la prescripción, siendo necesario para la interrupción de esta la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que las actuaciones que vayan a realizarse.

En cuanto al motivo del fallo, «afea» el Tribunal Supremo a la Audiencia Nacional que el mismo se funde en el principio de proporcionalidad únicamente y que no se apoye en vulneración legal alguna.

A continuación procede a examinar el marco normativo que regula los requerimientos de información, contenido tanto en la Ley general tributaria (LGT) como en el RGAT, realizando una exposición didáctica de los diferentes tipos de requerimientos de información existentes en nuestro derecho: por la forma de obtención de la información, los requerimientos son por suministro, cuando los requerimientos son aprobados con carácter general

y periódico para determinadas informaciones, y por captación, para aquellos casos en los que se solicita una información individualizada a un contribuyente; por la persona a la que se refiere la información, pueden ser requerimientos sobre el propio obligado o sobre terceros; y por el momento temporal en el que se realizan, los requerimientos pueden ser anteriores al inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos, o realizados en el seno de uno de estos procedimientos.

Señala el tribunal que el conjunto normativo expuesto pone de manifiesto la independencia entre los requerimientos de información y los procedimientos de comprobación e inspección, integrándose los requerimientos de información que se realicen en el seno de uno de estos últimos como una cuestión de mero trámite del mismo.

La conclusión que se extrae es que el requerimiento de información, cuando se atenga a los límites que configura el artículo 93 de la LGT, no puede suponer el inicio de un procedimiento de investigación, sino que constituye una actividad previa necesaria para la adecuada planificación y programación de las actuaciones inspectoras.

De hecho, se destaca que el objeto del requerimiento de información es, precisamente, recabar información con trascendencia tributaria con finalidades de distinto tipo, entre las que no cabe excluir el inicio posterior de un procedimiento de investigación o comprobación en el que la información obtenida sea utilizada, incluso referida al propio obligado, sin que eso suponga que el procedimiento posterior haya comenzado como consecuencia del citado requerimiento.

La única limitación aplicable a los requerimientos de información es que tengan «trascendencia tributaria», condición exigida para que los mismos sean legítimos.

Nuevamente el Tribunal Supremo destaca que la sentencia recurrida en casación no ha encontrado que los requerimientos vulneraran sus propios límites, ya que tenían una indudable trascendencia tributaria, ni que se encontraran faltos de fundamento, sino que los juzga como desproporcionados en atención al conjunto de actuaciones tributarias seguidas de forma concatenada en el tiempo.

Afirma a continuación que los requerimientos tienen una finalidad específica legítima, que entronca con la obligación de colaboración social, como es la actividad de investigación de conductas fraudulentas o de elusión fiscal, como un paso previo a la iniciación de los procedimientos de investigación y comprobación, para la que debe existir una actividad de planificación y selección de los contribuyentes y tributos a investigar.

A partir de lo expuesto se concluye que:

[...] los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no

supone el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas.

En cuanto a la aplicación de esta doctrina al caso concreto, el Tribunal Supremo destaca además que la actuación de comprobación e investigación tuvo un contenido más amplio que la de requerimiento de información, pues «aportaron escrituras de compraventa de inmuebles, contratos de prestación de servicios a sociedad, recibos de IBI, cheques, préstamos, examen de otras cuentas bancarias distintas a las que registraron los movimientos de efectivo respecto a los se solicitó la información», de lo que concluye que «la actividad de información no suplantó ni pretendió sustituir a la de investigación, que tuvo sustantividad propia».

3. Comentario crítico

Plantea esta sentencia una cuestión que resulta de franca actualidad, al haberse multiplicado los requerimientos que dirige la Administración tributaria, en particular los órganos de Inspección, que se refieren al cumplimiento de las propias obligaciones tributarias del requerido y que, frecuentemente, dan lugar a la iniciación de procedimientos de comprobación posteriores.

La cuestión no era nueva en los tribunales, que ya se habían pronunciado en ocasiones anteriores, no pocas de ellas en sentido contrario al de la sentencia que nos ocupa. No podemos dejar de destacar que el propio Tribunal Supremo había examinado esta cuestión en la Sentencia de 26 de mayo de 2014 (rec. núm. 16/2012 –NFJ054618–), llegando a una conclusión contraria a la ahora evacuada.

Se planteaba en la misma la regularidad de una actuación de comprobación e investigación desarrollada con el contribuyente, tras haber sido formulados requerimientos de información a otros países y haberse analizado la información recibida, disponiendo ya de todos los antecedentes necesarios para la práctica de la liquidación.

En esta sentencia se afirmaba que este comportamiento de la Administración, por el que se sustrae parte de las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación mediante el desarrollo de unas actuaciones previas de obtención de información dirigidas al objeto de la regularización, era contrario a derecho, pues le servía para eludir la limitación temporal contemplada en el artículo 150 de la LGT. Así decía la misma:

(a) Diferente ha de ser la respuesta a la primera línea de debate. No cabe admitir que, ante las dificultades que acarrea cumplir el plazo máximo señalado por el legislador para las actuaciones inspectoras cuando deba pedirse información a las

autoridades de otros Estados con objeto de regularizar la situación tributaria de la entidad inspeccionada, y a fin de burlar ese plazo máximo, se realicen actuaciones antes del inicio del procedimiento, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida.

Recuérdese que «el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia ley prevé (apartado 1) [...] Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación, como los constituidos por la necesidad de esperar a la llegada de la información recabada a otras autoridades. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4)» [Sentencia de 24 de enero de 2011 (casación 5990/07, FJ 5.º)].

Por consiguiente, debiéndose entender realmente principiadas las actuaciones de comprobación e investigación el 25 de febrero de 2002 y finalizadas el 22 de junio de 2005, se dilataron durante treinta y nueve meses y veintiséis días, con una duración total de mil doscientos catorce días. Se superó indudablemente el plazo máximo de doce meses establecido para las mismas, que no fue objeto de ampliación, habida cuenta de las dilaciones que pueden ser imputadas a la compañía inspeccionada y del plazo de seis meses a computar como interrupción justificada por la información tributaria requerida a las autoridades de los Países Bajos y Gran Bretaña de acuerdo con el artículo 31 bis, apartado 1 a), del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, término que era el aplicable cuando la solicitud se cursaba a la Administración tributaria de otros Estados miembros de la Unión Europea [véase, por todas, la sentencia de 19 de abril de 2012 (casación 541/11, FJ 4.º)]; aún más, ni siquiera considerando el plazo de doce meses de interrupción justificada aplicable cuando la información se requería a organismos de otros Estados que no fueran Administración tributaria, se habría respetado el plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación legalmente previsto.

Habiéndose excedido el plazo máximo de las actuaciones inspectoras, se producen los efectos jurídicos que a dicha situación anudaba el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, desarrollado por el artículo 31 quáter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, esto es, no considerar interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas...

A nuestro juicio, ni una ni otra sentencia resultan en sí mismas especialmente llamativas; la que constituye el objeto del presente análisis sigue con extremado apego el texto

legal y confirma la actuación de la Administración que, general y afortunadamente, suele seguir con extremado celo el texto literal de la norma; la que acabamos de citar por el contrario sigue la línea, tan frecuente en el Tribunal Supremo, de trascender a los tenores literales de la norma y aplicar los principios generales para que la aplicación de los tributos se ajuste plenamente a los principios constitucionales y a los que deben regir la aplicación de los tributos. Lo que resulta extraordinariamente sorprendente es la comparativa entre una y otra.

Tanto el caso examinado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de mayo de 2014 como en la que ahora comentamos, de 8 de abril de 2019, existe una identidad esencial: en ambos casos se ha realizado por la Administración un supuesto requerimiento de información, cuyo objeto esencial es obtener los datos necesarios para la práctica de la regularización, sustrayendo dicho requerimiento del procedimiento de comprobación e investigación.

Existe además otro elemento de coincidencia; el requerimiento de información se emite cuando la Administración ha constatado, mediante otros datos, indicios o informaciones ya a su disposición, que resulta probable una regularización de la situación tributaria del contribuyente en relación con aquellos puntos comprendidos en el propio requerimiento de información.

Quizá resulta más evidente esta circunstancia en el caso resuelto por la Sentencia de 26 de mayo de 2014, en la que se afirma que la solicitud de asistencia mutua formulada por el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de las Islas Baleares afirma que existen «sospechas fundadas de elusión del pago de los derechos a la importación de la embarcación de referencia».

Cierto es, no obstante, que el contenido del procedimiento de comprobación no tiene el mismo alcance después, a pesar de dirigirse en ambos casos a regularizar aquello que resulta del requerimiento de información: en el caso de la Sentencia de 26 de mayo de 2014 el tribunal afirma que la mera notificación formal una vez concluida la auténtica labor de investigación desarrollada solo buscaba dar una apariencia de desarrollo de dicha labor en presencia del obligado tributario, cuando ya se había completado con el requerimiento; mientras que en la Sentencia de 8 de abril de 2019, el Tribunal Supremo destaca que en el procedimiento de comprobación posterior al requerimiento se aportaron escrituras de compraventa de inmuebles, contratos de prestación de servicios a sociedad, recibos de IBI, cheques, préstamos, examen de otras cuentas bancarias distintas a las que registraron los movimientos de efectivo respecto a los se solicitó la información, destacando que en su opinión, por tanto, la actividad de información no suplantó ni pretendió sustituir a la de investigación, que tuvo sustantividad propia.

Por otro lado, existe una diferencia en cuanto al destinatario del requerimiento: en la Sentencia de 26 de mayo de 2014 se dirige frente otras Administraciones tributarias en vía

de asistencia mutua, es decir, frente a persona distinta de aquel que es objeto del procedimiento de comprobación posterior, y en la Sentencia de 8 de abril de 2019 se dirige frente al propio obligado tributario.

A nuestro juicio, resulta mucho más fácil sostener la independencia de los requerimientos de información de forma independiente cuando estos se formulan frente a terceros que cuando se dirigen frente al propio obligado tributario y se refieren al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias, especialmente si ya existían indicios anteriores de la existencia de irregularidades. Sin embargo, los fallos de Tribunal Supremo se producen en sentido contrario; es mucho más exigente en la Sentencia de 26 de mayo de 2014, con el requerimiento a terceros, que en la Sentencia de 8 de abril de 2019, con el requerimiento al propio obligado.

Resulta difícil, después de esta comparativa, esbozar una respuesta general y, sobre todo, tratar de adelantar, a partir de estos criterios, hacia dónde va a dirigirse la jurisprudencia. No deja de recordarnos lo producido con estas sentencias a la monumental obra de Vasili Grossman *Vida y destino*, particularmente a la absurda situación de Víctor, injustamente aislado y preparándose para lo peor, que se resuelve con una llamada del «camarada Stalin» que cambia su previsible aciago destino. Algo de imprevisibilidad propia del totalitarismo hay en la comparación de sentencias.

Nos parece que el Tribunal Supremo, después de fallos muy notorios contra la Hacienda Pública, quizá con mucho desapego a la ley (como en el caso de las prestaciones de maternidad) haya querido dar un paso atrás y dar la razón ahora a la Administración, quizá cuando había más motivo.

No podemos cerrar este comentario sin destacar que el criterio de la Sentencia 8 de abril de 2019 ha sido nuevamente aplicado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de abril de 2019 (rec. núm. 6513/2017 –NFJ073816–) en el que se examinaba una cuestión igual a la planteada en la sentencia objeto de este comentario, resolviendo el tribunal en su sentencia lo siguiente:

Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia que, en un caso como el examinado, los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no suponen el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas.

Sirva como conclusión general que parece que a lo que deberemos atender para resolver en el futuro estos asuntos no será a la existencia o no de un requerimiento de información, lo que desde luego parecía de un formalismo excesivo, sino si a través de uno o sucesivos

requerimientos, ampliando el contenido de los primeros, se ha pretendido desarrollar una verdadera comprobación fuera del procedimiento inspector. La clave, pues, radicará en la adecuada aplicación del pronunciamiento contenido tanto en la Sentencia de 8 de abril de 2019 como en la de 22 de abril de 2019, que acabamos de citar, y que reza así:

En definitiva, la actividad de información no suplantó ni pretendió sustituir a la de investigación, que tuvo sustantividad propia.

Casos prácticos del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalitat de Catalunya

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF.-

(Prueba 2, celebrada el día 23 de marzo de 2019, de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de acceso libre y acceso por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalitat de Catalunya, convocatoria 232).

Extracto

Desarrollamos a continuación tres supuestos prácticos correspondientes a la prueba 2 de las pruebas de acceso al Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalitat de Catalunya.

A lo largo de los tres casos prácticos se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de procedimientos tributarios, ISD, IRPF e IP.

Palabras clave: Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios; Generalitat de Catalunya; IRPF; IP; ISD; recaudación.

Esta prueba consiste en resolver por escrito tres supuestos prácticos en los que se planteará, eventualmente, analizar los estados contables de una empresa; comprobar la adecuación de las autoliquidaciones o declaraciones tributarias a los hechos imposables producidos y los demás elementos conocidos de la obligación tributaria; contestar alegaciones; efectuar y motivar la regularización tributaria y practicar las liquidaciones tributarias, incluidas liquidaciones de sanciones tributarias; determinar las actuaciones y procedimientos de recaudación en periodo voluntario o ejecutivo; analizar la situación económico-financiera del deudor a efectos de determinar los acuerdos a adoptar en el marco de un procedimiento de recaudación, y resolver procedimientos de revisión.

La normativa a emplear en la resolución de estos supuestos es la vigente en la fecha de la realización de esta prueba.

Los supuestos, independientemente de la temporalidad, se resolverán con base en la normativa vigente en la fecha de la prueba.

Supuesto Práctico 1. Recaudación

La sociedad Refugio de Lujo, SL tiene las siguientes deudas en fase ejecutiva con la Agencia Tributaria de Catalunya (ATC) derivadas de su actividad:

Concepto	Importe pendiente
Autoliquidación IEET* 4T/X16	12.000 €
Autoliquidación IEET 4T/X17	10.000 €
Liquidación ITP y AJD (modalidad AJD, protocolo 1117, año 20X17)	36.000 €
Sanción tributaria artículo 191 LGT (año 20X17)	14.175 €
Sanción tributaria artículo 203 LGT (año 20X17)	3.150 €
Autoliquidación IEET 1S/X17	14.000 €
Liquidación IEET 1T/X16	12.000 €
Importe total	101.325 €

(*) IEET: Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

Ambas sanciones tienen origen en la liquidación ITP y AJD (modalidad AJD, protocolo 1117, año 20X17).

La señora Anna y el señor Biel son socios a partes iguales. El señor Biel ejerce las funciones de administrador único y de gerente de la sociedad desde el momento fundacional.

El año 20X18, como consecuencia de la reducción de ingresos, del excesivo endeudamiento y de la mala gestión empresarial, la sociedad ha tenido que cesar en la actividad.

Después de realizar diversas actuaciones recaudatorias infructuosas, y constatar la insolvencia de la sociedad, la jefa de la Oficina Central de Recaudación ha dictado, en fecha 1 de febrero de 20X19, resolución por la que declara fallida la sociedad Refugio de Lujo, SL.

Parte 1.1

Preguntas

1. ¿Contra quién debería dirigirse la Administración tributaria para cobrar las deudas de Refugio de Lujo, SL? Motive la respuesta.
2. ¿La insolvencia de la sociedad puede ser una forma de extinción de las deudas tributarias de Refugio de Lujo, SL? ¿En qué supuestos?

Solución

Apartado 1

Por una parte, el administrador de Refugio de Lujo, SL que ostentaba el cargo en la fecha en que se cometieron las infracciones correspondientes al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentos –ITP y AJD– (modalidad AJD, protocolo 1117) de 20X17 puede ser declarado responsable subsidiario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT– («administrador infractor»), que dispone que, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT, serán responsables subsidiarios los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Dado que el enunciado del supuesto nos indica que el señor Biel ha ejercido las funciones de administrador único y de gerente de la sociedad desde el momento fundacional, y la

infracción tributaria relativa al ITP y AJD (modalidad AJD, protocolo 1117) se refiere al año 20X17, será el señor Biel el responsable subsidiario, al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT.

Por lo que se refiere al alcance de la responsabilidad, el citado artículo 41.3 de la LGT establece que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario y que la responsabilidad del administrador infractor también se extenderá a las sanciones.

Entendemos que los importes pendientes a que se refiere el enunciado llevan incorporado el recargo de apremio ordinario del 20 %, por lo que de los importes pendientes deberemos descontar el recargo de apremio ordinario.

En consecuencia, la responsabilidad subsidiaria del administrador infractor (señor Biel) ascenderá a 44.437,50 euros (30.000 € de la liquidación correspondiente al ITP y AJD de 20X17 y 14.437,50 € de la sanción correspondiente al mismo concepto y período).

Por otra parte, el enunciado nos indica que la sociedad Refugio de Lujo, SL, en el año 20X18, y como consecuencia de la caída de ingresos, del excesivo endeudamiento y de la mala gestión empresarial, ha cesado en la actividad, por lo que el señor Biel, que ha ejercido las funciones de administrador único y de gerente de la sociedad desde el momento fundacional, puede ser declarado responsable subsidiario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 b) de la LGT («administrador del cese»), que establece que serán responsables subsidiarios los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Por lo que se refiere al alcance de la responsabilidad, el citado artículo 41.3 dispone que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario y que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en la LGT u otra ley se establezcan (por lo tanto, la responsabilidad del administrador del cese no se extenderá a las sanciones).

Entendemos que los importes pendientes a que se refiere el enunciado llevan incorporado el recargo de apremio ordinario del 20 %, por lo que de los importes pendientes deberemos descontar el recargo de apremio ordinario.

En consecuencia, la responsabilidad subsidiaria del administrador del cese (señor Biel) ascenderá a 70.000 euros (10.000 € de la autoliquidación correspondiente al concepto y período IEET 4T/X16; 8.333,33 € de la autoliquidación correspondiente al concepto y período IEET 4T/X17; 30.000 € de la liquidación correspondiente al ITP y AJD, modalidad AJD, protocolo 1117, del año 20X17; 11.666,67 € de la autoliquidación correspondiente al concepto y período IEET 1S/X17, y 10.000 € de la liquidación correspondiente al concepto y período IEET 1T/X16).

Apartado 2

El artículo 59 de la LGT establece que las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado.

Por otra parte, el artículo 173 del mismo texto legal dispone que el procedimiento de apremio termina:

- a) Con el pago de la cantidad debida a que se refiere el apartado 1 del artículo 169 de la LGT.
- b) Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.
- c) Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanuda, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.

Por otra parte, los artículos 61 a 63 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), regulan la baja provisional por insolvencia.

Así, su artículo 61 regula el concepto de deudor fallido y de crédito incobrable, estableciendo que se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación.

Sin perjuicio de lo que establece la normativa presupuestaria y atendiendo a criterios de eficiencia en la utilización de los recursos disponibles, se determinarán por el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable.

Por otra parte, su artículo 62 reglamenta los efectos de la baja provisional por insolvencia, disponiendo que la declaración total o parcial de crédito incobrable determinará la baja en cuentas del crédito en la cuantía a que se refiera dicha declaración.

Dicha declaración no impide el ejercicio por la Hacienda pública contra quien proceda de las acciones que puedan ejercitarse con arreglo a las leyes, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago.

La declaración de fallido correspondiente a personas o entidades inscritas en el Registro Mercantil será anotada en este en virtud de mandamiento expedido por el órgano de recaudación competente. Con posterioridad a la anotación el registro comunicará a dicho órgano de recaudación cualquier acto relativo a dichas personas o entidades que se presente a inscripción o anotación.

Declarado fallido un obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración, si no existen otros obligados al pago.

Por último, su artículo 63 regula la revisión de fallidos y rehabilitación de créditos incobrables, disponiendo que el órgano de recaudación vigilará la posible solvencia sobrevinida de los obligados al pago declarados fallidos.

En caso de producirse tal circunstancia y de no mediar prescripción, procederá la rehabilitación de los créditos declarados incobrables, reanudándose el procedimiento de recaudación partiendo de la situación en que se encontraban en el momento de la declaración de crédito incobrable o de la baja por referencia.

Parte 1.2

Por su parte, el señor Biel, a título personal, tiene las siguientes deudas con la ATC (importes expresados en euros):

Concepto	Importe en voluntaria	Vencimiento voluntaria	Recargo en ejecutiva	Vencimiento ejecutiva	Importe pendiente
Liquidación modalidad TPO	4.275 €	21-5-20X18	855 €	21-1-20X19	5.130 €
Sanción tributaria	1.122,19 €	20-7-20X18	224,44 €	5-2-20X19	1.346,63 €
Reducción sanción tributaria	374,06 €	5-11-20X18	-	-	374,06 €
Deuda por responsabilidad tributaria solidaria como partícipe en una entidad del artículo 35.4 LGT	12.600 €	5-2-20X19	-	-	12.600 €

El señor Biel ha fallecido el 23 de marzo de 20X19, con su esposa, la señora Cinta, como heredera única.

Pregunta

Explicar el procedimiento para cobrar las deudas del señor Biel, pendientes a la fecha de su fallecimiento, y con qué alcance (no es necesario que lo cuantifique). Razone brevemente la respuesta.

Solución

El artículo 39 de la LGT regula los sucesores de personas físicas, estableciendo que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

Por otra parte, el artículo 177 del mismo texto legal reglamenta el procedimiento de recaudación frente a los sucesores, disponiendo que, fallecido cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación a los sucesores, con requerimiento del pago de la deuda tributaria y costas pendientes del causante.

Por último, el artículo 127 del RGR regula el procedimiento de recaudación frente a los sucesores, estableciendo que fallecido cualquier obligado al pago de una deuda, el proce-

dimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación al sucesor del requerimiento para el pago de la deuda y costas pendientes del causante, con subrogación a estos efectos en la misma posición en que se encontraba el causante en el momento del fallecimiento y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 182.3, primer párrafo, de la LGT. En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

- a) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce dentro del periodo voluntario, se requerirá al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la LGT.
- b) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.
- c) Si el fallecimiento se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la LGT, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 % en el plazo del artículo 62.5 de la LGT, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del 10 %, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 %.
- d) Si el fallecimiento se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la LGT, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

Por lo tanto, cabe distinguir en función de cada una de las deudas pendientes con la ATC:

- Por lo que se refiere a la deuda correspondiente a Liquidación, modalidad TPO, dado que el fallecimiento se produjo en fecha 23 de marzo de 20X19, es decir, una vez finalizado el plazo el artículo 62.5 de la LGT (el plazo finalizó el 21 de enero de 20X19), en la notificación al sucesor se le requerirá para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.
- Por lo que se refiere a la deuda correspondiente a Sanción tributaria, el artículo 39 de la LGT establece que en ningún caso se transmitirán las sanciones.
- Por lo que se refiere a la deuda correspondiente a Reducción sanción tributaria, el artículo 39 de la LGT establece que en ningún caso se transmitirán las sanciones.

- Por último, por lo que se refiere a la Deuda por responsabilidad tributaria solidaria derivada de la condición de partícipe en una entidad del artículo 35.4 de la LGT, el artículo 39.1 de la LGT dispone que no se transmitirá la obligación del responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

En este caso, la fecha de notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad es anterior a la fecha de fallecimiento, por lo que sí que se transmitirá la obligación del responsable.

Dado que el fallecimiento del obligado al pago se produjo en fecha 23 de marzo de 20X19, y todavía no se había notificado a dicha fecha la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.

Parte 1.3

Por su parte, la señora Anna tiene una deuda con la ATC como consecuencia de una liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) por la sucesión de su madre, que murió el 20 de noviembre de 20X16.

La Administración giró propuesta de liquidación, y posterior liquidación provisional, por importe de 30.500 euros. En el expediente de la ATC, se constata que todas las notificaciones se practicaron de acuerdo con la normativa vigente, pero la señora Anna, a pesar de que le fue dejado aviso en el buzón, no retiró las cartas de la oficina de Correos. El día 2 de julio de 20X18, se publica en el BOE el anuncio mediante el cual se la cita para notificarle, por comparecencia, la liquidación provisional. El anuncio también se publica en el DOGC el 5 de julio de 20X18.

La señora Anna se presenta ante la ATC en fecha 12 de septiembre de 20X18 para informarse sobre la posibilidad de obtener un aplazamiento de esta deuda.

Preguntas

1. ¿Cuándo se ha producido la notificación de la liquidación provisional del ISD?
2. ¿En qué situación se encuentra la deuda cuando la señora Anna acude a las oficinas de la ATC?
3. Razonar la información que habría que dar a la contribuyente en relación con la solicitud de aplazamiento.

Solución

Apartado 1

El artículo 109 de la LGT reglamenta las notificaciones en materia tributaria, disponiendo que el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.

En cuanto al lugar de práctica de las notificaciones, el artículo 110.2 del mismo texto legal establece que en los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Por otra parte, su artículo 112 regula la notificación por comparecencia, señalando que cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el Boletín Oficial del Estado.

La publicación en el Boletín Oficial del Estado se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido.

En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

Por lo tanto, la notificación de la liquidación provisional por el ISD se produjo en fecha 18 de julio de 20X18, es decir, el día siguiente al del vencimiento del plazo de 15 días na-

turales, a contar desde el día siguiente al de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado (dicha publicación se produjo en fecha 2 de julio de 20X18).

Apartado 2

El artículo 62 de la LGT regula los plazos para el pago, disponiendo en su apartado 2 que, en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

En el caso que nos ocupa, habiéndose notificado la liquidación en fecha 18 de julio de 20X18, es decir, dentro de la segunda quincena del mes de julio, el plazo para el pago en periodo voluntario abarcará el periodo comprendido entre la fecha de recepción de la notificación (el 18 de julio de 20X18) y el día 5 del segundo mes posterior (septiembre de 20X18) o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Por otra parte, el artículo 161.1 a) de la LGT establece que el período ejecutivo se inicia, en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de la LGT.

Por lo tanto, cuando la señora Anna acude a las oficinas de la ATC, en fecha 12 de septiembre de 20X18, la deuda tributaria se encuentra en período ejecutivo (el cual se inició el 6 de septiembre de 20X18).

Apartado 3

El artículo 65.5 de la LGT establece que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

En tales casos, la Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

Parte 1.4

La señora Anna decide no hacer nada. Posteriormente, la jefa de la Oficina Central de Recaudación de la ATC dicta y emite la providencia de apremio. En el expediente, constan los intentos siguientes de notificación de la providencia de apremio en el domicilio fiscal de la contribuyente:

- 23 de octubre de 20X18 a las 14:00 h, con resultado «ausente».
- 26 de octubre de 20X18 a las 15:30 h, con resultado «ausente». Está marcada la casilla «Dejado aviso».

Se intentó sin éxito la notificación por comparecencia. La Administración considera que la providencia de apremio ha sido notificada en fecha 7 de enero de 20X19.

En fecha 1 de febrero de 20X19, tiene entrada en el registro de la ATC un recurso de reposición, en el que la señora Anna alega la falta o defecto de notificación de la providencia de apremio, solicita la suspensión del procedimiento y solicita su anulación.

Pregunta

Exponer esquemáticamente la resolución del recurso de reposición.

Solución

El artículo 42 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), regula la práctica de las notificaciones en papel, estableciendo que todas las notificaciones que se practiquen en papel deberán ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante para que pueda acceder al contenido de las mismas de forma voluntaria.

Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente este en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de 14 años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.

Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las 15:00 horas, el segundo intento deberá realizarse después de las 15.00 horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un

margen de diferencia de 3 horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44 de la LPAC.

En este caso, el segundo intento de notificación se ha realizado dentro de los 3 días siguientes al primer intento de notificación, y el segundo intento de notificación se ha realizado después de las 15:00 horas, dado que el primer intento de notificación se practicó antes de las 15:00 horas.

No obstante lo anterior, el artículo 42 de la LPAC exige un margen de diferencia de 3 horas entre ambos intentos de notificación, y dicho margen no ha sido respetado en el caso que nos ocupa, dado que el primer intento de notificación se efectuó a las 14:00 horas, mientras que el segundo intento de notificación se efectuó a las 15:30 horas.

El artículo 167.3 de la LGT regula las causas de oposición a la providencia de apremio, señalando que contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

En este caso, si bien no concurre ninguna de las causas de oposición a la providencia de apremio a que se refiere el citado artículo 167.3, debe estimarse el recurso de reposición interpuesto, y volver a practicar correctamente la notificación de la providencia de apremio impugnada.

Supuesto práctico 2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones

El 30 de noviembre de 20X18, murió el señor José, de 85 años, de vecindad civil catalana y residente en Olot. Estaba casado, en régimen de separación de bienes, con la señora Antonia. El causante y la señora Antonia tenían dos hijos: Joaquín, de 52 años, y Montserrat, de 58 años.

El señor José falleció habiendo otorgado testamento en el que instituía heredera a su esposa y legitimarios a sus dos hijos.

Parte 2.1

En el momento del fallecimiento, el patrimonio del causante estaba constituido por:

- El 50 % del piso que constituía su vivienda familiar y que la heredera, adjudicataria, valora en 550.000 euros (valor total del inmueble).
- Una casa en Vielha, que se valora en 300.000 euros.
- Unos depósitos en entidad financiera, con un saldo el día del fallecimiento de 100.000 euros.

También hay un seguro de vida del que es beneficiario su hijo Joaquín, por importe de 35.000 euros.

No declaran ni deudas ni gastos deducibles. No hay ajuar doméstico.

Pregunta

Teniendo en cuenta estos antecedentes, calcule la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones de cada contribuyente de acuerdo con los datos que se le facilitan en esta parte 2.1.

Solución

El artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), dispone que constituye la base imponible del impuesto, en las transmisiones *mortis causa*, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida se liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

Por otra parte, el artículo 18 del mismo texto legal regula la comprobación de valores, disponiendo al efecto que la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la LGT. Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

El esquema de liquidación, en este caso, es el siguiente:

Valor real de todos los bienes y derechos.

- + Ajuar doméstico.
- + Adición de bienes
- = Masa hereditaria bruta
- Cargas, deudas y gastos deducibles
- = Masa hereditaria neta

Porción hereditaria individual: Es el resultado de aplicar las disposiciones testamentarias o de la sucesión abintestato, en defecto de testamento, a la masa hereditaria neta. Debemos tener en cuenta la existencia, además del Código Civil, de muchos derechos civiles forales en materia sucesoria.

- + Seguros de vida: Solo en aquellos casos en que el causahabiente resulte además beneficiario de un seguro sobre la vida. El contratante y asegurado deben coincidir en la misma persona y además fallecer.
- = Base imponible: Es el resultado de sumar a la porción hereditaria individual los seguros de vida percibidos por el beneficiario-causahabiente.

En consecuencia, el valor real de todos los bienes y derechos asciende a 675.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

- Vivienda habitual (50% × 550.000) 275.000 €
- Casa Vielha 300.000 €
- Depósitos entidad financiera 100.000 €

Según el artículo 15 de la LISD, el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.

En el caso que nos ocupa, según se indica en el enunciado, no hay ajuar doméstico, por lo que la masa hereditaria bruta ascenderá a 675.000 euros:

Caudal relicto	675.000 €
Ajuar doméstico	0 €
Bienes adicionales (art. 11 LISD)	0 €
Masa hereditaria bruta	675.000 €

La masa hereditaria neta será el resultado de disminuir la masa hereditaria bruta en el importe de las cargas, deudas y gastos deducibles a que se refieren los artículos 12, 13 y 14 de la LISD, respectivamente.

El artículo 14 del citado texto legal regula los gastos deducibles, estableciendo que en las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible:

- a) Los gastos que cuando la testamentaría o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarías o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquellos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.
- b) Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

En el caso que nos ocupa, no se declaran ni deudas ni gastos deducibles, por lo que la masa hereditaria neta coincide con la masa hereditaria bruta.

La porción hereditaria individual de cada causahabiente es el resultado de aplicar las disposiciones testamentarias o de la sucesión abintestato, en defecto de testamento, a la masa hereditaria neta. Debemos tener en cuenta la existencia, además del Código Civil, de muchos derechos civiles forales en materia sucesoria.

A estos efectos, debemos aplicar lo establecido en la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña (CCCat.), relativo a las sucesiones.

El título II del CCCat. regula la sucesión testada. Su artículo 421.1 reglamenta la libertad de testar, señalando que la sucesión testada se rige por la voluntad del causante manifestada en testamento otorgado de acuerdo con la ley.

El artículo 421.2 regula el contenido del testamento disponiendo que, en testamento, el causante ordena su sucesión mediante la institución de uno o más herederos y puede establecer legados y demás disposiciones para después de su muerte.

El enunciado nos indica que el señor José murió habiendo otorgado testamento en el que instituía heredera a su esposa (Antonia) y legitimarios a sus dos hijos (Joaquín y Montserrat).

El artículo 451.1 del mismo texto legal dispone que la legítima confiere a determinadas personas el derecho a obtener en la sucesión del causante un valor patrimonial que este puede atribuirles a título de institución hereditaria, legado, atribución particular o donación, o de cualquier otra forma.

El artículo 451.3 del CCCat. establece que son legitimarios todos los hijos del causante por partes iguales.

El artículo 451.5 del CCCat. señala que la cuantía de la legítima es la cuarta parte del valor que los bienes de la herencia tienen en el momento de la muerte del causante, con deducción de las deudas y los gastos de la última enfermedad y del entierro o la incineración.

El artículo 451.11 del citado texto legal establece que el heredero o las personas facultadas para hacer la partición, distribuir la herencia o pagar legítimas pueden optar por el pago, tanto de la legítima como del suplemento, en dinero, aunque no haya en la herencia, o por el pago en bienes del caudal relicto, siempre y cuando, por disposición del causante, no corresponda a los legitimarios percibirlos por medio de institución de heredero, legado o asignación de un bien específico, atribución particular o donación.

Cálculo de la porción hereditaria individual de Joaquín (legitimario)

El artículo 451.5 del CCCat. señala que la cuantía de la legítima es la cuarta parte del valor que los bienes de la herencia tienen en el momento de la muerte del causante, con deducción de las deudas y los gastos de la última enfermedad y del entierro o la incineración.

Ahora bien, dado que existen dos legitimarios (Joaquín y Montserrat), la cuantía de la legítima deberá repartirse entre ambos por partes iguales.

Por lo tanto, la porción hereditaria individual de Joaquín asciende a 84.375 euros ($1/4 \times 675.000 \times 1/2$).

Por otro lado, el enunciado nos indica que existe un seguro de vida del que resulta beneficiario Joaquín, cuyo importe asciende a 35.000 euros, por lo que, para determinar la base imponible, deberemos adicionar a la porción hereditaria individual la cantidad percibida como beneficiario del seguro de vida (35.000 €), por lo que la base imponible de Joaquín asciende a 119.375 euros:

Porción hereditaria individual	84.375 €
+ Seguros de vida.....	35.000 €
Base imponible	<u>119.375 €</u>

Cálculo de la porción hereditaria individual de Montserrat (legitimaria)

El citado artículo señala que la cuantía de la legítima es la cuarta parte del valor que los bienes de la herencia tienen en el momento de la muerte del causante, con deducción de las deudas y los gastos de la última enfermedad y del entierro o la incineración.

Ahora bien, dado que existen dos legitimarios (Joaquín y Montserrat), la cuantía de la legítima deberá repartirse entre ambos por partes iguales.

Por lo tanto, la porción hereditaria individual de Montserrat asciende a 84.375 euros ($1/4 \times 675.000 \times 1/2$).

Por otra parte, y dado que el enunciado no nos indica que Montserrat sea beneficiaria de un contrato de seguro de vida, la base imponible de Montserrat asciende a 84.375 euros.

Cálculo de la porción hereditaria individual de Antonia (heredera)

El mencionado artículo 451.5 señala que la cuantía de la legítima es la cuarta parte del valor que los bienes de la herencia tienen en el momento de la muerte del causante, con deducción de las deudas y los gastos de la última enfermedad y del entierro o la incineración.

Ahora bien, dado que existen dos legitimarios (Joaquín y Montserrat), la cuantía de la legítima deberá repartirse entre ambos por partes iguales.

Por lo tanto, la porción hereditaria individual de Antonia asciende a 506.250 euros ($3/4 \times 675.000$).

Parte 2.2

Dado su estado de salud, el causante había residido en un centro residencial los últimos 11 años.

Pregunta

Análisis de la aplicabilidad, en su caso, de la reducción del 95 % de la base imponible por la adquisición de la vivienda habitual (sin cuantificación).

Solución

Los artículos 17 a 19 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad Autónoma de Cataluña (LISDCat.), regulan la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante.

Su artículo 17 regula los supuestos de aplicación, disponiendo que en las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales del causante, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor de la vivienda habitual del causante, con un límite de 500.000 euros por el valor conjunto de la vivienda, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación; en cualquier caso, el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos no puede ser menor de 180.000 euros.

