

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 439 | Octubre 2019

ISSN: 1138-9540

**Psicología económica y cumplimiento
voluntario de las obligaciones tributarias**

Pablo Grande Serrano

**La lista negra española de
paraísos fiscales y su negro futuro**

Andrés Báez Moreno

**La aportación de nuevos elementos
de prueba y alegaciones**

Sandra González de Lara Mingo

**Base imponible del IVA en operaciones
sin contraprestación monetaria**

Antonio Longás Lafuente

**El procedimiento amistoso en el
contencioso de los gastos financieros**

Eduardo Sanz Gadea

**Propuestas de diferenciación
entre patrimonio neto y pasivo
tras la Resolución del ICAC**

Miguel Ángel Villacorta Hernández

**Honorarios de auditoría y
empresa auditada: sector y tamaño**

Esther Ortiz Martínez y Sandra Rubio Box



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 439 | Octubre 2019

Directora editorial

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

Consejo de redacción

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

Coordinadoras

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

Consejo asesor

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

Evaluadores externos

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

Edita

Centro de Estudios Financieros

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



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

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

Suscripción anual (2019) (11 números) 157 €

Solicitud de números sueltos (cada volumen)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

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

Edita

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

Imprime

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

Indexada en



© 2019 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

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

Sumario

Tributación

Estudios

- La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias 5-36
The behavioural economics as a tool to encourage voluntary tax compliance
Accésit del Premio «Estudios Financieros» 2019
Pablo Grande Serrano
- El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales 37-82
A black future for the Spanish tax haven blacklist
Finalista del Premio «Estudios Financieros» 2019
Andrés Báez Moreno
- La discriminación de los ciudadanos extracomunitarios en el impuesto sobre sucesiones 83-108
The discrimination of extracomunitarian citizens in the succession tax
Jesús Félix García de Pablos
- La aportación de nuevos elementos de prueba en los procedimientos administrativos de revisión tributaria y en el procedimiento judicial según la jurisprudencia del Tribunal Supremo 109-126
The provision of new evidence in administrative tax review and judicial proceedings in accordance with the case-law of the Supreme Court
Sandra González de Lara Mingo

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Deducción por inversión en vivienda habitual cuando la misma se destina a uso turístico (Análisis de la Consulta de la DGT V0265/2019, de 12 de febrero) 127-135
María del Mar Soto Moya
- Determinación de la base imponible cuando la contraprestación no es monetaria. Adecuación de la norma española a la Directiva IVA (Análisis de la STS de 23 de abril de 2019, rec. núm. 1250/2017) 136-152
Antonio Longás Lafuente
- El procedimiento amistoso en el contencioso de los gastos financieros (Análisis de la SAN de 22 de abril de 2019, rec. núm. 688/2015) 153-172
Eduardo Sanz Gadea

Casos prácticos

- Ⓜ La imposición municipal sobre plusvalías en la encrucijada. Cuestiones prácticas conflictivas y vías de reforma 173-174
Nicolás Sánchez García



Contabilidad

Estudios

Propuestas de diferenciación entre patrimonio neto y pasivo tras la resolución del ICAC 175-204

Proposals for differentiation between net and liabilities after the ICAC resolution

Accésit del Premio «Estudios Financieros» 2019

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Honorarios de auditoría y empresa auditada: sector y tamaño 205-224

Auditing fees and audited company: industry and size

Sandra Rubio Box y Esther Ortiz Martínez

Análisis doctrinal

Dividendo recibido cuando se han realizado inversiones sucesivas (NRV 9.^a) (Análisis de la consulta de contabilidad 9 del BOICAC 113, de marzo de 2018) 225-230

Ángel González García

Tratamiento contable del impuesto sobre el valor añadido en las donaciones de inmovilizado (NRV 12.^a y 18.^a) (Análisis de la consulta de contabilidad 1 del BOICAC 115, de septiembre de 2018) 231-234

Carlos Calderero Parlange

Casos prácticos

Ⓐ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado 235-236

Javier Aguilar López y Marta Borque Francisco

Solemne acto de entrega del Premio «Estudios Financieros» 2019 237-240

FE DE ERRATAS

Advertido error en el subtítulo del comentario «El certificado de discapacidad expedido con posterioridad a la solicitud de un beneficio fiscal no es un documento nuevo a efectos del recurso extraordinario de revisión (Análisis de la RTEAC de 24 de abril de 2019, RG 728/2016)» de don Isidoro Martín Dégano, publicado en el número 437-438 de la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, se procede a efectuar la oportuna rectificación:

Páginas 3 y 117. Donde dice:

«Análisis de la RTEAC de 24 de abril de 2019, RG 728/2016»

Debe decir:

«Análisis de la RTEAC de 23 de abril de 2019, RG 728/2016»

Ⓐ | 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 psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias

Pablo Grande Serrano

Inspector de Hacienda del Estado

Este trabajo ha obtenido un accésit del **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

En el sistema tributario español el cumplimiento de las obligaciones tributarias depende de la voluntad de los obligados tributarios. Voluntad que se estimula con las actuaciones de información y asistencia desarrolladas por la Administración tributaria, pero también con las comprobaciones e investigaciones tendentes a regularizar los incumplimientos. Para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias se ha venido utilizando un modelo de obligado tributario racional, que realizaba un análisis coste-beneficio de la oportunidad de cumplir sus obligaciones tributarias. Apelando a la racionalidad de los obligados tributarios se ha intentado construir una conciencia fiscal, pues quien considere que el sistema tributario es justo, estará más predispuesto a cumplir voluntariamente. Sin embargo, las personas tenemos una racionalidad limitada, problemas de autocontrol, preferencias temporales inconsistentes, aversión a las pérdidas y calculamos mal probabilidades. La psicología económica nos trae estos y otros avances que tratan de explicar cómo y por qué tomamos decisiones las personas. Si comprendemos los mecanismos de toma de decisiones de los obligados tributarios, podremos influir sobre ellos para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Para ello nos servimos de la psicología económica y de los acicates fiscales.