Por otra parte, el artículo 18 reglamenta los requisitos, estableciendo que, a efectos de la aplicación de la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante, tiene la consideración de vivienda habitual la vivienda que cumple los requisitos y se ajusta a la definición establecidos en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), sin perjuicio de que puedan considerarse como vivienda habitual, conjuntamente con esta vivienda, un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento, pese a no haber sido adquiridos simultáneamente en unidad de acto, si están ubicados en el mismo edificio o complejo urbanístico y si en la fecha de la muerte del causante se hallaban a su disposición, sin haberse cedido a terceros.

Los parientes colaterales del causante, para poder disfrutar de la reducción, han de ser mayores de 65 años y han de haber convivido con el mismo como mínimo los dos años anteriores a su muerte.

Si el causante, en la fecha de su muerte, tenía su residencia efectiva en un domicilio del que no era titular, tiene la consideración de vivienda habitual la vivienda que tenía esta consideración hasta cualquier día de los 10 años anteriores a la fecha de la muerte, no aplicándose dicha limitación de 10 años si el causante ha tenido el último domicilio en un centro residencial o socio-sanitario.

Por tanto, cabe concluir que sí que resultará de aplicación la reducción del 95 % de la base imponible por la adquisición de la vivienda habitual, dado que no se aplica el límite de 10 años, al haber tenido el causante su último domicilio en un centro residencial.

Parte 2.3

La esposa del causante –heredera– tiene, en la fecha del fallecimiento, 84 años, y un grado de discapacidad reconocido del 72 %.

Pregunta

Teniendo en cuenta estos datos, ¿cuál es el importe de las reducciones de la base imponible que puede aplicarse la heredera?

Solución

El artículo 2 de la LISDCat. regula la reducción por parentesco, estableciendo que, en las adquisiciones por causa de muerte, se aplica la reducción que corresponda, entre las siguientes, por razón del grado de parentesco entre el adquirente y el causante:

- a) Grupo I (adquisiciones por descendientes menores de 21 años): 100.000 euros, más 12.000 euros por cada año de menos de 21 que tenga el causahabiente, hasta un límite de 196.000 euros.
- b) Grupo II (adquisiciones por descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes):
- | | |
|-------------------------------|-----------|
| • Cónyuge | 100.000 € |
| • Hijo | 100.000 € |
| • Resto de descendientes..... | 50.000 € |
| • Ascendientes | 30.000 € |
- c) Grupo III (adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad): 8.000 euros.
- d) Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y por extraños): no se aplica ninguna reducción por razón de parentesco.

En este caso, al tratarse de la esposa del causante (grupo II), se aplicará una reducción de 100.000 euros.

El artículo 3 del mismo texto legal reglamenta la reducción por discapacidad disponiendo que, junto con las reducciones que puedan corresponder en función del grado de parentesco entre el adquirente y el causante, en las adquisiciones por causa de muerte por parte de personas con disminución física, psíquica o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 %, se aplica una reducción de 275.000 euros. Si el grado de minusvalía es igual o superior al 65 %, la reducción es de 650.000 euros.

A tales efectos, los grados de minusvalía son los que se establezcan de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

Por lo tanto, dado que la esposa del causante tiene un grado de discapacidad reconocido del 72 %, se aplicará una reducción de 650.000 euros.

Por otra parte, su artículo 4 regula la reducción para personas de la tercera edad, señalando que, en las adquisiciones por causa de muerte por personas del grupo II (des-

endientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes), de 65 años o más se aplica una reducción de 275.000 euros.

Por lo tanto, dado que la heredera es la esposa del causante y tiene 84 años en la fecha de fallecimiento del causante, se aplicará una reducción de 275.000 euros.

Ahora bien, la reducción para personas de la tercera edad es incompatible con la reducción por discapacidad a que se refiere el artículo 4 de la LISDCat.

Parte 2.4

En pago de la legítima, la heredera entrega a los legitimarios la casa de Vielha.

Pregunta

¿Cuál es el régimen tributario aplicable a esta operación (conceptos impositivos y cuantificación de base imponible)?

Solución

El artículo 27 de la LISD regula el principio de igualdad en la partición y excesos de adjudicación, disponiendo que, en las adquisiciones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará a los efectos del Impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del Impuesto por la condición del territorio o por cualquiera otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.

Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la exención o no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán solo al que adquiera dichos bienes.

Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el ITP y AJD, cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos y legatarios, en relación con el título hereditario.

También se liquidarán, según las mismas normas, los excesos de adjudicación que resulten cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda en más del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo

en el supuesto de que los valores declarados, para cada uno de los bienes inventariados, sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Se entenderá a estos efectos, como valor correspondiente a cada heredero o legatario el que resulte después del prorrateo entre los mismos de los aumentos de valor obtenidos de la comprobación a que se refieren los párrafos anteriores.

De lo anterior cabe concluir que la partición hecha por las personas herederas, en la que se adjudican bienes concretos a cada persona heredera, legataria o legitimario, se puede efectuar sin modificar el valor total que corresponde a cada persona interesada, o se puede hacer adjudicando a alguna o algunas de ellas bienes de más valor de lo que les corresponde.

En este último caso, hay un exceso de adjudicación, que puede suponer una liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, si es que hay contraprestación a los otros herederos, o por el impuesto sobre sucesiones, en la modalidad de donación, si no la hay.

El exceso de adjudicación no está sujeto a transmisiones patrimoniales como tal en caso de que un bien sea indivisible o desmerezca mucho con la división, siempre que la persona adjudicataria compense en la otra el exceso, en metálico. En las particiones realizadas en la misma escritura de aceptación de herencia en la cual los interesados se adjudiquen bienes indivisibles con compensación en metálico de los excesos, la escritura tampoco queda sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. El concepto de indivisión es una cuestión de hecho, que requiere prueba.

En este caso, cada uno de los legitimarios (Joaquín y Montserrat), en pago de la legítima, recibe un exceso de adjudicación de 65.625 euros (su parte de legítima tiene un valor de 84.375 € y reciben un bien valorado en 150.000 €).

Dichos excesos de adjudicación (65.625 € para cada legitimario) estarán sujetos al ISD, en la modalidad de donación, al tratarse de sendos excesos de adjudicación lucrativos (no hay compensación).

Parte 2.5

Con posterioridad a la autoliquidación de la herencia y aún dentro del plazo de presentación de la autoliquidación, Joaquín recuerda que el causante había otorgado escritura pública de pacto sucesorio de atribución particular de una plaza de aparcamiento a su favor, que adquiriría en el momento del fallecimiento.

Pregunta

¿Qué obligaciones tributarias tiene Joaquín?

Solución

En el ámbito autonómico, constituye adquisición *mortis causa* el pacto sucesorio de atribución particular del Derecho civil de Cataluña.

Según lo establecido por la Dirección General de Tributos (DGT) en la contestación a la consulta vinculante V1521/2014, de 10 de junio –NFC051370–, «el pacto sucesorio de atribución particular está regulado en los artículos 431.1 y siguientes de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Catalunya, relativo a las Sucesiones...». Por tanto, no cabe duda de que, desde el punto de vista civil, la atribución particular es un supuesto de pacto sucesorio.

El artículo 231.1 del CCCat. dispone el concepto de pacto sucesorio:

1. En pacto sucesorio, dos o más personas pueden convenir la sucesión por causa de muerte de cualquiera de ellas, mediante la institución de uno o más herederos y la realización de atribuciones a título particular.
2. Los pactos sucesorios pueden contener disposiciones a favor de otorgantes, incluso de forma recíproca, a favor de terceros.

A su vez el artículo 431.12 del mismo texto legal establece que:

1. El pacto sucesorio y las disposiciones que contiene se pueden modificar y resolver mediante acuerdo de los otorgantes formalizado en escritura pública. La facultad de modificar y resolver los pactos sucesorios de mutuo acuerdo se extingue después de la muerte de cualquiera de los otorgantes.

Por otra parte, el apartado 16 del citado artículo 431 señala que:

1. Si el pacto sucesorio comportó la transmisión de presente de uno o más bienes a la persona instituida o favorecida, su revocación produce, en defecto de disposiciones adoptadas por medio de un pacto reversional, los efectos propios de la revocación de las donaciones.
2. En caso de revocación del pacto o de una disposición por imposibilidad de cumplimiento de la finalidad o por cambio de circunstancias, la parte que ha cumplido cargas u obligaciones que han producido un enriquecimiento en la otra parte debe ser debidamente compensada.

El artículo 3 de la LISD dispone en su apartado 1, letra a), que:

1. Constituye el hecho imponible:
 - a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

A este respecto, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD), determina en su letra b) que:

Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

[...]

b) Los contratos o pactos sucesorios.

De la interpretación conjunta de los preceptos anteriores, se deduce, en primer lugar, que la institución del Derecho civil de Cataluña denominada «pacto sucesorio de atribución particular» es un pacto sucesorio, y, en segundo lugar, que los pactos sucesorios son títulos sucesorios a los efectos del ISD. Por lo tanto, el tratamiento que debe darse al pacto sucesorio con atribución a título particular en este impuesto es el que corresponde a las adquisiciones *mortis causa* del artículo 3.1 a) de la LISD y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos *inter vivos*.

Por su parte, el artículo 24 de la LISD, que regula el devengo de dicho impuesto, se refiere a los contratos y pactos sucesorios en su apartado 1 en los siguientes términos:

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

Ahora bien, eso no quiere decir que todos los efectos fiscales de tales negocios jurídicos queden suspendidos hasta el momento del fallecimiento del causante. Así, el artículo 24 de la LISD transcrito prevé que si la celebración de un contrato o pacto sucesorio produce alguna adquisición de bienes y derechos en vida del futuro causante, el ISD se devenga el mismo día en que se celebre el referido contrato o pacto sucesorio, pues es en ese momento cuando se produce la adquisición. En este caso, el tratamiento fiscal a efectos del ISD se subordina al que se produce en el Derecho civil, es decir, la LISD hace depender el devengo del impuesto, que en general se produce en el momento de la adquisición sucesoria de los bienes y derechos por el sujeto pasivo, del momento en que tiene eficacia la adquisición a efectos civiles.

En el caso que nos ocupa, el enunciado indica que los bienes se van adquirir en el momento del fallecimiento, por lo que los efectos fiscales de tales negocios jurídicos queden suspendidos hasta el momento del fallecimiento del causante.

La LISD en su artículo 6 reglamenta la obligación personal de contribuir, señalando que a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto

por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

Por otra parte, el artículo 67 del RISD regula los plazos de presentación, estableciendo que, cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, los documentos o declaraciones se presentarán en el plazo de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento.

El artículo 86 del RISD establece que la opción de los sujetos pasivos por el régimen de autoliquidación exigirá que en las declaraciones-liquidaciones se incluya el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos y que, tratándose de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las realizadas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida para caso de muerte del asegurado, todos los adquirentes interesados en la sucesión o el seguro estén incluidos en el mismo documento o declaración y exista la conformidad de todos.

El importe ingresado por una autoliquidación que no reúna los requisitos exigidos en el párrafo anterior tendrá el carácter de mero ingreso a cuenta.

En consecuencia, Joaquín deberá presentar una autoliquidación que incluya el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos, mientras que el importe ingresado en la autoliquidación inicialmente presentada, al no incluir la totalidad de los bienes y derechos transmitidos, tendrá el carácter de mero ingreso a cuenta.

Parte 2.6

El causante era titular de un derecho de usufructo vitalicio de un piso de segunda mano situado en Cadaqués, adquirido por compra junto con su hermano, quien adquirió la nuda propiedad.

Pregunta

¿Cómo tributa la consolidación del dominio? Solo se pide el concepto, no es necesario cuantificarla.

Solución

El artículo 26 c) de la LISD dispone que en la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.

Por otra parte, el artículo 51.2 del RISD establece que al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquella, minorando, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del artículo 42 del RISD y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorando, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 del RISD cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.

Por lo tanto, quien adquiere primero la nuda propiedad y más tarde consolida el dominio por extinción del usufructo, no realiza una primera adquisición del causante y una segunda del usufructuario, sino una sola adquisición, con un solo devengo, aunque en parte diferido en el tiempo.

Por ello, y sin perjuicio de la liquidación girada por la adquisición de la nuda propiedad, al extinguirse el usufructo, el nudo propietario está obligado a pagar por este último concepto sobre el valor atribuido al usufructo en su constitución y no el del momento de la extinción, lo que excluye la práctica de la comprobación de valor.

Ese valor atribuido al usufructo en su constitución ha de minorarse en el resto de las reducciones generales que le correspondan si no se agotaron en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y ha de aplicarse el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.

Parte 2.7

Transcurridos dos años desde la presentación de la autoliquidación, la Administración tributaria tiene conocimiento de que la heredera, señora Antonia, no declaró un apartamento situado en Palamós y dos terrenos rústicos de los cuales era pleno propietario el causante.

Pregunta

De acuerdo con la información del enunciado, como liquidador de la Agencia Tributaria de Cataluña, ¿cuál es el procedimiento de comprobación que hay que iniciar? Razone brevemente la respuesta.

Solución

En este caso, habrá que iniciar el procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT.

De conformidad con su artículo 136, en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

- a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

- d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de la LGT.

Parte 2.8

Se notifica a la señora Antonia, previa tramitación del procedimiento, una liquidación tributaria por no haber declarado el apartamento de Palamós, ya que, finalmente, se comprobó que los terrenos rústicos nunca habían sido propiedad del causante.

Con posterioridad, transcurridos tres años de la notificación de la liquidación tributaria, se le notifica una sentencia a la señora Antonia, que se convierte en firme, por la que se adjudicaba la finca de Palamós a unos sobrinos del causante por usucapión. Sin embargo, se encuentra con que la liquidación tributaria es firme.

Pregunta:

¿Cuál o cuáles procedimientos posibilitan la anulación de la liquidación tributaria dictada en su momento?

Solución

En este caso, podría anularse la liquidación dictada en su momento con base en el procedimiento especial de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, regulado en el artículo 219 de la LGT, así como con base en el recurso extraordinario de revisión, regulado en el artículo 244 de la LGT.

Así, el citado artículo 219 dispone que la Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

Por otro lado, el artículo 244 establece que el recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.
- b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.
- c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

Será competente para resolver el recurso extraordinario de revisión el Tribunal Económico-Administrativo Central.

El recurso se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial.

La resolución del recurso extraordinario de revisión se dictará en el plazo de seis meses. Transcurrido ese plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.

Supuesto práctico 3. Impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre el patrimonio

En relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y con el impuesto sobre el patrimonio (IP) correspondientes al ejercicio 20X18, se dispone de los datos y los antecedentes siguientes:

Raquel y Juan tienen dos hijas, Alba y Sara. Estas dos solicitan cita previa para que los servicios de atención presencial de la Agencia Tributaria les confeccionen la declaración del IRPF y del IP del ejercicio 20X18.

Parte 3.1

Alba, de 32 años y soltera, suministra al operador los datos siguientes:

1. Durante todo el período impositivo 20X18, ha convivido con las siguientes personas:
 - a) Su hija, Mar, nacida el 1 de enero de 20X17.
 - b) Su hijo, Xavi, nacido el 1 de julio de 20X18 y que tiene una discapacidad del 33 %.
 - c) Su madre, Raquel, de 60 años.
2. Su padre, Juan, de 60 años, tiene reconocida una discapacidad del 75 %.

El 1 de julio de 20X18 se trasladó a vivir a un centro especializado por su delicado estado de salud, donde paga 300 euros al mes, que son abonados por Alba. Hasta este momento, vivía en el mismo domicilio que el resto de la familia.
3. Durante el ejercicio 20X18, Alba, sus hijos y sus padres han obtenido las rentas o los ingresos siguientes:
 - a) Alba:
 - Como recepcionista en un centro de salud privado durante enero a octubre de 20X18, ha percibido unas retribuciones íntegras de 1.500 euros mensuales, incluyendo el prorrateo de las pagas extraordinarias; la Seguridad Social a cargo de la trabajadora ha sido de 90 euros mensuales y no se le han practicado retenciones.
 - Durante los meses de noviembre y diciembre de 20X18, ha estado en paro cobrando una prestación por desempleo de 900 euros brutos al mes; la Seguridad Social a cargo de la persona desocupada ha sido de 35 euros mensuales.
 - Además, el Ayuntamiento de Barcelona le da una subvención de 200 euros anuales como ayuda para pagar los gastos del agua y la luz.
 - Es titular de unas acciones de una sociedad que cotiza en Bolsa. Este año, ha cobrado unos dividendos por importe de 2.000 euros brutos. No se conoce ningún gasto asociado a la obtención de estos rendimientos.
 - b) Juan recibe una pensión del extranjero de 1.200 euros anuales.
 - c) Raquel, Mar y Xavi no obtienen rentas.

4. Raquel y Juan no presentarán declaración del IRPF del ejercicio 20X18.
5. Alba es propietaria de tres inmuebles:
 - a) Un piso situado en Rubí, donde vive.
 - b) Un piso en el que vive una familia todo el año, que constituye su vivienda habitual, situado en Sant Adrià de Besós, del que ha percibido la cantidad de 275 euros mensuales en concepto de alquiler, con unos gastos deducibles de 25 euros mensuales (incluye el gasto por amortización).
 - c) Un piso en Blanes que utiliza de segunda residencia, con una valoración catastral revisada en el año 20X10: 100.000 euros.

Preguntas

1. Indicar las personas que pueden formar parte de la unidad familiar de Alba.
2. ¿Qué mínimos personales y familiares podrá aplicar Alba en su declaración? En su caso, razone brevemente la respuesta.
3. Calcular el importe de la base imponible general y la base imponible del ahorro del IRPF de Alba.

Solución

Apartado 1

La tributación familiar se regula en los artículos 82 a 84 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

Su artículo 82 dispone que podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

- 1.^a La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:
 - a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.
 - b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

- 2.^a En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la modalidad 1.^a de este artículo.

Por otra parte, nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo, mientras que la determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.

En este caso, será de aplicación la segunda modalidad de unidad familiar (dado que el enunciado indica que Alba está soltera), que estaría formada por Alba y sus hijos menores de edad Mar y Xavi.

Apartado 2

El mínimo personal y familiar del contribuyente, regulado en los artículos que van del 56 al 61 de la LIRPF, constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por el IRPF, y será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la LIRPF, incrementados o disminuidos a efectos de cálculo del gravamen autonómico en los importes que, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la comunidad autónoma.

El artículo 57.1 del citado texto legal dispone que el mínimo del contribuyente asciende a 5.550 euros anuales, tanto en tributación individual como conjunta.

Respecto del mínimo por descendientes (art. 58 LIRPF), cabe señalar que generan el derecho a su aplicación los dos hijos de la contribuyente (Mar y Xavi), dado que son menores de 25 años, conviven con el progenitor y no obtienen rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales.

Procede aplicar, en concepto de mínimo por descendientes, un importe de 2.400 euros anuales por el primer descendiente (Mar) y 2.700 euros anuales por el segundo descendiente (Xavi).

Además, su artículo 58.2 dispone que cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo se aumentará en 2.800 euros anuales. Dado que tanto Mar (nacida el 1 de enero de 20X17) como Xavi (nacido el 1 de julio de 20X18) son menores de 3 años a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre de 20X18), procede aumentar el mínimo por descendientes de cada uno de ellos en 2.800 euros adicionales.

Respecto del mínimo por ascendientes, regulado en el artículo 59 de la LIRPF, cabe señalar que:

- 1.º No genera el derecho a su aplicación la madre del contribuyente (Raquel), dado que si bien convive con la contribuyente y no obtiene rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales, no es mayor de 65 años (el enunciado nos indica que tiene 60 años de edad).
- 2.º Genera el derecho a su aplicación el padre de la contribuyente (Juan), dado que, a pesar de no ser mayor de 65 años, tiene una discapacidad del 75 %, convive con la contribuyente y no obtiene rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales.

A estos efectos, cabe señalar que si bien el enunciado indica que el 1 de julio de 20X18 Juan se trasladó a vivir a un centro especializado por su delicado estado de salud, donde paga 300 euros al mes, que son abonados por Alba, el artículo 59 de la LIRPF establece que se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

Procede aplicar, en concepto de mínimo por ascendientes, un importe de 1.150 euros anuales.

Por lo que se refiere al mínimo por discapacidad (art. 60 LIRPF), el enunciado nos dice que el padre de la contribuyente tiene un grado de discapacidad del 75 %, por lo que procede aplicar un importe de 9.000 euros anuales. Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales (al ser el grado de discapacidad superior al 65 %).

Además, el enunciado nos dice que el segundo hijo de la contribuyente (Xavi) tiene un grado de discapacidad del 33 %, por lo que procede aplicar un importe de 3.000 euros anuales.

En consecuencia, el importe del mínimo personal y familiar aplicable asciende a 32.400 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Mínimo del contribuyente	5.550 €
Mínimo por descendientes	10.700 €
Mínimo por ascendientes	1.150 €
Mínimo por discapacidad	15.000 €
Total mínimo personal y familiar	<u>32.400 €</u>

Apartado 3

Los rendimientos del trabajo se regulan en los artículos que van del 17 al 20 de la LIRPF.

De conformidad con lo establecido en su artículo 17, se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Según su artículo 18, como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación el 30 % de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de la LIRPF que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

De conformidad con el artículo 19, el rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles, que serán exclusivamente los siguientes:

- a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
- b) Las deducciones por derechos pasivos.
- c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.
- d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.
- e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.
- f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con

discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado.

Por último, su artículo 20 regula las reducciones sobre el rendimiento neto del trabajo, estableciendo que los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros: 5.565 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115 y 16.825 euros: 5.565 euros menos el resultado de multiplicar por 1,5 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 13.115 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de la LIRPF.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta:

Rendimiento íntegro (15.000,00 + 1.800,00) (1)	16.800,00 €
– Reducción (30 %)	0,00 € (2)
Rendimiento íntegro reducido	16.800,00 €
– Gastos	– 2.970,00 € (3)
Rendimiento neto	13.830,00 €
– Reducción	– 746,25 € (4)
Rendimiento neto reducido	13.083,75 €

Notas:

- (1) El sueldo de 1.500 euros mensuales percibidos desde el mes de enero de 20X18 hasta el mes de octubre de 20X18, como recepcionista en un centro de salud

privado, tiene la consideración de rendimiento íntegro del trabajo, tal y como establece el artículo 17.1 a) de la LIRPF.

La prestación por desempleo percibida del Servicio Público de Empleo Estatal durante los meses de noviembre y diciembre de 20X18, cuyo importe asciende a 900 euros mensuales, tiene la consideración de rendimiento íntegro del trabajo, tal y como establece el artículo 17.1 b) de la LIRPF.

- (2) De conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la LIRPF, los rendimientos íntegros del trabajo que tengan un período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo se reducirán en un 30 %, siempre que se imputen en un único período impositivo. En este caso, no procede aplicar dicha reducción.
- (3) De conformidad con lo establecido en el artículo 19.2 a) de la LIRPF, constituyen gastos fiscalmente deducibles las cotizaciones a la Seguridad Social, que en este caso ascienden a 970 euros (900 + 70).

Por otra parte, y de conformidad con lo establecido en el artículo 19.2 f) de la LIRPF, procede deducir, en concepto de otros gastos deducibles distintos de los anteriores, la cantidad de 2.000 euros.

Por tanto, el importe total de los gastos fiscalmente deducibles a que se refiere el artículo 19 de la LIRPF asciende a 2.970,00 euros (970 + 2.000).

- (4) La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, ha modificado recientemente el artículo 20 de la LIRPF. Así, con efectos desde el 5 de julio de 2018, se aumentan los importes que minoraran los rendimientos netos del trabajo, aumentando también la cuantía por debajo de la cual se aplicará esta reducción.

Esta reducción se aplicará a los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros siempre que no obtengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros.

Las nuevas cuantías de la reducción son las siguientes:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros: 5.565 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115 y 16.825 euros: 5.565 euros menos el resultado de multiplicar por 1,5 la diferencia entre el rendimiento neto del trabajo y 13.115 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles del artículo 19 de la LIRPF, excepto los correspondientes al concepto de otros gastos.

No obstante, se ha introducido en la LIRPF una disposición adicional, en concreto, la 47.^a, a efectos de regular esta reducción para el período impositivo 2018. Así, para el cálculo de la reducción, se distinguen dos situaciones:

- Si el impuesto se ha devengado con anterioridad al 5 de julio de 2018, la reducción será la que prevé la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.
- Si el impuesto se ha devengado a partir del 5 de julio de 2018, la reducción será la suma de las cuantías siguientes:
 - Reducción con la normativa en vigor a 31-12-2017.
 - La mitad de la diferencia positiva resultante de la siguiente operación:
 - La reducción con la normativa en vigor a 01-01-2019.
 - Menos la reducción con la normativa en vigor a 31-12-2017.

En el caso que nos ocupa, el trabajador tiene 15.830 euros de rendimiento neto del trabajo (16.800 –970), por lo que tendrá derecho en el período impositivo 20X18 a una reducción de 746,25 euros, dado que:

- Normativa vigente a 31-12-20X17: 0,00 € (dado que el rendimiento neto del trabajo es superior a 14.450 €)
- Normativa vigente a 01-01-20X19: $5.565 - [1,5 \times (15.830 - 13.115)] = 1.492,50 \text{ €}$
- 50 % de la diferencia positiva de las cantidades resultantes de ambas normativas: $1.492,50 - 0,00 = 1.492,50 \times 50 \% = 746,25 \text{ €}$

Los dividendos percibidos de una sociedad que cotiza en Bolsa, por importe de 2.000 euros, son un rendimiento del capital mobiliario, derivado de la participación en fondos propios de entidades, regulado en el artículo 25.1 de la LIRPF, a integrar en la renta del ahorro.

Procede practicar retención, aplicando el porcentaje del 19 % sobre dicho importe ($0,19 \times 2.000 = 380 \text{ €}$), de conformidad con lo establecido en el artículo 101.4 de la LIRPF.

Los gastos de custodia sí que computan a los efectos de cuantificar el rendimiento neto, en virtud del artículo 26 de la LIRPF, al tratarse de gastos de administración y depósito de valores negociables. En este caso, sin embargo, el enunciado indica que no se conocen gastos asociados a la obtención de estos rendimientos.

Rendimiento neto a computar	2.000 euros
Retención ($0,19 \times 2.000$)	380 euros

Por otra parte, los rendimientos del capital inmobiliario se regulan en los artículos 22 a 24 de la LIRPF.

Según dispone su artículo 22, tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

El artículo 23.1 de la LIRPF señala que para la determinación del rendimiento neto se deducirán de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, como los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes.

Su artículo 23.2 regula las reducciones, disponiendo que en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo declarado se reducirá en un 60 %.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta (importes expresados en euros):

Rendimiento íntegro (275 × 12)	3.300
Gastos deducibles (25 × 12) (1)	- 300
Rendimiento neto	3.000
Reducción rendimiento neto (2)	- 1.800
Rendimiento neto reducido	1.200

(1) Tienen la consideración de gastos deducibles los establecidos en el artículo 13 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre otros, los de comunidad, el IBI, los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición del bien, así como la amortización del bien inmueble, en la parte que no exceda del resultado de aplicar el porcentaje del 3 % sobre el mayor valor entre el coste de adquisición satisfecho y el valor catastral, sin incluir en el cómputo el valor del suelo.

(2) De conformidad con lo establecido en el artículo 23.2 de la LIRPF, procede reducir el rendimiento neto en un 60 % para el caso de arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda.

El artículo 85 de la LIRPF regula el régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias, en los siguientes términos:

- 1.º En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los 10 períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 %.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o este no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 % de aquel por el que deban computarse a efectos del IP. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 %.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

- 2.º Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de la LIRPF.

Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

- 3.º En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del período de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral, o este no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta.

El piso situado en Rubí no genera rendimientos del capital inmobiliario (dado que no está arrendado), ni tampoco imputación de rentas (al tratarse de la vivienda habitual, de conformidad con el artículo 85 de la LIRPF).

El piso situado en Sant Adrià de Besós, alquilado durante todo el año a una familia, no genera imputación de rentas inmobiliarias, dado que está arrendado, de conformidad con el artículo 85 de la LIRPF.

El piso situado en Blanes que utiliza como segunda residencia, con un valor catastral revisado en 20X10 de 100.000 euros, no va a generar rendimientos del capital inmobiliario (dado que no está arrendado), pero sí imputación de rentas inmobiliarias, a integrar en la renta general (dado que no se trata de la vivienda habitual), por el importe resultante de aplicar al valor catastral el porcentaje del 1,1 %, dado que está revisado en 20X10, de conformidad con el artículo 85 de la LIRPF ($100.000 \times 1,1 \% = 1.100 \text{ €}$).

Por lo que se refiere a la subvención percibida del Ayuntamiento de Barcelona, por importe de 200 euros, en concepto de ayuda para pagar los gastos de agua y luz, se califica como ganancia de patrimonio, tal y como establece el artículo 33 de la LIRPF. Ahora bien, estas prestaciones están exentas del IRPF, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 x) de la LIRPF, añadido por el Real Decreto-Ley 9/2015, de 10 de julio, con efectos desde el 1 de enero de 2015, que establece que estarán exentas las prestaciones económicas establecidas por las comunidades autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples.

De conformidad con lo establecido por la DGT, en su contestación a la consulta vinculante V0616/2017, de 9 de marzo (NFC064566), las ayudas concedidas por los ayuntamientos tienen cabida en la exención señalada, siempre que, con arreglo a la normativa de la comunidad autónoma o entidad local concedente, se dirijan a los colectivos indicados anteriormente, por lo que, en ese caso, estarán exentas del IRPF para los beneficiarios de tales ayudas.

De conformidad con lo establecido en el artículo 48 de la citada LIRPF, la base imponible general será el resultado de sumar los siguientes saldos:

- a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta que constituyen la renta general, es decir, los rendimientos que no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de la LIRPF.
- b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que constituyen la renta general, es decir, las que no se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

De conformidad con lo establecido anteriormente, formarán parte de la base imponible general los rendimientos netos reducidos del trabajo (13.083,75 €), los rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario (1.200 €), así como las imputaciones de rentas inmobiliarias del artículo 85 (1.100 €), lo que da como resultado un saldo positivo de 15.383,75 euros.

Por otra parte, según el artículo 49 de la LIRPF, la base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos:

- a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos a que se refiere el artículo 46 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de la LIRPF (si bien existe un caso particular para el apartado 2 del artículo 25).

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra b) de este apartado, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 % de dicho saldo positivo.

- b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra a) de este apartado, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 % de dicho saldo positivo.

De conformidad con lo establecido en el párrafo anterior, formarán parte de la base imponible del ahorro los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en fondos propios, cuyo importe asciende a 2.000 euros. En consecuencia, la base imponible del ahorro asciende a 2.000 euros.

Parte 3.2

Sara, de 35 años, está casada y suministra al operador los datos siguientes:

1. Durante el período impositivo 20X18, ha convivido con las siguientes personas:
 - a) Su marido, José.
 - b) Su hijo, Jan, de 8 años.
 - c) Su hija, Xènia, de 2 años.
2. Del 1 de febrero al 1 de julio Sara residió en Nueva York porque la empresa de comunicación en la que trabaja tenía que abrir una filial en Estados Unidos y era necesario que ella supervisara personalmente el lanzamiento. Su familia continuaba residiendo en Cataluña.
3. Durante el ejercicio 20X18, Sara:
 - a) Percibe un sueldo bruto de 50.000 euros. La Seguridad Social a cargo del trabajador asciende a 2.789 euros.
 - b) Es propietaria de dos inmuebles:
 - Un piso en el centro de Barcelona que adquirió hace años por herencia. La Administración, tras una comprobación del ISD, lo valoró en 500.000 euros. El valor catastral del inmueble es de 400.000 euros.
 - Un piso en Mataró, donde reside la familia, adquirido por un importe de 250.000 euros hace 10 años. El valor catastral es de 470.000 euros.
 - c) Percibe por primera vez unos dividendos de 1.000 euros por el beneficio generado por la entidad Sociedad, SL, de la que tiene todas las participaciones. La entidad se dedica a la distribución de frutas ecológicas. Nos informan que su madre, Raquel, es la administradora única, cargo que es gratuito. Asimismo, sabemos que la sociedad, desde su constitución, ha destinado todos los beneficios a reservas, salvo el ejercicio 20X18, que ha optado por distribuir una pequeña parte de los beneficios a su única socia, Sara.

Esta entidad tiene el siguiente balance aprobado del ejercicio 20X18 expresado en euros:

Activo		Patrimonio neto	
Instalaciones técnicas	130.000	Capital social	100.000



Activo		Patrimonio neto	
▶			
Créditos a largo plazo	59.000	Resultado del ejercicio	19.000
Existencias	30.000	Reservas 20X17	25.000
Clientes	60.000	Reservas 20X16	22.000
		Reservas 20X15	19.000
Pasivo			
		Préstamo a largo plazo	28.000
		Préstamo a corto plazo	36.000
		Proveedores	30.000

- d) En relación con la única cuenta corriente de la que es titular, sabemos que el saldo medio del último trimestre de 20X18 ha sido de 10.000 euros, mientras que el saldo a 31 de diciembre de 20X18 ha sido de 11.000 euros.

Preguntas

1. Durante el ejercicio 20X18, ¿cuál fue la residencia fiscal de Sara? Razonar la respuesta.
2. Calcular el importe de la base liquidable del IP de Sara. Razone brevemente la respuesta.
3. ¿Estarían exentas del IP las participaciones de Sociedad, SL?

Solución

Apartado 1

Los artículos 8 al 10 de la LIRPF regulan los aspectos personales del impuesto.

El artículo 8 dispone que son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de la LIRPF.

El artículo 9 señala que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.
Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural.
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

En el caso que nos ocupa, se podría aplicar la presunción de residencia del artículo 9.1 de la LIRPF, en cuya virtud se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

En consecuencia, sí que tendría la consideración de residente a efectos del IRPF, dado que no aporta prueba en contrario, como un certificado de residencia fiscal en otro Estado.

Apartado 2

Según establece el artículo 9 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), constituye la base imponible del IP el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, determinándose este último por diferencia entre:

- a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas del IP.
- b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Por otra parte, no se deducirán para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes exentos.

El artículo 10 de la LIP contiene las reglas de valoración de los bienes inmuebles a efectos del IP, disponiendo que los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

- 1.^a Por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.
- 2.^a Cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estimará como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hubieran invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del impuesto, además del correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título.
- 3.^a Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, se valorarán según las siguientes reglas:
 - a) Si suponen la titularidad parcial del inmueble, según las reglas del apartado uno anterior.
 - b) Si no comportan la titularidad parcial del inmueble, por el precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos de los mismos.

Por lo que se refiere al piso situado en el centro de Barcelona, adquirido hace años por herencia, de conformidad con lo establecido en el artículo 10.uno de la LIP, se va a computar el inmueble por 500.000 euros.

Cada cónyuge computará la vivienda por un valor de 97.500 euros (al estar casados en régimen económico-matrimonial de gananciales), alcanzando la exención establecida en el artículo 4 de la LIP a su importe total (el límite de la exención es de 300.000 €).

La vivienda habitual (el piso sito en Mataró, donde reside la familia), de conformidad con lo establecido en el artículo 10.uno de la LIP, se va a computar por 470.000 euros. Cada cónyuge (Sara y Josep) computará la vivienda por un valor de 235.000 euros (suponiendo que cada uno es titular del 50 % del inmueble). No obstante lo anterior, el artículo 4.nueve de la LIP establece que estará exenta la vivienda habitual del contribuyente, según se define en la LIRPF, hasta un importe máximo de 300.000 euros.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 12 de la LIP, la valoración de los depósitos en cuenta se efectuará por el saldo que arrojen a la fecha del devengo

del impuesto (31 de diciembre de 20X18), salvo que este resultase inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se tomará este último.

Por lo tanto, se va a computar la cuenta corriente de que es titular Sara por 11.000 euros, al ser el mayor de los dos.

Por último, por lo que se refiere a las participaciones de la Sociedad, SL, de la que Sara es socio única, el artículo 16 de la LIP regula la valoración de los valores representativos de la participación en fondos propios no negociados en mercados organizados, señalando que el valor a considerar es el siguiente:

- 1.º Si el último balance aprobado ha sido auditado, obligatoria o voluntariamente, e informado favorablemente, el valor a computar es el valor teórico resultante de aquel balance.
- 2.º Si el mencionado balance no ha sido auditado, o el informe de la auditoría ha sido desfavorable, la valoración se realiza por el valor mayor de los tres siguientes:
 - El valor nominal;
 - El valor teórico resultante del último balance aprobado; o
 - El valor resultante de capitalizar al 20 % (esto es, dividir por 0,20) el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto; se consideran beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de actualización o regularización de balance.

Dado que el enunciado no nos indica que el último balance haya sido auditado, la valoración se va a realizar por el mayor valor de los tres siguientes:

a) Valor nominal.....	100.000 euros.
b) Valor teórico resultante del último balance.....	185.000 euros.
Total activo.....	279.000
Pasivo exigible l/p.....	(94.000)
Patrimonio neto.....	185.000
c) Valor resultante de la capitalización de beneficios de los últimos 3 años.....	110.000 euros.
$\bar{\emptyset} = (25.000 + 22.000 + 19.000)/3 = 22.000$ $22.000/0,2 = 110.000$	
Valor fiscal que prevalece (el mayor)	185.000 euros.

En consecuencia, el valor del patrimonio neto de Sara y, por ende, la base imponible del IP, asciende a 696.000 euros (500.000 € del piso situado en el centro de Barcelona, 185.000 € de las participaciones en la entidad Sociedad, SL y 11.000 € de la cuenta corriente).

La base liquidable es la diferencia entre el importe de la base imponible (patrimonio neto) y la cantidad que proceda aplicar en concepto de mínimo exento.

Para sujetos pasivos por obligación personal residentes en alguna comunidad autónoma, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece en su artículo 47 que las comunidades autónomas podrán asumir en el IP, entre otras competencias normativas, las relativas a la determinación del mínimo exento.

En consecuencia, la base imponible se reducirá, exclusivamente en el supuesto de obligación personal de contribuir, en el importe que haya sido aprobado por la comunidad autónoma en concepto de mínimo exento.

Si la comunidad autónoma no hubiese regulado el mínimo exento, la base imponible se reducirá en 700.000 euros, cuantía establecida a estos efectos en el artículo 28 de la LIP.

El importe del mínimo exento aplicable en 20X18 por los contribuyentes del IP por obligación personal es, con carácter general, de 700.000 euros. Ahora bien, en la Comunidad Autónoma de Cataluña, el importe del mínimo exento se fija en 500.000 euros.

Por lo tanto, la base liquidable del IP de Sara asciende a 196.000 euros (696.000 – 500.000).

Apartado 3

El artículo 4.ocho de la LIP dispone que gozan de exención la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que se cumplan cada uno de los requisitos indicados a continuación, relativos al porcentaje de participación de sujeto pasivo, a las funciones de dirección y retribución de las mismas y a la entidad participada. Los requisitos y condiciones para que resulte de aplicación la exención han de ir referidos al momento en el que se produzca el devengo de este impuesto:

1.º Porcentaje de participación.

El sujeto pasivo titular debe ostentar un porcentaje de participación igual o superior al 5 % del capital de la entidad. Este porcentaje se eleva al 20 % cuando

se computa conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado (grupo de parentesco), con independencia de que el parentesco lo sea por consanguinidad, afinidad o adopción.

2.º Funciones de dirección y remuneración.

El sujeto pasivo debe ejercer efectivamente funciones de dirección en la participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50 % del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades empresariales y profesionales.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas que ejercen funciones de dirección, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

3.º Requisitos de la entidad participada.

La entidad participada, sea o no societaria, no puede tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, entendiéndose que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica, cuando durante más de 90 días del ejercicio social más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a actividades económicas.

La determinación de la existencia de actividad económica o la afectación de un elemento patrimonial se realiza conforme a las reglas del IRPF.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas es el que se deduzca de la contabilidad, siempre que refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos no se computan:

1. Los siguientes valores:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporan derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 % de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siem-

pre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en el artículo 4.ocho.2 a) de la LIP.

2. Como valores ni como elementos no afectos (lo que no significa necesariamente que estén afectos, tal y como establece la DGT en su consulta vinculante V1968/2015, de 23 de junio de 2015 –NFC055223–), aquellos cuyo precio de adquisición no supera el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas. Se establece como límite el importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último párrafo del punto 1 anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas.

Según el enunciado, Raquel, madre de Sara, es la administradora única de la entidad Sociedad, SL, cargo que es gratuito, por lo que se incumple el requisito relativo a que la retribución a percibir por el ejercicio del cargo de administrador represente más de un 50 % del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades empresariales y profesionales (el enunciado indica asimismo que Raquel no obtuvo rentas en 20X18).

Por lo tanto, las participaciones en la entidad Sociedad, SL no están exentas del IP, al no cumplirse todos y cada uno de los requisitos a que se refiere el artículo 4.ocho de la LIP.

Impulsando la competitividad internacional de la empresa turística en España: Una agenda de cambio institucional



Antonia Mercedes García Cabrera

*Titular de Universidad. Departamento de Economía y Dirección de Empresas.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

María Gracia García Soto

*Profesora contratada doctora. Departamento de Economía y Dirección de Empresas.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

Francisco Javier Gutiérrez Pérez

*Profesor ayudante doctor. Departamento de Economía y Dirección de Empresas.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

Este trabajo ha obtenido el **1.º Premio «Estudios Financieros» 2019** en la modalidad de **Contabilidad y Administración de Empresas**.

El jurado ha estado compuesto por: don Enrique Rubio Herrera, don Macario Cámara de la Fuente, doña Beatriz García Osmá, don Fernando Nubla Martínez y don Jesús Fernando Santos Peñalver.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

En un contexto en el que los destinos turísticos asisten de forma creciente tanto a la internacionalización de sus empresas como a la instalación en ellos de empresas foráneas, adquiere elevado interés conocer las circunstancias bajo las cuales la empresa turística puede mantener y reforzar su competitividad internacional. En aras de realizar una contribución en este ámbito, el presente trabajo identifica, para el caso de España, los cambios necesarios en los pilares institucionales cognitivo, normativo y regulativo al objeto de favorecer la competitividad internacional de la empresa turística establecida en el país. A tal objeto se lleva a cabo un trabajo empírico en dos fases, la primera de índole cualitativa y la segunda cuantitativa. El trabajo realizado permite



Cómo citar: García Cabrera, A. M., García Soto, M.^a G. y Gutiérrez Pérez, F. J. (2019). Impulsando la competitividad internacional de la empresa turística en España: Una agenda de cambio institucional. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 155-198.



identificar y priorizar 37 cambios en los pilares institucionales, y su concreción en 139 propuestas, que contribuirían a mejorar la competitividad internacional de las empresas del sector. Dado que la competitividad de las empresas de un país afecta a los resultados y supervivencia de estas, así como a la prosperidad socioeconómica del territorio, el trabajo que se presenta es de utilidad práctica tanto para empresarios y asociaciones empresariales como para los responsables de formular leyes y políticas de apoyo al sector turístico en España, pues todos son actores necesarios y con responsabilidad en el desarrollo del cambio institucional requerido.

Palabras clave: competitividad internacional; instituciones cognitivas; instituciones normativas; instituciones regulativas; sector turístico.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019

Increasing the international competitiveness of tourism enterprises in Spain: An institutional change agenda

Abstract

In a context in which tourism destinations are increasingly seeing the internationalisation of their enterprises, as well as the setting up of foreign businesses there, it becomes a point of interest to know the circumstances under which tourism enterprises can maintain and strengthen their international competitiveness. In order to make a contribution in this area, the present work identifies –in the case of Spain– the necessary changes to the cognitive, normative and regulatory institutional pillars so as to favour the international competitiveness of tourism businesses established in the country. To this end, empirical research has been carried out in two phases, the first qualitative and the second quantitative. The work done makes it possible to identify and prioritise in terms of importance 37 changes to the institutional pillars and 139 more specific measures, which would contribute to improving the international competitiveness of the enterprises in the tourism sector. Given that the competitiveness of enterprises in a country affects their results and their survival, as well as the socio-economic prosperity of the territory, the work presented is of practical utility both for entrepreneurs and business associations, and for those responsible for formulating laws and policies that support the tourism sector in Spain, since all are necessary and responsible actors in the development of the required institutional changes.

Keywords: international competitiveness; cognitive institutions; normative institutions; regulatory institutions; tourism sector.

Citation: García Cabrera, A. M., García Soto, M.^ªG. y Gutiérrez Pérez, F. J. (2019). Impulsando la competitividad internacional de la empresa turística en España: Una agenda de cambio institucional. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 155-198.

Sumario

1. Introducción: seguir siendo competitivo internacionalmente en el contexto actual
 2. Fundamentos teóricos del estudio
 - 2.1. La empresa turística y su competitividad internacional
 - 2.1.1. Empresas en la industria del turismo y en la economía del turismo: clarificando conceptos
 - 2.1.2. Factores de relevancia actual para la competitividad internacional de la empresa turística
 - 2.2. El institucionalismo como marco teórico para el estudio de la competitividad internacional y el cambio de la empresa turística
 - 2.2.1. Instituciones y pilares institucionales
 - 2.2.2. Cambio institucional y cambio organizativo para la mejora de la competitividad internacional
 3. Metodología de la investigación
 - 3.1. Contexto de estudio: la empresa turística en España
 - 3.2. Diseño metodológico
 - 3.3. Fuente de datos y descripción poblacional
 - 3.4. Fase I: proceso de recogida de información cualitativa, descripción muestral y análisis de la información recabada
 - 3.5. Fase II: proceso de recogida de información cuantitativa, descripción muestral y análisis de la información recabada
 4. Resultados de la investigación: propuesta de agenda de cambio institucional
 - 4.1. Cambios requeridos en el pilar cognitivo de las instituciones: las prácticas empresariales y los perfiles formativos del sector
 - 4.2. Cambios requeridos en el pilar normativo de las instituciones: los valores sociales y las costumbres
 - 4.3. Cambios requeridos en el pilar regulativo de las instituciones: las leyes y políticas públicas
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Anexo. Propuestas panel de expertos/as (N = 25)

Nota: Los autores agradecen el apoyo financiero proporcionado por el Ministerio de Economía y Competitividad (Proyecto ECO2016-80518-R).

1. Introducción: seguir siendo competitivo internacionalmente en el contexto actual

La globalización de la economía conlleva que cada vez más empresas traspasen los límites fronterizos de sus países para acometer la expansión internacional de su actividad, afectando esta tendencia también al sector turístico, donde la industria hotelera es uno de los sectores con mayor nivel de internacionalización (Yu, Byun y Lee, 2014). En este contexto en el que los destinos turísticos asisten tanto a la internacionalización de sus empresas como a la instalación en los mismos de empresas foráneas, existe un interés real por conocer las circunstancias bajo las cuales la empresa turística en general y la española en particular puede mantener y reforzar su competitividad internacional. La competitividad de las empresas de un país es de vital importancia para los actores políticos y empresariales (Camisón y Forés, 2015) dado que esta afecta tanto a los resultados y supervivencia de las empresas como a la prosperidad socioeconómica de los territorios en los que estas se encuentran localizadas. En respuesta a este interés, los investigadores especializados en el estudio del turismo han prestado atención creciente a los factores que condicionan la competitividad de los destinos turísticos y sus empresas, área que ha ganado interés frente a otras líneas de investigación en el sector (Tsai, Song y Wong, 2009).

En el estudio de los factores que determinan la competitividad internacional de la empresa turística se hace necesario prestar atención tanto a factores internos a la empresa como a aquellos del entorno con potencial para apoyar a esta en su búsqueda de una posición competitiva superior (Camisón y Forés, 2015). En concreto, la empresa precisa contar con los apoyos, recursos y capacidades necesarios para responder de forma proactiva a los retos y oportunidades que plantea el sector en cada momento. En la actualidad, por ejemplo, se identifican tendencias con un cierto grado de novedad (*e.g.*, exigencias de turistas y turoperadores al respecto del compromiso de las empresas con la sostenibilidad socioeconómica y ambiental) y otras menos novedosas, pero sobre las que se debe intensificar la atención al adquirir una importancia creciente (*e.g.*, turistas con nuevos estilos de vida, más experimentados y flexibles que buscan modelos vacacionales diferentes a los tradicionales). Responder de forma acertada a tales tendencias para mantener la competitividad internacional puede requerir que la empresa turística lleve a cabo cambios internos, en ocasiones de trascendencia, orientados por ejemplo a desarrollar capacidades que le permitan aprender, innovar y cooperar con otros rivales del sector (Aragón-Correa *et al.*, 2015; Gomezelj, 2016).

Frente a esta necesidad de cambios, el entorno institucional en el que la empresa opera puede representar un obstáculo al desarrollo de los mismos (Granovetter, 1985). Esto es así porque las instituciones se desarrollan y perpetúan en el tiempo ligadas a la trayectoria histórico-evolutiva de cada territorio, por lo que son idiosincrásicas y difíciles de cambiar (North, 1990). Una vez arraigadas, tales instituciones se erigen en «reglas del juego» que pasan a condicionar los comportamientos de las empresas y otros actores establecidos en dichos territorios (North, 1990). Esta influencia se produce a través de tres vehículos o pilares institucionales (Scott, 1995): (1) cognitivo, o conocimiento acumulado sobre prácticas empresariales idóneas y viables que generan un comportamiento mimético; (2) normativo, referido a los valores sociales y creencias de la población que establecen los comportamientos moralmente admisibles; y (3) regulativo, que incluye la legislación y otros instrumentos respaldados con poder coercitivo.

Bajo este planteamiento institucional, se justificaría el posible retardo por parte de las empresas a la hora de incorporar aquellas estrategias, estructuras, sistemas y prácticas que den respuesta a al entorno actual y garanticen el mantenimiento de la competitividad internacional, en los casos en que los cambios necesarios requieran de un soporte institucional alejado del marco actual. En este contexto, y dado que la literatura advierte de que la toma de consciencia sobre la existencia de un problema es clave para establecer las bases del cambio que lo solventa (Lewin, 1947), cabe esperar que la toma de consciencia sobre la inadecuación del marco institucional vigente, de existir tal debilidad institucional, facilite la adopción de las modificaciones pertinentes.

A este respecto, un somero repaso por la prensa y noticias en blogs puede ser suficiente para suscitar dudas sobre la idoneidad de las instituciones vigentes en España para facilitar la adaptación de las empresas turísticas a las nuevas exigencias del entorno y, por ende, su competitividad internacional. A modo de ejemplo, en el aspecto cognitivo de las instituciones se destaca tanto los hábitos de algunos sectores empresariales ligados a la contratación de empleados con baja o nula cualificación y en precario, como la oferta de servicios turísticos de baja calidad (Holstertur, 2015); desde el ángulo normativo se apunta hacia la necesidad de consolidar valores sociales ligados al turismo responsable (Fitur, 2018) y a la innovación, erradicando el miedo al fracaso en España (Deloitte, 2017); finalmente, en cuanto al pilar institucional regulativo, se resalta la falta de un marco jurídico suficiente y su aplicación para garantizar la sostenibilidad de esta actividad económica (The Conversation, 2018) o para regular la economía colaborativa (Melián-González y Bulchand-Gidumal, 2017; elEconomista.es, 2017), entre otros. De esta forma, y considerando la relevancia que el sector turístico tiene para la economía en España –en 2018 representó el 11,8 % del producto interior bruto (PIB) nacional, según Exceltur (2019)–, conocer de forma rigurosa los cambios requeridos en las instituciones vigentes en el país para facilitar la competitividad internacional de las empresas del sector parece pertinente y necesario.

Sobre la base de lo argumentado, el presente trabajo se plantea como objetivo identificar los posibles cambios necesarios en los pilares cognitivo, normativo y regulativo de las

instituciones en España al objeto de favorecer la competitividad internacional de la empresa turística. Para desarrollar este objetivo se lleva a cabo un trabajo empírico en dos fases, acometiéndose en la primera un estudio cualitativo con el propósito de identificar los elementos a incorporar en la agenda de cambio institucional. A su vez, en la segunda fase se lleva a cabo un estudio cuantitativo conducente a valorar la relevancia de cada cambio identificado en la fase cualitativa previa, al objeto de que estos puedan ser priorizados. De esta forma, el trabajo que se presenta es de interés tanto para los empresarios y asociaciones empresariales como para los responsables de formular leyes y establecer políticas de apoyo al sector turístico en España, pues todos son actores necesarios y con responsabilidad en el desarrollo del cambio institucional requerido.

El documento elaborado para dar respuesta al objetivo planteado se estructura en cinco epígrafes. Tras la presente introducción, en el segundo apartado se abordan los fundamentos teóricos del estudio en dos subapartados principales. En primer lugar, se delimita de forma conceptual y concisa la empresa turística para, posteriormente, presentar los factores identificados en la literatura por ser determinantes de su competitividad internacional en la actualidad. El segundo subapartado teórico mira hacia el institucionalismo para presentar los fundamentos teóricos de la Teoría Institucional como marco para la identificación de los elementos que deben transformarse, tanto en las empresas como en sus entornos, para que tenga lugar el cambio necesario que permita impulsar la competitividad internacional de la empresa turística. Estos apartados teóricos aportan las bases del estudio, pero dejan abierto el interrogante sobre los cambios que deben acometerse en España para lograr la mayor competitividad internacional de la empresa turística, cuestión que justifica el desarrollo del estudio empírico. Tras la presentación del diseño metodológico seguido para obtener evidencias empíricas de naturaleza cualitativa y cuantitativa en el tercer epígrafe, se analiza la información recabada. En concreto, en el cuarto epígrafe del trabajo se presentan de forma organizada los cambios requeridos en los pilares cognitivo, normativo y regulativo de las instituciones. Finalmente, el último apartado recoge las conclusiones del estudio, y en el mismo se hace especial hincapié en la agenda de cambio institucional construida y en la identificación de los actores clave con responsabilidades en la ejecución de la misma.

2. Fundamentos teóricos del estudio

2.1. La empresa turística y su competitividad internacional

Un análisis de los factores que condicionan la competitividad internacional de la empresa turística requiere, como punto de partida, una delimitación conceptual del turismo y la empresa turística al objeto de establecer el rango de actividades y empresas objeto de análisis. A este respecto, y según la Organización Mundial del Turismo (OMT), este puede concebirse como:

[...] las actividades que realizan las personas que viajan a lugares distintos a su entorno habitual por motivos de ocio, negocios y otros no relacionados con el ejercicio de una actividad remunerada en el lugar visitado y que permanecen en tales lugares durante no más de un año consecutivo (Libreros, 2002, p. 14).

La amplitud y falta de precisión de esta definición ha dado lugar a disenso entre los académicos a la hora de establecer qué industrias y, por ende, qué organizaciones pueden considerarse incluidas dentro del sector turístico (Govers, Van Hecke y Cabus, 2008). Dada la discrepancia existente a este respecto, a continuación se clarifica la conceptualización teórica que se adopta en el presente trabajo, para pasar seguidamente a analizar los factores que condicionan la competitividad de estas empresas en la actualidad.

2.1.1. Empresas en la industria del turismo y en la economía del turismo: clarificando conceptos

En la delimitación conceptual del sector turístico no han sido pocos los autores que se han cuestionado si el turismo puede concebirse por sí mismo como un sector o si este se corresponde principalmente con la actividad yuxtapuesta de diferentes sectores de actividad (e.g., Moore, Cushman y Simmons, 1995). No en vano, Smith (1988, p. 181) describe la industria del turismo como «el agregado de todas las empresas que proporcionan directamente bienes o servicios para facilitar las actividades comerciales, de placer y de ocio fuera del entorno familiar». En la misma línea, y acorde a las actividades económicas contempladas en la elaboración de las Cuentas Satélite del Turismo impulsadas por la OMT, el sector turístico se define como «el conjunto de unidades de producción de diferentes industrias que proporcionan bienes de consumo y servicios demandados por los turistas» (UNWTO, 2008, p. 3).

La falta de precisión y controversia en la delimitación conceptual del sector turístico se traslada a la conceptualización de la empresa turística. Por ello, es de interés la clarificación aportada por Leidner (2004) al distinguir dos tipos de empresa en este sector. En concreto, este autor diferencia las empresas pertenecientes a la *industria del turismo*, entre ellas los establecimientos de alojamiento, de restauración y los servicios de reservas, de aquellas otras que realizan actividades complementarias o relacionadas con el turismo y que, en consecuencia, participan en la *economía del turismo*. Entre estas últimas se incluyen las empresas que ofrecen servicios de transporte, culturales, deportivos y recreativos.

De forma más concreta, y siempre sobre la base de la distinción realizada por Leidner (2004), las empresas pertenecientes a la *industria del turismo* se corresponderían con aquellas que realizan actividades tales como hostelería y servicios de alojamiento, albergues, *campings*, restaurantes y puestos de comidas, establecimientos de bebidas, agencias de viajes, operadores turísticos y otros servicios de reservas. Por su parte, las empresas que participan en la *economía del turismo* incluirían el transporte de pasajeros por ferrocarril, el transporte de pasajeros por carretera, el transporte marítimo, el transporte aéreo de pasajeros,

el alquiler de equipos de transporte, las actividades de creación artística y espectáculos, las actividades de bibliotecas, archivos, museos, las actividades de juegos de azar y apuestas, las actividades deportivas, las recreativas y las de entretenimiento, entre otras. En España, todas estas actividades empresariales se incluyen en los códigos CNAE (NACE Rev. 2) establecidos por el Instituto Nacional de Estadística (INE) para elaborar la Cuenta Satélite del Turismo en España que, a este respecto, sigue las recomendaciones internacionales. Esta delimitación conceptual, seguida por García-Cabrera, García-Soto y Gutiérrez-Pérez (2019), es la adoptada en el presente trabajo.

2.1.2. Factores de relevancia actual para la competitividad internacional de la empresa turística

La competitividad de una empresa puede conceptualizarse como su habilidad para diseñar, producir y comercializar productos y servicios superiores a los ofertados por sus rivales, tanto en términos de precio como con respecto a otras cualidades de la oferta realizada (D'Cruz y Rugman, 1992). En el caso de la empresa turística, el estudio de los factores que condicionan la competitividad se complica dado que tal competitividad depende, además de la oferta que es capaz de realizar la empresa, de otras características del destino donde esta está ubicada (Camisón *et al.*, 2016), en concreto, factores relativos a los países y sectores (Tsai *et al.*, 2009). Ahora bien, aunque aspectos del entorno como el nivel de vida poblacional, la disponibilidad de capital humano e infraestructuras o la existencia de recursos compartidos en el destino son relevantes (Tsai *et al.*, 2009), la mera localización en un destino turístico con atributos adecuados no implica ganancia de competitividad de la empresa (Camisón *et al.*, 2016). En esta línea, el trabajo realizado por Camisón y Forés (2015) para el caso de la empresa turística en España muestra como las capacidades de las empresas son más relevantes que las variables del entorno o la disponibilidad de recursos tangibles en el logro de una mayor competitividad.

De entre las diferentes capacidades que puede desarrollar la empresa turística, destaca por ser de especial relevancia aquellas que le permiten aprovechar en mayor medida las oportunidades que el destino turístico ofrece (Camisón *et al.*, 2016). Estas capacidades, además, pueden ser incluso más significativas para reforzar su competitividad internacional si permiten a la empresa no solo sortear retos que el entorno establece sino, y sobre todo, convertir tales retos en oportunidades de negocio susceptibles de ser explotadas por la misma. En este sentido, cabe resaltar la existencia de tendencias en el sector a las que la empresa turística debe dar respuesta. A modo de ejemplo, tanto la sociedad civil como los reguladores y los activistas ambientales están cada vez más preocupados por el impacto que la industria turística genera en su entorno –*e.g.*, consumo de energía para climatizar las instalaciones, generación de residuos, consumo del agua, edificación– (Aragón-Correa, Martín-Tapia y de la Torre-Ruiz, 2015). En el marco de esta tendencia, cada vez son más los viajeros con voluntad de practicar un turismo responsable y los turoperadores con disposición a reservar posiciones preferentes en sus catálogos a empresas que cuentan con sellos de sostenibilidad, traducándose todo ello en el establecimiento de mayores precios

para los establecimientos que realizan la oferta. Por otra parte, los turistas en la actualidad tienen nuevos estilos de vida y son cada vez más experimentados y flexibles, propiciando todo ello que busquen modelos vacacionales diferentes a los tradicionales; esta tendencia, si bien representa una fuente de competencia en el mercado turístico internacional, al tiempo, puede dar lugar a importantes oportunidades de negocio para aquellas empresas en disposición de realizar los cambios pertinentes para atender a esta demanda –e.g., oferta de nuevos productos y servicios, incorporación de las tecnologías de la información y comunicación en los servicios ofertados, coproducción de marcas, establecimiento de acuerdos empresariales para reforzar la oferta y posicionamiento del destino– (Gomezelj, 2016).

No obstante, atender a estas tendencias con proactividad para mantener y reforzar la competitividad internacional requiere que las empresas cuenten con ciertas capacidades o que, en su defecto, desarrollen los cambios internos necesarios para generarlas. Por ejemplo, para responder a las demandas de sostenibilidad y de nuevos modelos vacacionales la empresa debe contar con capacidades de innovación, y de implicación y comunicación efectiva con empleados de talento (Aragón-Correa *et al.*, 2015; Gomezelj, 2016). Bajo una perspectiva más general, las siguientes capacidades de la empresa adquieren relevancia por su efecto en el mantenimiento de la competitividad de la empresa turística (Camisión *et al.*, 2016; Tsai *et al.*, 2009): (1) capacidades dinámicas relacionadas con la I+D, la generación de conocimiento y su aplicación en el desarrollo de innovaciones; (2) capacidades de coordinación e integración, dependientes del capital humano disponible en la empresa y relevantes tanto para la coordinación de las restantes capacidades como para generar cohesión entre los empleados (e.g., participación y el trabajo en equipo, satisfacción de los empleados, compromiso de estos con la empresa); (3) capacidades de producción, necesarias para generar diferenciación tecnológica, en calidad o en costes de producción, y obtener productos y servicios superiores; y (4) capacidades de marketing, dependientes de las relaciones externas y el conocimiento del mercado disponible en la empresa, y necesarias para la gestión comercial y de la reputación de la misma (e.g., imagen de marca, certificaciones de calidad, calidad de los productos y servicios, satisfacción de la clientela).

Frente a la importancia del cambio como vehículo para generar condiciones internas que permitan a la empresa turística responder a los retos y oportunidades del entorno, las instituciones vigentes en el territorio pueden erigirse en barreras que lo obstaculicen, haciendo peligrar el mantenimiento de la competitividad internacional. Debido a esta importancia de las instituciones, en el siguiente apartado se profundiza en el estudio de las mismas.

2.2. El institucionalismo como marco teórico para el estudio de la competitividad internacional y el cambio de la empresa turística

En este apartado se presentan, en primer lugar, las premisas básicas del institucionalismo y se discuten los elementos a través de los cuales las instituciones influyen en las decisiones,

estrategias y prácticas adoptadas por las empresas. En segundo lugar, se analizan algunos aspectos clave del cambio institucional que pueden condicionar la atención por parte de la empresa turística a los nuevos retos que el entorno plantea y que condicionan su competitividad internacional. Sobre la base de esta discusión, se justifica la relevancia de acometer un estudio que visibilice y priorice los cambios institucionales necesarios como vehículo para generar un entorno que haga posible la mayor competitividad internacional de la empresa turística.

2.2.1. Instituciones y pilares institucionales

Las instituciones representan «las reglas de juego» que establecen los comportamientos y decisiones admisibles en un contexto empresarial, de manera que las empresas han de ajustarse, adaptarse y reaccionar a lo que tales reglas dictaminan (North, 1990). En concreto, las instituciones condicionan tanto la viabilidad de acometer un proyecto empresarial particular como los costes de transacción asociados al mismo, los cuales dependerán de la posible existencia de deficiencias institucionales (North, 1990) –e.g., falta de normativa para regular o incentivar una actividad, escasez de perfiles formativos idóneos para desarrollar actividades sectoriales específicas–. Bajo el planteamiento institucional, las organizaciones y empresarios desempeñan el papel de jugadores (North, 1990), de forma que deben considerar las reglas del juego si desean alcanzar el éxito (North, 1990; Scott, 1995). De esta forma, el tipo de organización puesta en marcha por un empresario o las estrategias que este formule a lo largo del tiempo estarán condicionadas tanto por las oportunidades que proporcione el contexto institucional como por las deficiencias presentes en el mismo (North, 1990).

Al analizar las instituciones, Scott (1995) distingue tres pilares o vehículos a través de los que actúan las instituciones: el cognitivo, el normativo y el regulativo, siendo sus características principales presentadas en el cuadro 1. La **dimensión cognitiva** refleja el conocimiento económico-empresarial compartido por las organizaciones e individuos de un determinado territorio sobre las prácticas, estructuras y políticas empresariales idóneas para competir con éxito. Este conocimiento puede proceder de programas de formación técnica de nivel superior –e.g., gestión empresarial, idiomas extranjeros, tecnologías– que nutran al territorio de profesionales cualificados y conocedores de las mejores decisiones desde un punto de vista técnico, o bien de la propia experiencia empresarial acumulada en el territorio –e.g., constitución de alianzas estratégicas con terceras empresas, innovación como actividad prioritaria de las empresas, incursiones en el exterior–. Respecto a la experiencia empresarial acumulada, cabe destacar su relevancia dado que recoge las decisiones y estructuras que han sido aplicadas con éxito por otras organizaciones (Lu, 2002). Tales elementos contienen, por tanto, planteamientos validados que se dan por consolidados y no se cuestionan (Scott, 1995) y que ayudan a un decisor posterior, cuando afronta un cierto nivel de incertidumbre, a escoger entre alternativas admisibles por haber sido previamente testadas (Lu, 2002). La dimensión cognitiva subraya que la legitimidad se obtiene con la adopción de aquellas decisiones previamente tomadas por otras organizaciones o que cuentan con aval técnico. Esta dimensión institucional ofrece como recompensa a aquellos que siguen sus preceptos la

aceptación por el resto de empresarios y grupos de interés por amoldarse al dogma o prácticas empresariales aceptadas (García-Cabrera y García-Soto, 2016). En la medida en que las decisiones de directivos y empresarios se amparan en tal legitimidad y ortodoxia, el conocimiento y la praxis acumulada en el sector pueden llegar a convertirse en un obstáculo al cambio de requerirse una modificación relevante en las prácticas y estructuras a emplear.

Cuadro 1. Los pilares cognitivo, normativo y regulativo: características diferenciales

Elementos diferenciales	Pilar cognitivo	Pilar normativo	Pilar regulativo
Instrumentos que utiliza para transmitir a los directivos lo que las instituciones establecen	Conocimiento válido, experiencia empresarial acumulada	Valores sociales	Leyes, normas jurídicas
Mecanismos través del qué guía a los directivos en la decisión a adoptar	Presión mimética: imitar lo que funciona	Presión normativa: obligación moral	Presión coercitiva: actuar acorde a ley
Criterio utilizado por el directivo para tomar la decisión de seguir sus preceptos	Ortodoxia: lo hace para actuar conforme al dogma establecido	Adecuación: lo hace por coherencia con creencias que profesa	Instrumental: lo hace como medio para alcanzar un fin
Ejemplo que ilustra el pilar institucional con incidencia en la empresa turística	Oferta de productos y servicios basada en el modelo de sol y playa	Valores sociales que estigmatizan el empleo turístico al considerarlo de perfil bajo y escaso prestigio	Marco legal que genera excesiva burocracia y dificulta la apertura de nuevos negocios y la actividad empresarial

Fuente: elaborado a partir de Szyliowicz y Galvin (2010).

La **dimensión normativa** incluye los valores culturales y las normas sociales sobre el comportamiento humano admisible y compartido por una población. Este pilar institucional no solo define los objetivos socialmente aceptables, entre ellos los deseables en el ámbito empresarial –e.g., obtener beneficios–, sino las formas adecuadas para buscar su consecución (Huang y Sternquist, 2007) –e.g., comportamiento socialmente responsable, innovación responsable, orientación al cliente–. Bajo este planteamiento, el comportamiento de los empresarios estaría guiado no solo por el interés propio y de sus empresas, sino también por la conciencia social (Scott, 1995). Como consecuencia, aquellos empresarios que actúen acorde a lo que establecen los aspectos normativos de las instituciones serán re-

compensados tanto con incentivos extrínsecos –e.g., aceptación social, disposición de los intermediarios a comercializar de forma preferente sus productos/servicios y realizarlo a mayor precio, mayor posibilidad de captar y retener talento en la empresa– como con otras variables de naturaleza intrínseca –e.g., respeto y estima hacia uno mismo por actuar conforme a los propios principios morales y creencias (García-Cabrera y García-Soto, 2016).

Finalmente, la **dimensión regulativa** incluye las leyes y políticas formuladas por los gobiernos al objeto de promover ciertos tipos de comportamiento y restringir otros (Scott, 1995) –e.g., incentivos fiscales por el desarrollo de actividades de I+D, regulación sobre sostenibilidad del destino turístico–. La dimensión regulativa ofrece oportunidades y limitaciones a las empresas, de forma que estas obtienen legitimidad para sus decisiones (respaldo externo) si operan acorde a las leyes y son penalizadas en otro caso (Scott, 1995). Similarmente, las decisiones empresariales adquieren legitimidad si con ellas los directivos logran que sus empresas se beneficien de los incentivos ofertados por organismos públicos y privados y evitan aquellas decisiones que desaprovechan o dilapidan tales incentivos (García-Cabrera y García-Soto, 2016).

Como resultado, las instituciones, a través de la interacción y combinación de sus elementos cognitivos, normativos y regulativos, delimitan y dan forma al entorno en el que se desenvuelven las empresas, condicionando ampliamente su actividad. Ahora bien, tal y como establecen postulados más recientes del institucionalismo, el cambio, aunque complejo, es posible.

2.2.2. Cambio institucional y cambio organizativo para la mejora de la competitividad internacional

Los cambios en el entorno institucional son complejos y suelen ocurrir lentamente en el tiempo como consecuencia de las actividades de diferentes actores clave, entre ellos las demandas de la sociedad civil y su fuerza colectiva, la regulación de los gobiernos y organismos nacionales y supranacionales, o la propia actuación de los contendientes del sector (Xia, Boal y Delios, 2009). Ciertamente, el poder real de los dos últimos para promover el cambio ha sido cuestionado y debatido (García-Cabrera y Durán-Herrera, 2016). A este respecto, existen evidencias del efecto difuso que los cambios institucionales de naturaleza regulativa llevados a cabo por gobiernos y organismos tienen en el comportamiento real o privado de las empresas (Cantwell, Dunning y Lundan, 2010), pues una cierta inercia y resistencia al cambio suele existir (Granovetter, 1985). Con respecto a las empresas, su capacidad para generar el cambio también ha sido cuestionada debido precisamente a que su actuación se enmarca en lo establecido por las instituciones vigentes. Ahora bien, siendo cierta tal limitación, los cambios acometidos en el seno de la propia empresa que resulten ser exitosos y su posterior difusión en el sector (Battilana, Leca y Boxenbaum, 2009), como consecuencia del proceso de imitación que tiene lugar (Lu, 2002), pueden generar nuevas instituciones de naturaleza cognitiva (Scott, 1995). En las líneas siguientes se argumenta brevemente cómo y por qué puede producirse tal cambio en las instituciones como consecuencia de la actuación de la empresa turística.

Las instituciones presentes en un contexto geográfico particular y que afectan a una empresa determinada no se corresponden con un marco único, sino que adoptan la forma de constelación de estructuras interdependientes que rigen en los niveles sector de actividad, país y sistema internacional –organismos internacionales, acuerdos multilaterales, etc.– (Henisz y Swaminathan, 2008). Atendiendo a ello, la empresa turística internacionalizada está simultáneamente inmersa en, y expuesta a, múltiples entornos institucionales, al menos uno por cada país en el que se encuentra instalada (Durán-Herrera, García-Cabrera y Suárez-Ortega, 2017). Similarmente, la empresa no internacionalizada y localizada en destinos turísticos que cuentan con empresas foráneas instaladas, también está expuesta a otras realidades institucionales de naturaleza cognitiva, esto es, a prácticas empresariales diferentes utilizadas comúnmente por tales empresas foráneas. Por ejemplo, ha sido común entre las cadenas hoteleras anglosajonas hacer uso del *asset-light* como fórmula de crecimiento, de manera que evitan invertir en la adquisición de inmuebles y se especializan en la gestión o la franquicia de los establecimientos; en España, a diferencia, la actividad hotelera tradicionalmente se ha ligado a la propiedad por lo que la empresa inmoviliza una mayor parte de sus recursos en estos inmuebles. El contacto de las empresas española y anglosajona en un destino turístico facilita la exposición de cada una de ellas a las prácticas empleadas por la otra. Además de esta exposición a diferencias cognitivas, la empresa turística también está sometida a elementos institucionales de carácter regulativo establecidos y/o recomendados por los organismos internacionales, así como a otros de naturaleza normativa, en términos por ejemplo de las demandas de una sociedad civil que, en su rol de turistas internacionales, llegan de diferentes países y esperan recibir de la empresa turística unos servicios acordes a sus valores, creencias y expectativas (e.g., respeto por el medio ambiente, sensibilidad hacia su origen e idiosincrasia cultural).

De esta forma, al estar la empresa turística inmersa en, y expuesta a, múltiples entornos institucionales como consecuencia de la creciente globalización del sector, afronta retos para diseñar su oferta, al tiempo que surgen oportunidades para adoptar nuevas decisiones que permitan responder con éxito a lo que dictaminan estos diferentes entornos (Durán-Herrera *et al.*, 2017). En estos casos, el juicio y la creatividad de los decisores y sus equipos afectará al carácter innovador de las soluciones que se propongan para hacer frente a los retos del entorno en un marco condicionado por múltiples presiones institucionales (Cantwell *et al.*, 2010). De ello resulta que las decisiones adoptadas por los directivos, aunque condicionadas por el entorno, pueden representar al mismo tiempo un elemento clave para la emergencia de cambios institucionales si tales decisiones son suficientemente innovadoras y demuestran ser válidas con el tiempo.

Desde un ámbito interno, cada empresa posee también su propio marco institucional privado, conformado por el conjunto de estrategias, estructuras, sistemas y prácticas habitualmente utilizadas y que con el tiempo se han ido arraigando (Ingram y Silverman, 2002), de forma que estas pueden llegar a representar una guía interna que legitima la actuación de la empresa y su relación con los grupos de interés clave (e.g., clientes, empleados, so-

ciudad). En estos casos existe el riesgo de que en el proceso decisorio la empresa recurra permanentemente a aquellas estrategias y estructuras que hasta el momento han facilitado su éxito y no explore nuevas alternativas, limitándose por consiguiente su capacidad de adaptación a los diferentes entornos institucionales. Debido a ello, desde el institucionalismo, se ha afirmado que la emergencia del cambio institucional sobre la base de la actuación de las empresas o de procesos de cambio que tienen lugar en las mismas no es común. Frente a ello, lo habitual es que los entornos cambien primero, generalmente a través de un proceso dependiente de la trayectoria histórica de los territorios y como consecuencia de las presiones de colectivos sociales o de nuevos planteamientos emanados de los gobiernos, y las empresas con posterioridad traten de adaptarse a las nuevas instituciones (North, 1990); o, como alternativa, traten de actuar sobre sus entornos para evitar que el cambio tenga lugar (Granovetter, 1985). En los casos en que la empresa destina recursos a luchar para mantener el *statu quo* institucional (frenar el cambio), puede suceder que retrase su adaptación con éxito a las nuevas tendencias del entorno y, como consecuencia, tal inadaptación derive en una pérdida de la competitividad internacional (García-Cabrera, Durán-Herrera y Suárez-Ortega, 2019). Solo con el tiempo, cuando la empresa ve mermada su rentabilidad por su apego al *statu quo* institucional, y adquiere consciencia de la necesidad del cambio, se establecen las bases para la adopción de nuevas estrategias, estructuras, sistemas y prácticas que le permitan adaptarse con éxito al nuevo entorno (García-Cabrera y Durán-Herrera, 2016). En el ínterin, la competitividad y rentabilidad mermadas pueden condicionar el futuro de la empresa internacional (García-Cabrera, Durán-Herrera y Suárez-Ortega, 2019), además de, en términos agregados y para el conjunto de un país afectar al crecimiento de la economía.

Bajo el planteamiento institucional expuesto, se justificaría un retardo por parte de la empresa turística en la adopción de aquellas estrategias, estructuras, sistemas y prácticas que incorporen o den respuesta a los factores que condicionan la competitividad internacional en la actualidad, si tales factores requieren de un soporte institucional que se aleje del *statu quo* institucional. Dado que la toma de consciencia sobre la existencia de un problema es clave para establecer las bases del cambio que lo solvente (Lewin, 1947), resulta conveniente y necesario la realización de estudios que identifiquen las instituciones de carácter cognitivo, normativo y regulativo que limitan la adopción de decisiones innovadoras por parte de las empresas del sector turístico e inhiben su capacidad de respuesta a las nuevas tendencias del entorno. El presente trabajo acomete dicha tarea para el caso de España.

3. Metodología de la investigación

3.1. Contexto de estudio: la empresa turística en España

García-Cabrera, García-Soto y Gutiérrez-Pérez (2019) realizan una caracterización amplia de la empresa turística en España. Atendiendo a estos autores, según cifras de 2017

publicadas en el INE, el 64,9% de las empresas turísticas existentes en España opera en la *industria del turismo* (hoteles, restaurantes y agencias de viajes), mientras que el 35,1% restante participa en la *economía del turismo* (transportes y actividades culturales, deportivas y recreativas). Conjuntamente, la actividad de estas empresas representó el 11,7% del PIB en 2016 y generó el 12,8% del empleo nacional (INE, 2018).

Un breve análisis evolutivo del periodo 2008-2017 muestra un decrecimiento de las empresas de la industria turística durante los años de mayor impacto de la crisis en España, produciéndose un repunte en 2017 para alcanzar la cifra de 292.596 empresas, cotas aún inferiores a las registradas al inicio de la crisis. En lo que respecta a las empresas que participan de la economía del turismo, estas solo experimentan un retroceso en número en los años 2010 y 2011, siendo siempre su crecimiento positivo en el resto de años incluidos en el periodo objeto de análisis. Este crecimiento se obtiene por el buen comportamiento del subsector de actividades culturales, deportivas y recreativas, que permiten que las empresas participantes de la *economía del turismo* crezcan en su conjunto 3,1 puntos porcentuales con respecto a las empresas de la *industria del turismo* durante el periodo analizado, lo que pone de manifiesto la relevancia cada vez mayor de las actividades complementarias en el desarrollo de la actividad turística en España.

La base de datos SABI (Sistema de Análisis de Balances Ibéricos) proporciona información adicional que permite profundizar en el estudio de la empresa turística en España. En concreto, y teniendo en cuenta a las empresas de 10 o más empleados, se identifican 11.379 empresas, de las que 10.114 operan en la *industria del turismo* y las restantes 1.265 participan en la *economía del turismo*. Estas empresas se localizan principalmente en Barcelona (18,7%), Madrid (17,3%), Andalucía (13,6%), Comunidad Valenciana (10,3%), seguidas de Baleares (8%) y Canarias (7,1%), territorios con amplia trayectoria como destinos turísticos en España. Con respecto al tamaño de la empresa, medido por su número de empleados, este se reduce en el periodo 2007-2017, pasando de 46 a 39 empleados en promedio, lo que sugiere una mayor atomización del sector. Por grupos de empresas, las de la *industria del turismo* cuenta en promedio con 34,09 empleados, mientras que las que participan de la *economía del turismo* emplean a 74,40 empleados. En términos absolutos, la *industria del turismo* se caracteriza por contar con un mayor volumen de empresas medianas (864 frente a las 179) y grandes (114 frente a las 49) que el grupo de la *economía del turismo* (1.265 empresas).

Finalmente se analiza la salud económico-financiera de la empresa turística. En 2017 este registró por término medio unos ingresos de explotación de 5.539.690 euros, unos resultados de 334.640 euros y una rentabilidad económica del 4,94%. Sin embargo, en el periodo 2007 y 2017, se observa como los ingresos de explotación y los resultados del ejercicio cayeron abruptamente durante los dos primeros años de la crisis, recuperándose o experimentando retrocesos durante los siguientes años hasta 2013, año que marca la salida de la crisis y a partir del cual se produce una recuperación sostenida del sector. La rentabilidad económica, por su parte, registra un 3,48% en 2007 para permanecer en nive-

les negativos entre 2009 y 2015, siendo los años 2016 y 2017 testigos de su recuperación en las empresas turísticas. Esta salud económico-financiera es diferente para cada uno de los dos grandes grupos de empresas que conforman el sector. Si bien las empresas que operan en la *economía del turismo* han padecido en mayor medida las consecuencias de la crisis en términos de resultados del ejercicio y rentabilidad económica, a partir de 2014 mejoran ambos indicadores en mayor medida que para las empresas que operan en la *industria del turismo*, debido a los buenos resultados cosechados por las empresas con actividad en los subsectores del transporte (transporte interurbano de pasajeros por ferrocarril, transporte marítimo de pasajeros y transporte aéreo de pasajeros). De entre las empresas de la *industria del turismo*, las agencias de viajes y otros servicios de reserva representan el subsector que mejor ha soportado los efectos de la crisis, si bien a partir de 2015, y especialmente en los años 2014 y 2016, ven superada su rentabilidad económica por las empresas del subsector de hostelería.

3.2. Diseño metodológico

Sobre la base de la revisión de la literatura presentada en anteriores apartados, se ha realizado una investigación empírica con el objetivo de explorar los posibles cambios a acometer en España en los pilares institucionales cognitivo, normativo y regulativo de manera que dichos cambios contribuyan a impulsar la competitividad internacional de las empresas turísticas. La parte empírica del presente estudio se ha desarrollado en dos fases: la primera, de carácter cualitativo, en la cual se ha consultado a un grupo de expertos/as para que identificasen los distintos retos a los que se enfrenta el sector turístico español y propusieran sus sugerencias de cambio o mejora en los pilares institucionales ya mencionados; y la segunda, con un enfoque cuantitativo, mediante la cual se presentaban a la valoración de un grupo de expertos/as más numeroso los resultados de la primera fase, con el fin último de facilitar una priorización de los distintos cambios propuestos.

3.3. Fuente de datos y descripción poblacional

La población objeto de estudio estaba conformada por expertos/as de reconocido prestigio en el ámbito turístico que desarrollan su labor en entidades públicas o privadas localizadas en España. Para la conformación de un listado lo suficientemente amplio y heterogéneo de posibles participantes en el grupo de expertos/as, se ha utilizado como principal fuente de información la base de datos de miembros afiliados de la Organización Mundial de Turismo (OMT, 2018), mediante la cual se ha identificado a un total de 112 entidades localizadas en España, abarcando múltiples instituciones públicas, administraciones territoriales, centros de educación superior, empresas y entidades sin ánimo de lucro relacionadas con el sector turístico a lo largo de todo el territorio español. Este listado de miembros asociados

de la OMT fue ampliado posteriormente con una muestra seleccionada de otras entidades identificadas a través del Registro de Agrupaciones Empresariales Innovadoras de España (AEIE, 2018) –herramienta del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo para el fomento de la agrupación empresarial–, y mediante la lista de asociaciones empresariales y entidades públicas que integran la junta directiva del Instituto para la Calidad Turística Española (ICTE, 2018), al objeto de ampliar la representatividad del ámbito empresarial en lo concerniente a la innovación y competitividad turística.

Una vez depurada la lista conformada (en algunos casos existía información obsoleta y varias entidades se repetían en las distintas fuentes utilizadas), mediante el análisis de los respectivos canales y herramientas de comunicación de estas organizaciones (webs, memorias anuales, cuentas de redes sociales...) se actualizaron, en caso de encontrarse disponibles, los datos de contacto directo de sus representantes institucionales de primer nivel. Ello permitió invitar personalmente a la participación en este estudio a 121 expertos/as de 99 organizaciones de toda España, quedando finalmente conformado el grupo de consulta del presente estudio por un total de 32 expertos/as, cifra que representa una tasa de respuesta del 26,4 %, considerando conjuntamente las dos fases realizadas.

Entre los miembros del grupo de expertos/as consultado se encuentran cargos directivos de máximo nivel de una amplia variedad de organizaciones relevantes en el sector del turismo de España: 1) entidades público-privadas de promoción turística locales e insulares (Elche, Fuerteventura, Salamanca, Sevilla y Zaragoza) y regionales (Canarias, La Rioja y Valencia); 2) universidades y centros de investigación de las Comunidades Autónomas de Andalucía, Baleares, Cataluña, Madrid, Murcia y País Vasco; 3) los clústeres turísticos de Galicia y Tenerife, así como asociaciones empresariales de ámbito estatal directamente relacionadas con el turismo, tales como la Asociación Española de Directores de Hotel, la Federación Española de Hostelería, la Confederación Española de Hoteles y Alojamientos Turísticos, la Red Española de Turismo Accesible o el Instituto Tecnológico Hotelero; 4) empresas como Aenor Internacional SA, Estudios D'hoteleria I Turisme Cett, SA o Europa Mundo Vacaciones SL; 5) asociaciones sin ánimo de lucro como el Instituto para la Calidad Turística Española, la Asociación Europea para el Desarrollo de la Cultura Gastronómica o la Fundación Starlight; y 6) la Sociedad Estatal para la Gestión de la Innovación y las Tecnologías Turísticas (SEGITTUR).

Concretamente, predominan entre el grupo de expertos/as consultado los cargos de director/a gerente, presidente/a y, en menor medida, los responsables de decanatos universitarios o directores/as de áreas funcionales, siendo la distribución global entre hombres y mujeres del 62,5 % y 37,5 %, respectivamente. Por tanto, se trata de un grupo lo suficientemente heterogéneo de acuerdo con los objetivos pretendidos con el estudio, compuesto por personas que ocupan cargos de máxima responsabilidad en organizaciones relevantes del sector turístico español y que, a pesar de tener agendas muy ajustadas fruto de la trascendencia de su labor, han mostrado una inestimable predisposición a colaborar de manera desinteresada en alguna o ambas fases de la presente investigación.

3.4. Fase I: proceso de recogida de información cualitativa, descripción muestral y análisis de la información recabada

Esta primera etapa de la investigación empírica, planteada como un sondeo cualitativo debido a su enfoque exploratorio, fue realizada entre los meses de noviembre y diciembre de 2018. Tras invitar a la participación en este sondeo a 98 personas de la lista de contactos confeccionada a partir de las fuentes ya descritas, finalmente participó un total de 16 expertos/as del sector turístico, con lo que la tasa de respuesta en esta primera fase fue del 16,3 %. La información fue recogida mediante un cuestionario *online* diseñado a través de la aplicación Google Forms (véase el modelo en el enlace siguiente: <<https://bit.ly/2yrVyC7>>).

Una vez incorporadas las sugerencias de mejora recogidas en el correspondiente pre-test, el cuestionario finalmente quedó estructurado en un total de ocho preguntas de respuesta abierta, con las que se solicitaba a los expertos/as sus propuestas de cambio de la situación actual (en términos de novedades a impulsar o aspectos a eliminar o modificar) para cada uno de los siguientes elementos institucionales: 1) prácticas empresariales; 2) conocimientos especializados y perfiles formativos referidos tanto a directivos como a empleados; 3) valores sociales o costumbre; y 4) leyes o políticas públicas.

Si bien el cuestionario se respondía de forma anónima, concluía con un apartado adicional para recabar los datos demográficos de la persona encuestada, tales como el género, la edad, los años de experiencia en el sector, el tipo de entidad a la que pertenece y el nivel de estudios completado, así como la posibilidad de especificar una dirección de correo electrónico para recibir los resultados del estudio, opción cumplimentada por todos los participantes, lo cual ha permitido identificar a todos los encuestados. De este modo, ha podido determinarse que la muestra de 16 expertos/as consultados en esta fase cualitativa estaba conformada en su mayor parte por hombres (75 %). Además, la media de edad del grupo se establece en torno a 47,9 años, mientras que la experiencia en el sector alcanza un promedio de 21,9 años. Componen este grupo personas con titulación universitaria (fundamentalmente, grados o licenciaturas en Administración de Empresas, Turismo o Economía) que ejercen como responsables directivos de áreas funcionales de empresas, asociaciones empresariales o que ostentan un cargo de gestión en organizaciones públicas de ámbito local, regional y nacional (universidades y centros de investigación, agencias de promoción o innovación turística) o en organizaciones sin ánimo de lucro (asociaciones y fundaciones).

En total, se recibieron 269 propuestas específicas del grupo de expertos/as, correspondiéndose 74 de las mismas a prácticas empresariales y 64 a conocimientos especializados y perfiles formativos (en total, 138 propuestas sobre el pilar cognitivo), 67 a valores sociales o costumbres (pilar normativo) y 64 a leyes o políticas públicas (pilar regulativo). Utilizando la técnica del análisis de contenidos, dichas propuestas fueron depuradas e integradas en

un proceso de triangulación llevado a cabo por parte del equipo de investigadores. Este consistió en una primera fase de trabajo individualizado y posteriores rondas de reuniones para analizar discrepancias y establecer consensos. Ello permitió reagrupar la información recabada en 139 propuestas concretas de cambio clasificadas en 37 categorías de cambio más generales, las cuales serían objeto de valoración y priorización en la segunda fase del presente estudio, según queda descrito seguidamente.

3.5. Fase II: proceso de recogida de información cuantitativa, descripción muestral y análisis de la información recabada

La segunda fase de la investigación empírica, de corte más cuantitativo que la anterior, se desarrolló entre los meses de enero y marzo de 2019, a través de la distribución de un segundo cuestionario *online* (véase el modelo en el enlace siguiente: <<https://bit.ly/2DiKzfs>>) a expertos/as con cargos directivos en organizaciones turísticas que operan en España.

Siguiendo la categorización resultante de la fase I, el cuestionario quedó estructurado en un total de 37 cambios, de los cuales 17 eran de tipo cognitivo (8 de ellos relacionados con prácticas empresariales y los restantes 9 con perfiles formativos), 8 de tipo normativo (valores culturales) y 12 de naturaleza regulativa (leyes, políticas). En la invitación a participar en esta fase, se solicitaba a los expertos/as contactados su colaboración para ordenar este numeroso conjunto de propuestas, puntuando en una escala Likert de 7 posiciones la importancia otorgada a cada uno de los 37 cambios generales y 139 propuestas más concretas presentadas, oscilando dicha escala de valoración entre 1 («nada importante») y 7 («muy importante»). Además, a modo de avance de los resultados ya obtenidos en la primera fase, tras cada ítem a valorar se incluía, entre paréntesis, el número de expertos que lo había propuesto.

En esta segunda fase fueron 121 las personas contactadas, quedando la muestra final conformada por un total de 25 expertos/as del sector turístico español, lo que representa una tasa de respuesta del 21,5 %. En este caso, la distribución por género está más equilibrada entre hombres y mujeres, siendo del 56 % y 44 %, respectivamente. La edad media de los participantes de esta fase se eleva a 51,6 años, mientras que el promedio de los años de experiencia (21,4 años) se mantiene en niveles similares a la fase anterior. En esta segunda muestra predominan los expertos/as que trabajan en entidades de promoción turística, clústeres o asociaciones empresariales, universidades y empresas, ocupando puestos relacionados con altos cargos de dichas entidades (presidentes, directores generales, gerentes o directores de áreas funcionales).

En la tabla 1 se resumen los principales aspectos metodológicos descritos para ambas fases, como paso previo al análisis pormenorizado de los resultados obtenidos con esta investigación empírica.

Tabla 1. Descripción demográfica de las muestras de las fases I y II del estudio empírico

Fase I: cualitativa			Fase II: cuantitativa		
Tipo de entidad	n	%	Tipo de entidad	n	%
Administración pública	1	6,3	Administración pública	8	32
Organización privada (sin ánimo de lucro)	1	6,3	Organización privada (sin ánimo de lucro)	6	24
Organización privada (empresa)	2	12,5	Organización privada (empresa)	5	20
Clúster/Asociación empresarial	2	12,5	Clúster/Asociación empresarial	3	12
Universidad/Centro investigación	6	37,5	Universidad/Centro investigación	2	8
Entidad de promoción turística	4	25	Entidad de promoción turística	1	4
Ámbito geográfico	n	%	Ámbito geográfico	n	%
Local	2	12,5	Local	4	16
Insular/Provincial	0	0	Insular/Provincial	2	8
Regional	8	50	Regional	8	32
Nacional	4	25	Nacional	9	36
Internacional	2	12,5	Internacional	2	8
Género	n	%	Género	n	%
Hombre	12	75	Hombre	14	56
Mujer	4	25	Mujer	11	44
Edad	n	%	Edad	n	%
Entre 40 y 45 años	6	37,5	Entre 40 y 45 años	2	8
Entre 46 y 50 años	4	25	Entre 46 y 50 años	9	36
Entre 51 y 55 años	5	31,3	Entre 51 y 55 años	9	36



Fase I: cualitativa			Fase II: cuantitativa		
Edad	n	%	Edad	n	%
▶					
Entre 56 y 60 años	1	6,3	Entre 56 y 60 años	4	16
Más de 60 años	0	0	Más de 60 años	1	4
Experiencia	n	%	Experiencia	n	%
Entre 10 y 15 años	4	25	Menos de 6 años	1	4
Entre 16 y 20 años	4	25	Entre 6 y 10 años	4	16
Entre 21 y 25 años	2	12,5	Entre 11 y 20 años	8	32
Entre 26 y 30 años	5	31,3	Entre 21 y 30 años	9	36
Más de 30 años	1	6,3	Más de 30 años	3	12
Cargo	n	%	Cargo	n	%
Coordinador/a general	1	6,3	Secretario/a general	0	0
Secretario/a general	1	6,3	CEO	0	0
CEO	1	6,3	Coordinador/a general	1	4
Director/a de área	6	37,5	Decano/a, vicedecano/a	1	4
Decano/a, vicedecano/a	4	25	Presidente/a	5	20
Presidente/a	1	6,3	Director/a de área	8	32
Director/a general, gerente	2	12,5	Director/a general, gerente	10	40
Total muestra	16		Total muestra	25	

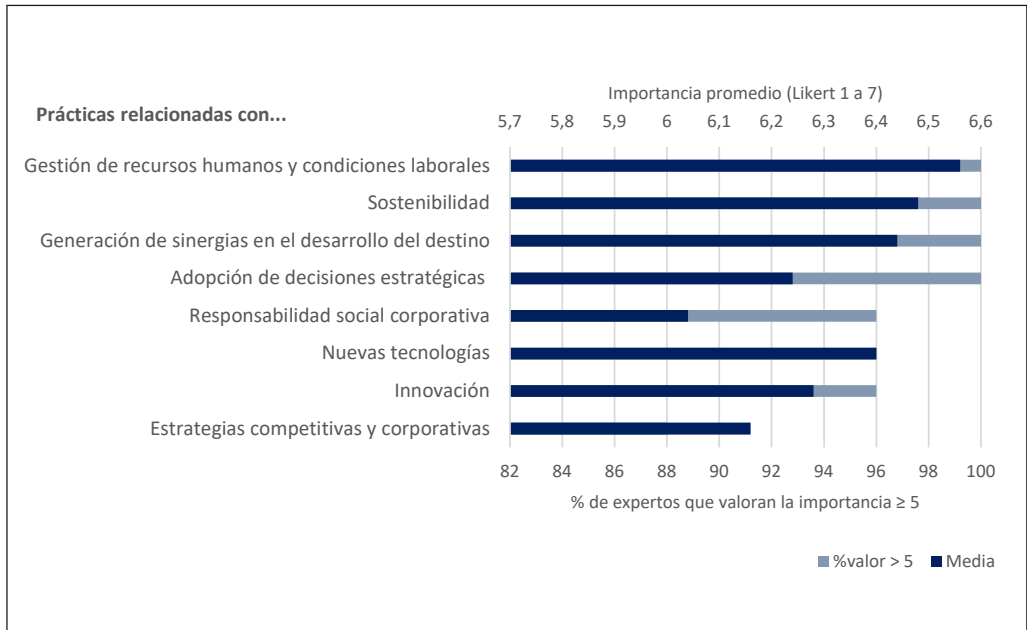
4. Resultados de la investigación: propuesta de agenda de cambio institucional

El trabajo empírico realizado identifica 37 cambios generales a acometer en los pilares institucionales en España al objeto de propiciar el incremento de la competitividad inter-

nacional de la empresa turística. De ellos, 17 se corresponden con el pilar cognitivo, 8 con el normativo y 12 con el regulativo. Los análisis realizados, por otra parte, permiten identificar la prioridad con la que deben abordarse los mismos. El anexo I del presente trabajo muestra la estadística descriptiva sobre la relevancia que el panel de expertos/as otorga a estas propuestas. A partir de estos resultados, se establece una priorización de las mismas en la agenda de cambio institucional que se propone. Adicionalmente, el trabajo realizado identifica 139 propuestas concretas que orientan y guían los cambios demandados en los pilares institucionales. Al objeto de presentar de forma organizada los resultados hallados, en los siguientes apartados se estructuran los mismos atendiendo al pilar institucional con el que se relacionan.

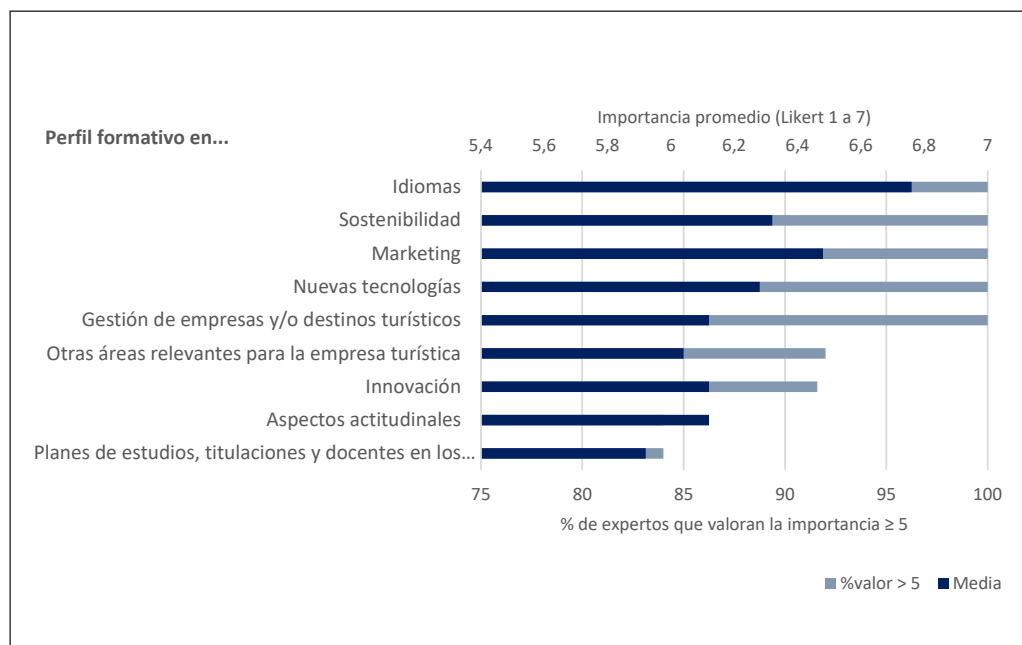
4.1. Cambios requeridos en el pilar cognitivo de las instituciones: las prácticas empresariales y los perfiles formativos del sector

Con respecto al pilar cognitivo, se analizan dos vertientes o grupos de elementos institucionales. El primero hace referencia a las prácticas empresariales que deberían ser comúnmente empleadas por las empresas del sector, mientras que el segundo guarda relación con los conocimientos especializados y perfiles formativos requeridos en el mismo. Con respecto a los primeros, se identifican ocho modificaciones institucionales (gráfico 1). Todas ellas pueden ser consideradas relevantes al ser evaluadas, en promedio, con valores que oscilan entre 6,04 y 6,56 en una escala de 7 posiciones o, bajo otra perspectiva, por evaluarlas entre un 88 y un 100 % de los expertos/as con una importancia igual o superior a 5. Ahora bien, solo tres de estas ocho modificaciones destacan como prioritarias atendiendo a ambos criterios (gráfico 1, tabla 2): (1) las prácticas relacionadas con la gestión de recursos humanos y las condiciones laborales –demandándose, entre otros, que las empresas turísticas inviertan en prácticas de formación de sus empleados orientadas a mejorar por ejemplo el conocimiento de idiomas extranjeros, que instituyan prácticas de promoción laboral al objeto de garantizar la captación, desarrollo y motivación de personal de talento o que instituyan prácticas de contratación basadas en el respeto a la formación específica requerida para el puesto de trabajo a cubrir–; (2) las prácticas relacionadas con la sostenibilidad –demandándose, entre otros, el desarrollo de prácticas empresariales en clave de sostenibilidad ambiental y de responsabilidad compatibles con el disfrute de los turistas, o avanzar en ser agentes de la sostenibilidad del destino, no solo en aspectos medioambientales, sino también en los aspectos sociales, culturales y económicos–, y (3) las prácticas relacionadas con la generación de sinergias en el desarrollo del destino –solicitándose, entre otros, que la empresa colabore con otras empresas del destino para crear productos turísticos adaptados a la demanda actual y desarrollar sinergias que permitan apalancar los atractivos del destino y beneficiarse de la marca España.

Gráfico 1. Propuestas panel de expertos/as: cambios en el pilar cognitivo –prácticas empresariales–


En segundo lugar, y con respecto a los conocimientos especializados y perfiles formativos requeridos, como se observa en el gráfico 2, se identifican 9 grandes bloques y los resultados nuevamente muestran la alta importancia concedida a todos ellos tanto en términos de valoración promedio (se sitúa entre 5,92 y 6,76) como con respecto al porcentaje de expertos/as que los valoran con importancia igual o superior a 5 (entre el 84 y el 100 %). Considerando ambos criterios, resulta prioritario dotar de los siguientes conocimientos y perfiles formativos al sector (gráfico 2, tabla 3): (1) en el ámbito de los idiomas, mejorar el conocimiento de estos en general y otorgar prioridad al inglés; (2) en el ámbito de la sostenibilidad, formar para generar sensibilidad medioambiental y turismo responsable en todos los perfiles profesionales del sector, así como dotar al sector de expertos en esta materia; (3) en el ámbito de las tecnologías, formar en nuevas herramientas digitales y plataformas tecnológicas, asegurando la dotación de investigadores y analistas de datos con conocimientos en gestión de *big data* y aplicación de *data analytics*, o en *business intelligence*, entre otros; (4) en el ámbito del marketing, formación en *community managers*, *revenue managers* y crear expertos en marketing estratégico del turismo; y (5) en el ámbito de la gestión de empresas y/o destinos turísticos, formar gestores de servicios que aporten valor añadido al turista, en conocimientos relativos a herramientas de gestión específicas para cada subsector de actividad (e.g., hostelería, turoperadores, restauración), especialistas con conocimientos relativos al sector turístico en cada destino, o mandos intermedios para ejercer con eficacia en las distintas áreas de la profesión turística.

Gráfico 2. Propuestas panel de expertos/as: cambios en el pilar cognitivo –perfiles formativos–



La realización de un análisis comparativo de las valoraciones realizadas por el grupo de expertos/as atendiendo a su perfil demográfico –edad, género y formación– y profesional –número de años trabajando en el sector turístico y tipo de entidad en la que trabaja–, apenas identifica elementos que sugieran que sus condiciones particulares afectan a la valoración realizada. En este sentido se identifican solo las siguientes diferencias significativas: (1) en relación con el género, las mujeres perciben mayor necesidad de cambio que los hombres en las prácticas relacionadas con el perfil formativo de los empleados del sector en aspectos actitudinales, con un valor promedio de 6,727 y 5,643, respectivamente ($t = 2,936^{***}$); (2) con respecto al tipo de entidad, los vinculados a las administraciones territoriales (estatal, regional o insular) perciben mayor necesidad de cambio en los perfiles formativos relacionados con las nuevas tecnologías que los que trabajan en otro tipo de organizaciones (e.g., asociaciones empresariales, organizaciones privadas, organizaciones no gubernamentales), con un valor promedio de 6,667 y 6,063 respectivamente ($t = 2,103^{**}$); (3) por número de años trabajando en el sector turístico, los participantes con mayor antigüedad en el sector otorgan mayor importancia a la necesidad de cambio en las prácticas empresariales relacionadas con la innovación ($r = 0,442^{**}$), la adopción de decisiones estratégicas frente a las operativas ($r = 0,362^*$), la mejor gestión de recursos humanos y establecimiento de condiciones laborales más favorables para el empleado ($r = 0,342^*$), así como la necesidad de generar perfiles formativos especializados en innovación ($r = 0,417^{**}$).

Tabla 2. **Propuestas panel de expertos/as: cambios en el pilar cognitivo –prácticas empresariales–**

Propuestas sobre prácticas empresariales	Media*
Prácticas relacionadas con la adopción de decisiones estratégicas	6,24
Formular planes a corto, medio y largo plazo que sean lo suficientemente flexibles para adaptarlos a los continuos cambios del mercado	6,12
Erradicar la praxis inadecuada en la adopción de decisiones en el sector, por ejemplo la adopción de estrategias basadas en repetición de lo mismo año tras año, la adopción de decisiones sin datos o la persecución de beneficios prioritariamente a corto plazo	5,80
Prácticas relacionadas con la innovación	6,28
Incrementar la innovación en los servicios prestados y en la concepción del negocio	6,12
Proteger las actividades innovadoras con licencias, <i>royalties</i> ...	5,60
Concebir el negocio como laboratorio de pruebas y realizar una medición del dato del cliente permanentemente, al objeto de llevar a cabo las innovaciones más adecuadas	5,48
Prácticas relacionadas con las nuevas tecnologías	6,40
Desarrollar prácticas de formación en materia de nuevas herramientas digitales y cualificación tecnológica	6,48
Llevar a cabo la transformación digital de las empresas turísticas españolas, haciendo especial hincapié en las pymes	6,44
Impulsar la introducción de las nuevas tecnologías en todos los subsectores del turismo, sobre todo en la intermediación y comercialización de producto (<i>e.g., bed banks, Customer Relationship Management...</i>)	6,04
Incorporar técnicas de inteligencia artificial en la gestión de la empresa turística	5,84
Prácticas relacionadas con las estrategias competitivas y corporativas	6,16
Garantizar la prestación de un servicio emocional, recuperando el espíritu de la hospitalidad	6,36
Aumentar la especialización y el valor añadido del servicio frente al producto básico generalista (sol y playa, hoteles de una o dos estrellas, costes y precios bajos), apostando así por establecer diferencias con respecto a los destinos competidores	6,32
Mejorar la calidad del servicio ofrecido sobre la base de una profesionalización creciente del sector	6,24



Propuestas sobre prácticas empresariales	Media*
▶	
Segmentar la clientela turística y realizar una oferta basada en la personalización de experiencias y del servicio ofrecido, aplicando de forma creciente el <i>revenue management</i>	6,12
Desarrollar nuevos productos que contribuyan a la renovación de la oferta de actividades complementarias, que es en la actualidad obsoleta	6,04
Limitar las prácticas orientadas a captar un turismo poco deseable para el destino	5,84
Potenciar la implementación de avances tecnológicos dirigidos a reforzar la singularidad del servicio ofrecido, y no solo al ahorro de costes empresariales	6,04
Mejorar la calidad de la oferta gastronómica dirigida a turistas, estableciendo incluso controles que garanticen el uso creciente de esta práctica	5,92
Erradicar o al menos limitar las prácticas basadas en establecer altos precios a «clientes cautivos»	5,84
Instituir la colaboración público-privada en la comercialización a través de internet, facilitando la expansión internacional de la actividad de la empresa	5,80
Prácticas relacionadas con la generación de sinergias en el desarrollo del destino	6,44
Colaborar con otras empresas del destino para crear productos turísticos ajustados a la demanda y desarrollar sinergias que permitan apalancar los atractivos del destino y beneficiarse de la marca España	6,56
Participar de forma proactiva en la gestión del destino en el que la empresa se ubica, eliminando la visión solo hacia dentro de la empresa	6,36
Colaborar con otras empresas del destino e intercambiar inteligencia de mercado con las mismas, eliminando las prácticas de competencia desleal	6,36
Gestionar la empresa teniendo en cuenta la necesaria vinculación de su oferta con los productos que ofrece el destino en el que se ubica	6,36
Prácticas relacionadas con la responsabilidad social corporativa	6,04
Incrementar la aplicación de buenas prácticas en responsabilidad social corporativa en la empresa turística	5,88
Incrementar la adhesión de las empresas turísticas al código ético mundial del turismo y su implantación	5,72



Propuestas sobre prácticas empresariales	Media*
▶	
Prácticas relacionadas con la sostenibilidad	6,48
Desarrollar prácticas empresariales en clave de sostenibilidad ambiental y de responsabilidad (en todos los sectores), compatibles con el disfrute de los turistas	6,32
Avanzar en ser agentes de la sostenibilidad del destino, no solo en aspectos medioambientales, sino también en los aspectos sociales, culturales y económicos	6,24
Impulsar la economía circular en la empresa turística	5,96
Incrementar la orientación del SICTED hacia indicadores de sostenibilidad	5,72
Prácticas relacionadas con la gestión de recursos humanos y condiciones laborales	6,56
Instituir prácticas de formación de los empleados orientadas, entre otros, a mejorar su conocimiento de idiomas extranjeros	6,45
Instituir prácticas y planes de promoción laboral al objeto de garantizar la captación, desarrollo y motivación de personal de talento, erradicando las prácticas basadas en operar con personal operativo de baja valía	6,20
Instituir prácticas de contratación basadas en el respeto a la formación específica requerida para el puesto de trabajo a cubrir, así como en la limitación de las subcontrataciones en las que se someten a los trabajadores a condiciones pésimas	6,16
Instituir prácticas retributivas adecuadas, erradicando los pagos en negro y de miseria	6,12
Instituir prácticas de establecimiento de jornada laboral basadas en la mejora de los horarios de trabajo	6,04
Modificar los convenios laborales actuales del sector al objeto de mejorar los mismos	5,80
(*) Importancia media otorgada por el panel de expertos/as.	

 Tabla 3. **Propuestas panel de expertos/as: cambios en el pilar cognitivo –perfiles formativos–**

Propuestas sobre perfiles formativos	Media*
Perfil formativo en planes de estudios, titulaciones y docentes en los ámbitos universitario y de medias	5,92



Propuestas sobre perfiles formativos	Media*
▶	
Incluir en los planes de estudio universitarios mayores competencias en conocimiento de TICS aplicadas al turismo	6,40
Crear titulaciones que combinen el turismo con otros sectores como la administración de empresas, las nuevas tecnologías, etc.	6
Actualizar los planes de estudio de los grados medios y superiores de formación profesional enfocados al turismo y la hostelería	5,83
Incluir en los planes de estudio universitarios competencias relativas al conocimiento jurídico más realistas y vinculadas a los requerimientos de la praxis empresarial	5,72
Incorporar como docentes en los planes de estudio a expertos y profesionales del turismo, reduciendo la fórmula actual basada casi en su totalidad en profesores sin experiencia en el sector	5,60
Valorar la eliminación de las asignaturas de geografía o historia de los planes de estudio universitarios vinculados con el turismo	3,28
Perfil formativo en gestión de empresas y/o destinos turísticos	6,12
Formar gestores de servicios que aporten valor añadido al turista	6,24
Formar en conocimientos relativos a herramientas de gestión por subsectores	6,16
Formar en conocimientos relativos al sector turístico en los distintos destinos	6,04
Formar mandos intermedios en todas las áreas de la profesión turística	6,04
Formar expertos en negociación intercultural	5,48
Formar <i>travel managers</i>	5,40
Perfil formativo en innovación	6,12
Formar en conocimientos relativos a la innovación	6,04
Formar gestores de proyectos de base tecnológica, ágiles y transversales	5,72
Formar <i>technology managers</i>	5,52



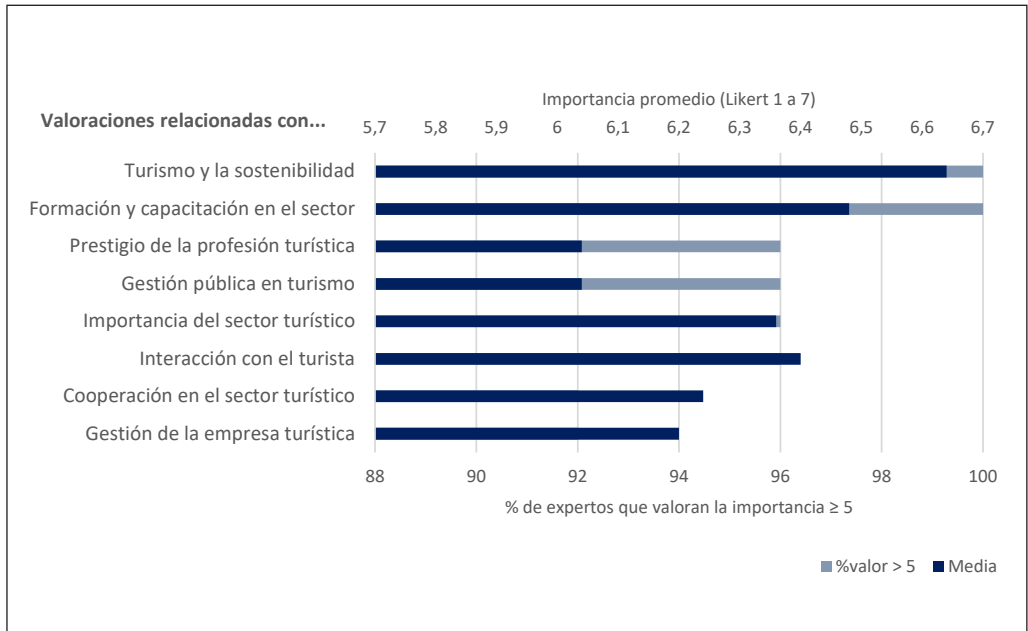
Propuestas sobre perfiles formativos	Media*
▶	
Perfil formativo en nuevas tecnologías	6,28
Formar en conocimientos vinculados a la utilización de nuevas herramientas digitales y plataformas tecnológicas, tanto transversales como específicas para cada subsector, y abarcando a todos los perfiles profesionales que operan en el mismo	6,20
Formar investigadores y analistas de datos con conocimientos en gestión de <i>big data</i> y aplicación de <i>data analytics</i>	6,20
Formar en <i>business intelligence</i> y, en especial, en elaboración de informes ejecutivos con explotación de <i>big data</i> convertida en información para la toma de decisiones	6,08
Formar expertos en desarrollo de <i>software</i> y apps turísticas, evitando una sofisticación de la arquitectura del <i>software</i> inadecuada para las necesidades reales	5,68
Formar expertos en ciberseguridad	5,50
Formar programadores de inteligencia artificial	5,36
Perfil formativo en marketing	6,48
Formar <i>community managers</i> y otros perfiles relacionados con la comunicación 2.0	6,28
Formar <i>revenue managers</i>	6,28
Formar expertos en marketing estratégico del turismo	6,28
Perfil formativo en sostenibilidad	6,32
Formar en conocimientos orientados a generar sensibilidad medioambiental y turismo responsable en todos los perfiles profesionales (directivos o empleados)	6,20
Formar expertos en sostenibilidad	6
Perfil formativo en aspectos actitudinales	6,12
Formar para generar en todos los perfiles profesionales del sector actitudes creativas, innovadoras y de adaptación a los cambios del mercado	6,20
Formar para generar proactividad en los empleados que trabajan directamente con el público	6,16
Formar para desarrollar capacidad de adecuación a las particularidades culturales del cliente-turista	6
▶	

Propuestas sobre perfiles formativos	Media*
▶	
Formar para reducir la mala educación, los modales incorrectos y el desinterés durante la prestación del servicio	5,92
Perfil formativo en idiomas	6,76
Formar para la mejora del conocimiento del inglés	6,84
Formar para la adquisición de conocimiento general de idiomas	6,56
Perfil formativo en otras áreas relevantes para la empresa turística	6,04
Formar de manera continua facilitando el reciclaje especializado en cada subsector, profesión y oficio turístico	6
Formar en gastronomía	5,28

(*) Importancia media otorgada por el panel de expertos/as.

4.2. Cambios requeridos en el pilar normativo de las instituciones: los valores sociales y las costumbres

Los aspectos normativos de las instituciones hacen referencia a valores sociales y costumbres que rigen el comportamiento humano. En España, y atendiendo a la opinión del panel de expertos/as consultado (gráfico 3), las ocho modificaciones que deben tener lugar en estos elementos institucionales son considerados relevantes. En concreto, todos ellos reciben una valoración media que se sitúa entre 6,04 y 6,64 en una escala de 7 posiciones; bajo una perspectiva porcentual, entre el 92 y el 100 % de los participantes valoran estas modificaciones con una importancia igual o superior 5. Considerando ambos criterios, dos de las ocho modificaciones propuestas para el pilar institucional normativo destacan como prioritarias (gráfico 3, tabla 4): (1) los valores relacionados con el turismo y la sostenibilidad –demandándose, entre otros, la generación de una conciencia social general y específica entre los que operan en el sector respecto a la necesidad de conservar el medio ambiente, de realizar un consumo responsable, de buscar la sostenibilidad de la actividad, o de incorporar como valor la defensa y respeto hacia las costumbres idiosincrásicas del destino; y (2) el cambio en los valores sociales relacionados con la formación y la capacitación en el sector, resaltándose la necesidad de fomentar una conciencia colectiva sobre la importancia de la formación y búsqueda de la mejora continua, estimular el interés y el esfuerzo por aprender, así como fomentar, desde los planes de formación, la cultura de la profesionalidad en el ejercicio de la profesión y en el trato con el turista.

Gráfico 3. Propuestas panel de expertos/as: cambios en el pilar normativo


El estudio comparativo de las valoraciones del panel de expertos/as atendiendo a su perfil individual sugiere que las disparidades en el perfil no se asocian a criterios distintos en la valoración realizada, identificándose solo dos diferencias estadísticamente significativas. En concreto, la mayor edad se asocia con la menor importancia concedida a impulsar cambios en los valores relacionados con la formación y la capacitación en el sector ($r = -0,359^*$), mientras que la mayor experiencia en el sector se asocia con mayor relevancia otorgada a fomentar valores relacionados con la cooperación en el sector turístico ($r = 0,346^*$).

4.3. Cambios requeridos en el pilar regulativo de las instituciones: las leyes y políticas públicas

Los aspectos regulativos de las instituciones hacen referencia a las leyes y políticas públicas promulgadas por los gobiernos. En el trabajo empírico realizado se identifica la necesidad de abordar cambios en doce aspectos institucionales de naturaleza regulativa. En cuanto al grado de importancia de estos, cabe destacar que los mismos son valorados en promedio con puntuaciones de entre 5,64 y 6,56 por los participantes, existiendo un mayor recorrido entre tales valores extremos que los identificados para los pilares institucionales cognitivo y normativo; además, entre el 80 y el 100 % de ellos conceden una im-

portancia igual o superior a 5 a once de estos doce cambios. De esta forma, se identifica un elemento institucional, la regulación sobre la gestión del territorio, cuya modificación es considerada importante solo por el 62 % de los expertos/as participantes, el porcentaje más bajo identificado.

Ahora bien, atendiendo a los dos criterios considerados, destacan por su prioridad cuatro de los doce cambios necesarios (gráfico 4, tabla 5): (1) regulaciones sobre educación y formación para el empleo en turismo como, por ejemplo, desarrollar políticas orientadas al cambio e innovación educativa en materia turística y hotelera, o a la cualificación tecnológica; (2) regulaciones sobre la sostenibilidad del destino turístico en materia medioambiental, cultural y económica, que introduzcan a la sostenibilidad como eje de las políticas turísticas para mejorar la experiencia del turista, así como reorientan las leyes de ordenación de espacios turísticos a la sostenibilidad del territorio; (3) regulaciones sobre economía colaborativa, de forma que se reglamente sobre las plataformas de comercialización sin intermediarios o sobre nuevos productos y servicios que surgen de la economía colaborativa; y (4) regulación sobre reconversión y promoción del destino España, demandándose, por ejemplo, el establecimiento de políticas para incentivar el turismo cultural, de planes de promoción del sector que tengan en cuenta la diversidad de productos del turismo español o que se programen la reforma y reconversión de los destinos maduros.

Tabla 4. Propuestas panel de expertos/as: cambios en el pilar normativo

Propuestas sobre valores sociales y costumbres	Media*
Valores relacionados con la importancia del sector turístico	6,36
Generar conciencia social sobre la relevancia del turismo en la economía española, frente a la industria y a otro tipo de servicios, erradicando concepciones que lo etiquetan de sector «superficial» y poco importante en la economía local	6,24
Generar conciencia social de la importancia de la economía turística como motor del empleo y generador de riqueza	6,24
Transmitir que el turismo es un sector consolidado, que ha sorteado las crisis y que genera impactos positivos siempre que esté bien gestionado	6,16
Valores relacionados con la gestión pública en turismo	6,04
Fomentar la cultura de la transparencia y el servicio público frente a concepciones arraigadas y asociadas a corrupción	5,76

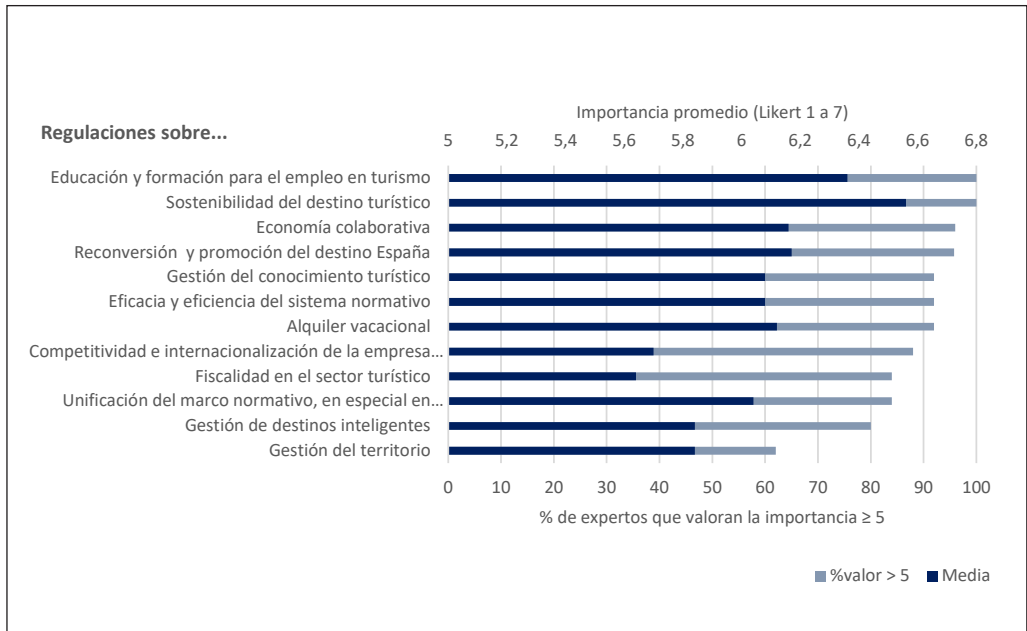


Propuestas sobre valores sociales y costumbres	Media*
▶	
Promover un cambio de mentalidad en la Administración pública que permita pasar del concepto Industria 4.0 al concepto Servicio 4.0	5,72
Erradicar todo tipo de valores asociados a la intransigencia y el inmovilismo	5,32
Valores relacionados con la gestión de la empresa turística	6,20
Promover el desarrollo de valores asociados a la innovación, la creatividad y el emprendimiento, así como la aceptación del riesgo y el fracaso necesarios para actuar acorde a los mismos	6,08
Promover el desarrollo de una cultura basada en la gestión de la calidad en las empresas del sector	6,04
Promover el desarrollo de valores asociados al ejercicio de la responsabilidad social por parte de las empresas del sector y contemplar como parte de la misma la humanización de las relaciones laborales	6
Eliminar la concepción de que corresponde a la Administración pública asumir la totalidad de actividades para propiciar el desarrollo del destino y de las empresas del sector	6
Valores relacionados con la cooperación en el sector turístico	6,24
Promover en el sector la aceptación de la cooperación, coordinación y colaboración entre empresas y Administración pública, erradicando el individualismo y la competencia mal entendida.	6
Valores relacionados con la interacción con el turista	6,40
Promover la valoración y orientación hacia el turista como cliente del destino, erradicando cualquier forma de turismofobia y engaño al visitante	6,32
Potenciar la amabilidad y hospitalidad de la población residente hacia el turista (e.g., deseo de compartir conocimientos, intercambiar vivencias)	6,28
Promover el desarrollo de valores asociados a la interculturalidad, entre ellos la aceptación de la diversidad, el respeto y la tolerancia hacia el turista	6,04
Valores relacionados con el turismo y la sostenibilidad	6,64
Generar consciencia social y en el sector sobre el respeto por la conservación del medio ambiente, el consumo responsable y la sostenibilidad, erradicando costumbres que generan daños al ecosistema, al medio ambiente y al legado cultural y patrimonial	6,52



Propuestas sobre valores sociales y costumbres	Media*
▶	
Incorporar como valor la defensa y respeto a las diferentes costumbres e idiosincrasias de los destinos	6,44
Difundir la contribución del turismo a los objetivos de desarrollo sostenible y erradicar la concepción del turismo como un simple elemento de ocio y, por tanto, prescindible	6,40
Generar consciencia sobre la práctica de turismo responsable	6,32
Promover el desarrollo de valores y compromiso social con la accesibilidad	6,28
Promover el desarrollo de una mayor sensibilidad social sobre la importancia de reducir la contaminación acústica	5,56
Valores relacionados con el prestigio de la profesión turística	6,04
Fomentar mayor prestigio de los empleos y profesiones del sector turístico, erradicando concepciones sociales que asocian estos a un trabajo de perfil bajo, mal pagado y estacional	5,96
Fomentar mayor consciencia social de la importancia del empresario y del emprendedor en el sector turístico	5,92
Valores relacionados con la formación y capacitación en el sector	6,48
Generar consciencia de la importancia de la mejora continua y la formación, estimulando el interés y el esfuerzo en aprender desde la educación básica	6,20
Fomentar, desde los planes de formación, la cultura de la profesionalidad en el ejercicio de la profesión y en el trato con el turista	6,08
Fomentar un mayor reconocimiento social del valor de los estudios de turismo, de forma que estos dejen de ser considerados como formación de segunda categoría	5,88
Erradicar el pensamiento generalizado de que en el sector turístico todo el mundo puede trabajar, independientemente de su formación o de su conocimiento de idiomas	5,76

(* Importancia media otorgada por el panel de expertos/as.

Gráfico 4. Propuestas panel de expertos/as: cambios en el pilar regulativo


Finalmente, se realiza un último análisis comparativo de las valoraciones realizadas por el panel de expertos/as atendiendo a su perfil demográfico y profesional. Los resultados indican la existencia de algunas diferencias que permitirían entender las mayores discrepancias halladas en la evaluación de los cambios necesarios en el pilar regulativo frente al mayor consenso identificado para los aspectos institucionales de naturaleza cognitiva y normativa. En concreto, se identifican las siguientes diferencias significativas: (1) en relación con el género, los hombres perciben mayor necesidad de cambio que las mujeres en las regulaciones sobre la unificación del marco normativo, en especial en las comunidades autónomas (valor promedio de 6,643 y 5,273, respectivamente; $t = -2,741^{**}$), así como en la regulación sobre el alquiler vacacional (6,643 y 5,455, respectivamente; $t = -2,207^{**}$); (2) atendiendo a la edad, los años de vida del experto/a se asocian con una menor importancia concedida a impulsar cambios en las regulaciones sobre educación y formación para el empleo en turismo ($r = -0,415^{**}$); (3) por tipo de entidad en la que trabaja el experto/a, los vinculados a las administraciones territoriales (estatal, regional o insular) conceden mayor importancia a los cambios en la regulación sobre eficacia y eficiencia del sistema regulativo (valor promedio de 6,667 y 5,750, respectivamente; $t = 2,700^{**}$), a la regulación sobre la gestión del conocimiento turístico (valor promedio de 6,556 y 5,813, respectivamente; $t = 1,882^{*}$) y a la regulación sobre la gestión de los destinos inteligentes (valor promedio de 6,556 y 5,438, respectivamente; $t = 2,083^{**}$); y, por último, (4) atendiendo a la antigüedad en el sector, la mayor experiencia se asocia a mayor preocupación por regular la actividad relacionada con la economía colaborativa ($r = 0,347^{*}$).

Tabla 5. **Propuestas panel de expertos/as: cambios en el pilar regulativo**

Propuestas sobre leyes y políticas públicas	Media*
Regulación sobre unificación del marco normativo, en especial en CC. AA.	6,04
Homogeneizar y hacer converger el marco normativo regulador de las empresas turísticas entre las diferentes CC. AA.	5,84
Homogeneizar las leyes y normativas sobre creación y comercialización de viajes combinados	5,52
Homogeneizar las leyes y normativas sobre guiado turístico	5
Regulación sobre eficacia y eficiencia del sistema normativo	6,08
Reducir la burocracia que afecta al sector y, en general, todas aquellas normas que dificultan la apertura de nuevos negocios	6,12
Revisar el marco normativo y garantizar que este contenga regulaciones claras, simples y efectivas para los sectores turísticos en destino	6,04
Mayor fiscalización de las leyes y decretos ya existentes al objeto de garantizar que estos se cumplen	5,40
Regulación sobre gestión del conocimiento turístico	6,08
Aplicar criterios científicos y técnicos en la planificación turística y en las políticas de promoción y marketing	6,32
Considerar la política del dato y de la inteligencia artificial para que esta sea útil para la adopción de decisiones en materia de turismo	6,24
Difundir datos y transferir conocimiento de las entidades públicas y educativas a los gestores de destinos turísticos	6,24
Desarrollar un plan nacional de estadística con mayor desagregación de resultados por subsectores, zonas turísticas y prospectiva	6,16
Desarrollar la Oficina Española de Inteligencia Turística	6
Regulación sobre gestión de destinos inteligentes	5,84
Desarrollar programas de apoyo al sector turístico como sector estratégico del país, bajo un modelo inteligente integrador de los territorios	6,20
Fomentar la I+D+i en la empresa turística, estableciendo un plan de incentivos impulsado desde la Administración general y complementado por las CC. AA.	5,88



Propuestas sobre leyes y políticas públicas	Media*
▶	
Dotar a Red.es de modelos para vertebrar adecuadamente los territorios	5,32
Dotar a SEGITTUR de mayor presupuesto y mayor número de proyectos para el desarrollo innovador de los territorios	5,16
Regulación sobre competitividad e internacionalización de la empresa turística	5,72
Establecer una política de promoción exterior más clara y a largo plazo	5,96
Establecer medidas de apoyo a la internacionalización de las empresas del sector	5,76
Desarrollar políticas de incentivo y fomento de la concentración y el tamaño empresarial para mejorar competitividad a nivel comercial y tecnológico	5,16
Regulación sobre reconversión y promoción del destino España	6,17
Incentivar el turismo cultural en España	6,24
Desarrollar una política de promoción que tenga en cuenta la diversidad de productos del turismo español con una adecuada segmentación de mercados	6,16
Establecer una política de reforma y reconversión de destinos maduros	6,08
Promocionar el turismo MICE como eje estratégico del turismo	5,76
Incentivar el turismo enológico estructurado	5,72
Promover el «turismo gastronómico» como elemento diferenciador desde Administraciones públicas locales, autonómicas y nacionales	5,64
Promocionar España como paraíso del turismo de compras	4,44
Regulación sobre sostenibilidad del destino turístico	6,56
Introducir la sostenibilidad medioambiental, cultural y económica como eje de las políticas turísticas al objeto de mejorar la experiencia del turista	6,36
Orientar las leyes de ordenación de espacios turísticos a la sostenibilidad del territorio en todos sus ámbitos	6,16
Regular la sostenibilidad de los recursos atendiendo a la capacidad de carga de los mismos	6,04
Regular el acceso y uso de espacios naturales en relación con la organización de eventos	5,96



Propuestas sobre leyes y políticas públicas	Media*
▶	
Desarrollar una normativa sobre accesibilidad al territorio	5,76
Establecer subvenciones para fomentar la adaptación de los hoteles a la sostenibilidad	5,64
Regulación sobre gestión del territorio	5,84
Mejorar las normativas de urbanismo y ordenación del territorio	5,60
Modificar la Ley orgánica del turismo (LOT)	4,84
Valorar la cesión de competencias en materia de costas a las CC. AA. para facilitar el establecimiento de regulación, dado que la Ley de costas no tiene en cuenta las particularidades geográficas y orográficas	4,58
Regulación sobre educación y formación para el empleo en turismo	6,36
Desarrollar políticas orientadas al cambio e innovación educativa en materia turística y hotelera	6,32
Desarrollar políticas de apoyo a la cualificación tecnológica	6,28
Profesionalizar el sector eliminando el intrusismo profesional desde las etapas educativas	5,32
Regulación sobre el alquiler vacacional	6,12
Desarrollar una Ley nacional de regulación de los alojamientos turísticos, las viviendas de uso turístico y el alquiler turístico	5,76
Incorporar en el impuesto sobre actividades económicas a las viviendas turísticas dentro de alojamiento extrahotelero	5,56
Regulación sobre economía colaborativa	6,16
Regular las plataformas de comercialización sin intermediarios (<i>red peer-to-peer</i> o P2P)	6,08
Legislar sobre nuevos productos y servicios que surgen de la economía colaborativa	5,96
Regulación sobre fiscalidad en el sector turístico	5,64
Introducir una rebaja de impuestos que afectan a las pymes y autónomos	4,64
Reducir el IVA y otros impuestos que afectan a las actividades turísticas en general y al sector HORECA en particular	4,32
Establecer ecotasas en todo el territorio nacional	3,60
(*) Importancia media otorgada por el panel de expertos/as.	

5. Conclusiones

El presente trabajo aporta una agenda de cambio institucional orientada a propiciar la competitividad internacional de la empresa turística en España. La agenda contiene 37 propuestas, así como 139 directrices más concretas que orientan y guían los cambios generales planteados. Estos cambios afectan principalmente al pilar institucional cognitivo (*i.e.*, prácticas empresariales consolidadas en el sector y perfiles formativos necesarios), seguido del regulativo (*i.e.*, leyes y políticas públicas) y, finalmente, el normativo (*i.e.*, valores sociales y costumbres), con 17, 12 y 8 propuestas, respectivamente, de manera que se plantea una agenda amplia que da respuesta a tendencias candentes del entorno desde los tres pilares institucionales (*e.g.*, el reto asociado a la sostenibilidad). Este abordaje de sus propuestas, por otra parte, compete tanto a los responsables de formular políticas públicas en España como a los agentes que operan en el sector turístico y las asociaciones que les representan. La calidad y rigor de la agenda planteada viene avalada por el hecho de haber sido construida a partir de una investigación realizada en dos fases, cualitativa y cuantitativa, en las que participó un plantel de 32 expertos/as de reconocido prestigio en el ámbito turístico en España, heterogéneo y compuesto por personas que ocupan cargos de máxima responsabilidad en una amplia variedad de organizaciones públicas y privadas de implantación nacional o localizadas en al menos 13 comunidades autónomas, y de incuestionable relevancia para el sector (afiliados de la OMT, de la junta directiva del Instituto para la Calidad Turística o incluidas en el Registro de Agrupaciones Empresariales Innovadoras).

Desde un punto de vista práctico, la agenda de cambio aportada es oportuna y pertinente. En primer lugar, porque el turismo es un sector internacionalizado en el que emergen nuevas tendencias y, en este contexto, es necesario contar con unas instituciones que permitan a la empresa turística mantener su competitividad internacional. En segundo lugar, de los logros de las empresas de un país, entre ellas las turísticas, deriva el crecimiento y riqueza de este, cuestión crítica en el caso de España donde el sector turístico representa una parte relevante del PIB nacional. En tercer lugar, porque España es un país cuyo marco institucional adolece de limitaciones para propiciar la competitividad internacional de sus empresas, cuestión resaltada desde distintos foros (The Spanish Financial Crisis. SCRIBD), por lo que adquiere interés contar con una agenda como la aportada que plantee las instituciones requeridas, y por comparación, las que deben erradicarse, generando así consciencia sobre la necesidad del cambio, cuestión crítica para establecer un clima propicio al mismo.

Referencias bibliográficas

- Agrupaciones Empresariales Innovadoras de España, AEIE (2018). *Listado de las entidades inscritas en el registro de AEI*. Recuperado de <<http://www.ipyme.org/es-ES/Financiacion/AEI/Paginas/AEINueva.aspx>> [Fecha de consulta: 7.11.2018].
- Aragón-Correa, J. A., Martín-Tapia, I. y de la Torre-Ruiz, J. (2015). Sustainability issues and hospitality and tourism firms' strategies: Analytical review and future directions. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 27(3), 498-522.
- Battilana, J., Leca, B. y Boxenbaum, E. (2009). How actors change institutions: Towards a theory of institutional entrepreneurship. *The Academy of Management Annals*, 3(1), 65-107.
- Camisón, C. y Forés, B. (2015). Is tourism firm competitiveness driven by different internal or external specific factors? New empirical evidence from Spain. *Tourism Management*, 48, 477-499.
- Camisón, C., Puig-Denia, A., Forés, B., Fabra, M. E., Muñoz, A. y Muñoz-Martínez, C. (2016). The importance of internal resources and capabilities and destination resources to explain firm competitive position in the Spanish tourism industry. *International Journal of Tourism Research*, 18(4), 341-356.
- Cantwell, J., Dunning, J. H. y Lundan, S. M. (2010). An evolutionary approach to understanding international business activity: The co-evolution of MNEs and the institutional environment. *Journal of International Business Studies*, 41, 567-586.
- Deloitte. (2017). *Estado de la Innovación Turística en España 2017*. Recuperado de: <<https://www2.deloitte.com/es/es/pages/consumer-business/articles/innovacion-turistica.html>>. [Fecha de consulta: 30.01.2019].
- D'Cruz, J. y Rugman, A. (1992). Business networks for international competitiveness. *Business Quarterly*, 56(4), 101-107.
- Durán-Herrera, J. J., García-Cabrera, A. M. y Suárez-Ortega, S. M. (2017). Cambio organizativo y emprendimiento institucional en el sector hotelero español: de la crisis de 2008 a los retos y cambios requeridos en la actualidad. *Información Comercial Española, ICE: Revista de Economía*, (894), 151-164.
- elEconomista.es. (2017). *La economía colaborativa frente al marco regulatorio actual. ¿Es suficiente?* Recuperado de <<https://www.economista.es/legislacion/noticias/8267255/04/17/La-economia-colaborativa-frente-al-marco-regulatorio-actual-Es-suficiente.html>>. [Fecha de consulta: 30.01.2019].
- Exceltur. (2019). Valoración turística empresarial de 2018 y perspectivas para 2019. *Perspectivas Turísticas*, 67, 1-81.
- Fitur. (2018). *El turismo responsable, un movimiento imparable que se asienta en Fitur*. Recuperado de <<https://www.efetur.com/noticia/turismo-responsable-fitur-2018/>>. [Fecha de consulta: 30.01.2019]
- García-Cabrera, A. M. y Durán-Herrera, J. J. (2016). MNEs as institutional entrepreneurs: A dynamic model of the co-evolutionary process. *European Management Journal*, 34(5), 550-563.
- García-Cabrera, A. M., Durán-Herrera, J. J. y Suárez-Ortega, S. M. (2019). Multinationals' political activity for institutional change: Evidence from Spain during the international crisis of 2008. *European Management Journal*, in press.

- García-Cabrera, A. M. y García-Soto, M. G. (2016). Instituciones: ¿qué son y por qué condicionan la internacionalización de la empresa española? En C. López-Duarte, M. M. Vidal-Suárez y C. González-Mieres (eds.), *Estrategias de internacionalización de la empresa. Casos prácticos* (pp. 15-39). Oviedo, España: Septem Ediciones.
- García-Cabrera, A. M., García-Soto, M. G. y Gutiérrez-Pérez, F. J. (2019). La empresa turística en España: estructura actual y retos institucionales para su desarrollo y competitividad. *Economistas. Colegio de Madrid*, (162-163), 170-178.
- Gomezelj, D. O. (2016). A systematic review of research on innovation in hospitality and tourism. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 28(3), 516-558.
- Govers, R., Van Hecke, E. y Cabus, P. (2008). Delineating tourism: Defining the usual environment. *Annals of Tourism Research*, 35(4), 1.053-1.073.
- Granovetter, M. (1985). Economic action and social structure: the problem of embeddedness. *American Journal of Sociology*, 91(3), 481-510.
- Henisz, W. y Swaminathan, A. (2008). Introduction: Institutions and international business. *Journal of International Business Studies*, 39(4), 537-539.
- Holstertur. (2015). *Los tres desafíos de la política turística española hasta 2020*. Recuperado de <https://www.hosteltur.com/114066_tres-desafios-politica-turistica-espanola-2020.html>. [Fecha de consulta: 30.01.2019].
- Huang, Y. y Sternquist, B. (2007). Retailer's foreign market entry decisions: An institutional perspective. *International Business Review*, 16, 613-629.
- Ingram, P. y Silverman, B. (2002). Introduction. En P. Ingram y B. Silverman (ed.), *The new institutionalisms in strategic management* (pp. 1-30). Amsterdam: Elsevier.
- Instituto para la Calidad Turística Española, ICTE (2018). *ICTE Consultoría Quiénes Somos*. Recuperado de <<https://calidadturisticaohoy.es/ESP/m/51/Actualidad/Consultoria>>. [Fecha de consulta: 7.11.2018].
- Leidner, R. (2004). *The European tourism industry: a multi-sector with dynamic markets: structures, developments and importance for Europe's economy*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.
- Lewin, K. (1947). Frontiers in group dynamic. *Human Relations*, 1(1), 5-41.
- Libreros, M. (2002). *Designing the tourism satellite account (TSA), methodological framework*. Madrid: World Tourism Organization.
- Lu, J. W. (2002). Intra and Inter-organizational imitative behaviour: Institutional influences on Japanese firms' entry mode choice. *Journal of International Business Studies*, 33(1), 19-37.
- Melián-González, S. y Bulchand-Gidumal, J. (2017). *¿Qué legislación debería aplicarse a la economía colaborativa?* Recuperado de <<https://www.smarttravel.news/2017/06/06/que-legislacion-deberia-aplicarse-a-la-economia-colaborativa>>. [Fecha de consulta: 30.01.2019].
- Moore, K., Cushman, G. y Simmons, D. (1995). Behavioral conceptualization of tourism and leisure. *Annals of tourism research*, 22(1), 67-85.
- North, D. C. (1990). *Institutions, institutional change, and economic performance*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Organización Mundial de Turismo, OMT (2018). *Directorio de miembros afiliados a la OMT*. Recuperado de <<http://affiliatemembers>>.

- unwto.org/es/affiliate-members-directory>. [Fecha de consulta: 14.10.2018].
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations*. (2nd ed.). Thousand OAKS, CA: Sage.
- Smith, S. L. (1988). Defining tourism a supply-side view. *Annals of tourism research*, 15(2), 179-190.
- Szyliowicz, D. y Galvin T. (2010). Applying broader strokes: extending institutional perspectives and agendas for international entrepreneurship research. *International Business Review*, 19, 317-332.
- The Conversation. (2018). *Saturación turística: un problema global creciente*. Recuperado de <<http://theconversation.com/saturacion-turistica-un-problema-global-creciente-100778>>. [Fecha de consulta: 30.01.2019].
- The Spanish Financial Crisis. SCRIBD. Recuperado de <<https://es.scribd.com/document/94960551/BP-spanish-Financial-Crisis>>. [Fecha de consulta: 02.05.2013].
- Tsai, H., Song, H. y Wong, K. K. (2009). Tourism and hotel competitiveness research. *Journal of travel & tourism marketing*, 26(5-6), 522-546.
- UNWTO. (2008). *Understanding tourism: Basic glossary*. Recuperado de <<http://cf.cdn.unwto.org/sites/all/files/docpdf/glossaryenrev.pdf>>. [Fecha de consulta: 14.01.2019].
- Xia, J., Boal, K. y Delios, A. (2009). When experience meets national institutional environmental change: foreign entry attempts of U.S. firms in Central and Eastern European region. *Strategic Management Journal*, 30(12), 1.286-1.309.
- Yu, Y., Byun, W. H. y Lee, T. J. (2014). Critical issues of globalization in the international hotel industry. *Current Issues in Tourism*, 17, 114-118.

Anexo

Propuestas panel de expertos/as (N = 25)

Propuestas	Media	DT	Mediana	Moda	Mín.	Máx	% expertos valor ≥ 5
Pilar cognitivo: Prácticas relacionadas con...							
Adopción de decisiones estratégicas	6,24	0,83	6	7	5	7	100
Generación de sinergias en el desarrollo del destino	6,44	0,72	7	7	5	7	100
Sostenibilidad	6,48	0,65	7	7	5	7	100
Gestión de recursos humanos y condiciones laborales	6,56	0,58	7	7	5	7	100





Propuestas	Media	DT	Mediana	Moda	Mín.	Máx.	% expertos valor ≥ 5
▶							
Innovación	6,28	0,89	7	7	4	7	96
Nuevas tecnologías	6,40	0,82	7	7	4	7	96
Responsabilidad social corporativa	6,04	0,93	6	7	4	7	96
Estrategias competitivas y corporativas	6,16	0,99	6	7	4	7	88
Pilar cognitivo: Perfil formativo en...							
Gestión de empresas y/o destinos turísticos	6,12	0,67	6	6	5	7	100
Nuevas tecnologías	6,28	0,74	6	7	5	7	100
Marketing	6,48	0,71	7	7	5	7	100
Sostenibilidad	6,32	0,85	7	7	5	7	100
Idiomas	6,76	0,52	7	7	5	7	100
Otras áreas relevantes para la empresa turística	6,04	0,89	6	6	4	7	92
Innovación	6,12	1,08	6	7	3	7	91,6
Planes de estudios, titulaciones y docentes en los ámbitos universitario y de medias	5,92	1,19	6	7	3	7	84
Aspectos actitudinales	6,12	1,13	7	7	4	7	84
Pilar normativo: Valoraciones relacionadas con...							
Turismo y la sostenibilidad	6,64	0,57	7	7	5	7	100
Formación y capacitación en el sector	6,48	0,71	7	7	5	7	100
Importancia del sector turístico	6,36	0,81	7	7	4	7	96
Gestión pública en turismo	6,04	0,93	6	7	4	7	96
Interacción con el turista	6,40	0,88	7	7	4	7	96





Propuestas	Media	DT	Mediana	Moda	Mín.	Máx	% expertos valor \geq 5
▶							
Prestigio de la profesión turística	6,04	0,89	6	6	4	7	96
Gestión de la empresa turística	6,20	0,91	6	7	4	7	92
Cooperación en el sector turístico	6,24	0,93	6	7	4	7	92
Pilar regulativo: Regulaciones sobre...							
Sostenibilidad del destino turístico	6,56	0,77	7	7	5	7	100
Educación y formación para el empleo en turismo	6,36	0,76	7	7	5	7	100
Economía colaborativa	6,16	0,94	6	6	3	7	96
Reconversión y promoción del destino España	6,17	0,92	6	7	4	7	95,8
Alquiler vacacional	6,12	1,33	7	7	5	7	92
Eficacia y eficiencia del sistema normativo	6,08	1,01	6	7	3	7	92
Gestión del conocimiento turístico	6,08	1	6	7	4	7	92
Competitividad e internacionalización de la empresa turística	5,70	1,06	6	6	3	7	88
Unificación del marco normativo, en especial en comunidades autónomas	6,04	1,40	7	7	3	7	84
Sobre fiscalidad en el sector turístico	5,64	1,25	6	6	2	7	84
Gestión de destinos inteligentes	5,84	1,38	6	7	3	7	80
Gestión del territorio	5,84	1,11	6	7	3	7	62



El obligatorio subinforme de política social y de personal en las cuentas anuales de las grandes empresas tras la Ley 11/2018

Francisco Javier Pozo Moreira

Abogado
Doctor en Derecho

Extracto

La legislación comunitaria y la española exigen a las grandes empresas que en sus cuentas anuales realicen la divulgación de información no financiera respecto a las políticas laborales, siendo el análisis de esa obligación y su forma de realización producto de la transposición de la Directiva 2014/95/UE por el legislador español, mediante la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, el objeto de este presente estudio.

Dentro de la responsabilidad social de las empresas se enmarca una nueva exigencia informativa de carácter normativo y obligacional. Se trata de una normativa que busca coordinar las necesidades informativas de los usuarios de los balances de las grandes empresas (inversores, socios y representantes de los trabajadores) y de los consumidores de los productos de la compañía. La obligación establecida tiene la finalidad de dar un acceso sencillo a la información sobre las repercusiones (en materia social, personal, medioambiental y ética) de las empresas en la sociedad.

Se trata, pues, de analizar esta nueva exigencia informativa, conocer su ámbito de aplicación y las exigencias formales. Se trata de una obligación para las «grandes empresas» y para las «entidades de interés público» con un número medio de empleados superior a 500 (con la previsión de rebaja en dos años a 250 empleados). En cuanto a las exigencias formales, se trata de la elaboración de subinformes dentro del estado de información no financiera de la gran empresa donde se incluirán las cuestiones laborales o cuestiones sociales y relativas al personal (por ejemplo, sus acciones y medidas para garantizar la igualdad de género, la aplicación de convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo, las condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto del derecho de los trabajadores a ser informados y consultados, el respeto de los derechos sindicales, la salud y seguridad en el lugar de trabajo) cuya información será suministrada con igual profundidad tanto al comité de empresa como a los socios.

Palabras clave: información de la aplicación de las políticas de personal de las grandes empresas; responsabilidad social de las empresas; estado de información no financiera del informe de gestión anual; participación e información a los representantes de los trabajadores de las cuentas anuales y las actuaciones sociales empresariales.

Fecha de entrada: 07-02-2019 / Fecha de aceptación: 27-03-2019

Cómo citar: Pozo Moreira, F. J. (2019). El obligatorio subinforme de política social y de personal en las cuentas anuales de las grandes empresas tras la Ley 11/2018. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 199-216.



The content of labour policy sub-report in the large undertaking's Annual Report on Corporate Governance according with new Spanish Law 11/2018

Francisco Javier Pozo Moreira

Abstract

At Spanish and European legal context there are a new legislative that run the labour policy on disclosure of non-financial information by undertakings allowing for high flexibility of action, in order to take account of the multidimensional nature of corporate social responsibility and the diversity this policies implemented by businesses matched by a sufficient level of comparability to meet the needs of investors and other stakeholders as well as the need to provide workers and consumers with easy access to information on the impact of businesses on society.

Fall within the scope of the new legislation to a large undertakings which are public-interest entities and to those public-interest entities which are parent undertakings of a large group, in each case having an average number of employees in excess of 500 (or further 250 employees), in the case of a group on a consolidated basis, who has the obligation to disclose or to prepare a non-financial statement, that statement should contain, as regards environmental matters, details of the current and foreseeable impacts of the undertaking's operations on the labour issue or social and employee-related matters, the information provided in the statement may concern the actions taken to ensure gender equality, implementation of fundamental conventions of the International Labour Organisation, working conditions, social dialogue, respect for the right of workers to be informed and consulted, respect for trade union rights, health and safety at work.

Keywords: corporate social responsibility; information on the impact of businesses on society Annual Report on Corporate Governance; disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups.

Citation: Pozo Moreira, F. J. (2019). El obligatorio subinforme de política social y de personal en las cuentas anuales de las grandes empresas tras la Ley 11/2018. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 199-216.



Sumario

1. El interés laboral de la transposición de la Directiva de la Unión Europea sobre información no financiera de las grandes empresas y las entidades de interés público
 - 1.1. Del principio general de publicidad contable empresarial a la nueva obligación de suministro de información no financiera para todos
 - 1.2. Los dos periodos aplicativos de la obligación de suministro de información no financiera para todos, antes y después de la transposición al ordenamiento interno
2. La obligación de las grandes empresas y las entidades de interés público de suministro de información de su política social y de personal
 - 2.1. Los requisitos mínimos de publicidad extracontable para las grandes empresas. El anexo del estado no financiero al informe de gestión
 - 2.2. Alcance subjetivo y contenido de la obligación de dar la información no financiera por las grandes empresas y entidades de interés público
 - 2.2.1. El alcance subjetivo de la obligación de presentar el estado de información no financiera consolidado
 - 2.2.2. La forma y contenido de la obligación de informar de la materia social y de personal en las cuentas anuales
 - 2.2.3. El cese o finalización de la obligación de confeccionar el estado de información no financiera consolidado
3. Ejemplo de subinforme sobre cuestiones sociales y relativas al personal
4. Valoración crítica del suministro de información social y laboral por las grandes empresas y las entidades de interés público tras la publicación de la Ley 11/2018

Referencias bibliográficas

1. El interés laboral de la transposición de la Directiva de la Unión Europea sobre información no financiera de las grandes empresas y las entidades de interés público

El Derecho de la Unión Europea –a través de la Directiva 2009/38 (ex Directiva 94/45), sobre comité de empresa europeo, que establece los derechos de información y consulta de los trabajadores en empresas de dimensión comunitaria¹, de la Directiva 2001/86, sobre implicación de los trabajadores en la Sociedad Anónima Europea, que ordena el establecimiento de procedimientos de participación y representación de los trabajadores en esas empresas de ámbito europeo², y de la Directiva 2002/14, que establece el marco general sobre información y consulta de los trabajadores en las empresas– contempla un grupo de directivas de materia «laboral y mercantil» que tiene por objeto la participación y la información a los representantes de los trabajadores de las actuaciones económicas empresariales (Martín-Cano García, 2019 y Fernández Docampo, 2006), al cual deberemos añadir una nueva disposición comunitaria de naturaleza «contable» (la Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, reformada por la Directiva 2014/95/UE de 22 de octubre), pues establece la obligación de información sobre las actuaciones laborales de las grandes empresas nacionales.

Esta Directiva de 2013 ha sido recientemente transpuesta al ordenamiento español por la Ley 11/2018, de 28 de diciembre (BOE del 29) y aun siendo una norma de materia contable sobre la información a suministrar en las cuentas anuales, nos interesa resaltar una serie de aspectos:

- Su contenido es coercitivo para las grandes empresas y las entidades de interés público o para aquellas que sean empresas matrices de un gran grupo.
- La obligación informativa a suministrar es cierta y con valor normativo mercantil, de tal forma que supera la información sobre las medidas empresariales meramente «orientativas» de sus anuncios de políticas sociales y ambientales dentro de sus «programas de responsabilidad social».

¹ Transpuesta por la Ley 10/1997, de 24 de abril, sobre derechos de información y consulta de los trabajadores en empresas y grupos de dimensión comunitaria.

² La regulación de la implicación de los trabajadores ordenada por la directiva, por la transposición de la misma por la Ley 31/2006, de 18 de octubre.

En el derecho interno español contábamos con la previsión del artículo 64 del Estatuto de los Trabajadores sobre del derecho del comité de empresa a recibir información trimestral sobre la evolución de las actividades de la empresa (incluidas actuaciones medioambientales que tengan repercusión directa sobre el empleo, el programa de producción, la previsión de política de contratación de personal y estadísticas en materia laboral). El comité de empresa además tiene derecho a recibir igualmente, de forma anual, los documentos entregados a los socios (balance, cuenta de resultados, memoria y demás documentos) y ahora contendrá información «no financiera» sobre material de personal y política social de la empresa.

En efecto, la obligada transposición al derecho interno de la Directiva 2013/34/UE, reformada por la Directiva 2014/95/UE, va a suponer que, desde el ejercicio contable 2017, entre esos «demás documentos» que se entregarán a los socios –y al comité de empresa– se incluirá dentro del informe de gestión el subinforme «Estado de información no financiera» de personal y en materia laboral, objeto del presente comentario, al establecerlo así de forma general la Ley 11/2018, que transpone la Directiva 2014/95/UE, de 22 de octubre, en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos.

Se trata, pues, de una nueva obligación empresarial de confeccionar un estado de información no financiera, incluido en el informe de gestión, vinculada a las obligaciones informativas contables de las grandes empresas –alrededor de 4.000 empresas en España–, relativa a una serie de materias agrupadas bajo la denominación de información no financiera de la empresa, comprensiva de un anexo con varios subinformes de personal, así como otros subinformes en materia medioambiental, social y penal de las grandes empresas.

1.1. Del principio general de publicidad contable empresarial a la nueva obligación de suministro de información no financiera para todos

La Directiva 2013/34/UE, sobre los estados financieros anuales, que es objeto de modificación por la Directiva 2014/95/UE, se enmarca en el grupo de las directivas contables de la Unión Europea que establecieron la coordinación y armonización de las normas nacionales relativas a la estructura y el contenido de los estados financieros anuales y los informes de gestión de las empresas que pueden operar en la Unión; a las que se añadirían directivas sobre auditoría legal de las empresas en la Unión Europea.

La finalidad de la armonización era facilitar la inversión transfronteriza y mejorar en la Unión la comparabilidad de los estados financieros y los informes de las empresas, así como la confianza del público en estos, mediante una información específica de mayor calidad y coherencia. Ahora bien, con el paso del tiempo, se han constatado problemas prácticos que impiden ese inicial objetivo de las directivas, tanto por la creciente complejidad en la formulación de las cuentas anuales por las empresas, como por la dificultad de adoptar

las exigencias comunitarias sobre la auditoría legal a las pequeñas empresas, formulando una reconsideración normativa. Así, la directiva redefine las exigencias de publicidad en las cuentas anuales y otra información financiera asociada³, aplicables directamente a los estados contables e información adicional de las empresas medianas y grandes, pero solo de aplicación voluntaria para las pequeñas empresas.

Ahora bien, el Parlamento Europeo constató la necesidad de modificar la Directiva 2013/34/UE a fin de obligar a las grandes empresas a divulgar a todos (los usuarios –socios/inversores– y a los consumidores) la información no financiera, teniendo en cuenta la naturaleza multidimensional de la «responsabilidad social de las empresas» (RSE), con mayor exigencia de publicidad en sus estados financieros, con una información adicional extracontable. La justificación de la reforma de la Directiva 2013/34/UE, por la complejidad de los documentos empresariales no reservados⁴, para incluir la obligación de información sobre las actuaciones laborales de la empresa es doble: tanto para el apoyo de los usuarios de los estados financieros (socios e inversores, y representantes de los trabajadores) de las grandes empresas, como para el general conocimiento para los consumidores de los servicios de la empresa sobre la sensibilidad de la empresa «en ciertos ámbitos». Y para ello, se aprobó la Directiva 2014/95/UE, de 22 de octubre.

La Directiva 2014/95/UE, que modifica la Directiva 2013/34/UE, debía ser transpuesta al ordenamiento interno español el 6 de diciembre de 2016, y una vez cumplido el plazo e

³ Esa información adicional se refiere a propietarios de partes sociales en la empresa, miembros de los órganos administrativos, directivos o de supervisión de la empresa (la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada), o bien el precio de adquisición o el coste de producción de un activo fijo, o bien información de los pagos efectuados a las Administraciones públicas superior a 100.000 euros durante el ejercicio.

⁴ Sobre el concepto de secreto empresarial: aquella información que sea secreta en el sentido de no ser, en su conjunto o en la configuración y reunión precisas de sus componentes, generalmente conocida por las personas pertenecientes a los círculos en que normalmente se utilice el tipo de información en cuestión, ni fácilmente accesible para estas; tenga un valor comercial por su carácter secreto y haya sido objeto de medidas razonables, en las circunstancias del caso, para mantenerla secreta, tomadas por la persona que legítimamente ejerza su control. Por consiguiente, un documento no será secreto empresarial si contiene la información de escasa importancia, como tampoco la experiencia y las competencias adquiridas por los trabajadores durante el normal transcurso de su carrera profesional ni la información que es de conocimiento general o fácilmente accesible en los círculos en que normalmente se utilice el tipo de información en cuestión; así lo indica el artículo 1.3 de la Ley 1/2019, de 20 de febrero, de Secretos Empresariales, al indicar:

La protección de los secretos empresariales no afectará a la autonomía de los interlocutores sociales o a su derecho a la negociación colectiva. Tampoco podrá restringir la movilidad de los trabajadores; en particular, no podrá servir de base para justificar limitaciones del uso por parte de estos de experiencia y competencias adquiridas honestamente durante el normal transcurso de su carrera profesional o de información que no reúna todos los requisitos del secreto empresarial, ni para imponer en los contratos de trabajo restricciones no previstas legalmente.

incumplido por el Estado, la doctrina mercantilista fue muy crítica con el legislador, por la repercusión de la demora en la transposición de las directivas comunitarias sobre información no financiera a las grandes empresas, ahora resuelta por la Ley 11/2018⁵.

1.2. Los dos periodos aplicativos de la obligación de suministro de información no financiera para todos, antes y después de la transposición al ordenamiento interno

A raíz del incumplimiento del plazo de transposición de la Directiva 2014/95/UE por el legislador español, debemos establecer dos periodos para su puesta en práctica en los balances de las grandes empresas. Esta diferenciación de periodos la tendremos en cuenta luego a la hora de establecer los sujetos obligados y el ámbito de cuestiones objeto de información empresarial.

Así, la Directiva y el Real Decreto-Ley 18/2017 señalan que el ejercicio contable y el consiguiente informe no financiero social será el del año 2017; mientras que, en cambio, la disposición transitoria de la Ley 11/2018, de conversión del Real Decreto-Ley 18/2017, señala que será de aplicación para el ejercicio contable 2018.

Esos dos periodos normativos los analizamos con detalle a continuación:

- **Entrada en vigor de la obligación en el ejercicio contable 2017 y su efecto directo a las empresas de la Directiva**

Un primer periodo, el relativo al balance del ejercicio contable 2017, donde ya eran de aplicación las medidas de la Directiva 2014/95/UE relativas a los derechos de información de los usuarios de los estados financieros. En dicho periodo se garantizaba a los socios/accionistas y a los terceros el derecho a la información, al contemplarse en la directiva unos derechos individuales de información; por tanto, de efecto directo horizontal y aplicación directa, aun sin transposición al ordenamiento interno o con transposición tardía. Ello permite a los interesados poder exigir a las grandes empresas la información que están obligadas a poner a disposición del público y de las autoridades en la Unión (el anexo al Informe de gestión sobre materias de política social, medioambiental, de personal y contra

⁵ Así lo señalaba la profesora Aparicio González (2017, p. 3), al indicar que la aplicación de la normativa europea sobre información no financiera a las grandes empresas no está aún resuelta en España, en particular sobre la publicidad que debe darse a la citada información cuando se elabore por medio de informe separado del informe de gestión.

Para un estudio general de la temática, véase la tesis doctoral de Álvarez Echeverría (2008).

la corrupción), conforme a los requisitos legales mínimos previstos en la directiva y conforme a unos criterios internacionales en la materia⁶.

Independientemente del establecimiento o no de una política social, de personal o medioambiental de la que dar cuenta en el anexo de los informes no financieros del año 2017, la Directiva 2014/95/UE señala que la empresa está directamente vinculada por la directiva, estando obligada a informar en sus cuentas anuales sobre por qué no tiene una política al respecto implementada, motivándolo.

Por tanto, si en el ejercicio 2017 la gran empresa no aplicó ninguna política en relación con una o varias de esas cuestiones (sobre materias de su política social, medioambiental, de personal y contra la corrupción), en el estado no financiero ofrecerá una explicación clara y motivada al respecto.

- **La tardía transposición de la directiva y la ampliación de la obligación informativa de las políticas de diversidad en la empresa por la Ley 11/2018**

Conforme establece el artículo 153 del Tratado Fundacional de la Unión Europea, las directivas comunitarias establecen una regulación de mínimos, que pueden ser mejoradas por las normas de derecho interno, y eso ha sucedido con la transposición tardía al ordenamiento español de la Directiva 2014/95/UE, incluyendo la materia relativa a la diversidad, y, por tanto, la gran empresa debe informar sobre sus políticas de «diversidad», y las acciones en pro de tal objetivo (contemplar diversidad de competencias y puntos de vista) en el seno de la empresa⁷.

Al ser una material contable y mercantil, la transposición al ordenamiento interno español de la Directiva 2013/34/UE reformada por la Directiva 2014/95/UE, se realizó a través del Real Decreto-Ley 18/2017 (BOE de 25 de noviembre), modificando los artículos 262 y el 540.4 c) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDleg. 1/2010, de 2 de julio) y el artículo 49 del Código de Comercio (RD de 22 de agosto de 1885). Ese Real Decreto-Ley 18/2017 se transformó en la actual Ley 11/2018, de 28 de diciembre (BOE del 29), por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

⁶ Para ello se deben adaptar a los criterios de la Comisión Europea que remite a los estándares Global Reporting Initiative, véase: <<https://www.globalreporting.org/standards>>. Con respecto a las cuestiones sociales y relativas al personal, la comunicación de la Comisión Europea establece las directrices sobre información no financiera (metodología para información no financiera) de la Unión Europea. (2017/C 215/01), véase: <[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017XC0705(01))>.

⁷ Como señala la exposición de motivos de la Ley 11/2018, la nueva obligación para estas sociedades consiste en la divulgación de las «políticas de diversidad de competencias y puntos de vista» que apliquen a su empresa y a su órgano de administración respecto a cuestiones como la edad, el sexo, la discapacidad, o la formación y experiencia profesional.

2. La obligación de las grandes empresas y las entidades de interés público de suministro de información de su política social y de personal

2.1. Los requisitos mínimos de publicidad extracontable para las grandes empresas. El anexo del estado no financiero al informe de gestión

De toda la información extracontable (cuestiones medioambientales, sociales, de personal, de los derechos humanos y de la lucha contra la corrupción y el soborno) que debe presentar la gran empresa en su informe de estado de información no financiera, nos detendremos, en este trabajo, exclusivamente en la información social, es decir, en los aspectos sociales de personal, recogidos en los siguientes preceptos de la Directiva 2014/95/UE y en la Ley 11/2018, proveniente del Real Decreto-Ley 18/2017.

Vamos, en primer lugar, con los derechos de los usuarios –y las consiguientes obligaciones empresariales– establecidos en la directiva, para ver luego su transposición en la Ley 11/2018.

La directiva contempla (art. 29 bis) tanto el derecho a conocer la política de personal de un gran grupo, ofreciendo información respecto a la descripción y los resultados de las políticas que aplica el grupo que incluya los procedimientos de diligencia debida aplicados, sus riesgos y cómo gestionan los riesgos, como el derecho a conocer el traslado de esas políticas a la contabilidad, aportando referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en los estados financieros consolidados.

La Ley 11/2018, al ser una norma contable, no contempla expresamente ese derecho al conocimiento de las políticas de la empresa por socios, usuarios o representantes de los trabajadores. En la transposición, el legislador se limita a señalar el carácter instrumental de tal conocimiento de la política empresarial⁸, pues la información a suministrar por la empresa respecto a las cuestiones sociales y relativas al personal, la información a facilitar en el estado de información no financiera, se pone en conexión con los derechos laborales ya establecidos, entre los que cita, en la exposición de motivos, los siguientes:

[...] puede hacer referencia a las medidas adoptadas para garantizar la igualdad de género, la aplicación de convenios fundamentales de la Organización Internacional

⁸ En la Ley 11/2018 solo de forma tangencial se incluye ese derecho al conocimiento de las políticas de las grandes empresas. Se contempla en la exposición de motivos, al señalar que «una mayor información no financiera por parte de las empresas constituye un factor importante a la hora de garantizar un enfoque más a largo plazo, que debe ser fomentado y tenido en cuenta».

del Trabajo, las condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto del derecho de los trabajadores a ser informados y consultados, el respeto de los derechos sindicales, la salud y seguridad en el lugar de trabajo.

2.2. Alcance subjetivo y contenido de la obligación de dar la información no financiera por las grandes empresas y entidades de interés público

2.2.1. El alcance subjetivo de la obligación de presentar el estado de información no financiera consolidado

Según los apartados 49.5 b) del Código de Comercio y 262.5 b) del texto refundido de la Ley de sociedades de capital, corresponderá a las siguientes empresas y entidades:

Respecto al ejercicio fiscal/contable del año 2017, por la transposición tardía de la directiva, estaban obligadas a dar información no financiera:

- Empresas, con obligación de formular cuentas de anuales consolidadas⁹, que:
 - Tengan una media de más de 500 trabajadores.
 - Sean consideradas empresas «grandes»¹⁰ conforme a la Directiva 2013/34/UE, es decir, a aquellas que facturan una cifra anual superior a 50 millones

⁹ La exigencia de este requerimiento de información no financiera, a nivel consolidado, se vincula a la previa formulación de cuentas anuales consolidadas. La dispensa de presentar el estado de información no financiera individual se refiere a todas las sociedades dependientes de un grupo que cumplan los requisitos previstos en el artículo 262.5 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital, ya que la ley no distingue ni limita su aplicación por razón de territorio, pero además es preciso que, a nivel de grupo de empresas, sea la sociedad española dominante de un grupo que formule cuentas consolidadas deberá incluir en su estado de información no financiera consolidado la información relativa a todas sus sociedades dependientes con independencia del país en que esté radicado el domicilio social de estas últimas (Consulta número 1 del BOICAC número 117, de marzo de 2019 –NFC071317–).

¹⁰ Se entiende por empresa «grande» aquella que supere o rebase los límites numéricos de dos de los tres criterios siguientes:

- Total del balance: 20.000.000 de euros.
- Volumen de negocios neto: 40.000.000 de euros.
- Número medio de empleados durante el ejercicio: 250.

En cambio, de no superar esos umbrales será una empresa mediana, empresa «mediana» aquella que, a la fecha de cierre del balance, no rebase los límites numéricos de por lo menos dos de los tres criterios.

de euros, con un umbral de facturación inferior a la Recomendación de la Unión Europea de 6 de mayo de 2003¹¹.

- Entidades de interés público, que conforme a la normativa de auditoría (la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas) tengan tal carácter¹².

Respecto al ejercicio fiscal/contable del año 2018 y sucesivos, estarán obligadas:

Las grandes empresas y las entidades de interés público que se encuentren en tres tipos o circunstancias, de conformidad con la siguiente tabulación:

- Empresas (grande) que:
 - a) En ese ejercicio contable (2018) cuente con un número medio de los trabajadores durante el ejercicio superior a 500 trabajadores.
 - b) En dos ejercicios contables (2018 + 2017) consecutivos alcancen dos de las tres circunstancias siguientes:
 - El total de las partidas del activo sea superior a 20 millones de euros.
 - El importe neto de su cifra anual de negocios supere los 40 millones de euros.
 - El número medio de trabajadores durante el ejercicio sea superior a 250.
- Entidades de interés público, conforme a la Ley de auditoría y el Reglamento de la Unión Europea.

¹¹ Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas [notificada con el número C (2003)1422] publicada en el DOUE n.º 124, de 20 de mayo de 2003, vigente desde el 1 de enero de 2005. Donde se define «empresa autónoma» en contraposición con las empresas «vinculadas» donde una tiene el 25% del capital y con las empresas «vinculadas» donde una posee el 50% del capital social.

¹² Esta normativa estatal remite al Reglamento de la Unión Europea, en concreto el artículo 10 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril. Se entiende por «interés público», conforme el artículo 2.1 de la Directiva 2013/34/UE, las siguientes:

- Las empresas cotizadas, entidades de crédito y empresas de seguros.
- Las empresas que hayan sido señaladas por los Estados miembros como entidades de interés público, como por ejemplo empresas que revistan una importancia pública significativa en razón de la naturaleza de su actividad, tamaño o número de empleados.

En la disposición transitoria de la Ley 11/2018, al objeto de reducir el alcance subjetivo de empresas sujetas a la obligación de suministrar información, se establecen las siguientes salvedades o medidas aplicativas en relación con la variación de la plantilla o de ingresos/ventas en dos ejercicios consecutivos, a tomar en cuenta desde el ejercicio 2018 y no del 2017, es decir, sin conexión con la obligación del Real Decreto-Ley 18/2017.

Se prevé una bajada generalizada del umbral de empleados de todas las empresas de 500 a 250 trabajadores, una vez transcurridos tres años desde la entrada en vigor de la ley, y con ello una ampliación subjetiva de la aplicación de la obligación empresarial de presentar el estado de información no financiera a partir de diciembre 2021, pues alcanza a aquellas empresas con más de 250 trabajadores, si:

- Se trata de entidades de interés público, de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas.
- Se trata de grandes empresas en las que durante dos ejercicios consecutivos se dieran una de las circunstancias siguientes:
 - 1.º Que el total de las partidas del activo sea superior a 20 millones de euros.
 - 2.º Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40 millones de euros.

Ahora bien, en ningún caso se aplicará la obligación en el 2021 a las empresas pequeñas y medianas, en la definición que sobre las mismas establece la Directiva 34/2013/UE. Al igual que se excluyen, en todo caso, a las empresas que formulen cuentas anuales individuales, ya que la obligación del artículo 49.5 del Código de Comercio menciona solo «cuentas consolidadas».

2.2.2. La forma y contenido de la obligación de informar de la materia social y de personal en las cuentas anuales

La reforma del artículo 44 del Código de Comercio, por la Ley 11/2018, establece la obligatoriedad de los administradores de firmar las «cuentas anuales» y el «informe de gestión consolidados», que incluirá, cuando proceda (empresas de más de 500 trabajadores y entidades de interés público), el «estado de información no financiera consolidado», el cual se conformará con los respectivos subinformes de personal, de medioambiente y de política social, entre otros.

Respecto al contenido, en el informe de gestión que acompaña a las cuentas anuales consolidadas se deberá informar, entre otras materias, sobre cuestiones relacionadas con el personal. En concreto, la gran empresa y las entidades de interés público deberán informar

de las medidas adoptadas para asegurar la igualdad de género, condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto de los derechos sindicales, la seguridad en el lugar de trabajo y la política de diversidad en el seno de la empresa.

El artículo 49.6 del Código de Comercio, en su nueva redacción, establece el contenido de los subinformes incluidos en el estado de información no financiera, y que –en lo que nos interesa al respecto de la información sobre cuestiones sociales y relativas al personal– establece:

- **Empleo.** Número total y distribución de empleados por sexo, edad, país y clasificación profesional; número total y distribución de modalidades de contrato de trabajo, promedio anual de contratos indefinidos, de contratos temporales y de contratos a tiempo parcial por sexo, edad y clasificación profesional, número de despidos por sexo, edad y clasificación profesional; las remuneraciones medias y su evolución desagregados por sexo, edad y clasificación profesional o igual valor; brecha salarial, la remuneración de puestos de trabajo iguales o de media de la sociedad, la remuneración media de los consejeros y directivos, incluyendo la retribución variable, dietas, indemnizaciones, el pago a los sistemas de previsión de ahorro a largo plazo y cualquier otra percepción desagregada por sexo, implantación de políticas de desconexión laboral, empleados con discapacidad.
- **Organización del trabajo.** Organización del tiempo de trabajo; número de horas de absentismo; medidas destinadas a facilitar el disfrute de la conciliación y fomentar el ejercicio corresponsable de estos por parte de ambos progenitores.
- **Salud y seguridad.** Condiciones de salud y seguridad en el trabajo; accidentes de trabajo, en particular su frecuencia y gravedad, así como las enfermedades profesionales; desagregado por sexo.
- **Relaciones sociales.** Organización del diálogo social, incluidos procedimientos para informar y consultar al personal y negociar con ellos; porcentaje de empleados cubiertos por convenio colectivo por país; el balance de los convenios colectivos, particularmente en el campo de la salud y la seguridad en el trabajo
- **Formación.** Las políticas implementadas en el campo de la formación; la cantidad total de horas de formación por categorías profesionales.
- **Accesibilidad universal de las personas con discapacidad.**
- **Igualdad.** Medidas adoptadas para promover la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres; planes de igualdad (capítulo III de la Ley orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres¹³),

¹³ La Ley orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, tras la reforma por el Real Decreto-Ley 6/2019 extendió la exigencia de redacción de los planes de igualdad a empresas

medidas adoptadas para promover el empleo, protocolos contra el acoso sexual y por razón de sexo, la integración y la accesibilidad universal de las personas con discapacidad; la política contra todo tipo de discriminación y, en su caso, de gestión de la diversidad.

- Los acuerdos y el conjunto de medidas adoptadas en el marco de la transición justa hacia una economía descarbonizada de las empresas manufactureras que en el año 2018 empleen a trabajadores que se hayan acogido a la modalidad de *jubilación parcial* con simultánea celebración de contrato de relevo, de la disposición transitoria cuarta de la Ley General de la Seguridad Social, poniendo en conjunción el acceso a medidas laborales de rejuvenecimiento de plantilla con medidas medioambientales¹⁴.

2.2.3. El cese o finalización de la obligación de confeccionar el estado de información no financiera consolidado

Aunque la gran empresa no aplique ninguna política en relación con una o varias de esas cuestiones (sobre materias de su política social, medioambiental, de personal y contra la corrupción), deberá igualmente ofrecer una explicación clara y motivada al respecto en el informe de estado de información no financiero.

La única excepción a la obligación se contiene en el artículo 49.5 del Código de Comercio, que establece que las sociedades cesarán en la obligación de elaborar el estado de información no financiera si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, cualquiera de los requisitos anteriormente establecidos.

de 50 o más trabajadores, creando la obligación de inscribir los mismos en el registro que se desarrollará reglamentariamente. Su incumplimiento supone una infracción de las obligaciones empresariales relativas a los planes y medidas de igualdad.

¹⁴ Nuevo apartado, para ese específico tipo de industrias, introducido por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 20/2018, de 7 de diciembre, de medidas urgentes para el impulso de la competitividad económica en el sector de la industria y el comercio en España (relativo a la información no financiera de las empresas con trabajadores acogidos a la modalidad de jubilación parcial con simultánea celebración de contrato de relevo). Se exige a las grandes empresas industriales manufactureras cuyos empleados se hayan acogido a la modalidad de jubilación parcial con simultánea celebración de contrato de relevo establecida en el artículo 1, que incluya entre la información no financiera de sus informes de gestión, aquella referida a las medidas que la empresa adopte en el marco de la transición hacia una economía descarbonizada. Todo ello, a efectos de favorecer una gestión equilibrada de la transición del modelo actual de producción y consumo de la industria manufacturera hacia un modelo sostenible en el que se integre adecuadamente la variable del cambio climático.

3. Ejemplo de subinforme sobre cuestiones sociales y relativas al personal

Al objeto de fijar las obligaciones anteriormente descritas, se propone un índice de temas o cuestiones del subinforme de personal, incluido en el estado de información no financiera. Se trata de aportar un ejemplo de subinforme con información sobre cuestiones sociales y relativas al personal dentro el estado de información no financiera, incluido en el informe de gestión consolidado de la gran empresa (aquella de más de 500 trabajadores).

Así tendremos que en el Informe de gestión consolidado del año 2017, aprobado en la junta de socios de junio de 2018 se contiene el subinforme social, el cual puede seguir el orden y materias¹⁵ que a continuación indicamos.

Subinforme de política de personal/capital humano y seguridad en la empresa

Logros en esta materia de personal en el año 2017

Objetivos en materia de personal en el año 2018

- La política de personal en el grupo de empresas
 - Plantilla según línea de negocio/grupo.
 - Distribución geográfica y sectorial de la plantilla.
 - La vinculación con la empresa por tipo de contrato y género.
- La carrera profesional
 - El acceso y la contratación.
 - La movilidad.
 - La formación.
 - La formación en idiomas y sostenibilidad.

¹⁵ El artículo 49.6 del Código de Comercio establece que para el año 2018 el contenido e índice del subinforme se ajustará a lo previsto legal y específicamente, respecto a la información sobre cuestiones sociales y relativas al personal.



- La política salarial y promoción
 - Los objetivos-bonus.
 - La compensación y retribución variable.
- Responsabilidad social laboral
 - Sindicación-acción social.
 - Igualdad y diversidad/brecha retributiva hombre-mujer.
 - Integración.
- Seguridad y salud en la sociedad
 - Siniestralidad.
 - Seguridad sectorial.
- Salud y prevención
 - Acciones proactividad.
 - Participación de los trabajadores en seguridad y salud.
 - Formación y sensibilización.
 - Extensión del compromiso de prevención a proveedores y subcontratas.
 - Los acuerdos y el conjunto de medidas adoptadas en jubilación parcial y de contrato de relevo.

4. Valoración crítica del suministro de información social y laboral por las grandes empresas y las entidades de interés público tras la publicación de la Ley 11/2018

La normativa contable/mercantil objeto de comentario tiene una gran relevancia en cuanto a la obligación de informar de la situación de la política de personal y social en las grandes empresas a los representantes de los trabajadores, así como a los usuarios de los estados financieros de la compañía (socios y los inversores). Ya no se trata solo de información la-

boral trimestral, sino del conocimiento de los objetivos anuales y su valoración e implementación. Información que el legislador considera relevante igualmente para los consumidores de los productos de la empresa, al igual que su política medioambiental y de *compliance* penal. Ahora contamos, pues, con una exigencia obligacional informativa de la empresa de su política social de naturaleza coercitiva y de valor normativo; no se trata de informar orientativamente de sus planes de empresa como hasta ahora.

En relación con los sujetos obligados, se prevé, en los próximos dos años, una ampliación de la obligación para las empresas de más de 250 trabajadores, de tal forma que esta obligación de información de política laboral y de personal se generalizará, al igual que sucede con los planes de igualdad, sirviendo para ello el modelo de información que se acompaña al presente trabajo.

En cuanto a las cuestiones objeto de información empresarial de carácter anual, junto a sus balances, destacan las relativas a garantizar la igualdad de género, la aplicación de convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo, las condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto del derecho de los trabajadores a ser informados y consultados, el respeto de los derechos sindicales, la salud y seguridad en el lugar de trabajo. En particular, destaca el detalle al respecto de la divulgación por la gran empresa de las «políticas de diversidad de competencias y puntos de vista» aplicadas al personal de su empresa y a su órgano de administración respecto a cuestiones como la edad, el sexo, la discapacidad o la formación y experiencia profesional.

Ahora bien, a pesar de constar en la reforma de la Ley de sociedades de capital una referencia al umbral o número de los trabajadores en plantilla para las grandes empresas, la obligación informativa para las «entidades de interés público» sigue recayendo en la noción de las mismas en la normativa de auditoría, por lo que sería mejor una expresa referencia en el Código de Comercio o en la Ley de sociedades de capital, para mayor seguridad jurídica al respecto de esas «entidades de interés público» obligadas al subinforme de personal y política social y de diversidad.

Finalmente, la Ley 11/2018 se encarga de limitar el alcance respecto de la información a suministrar a los usuarios de los subinformes de política laboral y de personal a que se trate de medidas en documentos empresariales no reservados, que como excepción debe interpretarse restrictivamente y, en todo caso, nunca afectará a la autonomía de los interlocutores sociales o a su derecho a la negociación colectiva y derechos de información, para imponer en los subinformes de política de personal y laboral restricciones no previstas legalmente.



Referencias bibliográficas

Álvarez Echeverría, I. (2008). Informes de gestión información financiera versus información no financiera (Tesis doctoral). Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

Aparicio González, M.^a L. (2017). La información no financiera de las sociedades mercantiles. *La Ley mercantil*, 32.

Fernández Docampo, B. (2006). La participación de los trabajadores en el Derecho Social Comunitario. Valencia: Tirant lo Blanch.

Martín-Cano García, F. (2019). Nueva obligación de información para grandes empresas: El estado no financiero. *Revista Otrosí*, 2.

Tratamiento contable de una subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y el criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias

Análisis de la consulta 7 del BOICAC 113, de marzo de 2018

Ángel González García

Profesor del CEF.-

Extracto

Aplicación práctica de una subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias.

Consulta 7

Sobre el tratamiento contable de una subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y el criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias.

Respuesta:

La consultante es una sociedad de responsabilidad limitada unipersonal cuyo único socio es un ayuntamiento. Su objeto social es la promoción de viviendas protegidas en régimen de mercado, para atender la demanda de los sectores de la población con menor poder adquisitivo o mayores necesidades, al amparo de la competencia en la promoción y gestión de viviendas del ayuntamiento según la correspondiente legislación autonómica y la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

La sociedad compró dos parcelas de terreno urbano para llevar a cabo sendas promociones inmobiliarias, concretamente, una parcela para llevar a cabo la construcción de viviendas en régimen general destinadas a menores de 35 años y otra parcela para la construcción de viviendas protegidas para jóvenes, estando prevista su comercialización mediante contratos de alquiler con opción a compra.

Para financiar la adquisición de las parcelas, el ayuntamiento concedió una subvención a la sociedad por su importe total, IVA incluido. Contablemente, se registró la subvención en el patrimonio neto de la sociedad a la espera de su imputación a resultados.

Los aspectos contables sobre los que versa la consulta se refieren al adecuado tratamiento contable de la ayuda recibida del ayuntamiento, como aportación a los fondos propios o como ingreso imputado directamente al patrimonio neto, y, en este segundo caso, el criterio a seguir para su posterior transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias.

a) Sobre la calificación contable de la ayuda (subvención del ayuntamiento)

Como norma general, en aplicación del apartado 2 de la norma de registro y valoración (NRV) 18.^a, «Subvenciones, donaciones y legados recibidos», incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, las subvenciones no reintegrables recibidas de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios.

No obstante, en el segundo párrafo de la NRV 18.^a 2, se aclara que:

[...] en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.

De acuerdo con lo anterior, si la subvención se registrase directamente en los fondos propios, la operación se calificaría a efectos económicos como un aumento del patrimonio neto por causa de una aportación de los socios (a contabilizar en la cuenta 118, «Aportaciones de socios o propietarios»). Sin embargo, si la subvención se recibiese para financiar la realización de actividades de interés público o general, el tratamiento contable de la ayuda sería el establecido con carácter general para estas operaciones; reconocimiento directo en el patrimonio neto como un ingreso para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de la finalidad de la ayuda.

La interpretación de este Instituto acerca de la calificación de una actividad como de «interés público o general», a los efectos previstos en la NRV 18.^a 2, está publicada en la consulta 8 del BOICAC número 77, de marzo de 2009 (NFC032490). Posteriormente, este criterio se incorporó a la norma sexta. Criterios aplicables para calificar una actividad subvencionada como de interés público o general de las normas sobre determinados aspectos contables de las empresas públicas, aprobadas por la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo. Esta norma establece los siguientes casos en los que se deberá aplicar la NRV 18.^a 1:

a) Subvenciones concedidas a las empresas públicas por entidades públicas dominantes que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones [...].

En la medida en que este parece ser el caso que se describe en el escrito de consulta, cabría concluir que la correcta calificación contable de la ayuda sería la de una subvención, en sentido estricto, cuyo adecuado tratamiento contable está regulado en la NRV 18.^a 1 del PGC; reconocimiento directo en el patrimonio neto como un ingreso para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de la finalidad de la ayuda, aspecto que se analiza en el siguiente apartado de este informe.

b) Criterio a seguir para su posterior transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias

En aplicación de la NRV 18.^a 1, la subvención no reintegrable se contabilizará inicialmente en el patrimonio neto para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso 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 esta norma.

El mencionado apartado 1.3 dispone que, cuando se conceda la subvención para la adquisición de activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, se imputará como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Por otro lado, si la subvención tiene como finalidad la adquisición de existencias, se imputará como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Pues bien, la parcela destinada a la promoción de viviendas para la venta se califica como existencias, porque está destinada a su enajenación en el curso ordinario de las operaciones de la empresa. De esta forma, la subvención se imputará como ingresos en los ejercicios en los que se enajenen los inmuebles, en función del coste del terreno atribuido a cada vivienda que se da de baja, o bien por corrección valorativa por deterioro.

Y la parcela dedicada a la promoción de viviendas para el arrendamiento con opción de compra se tratará como existencias, o como un inmovilizado, en particular, una inversión inmobiliaria, en función del criterio publicado por este Instituto en la consulta 5 del BOICAC número 78, de junio de 2009 (NFC034013).

En aplicación de esta consulta, cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero. En particular, en un acuerdo de arrendamiento con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. A estos efectos, considérese la interpretación publicada por este Instituto en la consulta 6 del BOICAC número 99, de septiembre de 2014 (NFC052102).

Si la cesión se califica como un arrendamiento financiero, en el momento inicial, el arrendador contabilizará un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo, aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato. Asimismo, reconocerá el resultado de la operación en sintonía con lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien, supuesto en el que se considerarán operaciones de tráfico comercial y deberá registrarse la correspondiente venta de existencias. Por tanto, en tal caso, la subvención seguirá el tratamiento contable que se ha expuesto en relación con la parcela destinada a viviendas para la venta.

En caso contrario, esto es, si de los términos del contrato no se desprende que se ha producido la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, la entidad consultante deberá contabilizar las viviendas como una inversión inmobiliaria.

En este supuesto, a pesar de que la subvención se concedió inicialmente para la adquisición del terreno, desde un punto de vista económico parece razonable considerar que la subvención se debería vincular al inmueble en su conjunto, e imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias la parte asociada a la construcción, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en cada periodo o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja de balance.

Además, en lo que atañe a la amortización de las inversiones inmobiliarias es preciso recordar que de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado 3, «Amortización», de la norma segunda, «Valoración posterior», de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, la base de la amortización de un bien se calcula minorando el precio de adquisición o coste de producción de los activos depreciables en el valor residual.

Y que el valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

Ejemplo

El día 1 de octubre del año 1, la sociedad Guadamez, SLU propiedad del ayuntamiento de Valdearenales, recibe un terreno urbano sobre el que va a construir 10 pisos que se van a dedicar al alquiler a precio tasado, y, algunos de ellos, al alquiler con opción de compra. El valor de mercado del terreno en el momento de la aportación es de 1.000.000 de um.

Al cierre del año 1, el valor de mercado del terreno, como consecuencia de la crisis inmobiliaria, es de 950.000 um.

En el año 2, paga 1.000.000 de um a un constructor para que sobre el terreno comience la construcción de los pisos. Al cierre del año 2, los pisos siguen en construcción y el valor de mercado del terreno se ha recuperado hasta un valor de 1.250.000 um.

El 1 de julio del año 3, después de pagar 200.000 um, se termina la construcción de los pisos, comenzando el alquiler de los mismos, cobrando en el año 3 la cantidad de 15.000 um en concepto de alquileres. La vida útil de los pisos se fija en 50 años.

Sobre uno de los 10 pisos construidos, cuyo valor de mercado es de 240.000 um, se ha firmado un contrato de alquiler con opción a compra durante 20 años, donde el inquilino pagará la cantidad mensual de 1.300 um. La última cuota constituye la opción de compra. El tipo de interés de mercado para operaciones de similar riesgo es del 3%. El contrato se firma el 31 de diciembre de ese ejercicio.

Se pide:

Contabilizar las anteriores operaciones desde el punto de vista de la sociedad Guadamez. El tipo impositivo es del 25 %.

Solución

La base de la consulta radica en la diferenciación en el uso de la cuenta 118, «Aportaciones de socios», y la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital». La norma de valoración número 18, en su apartado 2, establece que:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate.

Este tratamiento está acorde con lo establecido en el marco conceptual, al definir los ingresos como «incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios».

En el tema tratado en la consulta se mezclan dos vertientes de un ente público, por un lado, la condición de socio de una sociedad, y, por otro, el cumplimiento de los fines sociales que es su labor, y que realiza mediante la concesión de subvenciones. De acuerdo con lo establecido en la normativa aplicable, según la Orden EHA/733/2010, la operación debe clasificarse contablemente como una subvención.

En cuanto al tratamiento contable de las operaciones, estos serán:

Por la recepción del terreno como subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos	1.000.000	
940	Ingresos por subvenciones oficiales de capital		1.000.000

Por el efecto fiscal de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (1000.000 × 25 %)	250.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		250.000

Al cierre del ejercicio, por el deterioro del terreno, que, según lo establecido en la norma de valoración número 18, «Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente», debe considerarse como pérdida definitiva.

Código	Cuenta	Debe	Haber
672	Pérdidas procedentes de inversiones inmobiliarias	50.000	
220	Inversiones en terrenos		50.000

Por la transferencia de la subvención a resultados por el importe de la pérdida definitiva:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	50.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		50.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (50.000 × 25%)	12.500	
8301	Impuesto diferido		12.500

Por el pago de las cantidades al constructor del edificio destinado al alquiler (año 2):

Código	Cuenta	Debe	Haber
221x	Inversiones en construcciones en curso	1.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000.000

No hacemos nada por la revaloración del terreno, ya que, como se comentó previamente, la pérdida se considera irreversible.

En el 1 de julio del año 3, por la terminación de las obras y el pago de las cantidades pendientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones	1.200.000	
221x	Inversiones en construcciones en curso		1.000.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000

Por el cobro de los alquileres de los seis meses del ejercicio 3:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	15.000	
705	Prestaciones de servicios		15.000

Consideramos la actividad como principal, por lo que utilizamos una cuenta del subgrupo 70.

Por la amortización de los nueve pisos que la sociedad está alquilando durante seis meses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias (1.200.000/50 × 6/12)	12.000	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias		12.000

Amortizamos durante los seis meses desde la terminación de la obra todos los pisos, incluido el que se va alquilar con opción de compra, ya que el contrato se firma el 31 de diciembre.

En cuanto al piso por el que se ha firmado un contrato de alquiler a largo plazo, actualizamos los pagos mínimos comprometidos, que es una renta pospagable de importe 1.300 um mensuales durante 20 años al tipo de interés del 3%:

$$1.300 a_{20 \text{ años}} = 234.404,19$$

Como el importe de la renta supone la practica totalidad del importe del bien (supone un 98 % del valor de mercado del bien), según se define en la norma de valoración 8 del PGC, la operación se trata como un arrendamiento financiero. El asiento que haremos el 1 de diciembre, a la firma del contrato, supondrá dar de baja el bien de nuestro balance y reconocer un derecho de cobro.



Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	15.349,43	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo (234.404,19 – 15.349,43)	219.054,76	
220	Inversiones en terrenos (950.000/10)		95.000
221	Inversiones en construcciones (1.200.000/10)		120.000
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias		19.404,19

Por la baja de la subvención otorgada correspondiente al terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (950.000/10)	95.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		95.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (95.000 × 25%)	23.750	
8301	Impuesto diferido		23.750

Tratamiento contable de la adquisición de elementos del inmovilizado entregando como pago parcial otros elementos de la misma naturaleza

Análisis de la consulta 8 del BOICAC 113, de marzo de 2018

Ángel González García

Profesor del CEF.-

Extracto

Aplicación práctica de la adquisición de elementos del inmovilizado entregando como pago parcial otros elementos de la misma naturaleza.

Consulta 8

Sobre el tratamiento contable de una operación de compra de elementos de inmovilizado en la que se entrega como contraprestación una cantidad monetaria y elementos de inmovilizado totalmente amortizados propiedad de la consultante.

Respuesta:

La consultante ha llegado a un acuerdo con un proveedor para la compra de tres máquinas nuevas, incluyendo en el acuerdo la recompra por parte del proveedor de siete máquinas usadas, que están totalmente amortizadas. Las máquinas se utilizan para prestar servicios a los clientes.

El proveedor emitirá la correspondiente factura por las tres máquinas nuevas y la consultante emitirá también una factura por las siete usadas, por un importe que supone un 88,57% del importe facturado por las máquinas nuevas. El componente monetario entregado como parte de la contraprestación supone, en consecuencia, un 11,43% del importe total facturado por las máquinas nuevas.

La consultante considera que la operación debe calificarse como una permuta no comercial según la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a, «Inmovilizado material», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Para ello argumenta que los flujos de caja que producirán las máquinas nuevas serán similares a los obtenidos con las máquinas viejas, siendo además todas las máquinas bienes de la misma naturaleza y uso para la empresa.

La cuestión planteada es si es correcto contabilizar los activos recibidos por el valor contable de los entregados (cuyo valor en libros es nulo) más la contrapartida monetaria entregada a cambio, sin registrar por lo tanto resultado alguno en la operación.

El tratamiento contable de las operaciones realizadas con el fin de recuperar la capacidad productiva de elementos del inmovilizado material a su nivel inicial está específicamente

previsto en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Dentro de su norma segunda, «Valoración posterior», apartado 2, «Actuaciones sobre el inmovilizado material», subapartado 2.2, «Renovación del inmovilizado material», se define la renovación como el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación. Se prevé también en la norma que, en caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado, tal como se desarrolla en la norma tercera de la resolución. Este parece ser el caso consultado en el que se entregan las máquinas a sustituir como pago parcial de las máquinas nuevas.

La contabilización de las operaciones de permuta se regula en el apartado 1.3 de la NRV 2.^a del PGC, en los siguientes términos:

1.3. Permutas

A efectos de este Plan General de Contabilidad, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de estos con activos monetarios.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor.

En su desarrollo, en el apartado 2.3 de la norma tercera, «Formas especiales de adquisición del inmovilizado material», apartado 2, «Permutas de inmovilizado material», de la RICAC, se establece que:

Las operaciones de permuta en que se entrega como pago parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción.

Por lo tanto, en aplicación de la regla que se ha reproducido, en principio, tal vez cabría presumir que la permuta tuviese que calificarse como comercial. En tal caso, la empresa reconocería el bien recibido por el valor razonable del activo entregado más la contrapartida monetaria que se hubiera acordado, salvo que se tenga una mejor evidencia del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último.

Sin perjuicio de lo anterior, a la vista de los hechos descritos, es preciso realizar las siguientes observaciones.

En la consulta se expone que las máquinas a entregar están totalmente amortizadas (tienen un valor contable cero), a pesar de que su valor razonable es significativo; nótese que son aceptadas por el proveedor como medio de pago por, aproximadamente, un 90% de la contrapartida a entregar a cambio de las nuevas máquinas.

Es decir, las máquinas que se dan de baja no han agotado su capacidad productiva a pesar de su total amortización, circunstancia que desde un punto de vista contable no parece correcto. Por otro lado, el tratamiento de la operación como una compra y posterior venta de maquinaria arroja durante el periodo de uso de las máquinas el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias que no se corresponde con el fondo económico de la operación; a saber, un gasto representativo del uso de la maquinaria en función de la vida útil y el patrón de consumo que, en principio, no debería presentar excesivas oscilaciones ni debería traer consigo un beneficio en cada fecha de renovación en caso de calificarse la permuta como comercial.

Además, de aceptarse la calificación de los hechos sugerida por la consultante como una permuta no comercial, el uso de las nuevas máquinas no tendría reflejo contable como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la consultante, circunstancia que podría perpetuarse a futuro si la práctica que se describe en la consulta fuese recurrente (renova-

ciones periódicas entregando como pago parcial las máquinas usadas con un valor económico significativo).

En definitiva, en el caso que nos ocupa parece claro que el registro contable de los hechos en función de la calificación jurídica lleva a presentar unas magnitudes en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias que no reflejan la realidad económica del acuerdo.

Para resolver estas situaciones, el artículo 34.2 del Código de Comercio expresa que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica. Por ello, en cumplimiento de este principio, antes de calificar la operación como una permuta comercial o no comercial, sería preciso analizar si el fondo económico de los acuerdos alcanzados es la cesión del control del derecho de uso sobre las máquinas por un periodo inferior a su vida económica a cambio de un precio, cuyo importe se ha predeterminado por diferencia entre la contraprestación acordada a cambio de las máquinas en el momento inicial y el valor residual garantizado por el proveedor.

Pues bien, si el resultado del citado análisis confirma esta hipótesis, como parece inferirse de los términos del acuerdo, la operación debería calificarse a efectos contables como un arrendamiento operativo cuya contabilización está regulada en la NRV 8.^a, «Arrendamientos», y otras operaciones de naturaleza similar del PGC.

A mayor abundamiento se informa que este Instituto ha publicado en la consulta 6 del BOICAC número 106, de junio de 2016 (NFC059920), una interpretación acerca del tratamiento contable de los acuerdos de arrendamiento operativo implícitos en una operación de compraventa cuando el adquirente dispone de una opción de venta al proveedor cuando finaliza un determinado periodo de uso.

Ejemplo

La sociedad Rentacar se dedica al alquiler de vehículos de lujo, y tiene como política de empresa renovar toda su flota cada tres años, plazo en el que amortiza los inmovilizados. En su balance actual tiene siete vehículos por un valor de adquisición de 100.000 um cada uno totalmente amortizados.

Decide comprar tres vehículos nuevos al mismo precio unitario de 100.000 um y un total de 300.000, entregando siete vehículos que figuran en su balance totalmente amortizados, y 34.290 um mediante transferencia bancaria.

Se pide:

- a) Contabilizar la operación anterior de acuerdo con los datos de la empresa, suponiendo un IVA del 21 %.

- b) Contabilizar la operación considerando que la empresa debería amortizar los bienes en tres años, pero con un valor residual de 37.958,57 cada elemento de transporte.

Solución

Apartado a)

La citada consulta presenta dos vertientes. En un primer momento debemos calificar una permuta, como comercial o no comercial, pero plantea también la posibilidad de que existan contratos de venta de bienes con pactos de recompra, según se trató anteriormente en la consulta 6 del BOICAC 106.

Centrándonos en la operación que trata la consulta, en cuanto a la calificación de la permuta, esta, desde nuestro punto de vista, solo cabe calificarla como comercial. El PGC establece que:

[...] una permuta tiene carácter comercial si:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Como comentábamos anteriormente, la permuta debe calificarse como comercial, ya que parece claro que los flujos de efectivo de un inmovilizado nuevo y de un inmovilizado totalmente amortizado son distintos, tanto en importe (en uno existirán reparaciones y en otro no) como en plazo (si un bien ha llegado al final de su vida útil, el tiempo por el que seguirá prestando servicios será, necesariamente, limitado).

En este sentido se manifiesta la RICAC sobre inmovilizado material, que establece en el apartado 2.3 lo siguiente:

2.3. Las operaciones de permuta en que se entrega como pago parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, [...].

Según lo anterior, la empresa «reconocerá el bien recibido por el valor razonable del activo entregado, salvo que se tenga una mejor evidencia del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último, más las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio».

Los datos de la operación serán:

- Valoración de los coches nuevos: $100.000 \times 3 = 300.000$.
- Importe en efectivo entregado: 34.290.

- Valoración de los siete coches: $300.000 - 34.290 = 265.710$, lo que nos da una valoración unitaria por coche usado de 88.570 um ($265.710/3$). Esta cantidad será la que recogeremos como beneficio de la operación.

Como hemos indicado antes, la operación debe clasificarse como permuta comercial, por lo que los asientos que haremos serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte «nuevos» (100.000 × 3)	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		34.290
218	Elementos de transporte «viejos»		700.000
2818	Amortización acumulada elementos de transporte	700.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		265.710

A efectos de IVA de la operación, que tratamos de forma independiente, tenemos dos operaciones, una entrega de bienes por parte del concesionario hacia nosotros y otra entrega de bienes por parte de nosotros al concesionario.

- IVA por la entrega de los coches nuevos: $300.000 \times 21\% = 63.000$.
- IVA por la entrega de los coches usados: $265.710 \times 21\% = 55.799,1$.
- Cantidad a entregar por IVA: $63.000 - 55.799,10 = 7.200,9$.

El asiento sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	63.000	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		55.799,10
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.200,90

En caso de contabilizar la adquisición de los vehículos y la entrega de dinero conjuntamente, el asiento sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte «nuevos» (100.000 × 3)	300.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
472	Hacienda Pública, IVA soportado	63.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (34.290 + 7.200,90)		41.490,90
218	Elementos de transporte «viejos»		700.000
2818	Amortización acumulada elementos de transporte	700.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		265.710
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		55.799,10

Apartado b)

No parece lógico que, si las amortizaciones se han realizado correctamente, cada vehículo tenga un valor residual tan alto de 37.958,57 um.

En este caso se plantea que el valor residual del bien es 37.958,57 um, por lo que la base de amortización de cada vehículo debería ser el importe que resulta de restar al precio de adquisición el valor residual, es decir, $100.000 - 37.958,57 = 62.041,43$.

Al final de los tres años, los bienes no deberían estar totalmente amortizados, sino que debería tener un valor contable de $37.958,57 \times 7 = 265.710$. Este exceso de amortización lo corregiremos con reservas.

El asiento de corrección sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2818	Amortización acumulada elementos de transporte (37.958,57 × 7)	265.710	
113	Reservas voluntarias		265.710

Por la operación de compra del elemento nuevo y entrega del elemento usado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transportes «nuevos» (100.000 × 3)	300.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	63.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (34.290 + 7.200,90)		41.490,90
218	Elementos de transporte «viejos»		700.000
2818	Amortización acumulada elementos de transporte (700.000 - 265.710)	434.290	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		55.799,10

Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

Elena Robledo Acinas

Ana Luna García González

Interventoras y auditoras del Estado

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 22 de diciembre de 2017, de la Subsecretaría [BOE de 8 de enero de 2018]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Operaciones de inmovilizado material.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Instrumentos financieros.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Reparto del resultado y acciones propias.
- Caso 4. Contabilidad de sociedades.** Combinaciones de negocios y operaciones de patrimonio.



Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

1. Precio de adquisición, amortización, desmantelamiento y grandes reparaciones

Nuestra empresa, dedicada a la actividad hotelera, adquiere un edificio, con su correspondiente terreno, destinado a edificar un nuevo hotel.

Desde el momento de las primeras operaciones realizadas hasta que el hotel está en condiciones de entrar en funcionamiento transcurren diez meses.

Los importes incurridos son los siguientes, que se satisfacen en el momento de la compra o contratación del servicio, salvo que se diga lo contrario:

- El estudio previo antes de la compra sobre viabilidad del terreno y levantamiento de planos importa 60.000 euros.
- Por la adquisición del antiguo edificio y el terreno sobre el que se asienta, se pagan al contado 200.000 euros y se acuerdan tres pagos anuales de 100.000 euros cada uno.
- En concepto de indemnización a los antiguos inquilinos del edificio antiguo se acuerdan dos pagos de 30.000 euros cada uno, a satisfacer al cabo de uno y dos años respectivamente.
- Por la demolición del antiguo edificio se pagan 80.000 euros.
- El proyecto de obra y los honorarios de su dirección importan 40.000 euros, que se satisfacen en su totalidad al finalizar la obra.
- Se paga un seguro para cubrir los riesgos que puedan ocasionarse en la obra, por importe de 5.000 euros, y también, la prima por el primer año del seguro de funcionamiento del edificio, por un importe de 12.000 euros.
- Se acuerdan cuatro pagos con la empresa contratista, el primero de 300.000 euros al contado al comienzo de la obra, y los otros tres, a uno, dos y tres años, de 250.000 euros cada uno.

- Además, se acuerdan con el contratista unos pagos adicionales, del siguiente modo:
 - Participación del 1 % en los beneficios durante los diez primeros años de vida del hotel. Se estima que el hotel obtendrá un beneficio de 20.000 euros cada año durante el periodo indicado.
 - Entrega de cinco anualidades de 10.000 euros cada una, a partir del momento en que se construya algún parque temático en el área de influencia del hotel, lo cual se espera aumente notablemente los rendimientos del mismo. Se espera que este hecho ocurra cuatro años después de su puesta en funcionamiento.
- Se adquieren equipos de aire acondicionado por 100.000.
- Las pruebas de funcionamiento de los equipos de aire acondicionado ascienden a 10.000.
- Los equipos de aire acondicionado tendrán que ser sometidos cada cuatro años obligatoriamente a una revisión y reparación, cuyo coste se estima ascenderá a 20.000 euros cada una de ellas.
- Además, el ayuntamiento de la localidad en que asienta el hotel cede a nuestra empresa por veinte años improrrogables el uso de un terreno colindante al hotel, para construir una piscina. El valor actual de los rendimientos atribuidos al terreno en esos veinte años es de 150.000 euros.
- Sobre dicho terreno se construye una piscina, cuyo coste es de 300.000 euros.
- En el contrato de cesión del uso del terreno se estipula que, al término de la cesión, el mismo debe devolverse en las mismas condiciones en que fue recibido. Los costes de desmantelamiento de la piscina y acondicionamiento y saneamiento del terreno se estiman en 200.000 euros.
- Se adquiere e instala una depuradora para la piscina por 50.000 euros.

La vida útil esperada para cada uno de estos elementos es la que se indica a continuación. No se espera valor residual para ninguno de ellos.

- Edificio: 40 años.
- Aire acondicionado: 15 años.
- Piscina: 30 años.
- Depuradora: 10 años.

En las partidas en las que resulta necesario, la empresa utiliza un tipo de interés del 5 %.



Se pide:

Indique las partidas que deben figurar en la contabilidad de nuestra empresa a la entrada en funcionamiento del complejo hotelero, así como la cuota de amortización que corresponde a cada una de esas partidas en su primer año de funcionamiento.

2. Recuperación de la inversión

Conocemos los siguientes datos relativos a un ejercicio:

- Se han fabricado 10.000 unidades de existencias, cuyo coste y precio de venta son iguales para todas ellas.
- Se han vendido 8.500 unidades.
- Al final del ejercicio queda pendiente de cobro el importe correspondiente a 2.000 unidades.
- El gasto del ejercicio por amortización del inmovilizado es de 600.000 euros.
- El ejercicio se ha cerrado con beneficios.

Se pide:

Indique en qué partidas y por qué importe se ha materializado la recuperación del inmovilizado consumido durante dicho ejercicio.

3. Deterioro de inversiones inmobiliarias

Nuestra empresa, que se dedica a la fabricación de maquinaria pesada, adquirió una nave industrial con la idea de arrendarla a terceros, por un importe total de 1.250.000 euros. La vida útil estimada en el momento de la compra fue de 20 años. El valor residual de la nave al finalizar su vida útil se estimó en el momento de la compra en 200.000 euros.

Al finalizar el cuarto año posterior a la compra, el ayuntamiento anuncia la construcción de un vertedero en las cercanías del edificio, motivo por el que, al comenzar el ejercicio siguiente, nuestra empresa procede a realizar un test de deterioro, para el que maneja los datos que se indican a continuación.

Partiendo de la renta anual acordada en el contrato de arrendamiento con el inquilino actual de la nave en el momento de practicar el test de deterioro, el arrendador estima que el valor actual de los pagos futuros a percibir por el arrendamiento puede oscilar entre 842.446 y 711.443 euros, estimando una probabilidad del 40 % al primero de estos importes y del 60 % al segundo.

Nuestra sociedad, consultando a especialistas en propiedad inmobiliaria, estima que, en el momento de practicarse el test, el valor razonable de la nave es de 800.000 euros, evaluando los costes de venta en un 5 % sobre esta cifra.

Se pide:

Calcular el deterioro que debe reconocer nuestra empresa, el valor en libros resultante y la nueva cuota de amortización, suponiendo que se mantiene la vida útil de la nave.

Solución

Apartado 1

Consideraciones previas:

El enunciado establece que desde el momento de las primeras operaciones realizadas hasta que el hotel está en condiciones de entrar en funcionamiento transcurren 10 meses. A efectos de su solución, vamos a suponer que las operaciones comienzan el 1 de enero terminando el 31 de octubre.

Asimismo, este periodo de 10 meses de puesta en condiciones de funcionamiento implica que los gastos financieros devengados derivados de la financiación ajena solicitada para la construcción del complejo hotelero no podrán ser activados.

Determinación del valor del terreno en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- El estudio previo antes de la compra sobre viabilidad del terreno y levantamiento de planos importa 60.000 euros

La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 2013 sobre el inmovilizado material establece en su norma primera, apartado 1. Regla general:

9. En los solares sin edificar se incluirán en el precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

- Por la adquisición del antiguo edificio y el terreno sobre el que se asienta, se pagan al contado 200.000 euros y se acuerdan tres pagos anuales de 100.000 euros cada uno

Entendiendo que la adquisición se produce el 1 de enero y que el primer pago aplazado se producirá a 31 de diciembre, el valor actual de la adquisición será:

$$VA = 200.000 + 100.000 \times a_{3,5\%} = 472.324,80 \text{ euros}$$

Cuadro de amortización:

Fecha	Interés	Pago	Amortización	Coste amortizado
01-01-X1	–	200.000	(200.000)	272.324,80
31-12-X1	13.616,24	100.000	(86.383,76)	185.941,04
31-12-X2	9.297,05	100.000	(90.702,95)	95.238,09
31-12-X3	4.761,90	100.000	(95.238,09)	0

Por la adquisición del antiguo edificio y del terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales	472.324,80	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		86.383,76
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		185.941,04

- En concepto de indemnización a los antiguos inquilinos del edificio antiguo se acuerdan dos pagos de 30.000 euros cada uno, a satisfacer al cabo de uno y dos años respectivamente

En este punto resulta de aplicación la Consulta 1 del BOICAC 42 (NFC010973), la cual establece:

Los costes de indemnizaciones a arrendatarios serán incorporados al activo, como mayor valor del bien o inmueble en cuestión, cuando aumentando la rentabilidad futura del inmueble, no esté vinculada la mayor generación de ingresos a un periodo concreto y determinado en el momento de la rescisión (en cuyo caso la imputación a resultados de la indemnización debería vincularse a ese periodo residual), sino que la indemnización se traduce en una mejora del bien sobre el cual existía una carga indefinida (arrendamientos en los que el arrendatario tiene un derecho de alquiler sobre el bien arrendado con unas determinadas condiciones económicas por tiempo no determinado).

El valor actual de las indemnizaciones acordadas será:

$$VA = 30.000 \times a_{2,5\%} = 55.782,31 \text{ euros}$$

Cuadro de amortización:

Fecha	Interés	Pago	Amortización	Coste amortizado
01-01-X1	-	-	-	55.782,31
31-12-X1	2.789,11	30.000	(27.210,88)	28.571,43
31-12-X2	1.428,57	30.000	(28.571,43)	0

Por el compromiso de pago de las indemnizaciones a los propietarios del antiguo edificio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales	55.782,31	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		27.210,88
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		28.571,43

- Por la demolición del antiguo edificio se pagan 80.000 euros

Como hemos visto en el primer punto, en los solares sin edificar se incluirá como mayor precio de adquisición el coste de derribo de construcciones cuando sea necesario para efectuar obras de nueva planta, como es el caso que se nos plantea.

Por la demolición del antiguo edificio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales	80.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		80.000

Por la reclasificación del terreno al finalizar su adaptación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	668.107,11	
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales		668.107,11

Valor del terreno en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

668.107,11 euros

Determinación del valor de la construcción en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- El proyecto de obra y los honorarios de su dirección importan 40.000 euros, que se satisfacen en su totalidad al finalizar la obra

El proyecto de obra y los honorarios de su dirección se imputarán como mayor coste de la construcción.

El enunciado establece que se pagarán al finalizar la obra, que tiene una duración de 10 meses, por lo que, al ser inferior a un año, optamos por no actualizar la deuda.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	40.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		40.000

En el momento de la finalización de la obra, por el pago:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	40.000	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40.000

- Se paga un seguro para cubrir los riesgos que puedan ocasionarse en la obra, por importe de 5.000 euros, y también, la prima por el primer año del seguro de funcionamiento del edificio, por un importe de 12.000 euros

El seguro para cubrir los riesgos que se puedan ocasionar durante la obra se imputará como mayor coste de la construcción, mientras que la prima del seguro de funcionamiento del edificio será gasto del ejercicio, periodificándolo en función del principio de devengo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	5.000	
625	Primas de seguros	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		17.000

- Se acuerdan cuatro pagos con la empresa contratista, el primero de 300.000 euros al contado al comienzo de la obra, y los otros tres, a uno, dos y tres años, de 250.000 euros cada uno

Por el pago del anticipo al constructor al comienzo de las obras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
239	Anticipo para inmovilizado material	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

31-10-20X0. Recepción de la construcción y reconocimiento de los pagos pendientes al constructor:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	1.023.296	



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
239	Anticipo para inmovilizado material		300.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		250.000
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		473.296

Pagos a realizar al constructor:

- 250.000 el 31-12-20X0, no lo actualizamos por ser corto plazo.
 - 250.000 el 31-12-20X1, actualizado 14 meses al 5 % 236.167
 - 250.000 el 31-12-20X2, actualizado 26 meses al 5 % 237.129
- Además, se acuerdan con el contratista unos pagos adicionales, del siguiente modo
- Participación del 1% en los beneficios durante los diez primeros años de vida del hotel. Se estima que el hotel obtendrá un beneficio de 20.000 euros cada año durante el periodo indicado

La Resolución de ICAC de 2013 sobre el inmovilizado material establece en su norma primera, apartado 1. Regla general, respecto a los pagos contingentes lo siguiente:

4. En aquellos casos en que el precio acordado incluya un importe contingente la valoración inicial del inmovilizado material incluirá la mejor estimación del valor actual de la citada contraprestación.

No obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, en todo caso se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

Si se produce un cambio en la estimación de la contraprestación contingente, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo, salvo que la nueva estimación esté relacionada con variables como los tipos de interés o un índice de precios, en cuyo caso, se tratará como un ajuste al tipo de interés efectivo de la deuda y no producirá por tanto una revisión del precio de adquisición del activo.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

En cualquier caso, si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto en la norma segunda de esta resolución para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

Al vincularse este pago a los beneficios obtenidos por la empresa, se contabilizará como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se incurra en ellos.

- Entrega de cinco anualidades de 10.000 euros cada una, a partir del momento en que se construya algún parque temático en el área de influencia del hotel, lo cual se espera aumente notablemente los rendimientos del mismo. Se espera que este hecho ocurra cuatro años después de su puesta en funcionamiento

En este caso, según indica la Resolución de ICAC de 2013 sobre el inmovilizado material, no podemos incluir en la valoración inicial de la construcción ningún importe contingente, puesto que el pago contingente depende de circunstancias que no existen en el momento de la adquisición. En el supuesto de que finalmente se construya el parque temático, el pago contingente debemos tratarlo según lo establecido para la ampliación y mejora, es decir, incluirlo como mayor valor de la construcción si cumple alguna de las siguientes condiciones:

- Aumento de la capacidad de producción.
- Mejora de la productividad.
- Alargamiento de la vida útil estimada.

Por la reclasificación de la construcción al finalizar la obra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	1.068.296	
231	Construcciones en curso		1.068.296

Valor de la construcción en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

1.068.296 euros

Determinación del valor de los equipos de aire acondicionado en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- Se adquieren equipos de aire acondicionado por 100.000

Por la adquisición de los equipos de aire acondicionado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2391	Otro inmovilizado material en curso (aire acondicionado)	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

- Las pruebas de funcionamiento de los equipos de aire acondicionado ascienden a 10.000

La Resolución del ICAC de 2013 sobre el inmovilizado material establece en su norma primera:

6. Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo.

Por los gastos incurridos en el periodo de pruebas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2391	Otro inmovilizado material en curso (aire acondicionado)	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

- Los equipos de aire acondicionado tendrán que ser sometidos cada cuatro años obligatoriamente a una revisión y reparación, cuyo coste se estima ascenderá a 20.000 euros cada una de ellas

La citada resolución del ICAC señala en su norma segunda: valoración posterior: 2. Actuaciones sobre el inmovilizado material:

2.1. Reparaciones y conservación:

[...]

c) Supuesto de inspecciones generales periódicas (independientemente de que exista sustitución): se identificará como un componente del coste del activo el importe de los desembolsos necesarios para realizar la inspección.

Este componente se amortizará durante el periodo de tiempo que transcurra hasta la fecha en que se realice la revisión.

El coste de la inspección se capitalizará como mayor valor del inmovilizado material, que se amortizará hasta que se produzca la siguiente revisión, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar del anterior componente.

De este modo, por la reclasificación de los equipos de aire acondicionado al finalizar la obra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2191	Otro inmovilizado material (aire acondicionado)	110.000	
2391	Otro inmovilizado material en curso (aire acondicionado)		110.000

Valor de los equipos de aire acondicionado en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

110.000 euros

Determinación del valor del derecho de uso sobre el terreno en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- Además, el ayuntamiento de la localidad en que asienta el hotel cede a nuestra empresa por veinte años improrrogables el uso de un terreno colindante al hotel, para construir una piscina. El valor actual de los rendimientos atribuidos al terreno en esos veinte años es de 150.000 euros

La Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, establece en su norma quinta. Derechos de uso adquiridos a título gratuito:

1. Los derechos de uso adquiridos sin contraprestación de manera irrevocable e incondicional se contabilizarán, en la fecha de su incorporación al patrimonio de la empresa, como un inmovilizado intangible 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.

2. Si el plazo de la cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida económica del bien o derecho cedido, la empresa reconocerá el correspondiente elemento patrimonial en función de su naturaleza.

3. Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido o determinado superior a un año reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, así como en aquellos casos en los que no exista un instrumento jurídico que regule la cesión o este no establezca con precisión los términos de la misma, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido.

La cesión gratuita del derecho de uso del terreno debe ser calificada como incompleta, por ello se registrará como un inmovilizado intangible:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
20-	Derechos de uso sobre terrenos	150.000	
940-	Ingresos por derechos de uso adquiridos a título gratuito		150.000

Por el saldo del grupo 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940-	Ingresos por derechos de uso adquiridos a título gratuito	150.000	
130-	Derechos de uso adquiridos a título gratuito		150.000

En el momento de la finalización de la obra no habrá habido transferencia de ingresos de patrimonio neto a la cuenta de resultados al no haber procedido a dotar aún amortización del derecho de uso sobre el terreno.

- En el contrato de cesión del uso del terreno se estipula que, al término de la cesión, el mismo debe devolverse en las mismas condiciones en que fue recibido. Los costes de desmantelamiento de la piscina y acondicionamiento y saneamiento del terreno se estiman en 200.000 euros

Establece la Resolución del ICAC sobre el inmovilizado material en su norma primera:

Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los

costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de una provisión de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad.

Por el valor actual de los costes de desmantelamiento y rehabilitación imputables al terreno:

• Valor final	200.000
• Periodo de cesión	20 años
• Valor actual $[200.000 \times (1,05)^{-20}]$	75.377,90

Por la dotación de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
20-	Derechos de uso sobre terrenos	75.377,90	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		75.377,90

Valor del derecho de uso sobre terrenos en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

225.377,90 euros

Determinación del valor de la piscina en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- Sobre dicho terreno se construye una piscina, cuyo coste es de 300.000 euros

La piscina construida en el terreno cedido por el ayuntamiento se contabilizará como un inmovilizado material en aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 3.^a h) del Plan General de Contabilidad (PGC).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2192	Otro inmovilizado material (piscina)	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

Valor de la piscina en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

300.000 euros

Determinación del valor de la depuradora en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- Se adquiere e instala una depuradora para la piscina por 50.000 euros

La Resolución del ICAC en su norma tercera determina:

3.8. Otras consideraciones: 1. Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento. Podrán agruparse aquellas partes significativas de un elemento de inmovilizado material que tengan vida útil y métodos de amortización coincidentes con otras partes significativas que formen parte del mismo elemento.

Por la depuradora para la piscina (NRV 3.^a h) del PGC):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2193	Otro inmovilizado material (depuradora)	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

Valor de la depuradora en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

50.000 euros

Determinación de las cuotas de amortización que corresponden a las partidas activadas en su primer año de funcionamiento

Entendiendo que las obras comenzaron el 1 de enero, la entrada en condiciones de funcionamiento del hotel, tras los 10 meses necesarios, se habrá producido el 31 de octubre. Por tanto, los inmovilizados se amortizarán durante 2 meses el primer año.

Elemento	Valoración inicial	Vida útil	Cuota de amortización
Terreno	668.107,11	(1)	-
Construcción	1.068.296	40 años	4.451,23 (1.068.296/40 × 2/12)
Equipos aire acondicionado	110.000	15 años (2)	1.833,33
Derecho de uso sobre terrenos	225.377,90	20 años (3)	1.878,15 (225.377,90/20 × 2/12)



Elemento	Valoración inicial	Vida útil	Cuota de amortización
► Piscina	300.000	20 años (4) (vida económica: 30 años Periodo de cesión: 20 años)	2.500 (300.000/20 × 2/12)
Depuradora	50.000	10 años (4) (vida económica: 10 años Periodo de cesión: 20 años)	833,33 (50.000/10 × 2/12)

(1) Amortización del terreno:

Resolución inmovilizado material. Norma tercera. Apartado 3.8:

5. Por su parte, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan, dejando al margen algunas excepciones como minas, canteras y vertederos, o algunos componentes depreciables como los cierres. Si el coste de un terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del coste del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan beneficios por haber incurrido en esos costes.

(2) Amortización de los aparatos de aire acondicionado:

Coste de los equipos: 110.000 euros.

- Componente asociado a la revisión periódica: 20.000 euros (amortización en 4 años).
- Resto del inmovilizado: 110.000 – 20.000 = 90.000 euros (amortización en 15 años).

(3) Amortización del derecho de uso sobre el terreno:

Resolución inmovilizado material. Norma tercera. Apartado 3.3:

1. Vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando este sea inferior a la vida económica del activo; y en el de las inversiones en locales arrendados, que deban calificarse como arrendamientos operativos, y no sean separables del activo cedido en uso, la duración del contrato de arrendamiento, incluido el periodo de renovación cuando exista evidencia de que el mismo se va a producir, siempre que la citada duración sea inferior a la vida económica del activo.

(4) Amortización de los elementos asociados al terreno cedido en uso:

NRV 3.ª del PGC. Normas particulares sobre inmovilizado material:

h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo.

Apartado 2

Del enunciado se desprende la siguiente información:

- Unidades fabricadas: 10.000.
- Unidades vendidas: 8.500.

- Existencias finales: 1.500 unidades.
- El gasto por amortización del ejercicio es de 600.000 euros.

A los efectos de solución del problema, se supone que toda la amortización correspondiente a elementos del inmovilizado utilizados en la fabricación de las materias primas, pues no hay datos para otro cálculo.

Por tanto, el gasto por amortización forma parte del coste de producción como coste indirecto.

Luego, el consumo de este gasto es:

• Consumo del ejercicio por las unidades vendidas	510.000
(600.000 × 8.500/10.000)	
• Consumo del gasto en balance en la valoración de las existencias finales (600.000 × 1.500/10.000)	90.000

Apartado 3

Análisis de los datos iniciales sobre el valor contable de la inversión inmobiliaria:

• Valoración inicial de la inversión en construcciones	1.250.000
• Vida útil estimada	20 años
• Valor residual	200.000
• Base amortizable (1.250.000 – 200.000)	1.050.000
• Amortización acumulada al finalizar el cuarto año posterior a la compra (1.050.000/20 × 4)	210.000
• Valor contable (1.250.000 – 210.000)	1.040.000

Para el cálculo del valor en uso, tendremos en cuenta lo establecido en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

Norma Tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

2.3 Valor en uso.

2.3.5 Técnicas de valor actual para calcular el valor en uso.

3. La aplicación del «enfoque del flujo de efectivo esperado» requiere el empleo de probabilidades al objeto de tener en cuenta todas las expectativas sobre los posibles flujos de efectivo esperados, en lugar de un único flujo de efectivo más probable, así como la incertidumbre que pueda existir en relación con la distribución temporal de los flujos de efectivo.

4. La aplicación de este enfoque está sujeta a la restricción de coste-beneficio. Por tanto, cuando no es posible contar con información que permita desarrollar diversos escenarios de flujos de efectivo sin incurrir en costes sustanciales, la empresa debería aplicar el llamado «enfoque tradicional» en el que se emplea un único conjunto de flujos de efectivo esperados y una única tasa de descuento, asumiendo que esta tasa de descuento puede incorporar todas las expectativas sobre los flujos de efectivo futuros.

De este modo, el valor en uso sería:

- Valor en uso $[40\% \times 842.446 + 60\% \times 711.443]$ 763.844,20

Por la realización del test de deterioro:

- Valor contable 1.040.000
- Importe recuperable: mayor entre valor en uso y valor razonable menos costes de venta 763.844,20
 - Valor en uso 763.844,20
 - Valor razonable menos costes de la venta 760.000
- Deterioro $(1.040.000 - 763.844,20)$ 276.155,80
- Valor contable tras la dotación del deterioro 763.844,20

Por la contabilización del deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
692	Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias	276.155,80	
292	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias		276.155,80

Cálculo de la nueva cuota de amortización:

- Pendiente de amortizar 763.844,20
- Valor residual 200.000



• Base amortizable (763.844,20 – 200.000)	563.844,20
• Vida útil pendiente (20 – 4)	16 años
• Nueva cuota de amortización	35.240,26

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

1. Operaciones con efectos

Nuestra empresa, dedicada a la comercialización de un único producto, que vende sin transformación, realiza las siguientes operaciones:

1. Vende mercaderías por 220.000 euros, importe al que se añade un 18 % de IVA. El comprador acepta el mismo día de la operación una letra de cambio a 60 días por el importe total adeudado al vendedor.
2. El mismo día de la venta nuestra empresa descuenta el efecto. El banco aplica a esta operación un tipo de interés del 12 %, adeudándonos, además, una comisión de 575 euros.
3. Llegado el vencimiento, la letra resulta impagada, con lo que, en ese momento el banco nos adeuda el importe correspondiente, añadiendo 650 euros en concepto de comisión por devolución.
4. Inmediatamente después del impago, nuestra empresa renegocia el crédito con el cliente y acuerda con el mismo condonarle un 30 % del nominal de la letra y no repercutirle los gastos, acordando un nuevo vencimiento por este importe a los tres meses a contar desde el impago.
5. Unos días más tarde, considerando que la evolución de la situación del cliente no ofrece buenas perspectivas, reconoce el deterioro de valor del 60 % de la deuda pendiente, considerando, no obstante, que ese deterioro podría resultar reversible.
6. Llegado el vencimiento de la deuda, al no recibir importe alguno del cliente, considera definitivamente incobrable la totalidad del saldo pendiente.

Se pide:

Contabilice las operaciones enumeradas en los puntos anteriores. Utilice, cuando sea necesario para los cálculos, el año comercial de 360 días.

2. Adquisición de acciones

Nuestra empresa realiza en bolsa las siguientes operaciones:

1. Adquiere en bolsa 2.000 acciones de otra sociedad, de 10 euros nominales cada una, cotizadas en el momento de la compra a 12 euros. Las acciones adquiridas tenían pendiente de abono un dividendo, acordado recientemente por la junta de accionistas, del 2 % sobre el nominal. Nuestra empresa tiene la intención de desprenderse de estas acciones en un plazo corto. Los gastos generados por la operación ascienden a 450 euros.
2. Algunos días después nuestra empresa vende la mitad de las acciones por 12,5 cada una, con unos gastos de 250 euros. En ese momento el dividendo seguía pendiente de cobro.
3. Posteriormente, nuestra empresa cobra el dividendo de las acciones que tiene todavía en su poder.
4. Al cierre del ejercicio no se han registrado nuevas operaciones relativas a estas acciones. La cotización bursátil en ese momento es de 13,5 euros por acción.

Se pide:

Formule los asientos correspondientes a estos hechos. Nuestra sociedad contabiliza como gastos del periodo los generados por las operaciones de compraventa de acciones.

3. Pasivo a coste amortizado

Nuestra sociedad recibe un crédito de un banco por 200.000 euros, a amortizar en tres anualidades constantes. El banco aplica un tipo de interés nominal del 4 % y cobra, en el momento de la concesión del crédito, una comisión de apertura de 1.000 euros. La anualidad constante que amortiza este préstamo es de 72.069,71 euros.

Nuestra empresa contabiliza este préstamo con el criterio de valoración del coste amortizado, al tipo de interés efectivo de la operación.



Se pide:

Formular el asiento correspondiente al pago de la última anualidad.

Solución

Apartado 1

Punto 1

Por la venta de mercaderías:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4310	Clientes, efectos comerciales en cartera	259.600	
700	Venta de mercaderías		220.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (18% × 220.000)		39.600

Punto 2

Por el descuento de la letra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	253.833	
665	Intereses por descuento de efectos (12% × 259.600 × 60/360 + 575)	5.767	
5208	Deudas por efectos descontados		259.600

Por la reclasificación del crédito con el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4311	Clientes, efectos comerciales descontados	259.600	
4310	Clientes, efectos comerciales en cartera		259.600



Punto 3

Por el impago del cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	259.600	
626	Servicios bancarios y similares	650	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		260.250

Por la reclasificación del crédito con el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4315	Clientes, efectos comerciales impagados	259.600	
4311	Clientes, efectos comerciales descontados		259.600

Punto 4

Por la renegociación con el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes (70% × 259.600)	181.720	
650	Pérdidas por créditos comerciales incobrables	77.880	
4315	Clientes, efectos comerciales impagados		259.600

Punto 5

Por la dotación del deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (60% × 181.720)	109.032	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		109.032



Por la reclasificación del crédito con el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
436	Clientes de dudoso cobro	181.720	
430	Clientes		181.720

Punto 6

Por el reconocimiento de la pérdida definitiva:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas por créditos comerciales incobrables	181.720	
436	Clientes de dudoso cobro		181.720

Por la reversión del deterioro dotado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	109.032	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		109.032

Apartado 2

Análisis de la operación de adquisición:

- Precio de adquisición (2.000 acciones × 12) 24.000
- Dividendo acordado en el momento de la adquisición 400
(2.000 × 10 × 2%)

La NRV 9.^a 2.8. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros, dispone:

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición.

A estos efectos, se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

- Las acciones se incluirán en la cartera de activos financieros mantenidos para negociar.
- Gastos asociados a la adquisición 450

Punto 1

Por la adquisición de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (24.000 – 400)	23.600	
545	Dividendo a cobrar	400	
669	Otros gastos financieros	450	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		24.450

Punto 2

Por la valoración de las acciones por su valor razonable:

- Valor contable (2.000 × 12) 24.000
- Valor razonable (2.000 × 12,50) 25.000
- Aumento de valor 1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	1.000	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
7630	Beneficios en cartera de negociación		1.000

Por la venta de la mitad de la cartera:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.500	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (1.000 × 12,30)		12.300
545	Dividendo a cobrar (1.000 × 10 × 2%)		200

Por los gastos de la venta de la mitad de la cartera:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		250

Punto 3

Por el cobro del dividendo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200	
545	Dividendo a cobrar (1.000 × 10 × 2%)		200

Punto 4

Por la valoración de las acciones por su valor razonable:

• Valor contable (1.000 × 12,30)	12.300
• Valor razonable (1.000 × 13,50)	13.500
• Aumento de valor	1.200



Por la contabilización del aumento de valor:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	1.200	
7630	Beneficios en cartera de negociación		1.200

Apartado 3

Características del préstamo:

• Importe	200.000
• Comisión de apertura	1.000
• Coste amortizado inicial	199.000
• Amortización: 3 anualidades constantes	72.069,71
• Tipo de interés contractual	4 %

Cuadro de amortización contractual:

Fecha	Interés (4%)	Pago	Amortización	Capital vivo
01-01-X1	-	-	-	200.000
31-12-X1	8.000	72.069,71	(64.069,71)	135.930,29
31-12-X2	5.437,21	72.069,71	(66.632,50)	69.297,79
31-12-X3	2.771,91	72.069,71	(69.297,79)	0

Cálculo del TIE:

$$199.000 = 72.069,71 \times a_{3:TIE}$$

$$TIE = 4,2645548\%$$

Cuadro de coste amortizado:

Fecha	Interés (TIE)	Pago	Amortización	Coste amortizado
01-01-X1	-	-	-	199.000





Fecha	Interés (TIE)	Pago	Amortización	Coste amortizado
▶				
31-12-X1	8.486,46	72.069,71	(63.583,24)	135.416,75
31-12-X2	5.774,92	72.069,71	(66.294,79)	69.121,96
31-12-X3	2.947,74	72.069,71	(69.121,96)	0

Por el devengo de intereses correspondiente a la última anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	2.947,74	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		2.771,91
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		175,83

Por el pago de la última anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	2.771,91	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	69.297,80	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		72.069,71

Caso práctico núm. 3

Contabilidad de sociedades

1. Paga extra con cargo a beneficios

Inmediatamente antes del cierre del ejercicio, la cuenta de pérdidas y ganancias presenta el siguiente saldo (importes en miles de euros):



Gastos	10.200	Ingresos	13.624
Resultado previo	3.424		

La sociedad no ha contabilizado todavía los siguientes hechos:

- La junta de accionistas de la sociedad acuerda destinar a los trabajadores un 10 % del resultado neto del periodo, en concepto de paga extra.
- El impuesto sobre sociedades.

Además, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- No existe ninguna diferencia que produzca o que resuelva un posible efecto fiscal.
- El tipo impositivo es el 30 %.
- La paga extra es deducible fiscalmente.

Se pide:

Determinar el resultado neto del periodo y realizar las anotaciones contables pendientes.

2. Reparto con acciones sin voto

Después de haber procedido a las operaciones de regularización del resultado, en el balance de comprobación de sumas y saldos de cierre del ejercicio la cuenta de pérdidas y ganancias de nuestra sociedad presenta un saldo de 120.000 euros.

El acuerdo de reparto del resultado contempla los siguientes destinos:

- Todas las acciones recibirán como dividendo el 3 % del capital, si bien en el caso de las acciones sin voto se agregará un 1 % adicional, contemplado en los estatutos de la sociedad y en el contrato de emisión, que los tenedores de las acciones sin voto reciben en cada ejercicio, independientemente del montante que pueda ser repartido a los accionistas ordinarios.
- El resto del resultado se destinará a reservas voluntarias, dado que no existe obligación de dotar reserva legal.

El capital está constituido por 2.000.000 de acciones del mismo nominal cada una, de las que la cuarta parte son acciones sin voto.



Se pide:

Indicar los importes que se destinarán a cada uno de los componentes del reparto del resultado y formular los asientos derivados del acuerdo de reparto.

3. Aportaciones de los socios para compensar pérdidas y operaciones con acciones propias

Nuestra sociedad, constituida como anónima, tiene en su balance unos resultados negativos de ejercicios anteriores por 200.000 euros. Solicita de sus socios una aportación por dicho importe, con la que compensa las pérdidas acumuladas.

Al ejercicio siguiente, nuestra sociedad recibe de uno de sus socios, en concepto de donación, 5.000 acciones propias, de 10 euros nominales cada una, que en el momento de la cesión cotizan en bolsa a 18 euros.

Posteriormente, vende la mitad de las acciones recibidas, a 19,50 euros cada una, con unos gastos de 250 euros.

A continuación, la junta de accionistas de la sociedad acuerda y procede a realizar la reducción de capital por las acciones que están en su poder. Los gastos de la operación ascienden a 2.100 euros. Nuestra sociedad desea que los acreedores no puedan oponerse a la reducción de capital, tomando las medidas necesarias, de acuerdo con lo contemplado al respecto por la Ley de sociedades de capital.

Se pide:

Formule los asientos correspondientes.

Solución

Apartado 1

Análisis de los datos proporcionados por el enunciado:

- Importe acordado en concepto de paga extra: 10 % del resultado después de impuestos (RDI).
- Resultado contable antes de impuestos (RCAI) = 3.424 – 10 % RDI.
- RDI = RCAI – gasto por impuesto = 3.424 – 10 % RDI – gasto por impuesto.
- Gasto por impuesto = 30 % RCAI = 30 % (3.424 – 10 % RDI).

Cálculo del resultado neto del periodo (RDI):

- $RDI = 3.424 - 10\% RDI - \text{gasto por impuesto.}$
- $RDI = 3.424 - 10\% RDI - 30\% (3.424 - 10\% RDI).$
- $RDI = 3.424 - 10\% RDI - 1.027,20 + 0,03 RDI.$
- $1,07 RDI = 2.396,80.$
- $RDI = 2.240 \text{ euros.}$

Contabilización del gasto por la paga extra devengada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
64-	Gastos de personal (10% × 2.240)	224	
465	Retribuciones pendientes de pago		224

Por el saldo del gasto por la paga extra devengada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	224	
64-	Gastos de personal		224

De este modo, el resultado contable antes de impuestos es:

$$3.424 - 224 = 3.200 \text{ euros}$$

Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio:

Resultado contable antes de impuestos	3.200
+/- ajustes	-
Resultado fiscal	3.200
(bases imponibles negativas ejercicios anteriores)	-
Base imponible	3.200





Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	960
(deducciones y bonificaciones)	–
Cuota líquida	960
(retenciones y pagos a cuenta)	–
Cuota diferencial	960

Por la contabilización del gasto por impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	960	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		960

Por el saldo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	960	
6300	Impuesto corriente		960

Resultado después de impuestos:

$$3.200 - 960 = 2.240 \text{ euros}$$

Apartado 2

Análisis de la composición del capital social:

- Capital social formado por 2.000.000 de acciones del mismo nominal cada una.
 - Acciones sin voto (1/4 × 2.000.000) 500.000 acciones
 - Acciones ordinarias 1.500.000 acciones
- Entendemos que ese nominal es de 1 euro por acción.

Operaciones contabilizadas a 31 de diciembre de 20X1

Reconocimiento del dividendo mínimo de las acciones sin voto:

La sociedad a 31 de diciembre de 20X1 habrá tenido que reconocer el dividendo mínimo de las acciones sin derecho a voto, que se considerará como un gasto del ejercicio 20X1:

$$1\% \times (500.000 \times 1 \times 100\%) = 5.000 \text{ euros}$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
664	Gastos por dividendos de acciones consideradas pasivos financieros	5.000	
507	Dividendo de acciones consideradas pasivos financieros		5.000

Por el saldo de la cuenta de gastos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	5.000	
664	Gastos por dividendos de acciones consideradas pasivos financieros		5.000

Resultado del ejercicio: 120.000 euros. El enunciado indica esta cifra como resultado después de haber procedido a las operaciones de regularización del resultado, por lo que lo tomamos como resultado del ejercicio después de impuestos.

Operaciones del ejercicio 20X2

Reparto del resultado del ejercicio 20X1:

1. Reserva legal: el enunciado establece que no existe obligación de dotar reserva legal.
2. Dividendo ordinario:

Los titulares de las acciones sin voto tendrán derecho a percibir el dividendo anual mínimo, fijo o variable, que establezcan los estatutos. Una vez percibido el dividendo mínimo, sus titulares tendrán derecho al mismo dividendo que corresponda a las acciones ordinarias.

Suponemos que se cumplen los requisitos del artículo 273 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) para el reparto de dividendos.

Dividendo ordinario acordado $[3\% \times (2.000.000 \times 1 \times 100\%)]$	60.000
3. Reservas voluntarias (120.000 – 60.000)	60.000



Por la contabilización del reparto del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	120.000	
113	Reservas voluntarias		60.000
526	Dividendo activo a pagar		60.000

Por el pago del dividendo mínimo y ordinario:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	60.000	
507	Dividendo de acciones consideradas pasivos financieros	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		65.000

Apartado 3

Por la aportación de los socios para compensar las pérdidas acumuladas:

Resulta de aplicación la NRV 18.^a del PGC.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		200.000

Por la compensación de las pérdidas acumuladas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
118	Aportaciones de socios o propietarios	200.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		200.000

Por la recepción de las acciones propias recibidas gratuitamente:

También resulta de aplicación la NRV 18.^a del PGC, por lo que se contabilizarán por su valor razonable.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones propias en situaciones especiales (5.000 × 18)	90.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		90.000

Por la venta de 2.500 acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.500 × 19,50)	48.750	
108	Acciones propias en situaciones especiales (2.500 × 18)		45.000
113	Reservas voluntarias		3.750

Por los gastos de la venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		250

Por la reducción de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (2.500 × 10)	25.000	
113	Reservas voluntarias	20.000	
108	Acciones propias en situaciones especiales (2.500 × 18)		45.000

Por los gastos de la reducción de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.100

Según el artículo 335 del TRLSC, «Exclusión del derecho de oposición»:

Los acreedores no podrán oponerse a la reducción en los casos siguientes:

[...]



c) Cuando la reducción se realice con cargo a beneficios o a reservas libres o por vía de amortización de acciones adquiridas por la sociedad a título gratuito. En este caso, el importe del valor nominal de las acciones amortizadas o de la disminución del valor nominal de las mismas deberá destinarse a una reserva de la que solo será posible disponer con los mismos requisitos exigidos para la reducción del capital social.

Por la dotación de la reserva indisponible por capital amortizado para evitar la oposición de los acreedores:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (2.500 × 10)	25.000	
1142	Reserva por capital amortizado		25.000

Caso práctico núm. 4

Contabilidad de sociedades

1. Combinación de negocios. Diferencia negativa

Conocemos los siguientes datos relativos a una combinación de negocios:

Se trata de la escisión de uno de los segmentos de la empresa.

1. Una sociedad acuerda la escisión de uno de sus segmentos de actividad de la empresa.
2. Los valores en libros en la fecha de la combinación del segmento segregado son los siguientes (en miles de euros):

Inmovilizado material	60.000
Acreedores a largo plazo	21.000
Proveedores	15.000
Clientes	22.000





Existencias	10.000
Obligaciones emitidas	12.000
Inmovilizado intangible	7.500
Provisiones a largo plazo	5.000
Tesorería	1.000

3. En la operación se acuerdan los siguientes ajustes a los valores en libros:

- Incrementar el valor de un edificio en 10.000.
 - Reconocer una marca, no reflejada en libros, para la que se ha calculado un valor en uso de 4.000.
4. Los nuevos accionistas desembolsan un importe de 56.000 por los valores patrimoniales adquiridos.
5. El tipo impositivo es el 30%. La legislación fiscal aplicable no considera gastos fiscalmente deducibles las cuotas de amortización correspondientes a las plusvalías reconocidas en el activo.

Se pide:

Determinar el importe máximo por el cuál podría ser valorada la marca, sabiendo que la sociedad escindida aplica a la operación el PGC vigente.

2. Reducción de capital para compensar pérdidas por deterioro

Al cierre del ejercicio y una vez repartido el resultado, el balance de nuestra sociedad, que tiene la forma jurídica de sociedad anónima, es el siguiente:

Activos	147.000	Capital	28.000
		Reserva legal	5.600
		Reservas voluntarias	8.400
		Resultados negativos ejercicios anteriores	-2.800





▶

		Pasivos	107.800
Total	147.000	Total	147.000

Sin embargo, y tras un examen de los criterios de reconocimiento y valoración utilizados, se descubren las siguientes cuestiones en las partidas del balance que se indican:

- Las dotaciones por amortización y por deterioro del activo realizadas a lo largo de la vida de la empresa son insuficientes por 6.040.
- Existe reconocido un crédito por pérdidas a compensar en el impuesto sobre sociedades, por 3.400 euros, que en las circunstancias actuales no se considera recuperable.
- También figura en balance una patente para la que no puede esperarse produzca rendimientos futuros, por importe de 4.000.
- El fondo de pensiones está mal calculado por un importe de 4.200 euros, ya que se ha utilizado una esperanza de vida inferior a la que corresponde al año en curso.
- No se han reconocido los efectos del desmantelamiento, legalmente obligatorio, de un activo adquirido el mismo día del cierre del ejercicio; el valor actual del coste de desmantelamiento se estima en 2.800.

Nuestra empresa decide proceder a sanear su balance, reduciendo su capital por pérdidas. Acuerda que el patrimonio neto resultante de la reducción estará integrado exclusivamente por capital y reserva legal, cumpliendo en cuanto a la cuantía de ambas partidas lo indicado al respecto por la Ley de sociedades de capital.

Se pide:

1. ¿Estaba la sociedad en causa de reducción de capital obligatoria?
2. Formular el balance resultante de la reducción de capital, indicando las partidas que integrarían el patrimonio neto después de esta operación.

3. Reducción de capital para dotar la reserva legal

En el balance de nuestra sociedad figuran las siguientes cuentas, con los saldos que se indican (importes en euros):



Capital social	462.000
Reserva legal	12.000
Reservas voluntarias	16.000
Reserva por capital amortizado	5.000
Reserva por fondo de comercio	3.000
Aportaciones de socios	4.000
Remanente	1.000

No existen otras partidas de patrimonio neto.

La sociedad se plantea reducir su capital para aumentar la reserva legal, a cuyo objeto ya ha solicitado y percibido las aportaciones de socios que figuran en el balance. Nuestra sociedad pretende cumplir con lo dispuesto para este tipo de operaciones y quedar en condiciones de poder repartir dividendos.

Se pide:

1. ¿Cuál es el importe máximo en que puede reducirse el capital para cumplir con las disposiciones al respecto de la Ley de sociedades de capital?
2. ¿Cuál sería el saldo de la reserva legal resultante después de la reducción de capital?

Solución

Apartado 1

Se trata de la escisión de un negocio, que entendemos se realiza entre sociedades que no forman parte de un mismo grupo, resultando de aplicación la NRV 19.^a del PGC y, por tanto, del método de adquisición.

Desde el punto de vista fiscal, resulta de aplicación el régimen especial del impuesto sobre sociedades, ya que establece el enunciado que la legislación fiscal no considera deducibles las cuotas de amortización correspondientes a las plusvalías reconocidas.

Método de adquisición:

1. Determinación del valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos:

• Valor contable	47.500
<hr/>	
Inmovilizado material	60.000
Acreedores a largo plazo	(21.000)
Proveedores	(15.000)
Clientes	22.000
Existencias	10.000
Obligaciones emitidas	(12.000)
Inmovilizado intangible	7.500
Provisiones a largo plazo	(5.000)
Tesorería	1.000
<hr/>	
• +/- Ajustes	+9.800
– Edificio: ajuste	+7.000
– Plusvalía	+10.000
– Efecto impositivo (30% × 10.000)	(3.000)
– Marca no contabilizada: ajuste	+2.800
– Plusvalía	+4.000
– Efecto impositivo (30% × 4.000)	(1.200)
• Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	57.300

2. Cálculo del coste de la combinación de negocios

• Valor razonable de la contraprestación entregada	56.000
• Valor razonable de las contraprestaciones contingentes	0
• Total coste de la combinación de negocios	56.000

3. Cálculo del fondo de comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios

• Coste de la combinación de negocios	56.000
• Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	57.300
• Diferencia negativa de la combinación de negocios	1.300

Establece la NRV 19.^a del PGC en su apartado 2.5, «Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa»:

El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio.

Al fondo de comercio le serán de aplicación los criterios contenidos en la norma relativa a normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.

Si consideramos la existencia de inmovilizados intangibles (marca no reconocida previamente por el negocio adquirido) para los que no existe un mercado activo no reconoceremos un ingreso por la diferencia negativa, hasta el límite de los intangibles para los que no existe mercado activo.

- DNCN: 1.300 euros.
- Marca no reconocida previamente valorada por su importe neto del efecto impositivo en 2.800 euros.
- No se reconocerá ni fondo de comercio ni DNCN, pudiendo reconocer un intangible por la marca máximo en cumplimiento del apartado 2.5 de la NRV 19.^a del PGC de 1.500 euros, neto del efecto impositivo.



De este modo:

• Diferencia negativa de la combinación de negocios	0
• Coste de la combinación de negocios	56.000
• Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	56.000
• Valor contable	47.500
• +/- Ajustes	+8.500
- Edificio: ajuste	+ 7.000
- Plusvalía	+10.000
- Efecto impositivo (30% × 10.000)	(3.000)
- Marca no contabilizada: ajuste.....	+ 1.500
- Plusvalía (1.500/0,70)	+2.142,86
- Efecto impositivo (30% × 2.142,86)	(642,86)

Apartado 2

Análisis de la incidencia de los ajustes a realizar en el patrimonio neto de la empresa

- Las dotaciones por amortización y por deterioro del activo realizadas a lo largo de la vida de la empresa son insuficientes por 6.040

La corrección de las dotaciones por amortización y deterioro suponen una reducción del patrimonio neto en 6.040 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	6.040	
28-	Amortización acumulada		-
-	Deterioro de valor		-

- Existe reconocido un crédito por pérdidas a compensar en el impuesto sobre sociedades, por 3.400 euros, que en las circunstancias actuales no se considera recuperable

En aplicación del principio de prudencia, la empresa deberá dar de baja el crédito por pérdidas a compensar contabilizado. Este ajuste supondrá una reducción del patrimonio neto en 3.400 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.400	
4745	Créditos por pérdidas a compensar		3.400

Por el saldo del grupo 6:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	3.400	
6301	Impuesto diferido		3.400

- También figura en balance una patente para la que no puede esperarse produzca rendimientos futuros, por importe de 4.000

La entidad tendrá que dar de baja de su contabilidad la patente contabilizada, reduciendo el patrimonio neto en 4.000 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	4.000	
203	Propiedad industrial		4.000

Por el saldo del grupo 6:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	4.000	
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible		4.000

- El fondo de pensiones está mal calculado por un importe de 4.200 euros, ya que se ha utilizado una esperanza de vida inferior a la que corresponde al año en curso

La corrección del fondo de pensiones se tratará como una pérdida actuarial, suponiendo una reducción del patrimonio neto en 4.200 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
850	Pérdidas actuariales	4.200	
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		4.200

Por el saldo del grupo 8:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
115	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales	4.200	
850	Pérdidas actuariales		4.200

- No se han reconocido los efectos del desmantelamiento, legalmente obligatorio, de un activo adquirido el mismo día del cierre del ejercicio; el valor actual del coste de desmantelamiento se estima en 2.800

El reconocimiento de la provisión por desmantelamiento no tendrá efectos en el patrimonio neto.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material	2.800	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		2.800

Punto 1

El artículo 327 del TRLSC determina el carácter obligatorio de la reducción:

En la sociedad anónima, la reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto.

El artículo 36 del Código de Comercio determina el patrimonio neto a considerar en los casos de reducción obligatoria de capital social.

Cuenta de patrimonio neto	Importe
Capital social escriturado	28.000
Reserva legal	5.600
Reservas voluntarias	2.360
Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	(4.200)
Resultado del ejercicio	(7.400)
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(2.800)
Total patrimonio neto contable	21.560
+ Desembolsos no exigidos	-
+ Importe del nominal y de la prima de emisión de las acciones consideradas contablemente como pasivos financieros	-
- Ajustes por operaciones de cobertura	-
+ Préstamos participativos	-
Total patrimonio neto (art. 36 CCom./Resolución ICAC instrumentos financieros)	21.560

Comparación patrimonio neto/capital social al cierre del ejercicio:

$$\text{Patrimonio neto (21.560)} > 2/3 \text{ Capital social } (2/3 \times 28.000 = 18.666,67)$$

Por tanto, no es obligatoria la reducción de capital por pérdidas.

Punto 2

Para determinar el importe por el que se llevará a cabo la reducción de capital, habrá que tener en cuenta lo establecido en el artículo 322 del TRLSC:

2. En las sociedades anónimas no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del diez por ciento del capital.

Además, si la sociedad tiene la intención del repartir dividendos, tan pronto como sea legalmente posible, deberemos atender a lo establecido en el artículo 326, condición para el reparto de dividendos:

Para que la sociedad pueda repartir dividendos una vez reducido el capital será preciso que la reserva legal alcance el diez por ciento del nuevo capital.

Cuenta de patrimonio neto	Situación previa a la reducción	Situación tras la reducción
Capital social escriturado	28.000	X
Reserva legal	5.600	0,10 X
Reservas voluntarias	2.360	0
Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	(4.200)	0
Resultado del ejercicio	(7.400)	0
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(2.800)	0
Total patrimonio neto	21.560	21.560

$$X + 0,10 X = 21.560; X = \text{nuevo capital social} = 19.600 \text{ euros}$$

Cuenta de patrimonio neto	Situación previa a la reducción	Situación tras la reducción
Capital social escriturado	28.000	19.600
Reserva legal	5.600	1.960
Reservas voluntarias	2.360	0
Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	(4.200)	0
Resultado del ejercicio	(7.400)	0
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(2.800)	0
Total patrimonio neto	21.560	21.560

Por la contabilización de la operación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	8.400	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
112	Reserva legal	3.640	
113	Reservas voluntarias	2.360	
115	Reservas por pérdidas actuariales		4.200
129	Resultado del ejercicio		7.400
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		2.800

Esta operación será posible siempre que la cifra de capital social no se sitúe por debajo del mínimo legal.

Apartado 3

Punto 1

El TRLSC indica que no se podrá reducir el capital para constituir o incrementar la reserva legal cuando la sociedad cuente con reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del 10 % del capital.

Por ello, en primer lugar, la sociedad debe traspasar a reserva legal el saldo de las reservas voluntarias, entendiendo estas como las reservas disponibles dotadas:

• Reservas voluntarias	16.000
• Aportaciones de socios	4.000
• Remanente	1.000
• Reservas disponibles	21.000

La reserva legal queda dotada por un importe de:

$$12.000 + 21.000 = 33.000 \text{ euros}$$

Entendemos que el importe que refleja la reserva por fondo de comercio es todavía indisponible, al no contar con el dato del valor contable del fondo de comercio.



Por la contabilización de la operación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	16.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios	4.000	
120	Remanente	1.000	
112	Reserva legal		21.000

Posteriormente, debemos determinar cuál es el importe máximo en que puede reducirse el capital:

Cuenta de patrimonio neto	Situación previa a la reducción	Situación tras la reducción
Capital social escriturado	462.000	X
Reserva legal	33.000	0,10 X
Reservas voluntarias	0	0
Reserva por capital amortizado	5.000	5.000
Reserva por fondo de comercio	3.000	3.000
Aportaciones de socios	0	0
Remanente	0	0
Total patrimonio neto	503.000	503.000

- $X + 0,10 X + 8.000 = 503.000$.
- $X = 450.000$ euros.
- Reducción de capital a efectuar: $462.000 - 450.000 = 12.000$ euros.

Por la contabilización de la operación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	12.000	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
112	Reserva legal		12.000

Punto 2

Saldo de la reserva legal tras la reducción de capital:

$$33.000 + 12.000 = 45.000 \text{ euros}$$