Palabras clave: psicología económica; cumplimiento voluntario; obligaciones voluntarias; acicates fiscales.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 08-08-2019

Cómo citar: Grande Serrano, P. (2019). La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 5-36.



The behavioural economics as a tool to encourage voluntary tax compliance

Pablo Grande Serrano

Abstract

In the Spanish tax system, tax compliance depends on the will of the taxpayers. The Tax Administration encourages this will by providing information and assistance to the taxpayers, as well as verifying and auditing procedures aimed at correcting tax defaults. In order to enhance voluntary tax compliance, a rational taxpayer model has been used, in which the taxpayer performed a cost-benefit analysis of the opportunity to meet its tax obligations. This tax model was intended to build a tax morale, in which a taxpayer, who considered the tax system fair, would be more willing to voluntarily comply with it. However, there are several limitations to tax compliance: people have bounded rationality, self-control issues, inconsistent intertemporal choices, loss aversion and poor probability judgement. Behavioural economics applies these and other insights, which try to explain how and why people make decisions. Understanding the taxpayers' decision-making processes can help increasing voluntary tax compliance. In order to achieve this same outcome, we use behavioural economics and tax nudges.

Keywords: behavioural economics; tax compliance; tax obligations; tax nudges.

Citation: Grande Serrano, P. (2019). La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 5-36.



Sumario

1. Introducción
 2. El fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias
 - 2.1. Incentivos al cumplimiento voluntario
 - 2.2. Medidas represoras frente a incentivos al cumplimiento voluntario
 - 2.3. Administración tributaria: medidas desarrolladas
 3. Las contribuciones de la psicología económica
 - 3.1. La psicología económica: la economía basada en la evidencia
 - 3.2. Heurísticas y sesgos cognitivos
 4. Experiencias en otros países
 5. Propuestas de mejora
 - 5.1. Ensayos controlados aleatorizados
 - 5.2. Acicates fiscales: propuestas para España
 6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

En 1789, quien fuera uno de los redactores de la Constitución de Estados Unidos, Benjamin Franklin, escribió en una carta a su amigo y enciclopedista, Jean-Baptiste Le Roy: «En este mundo no se puede estar seguro de nada, salvo de la muerte y los impuestos». Ambos, la muerte y los impuestos, han existido siempre y de ambos tratan de escapar las personas y hay quienes lo consiguen, al menos en parte, la de los impuestos.

Tradicionalmente se ha discutido si para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias eran más efectivas las medidas represoras y sancionadoras, o bien, el fomento del cumplimiento voluntario a través de la colaboración. El presente trabajo de investigación tiene como finalidad estudiar las técnicas y procedimientos dirigidos a desarrollar la función de información y asistencia al contribuyente con el fin de estimular el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias desde la especial perspectiva de la psicología económica.

En un primer momento (epígrafe 2) estudiaremos las medidas que se han utilizado para incentivar el cumplimiento voluntario y las compararemos con medidas represoras.

Posteriormente (epígrafe 3), pasaremos a analizar el comportamiento social y psicológico del contribuyente a través de la psicología económica (*behavioural economics*). Esta es una nueva perspectiva de la economía que trata de estudiar cómo toman decisiones las personas en un mundo real de incertidumbre donde el cerebro utiliza atajos mentales. Si comprendemos cómo y por qué toman decisiones los obligados tributarios, por ejemplo, por qué las personas están más predispuestas a pagar impuestos si otras personas también lo hacen, podremos diseñar nuevas medidas de información y asistencia que contribuyan al cumplimiento voluntario. Para ello analizaremos algunas de las reglas heurísticas y sesgos cognitivos que explican comportamientos, aparentemente irracionales, de las personas.

Establecidas las bases teóricas, pasaremos (epígrafe 4) a examinar las políticas públicas o intervenciones desarrolladas en otros países que aplican estos avances de la psicología económica para lograr un mayor cumplimiento voluntario. Las intervenciones que examinaremos han sido objeto de evaluación para verificar su efectividad, por ello insistiremos (epígrafe 5) en las políticas públicas basadas en la evidencia y en los ensayos controlados aleatorizados como una herramienta muy poderosa. Pasando, finalmente, a realizar una serie de propuestas que, aplicando las enseñanzas de la psicología económica, lleven a un mayor cumplimiento voluntario en el ámbito tributario.

El objetivo es lograr un sistema tributario más justo, neutro y equitativo. Liberando recursos administrativos de las tareas de escasa entidad comprobatoria para orientarlos a la lucha intensiva contra el fraude fiscal de mayor complejidad.

2. El fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias

2.1. Incentivos al cumplimiento voluntario

Todos los sistemas fiscales nacen con la finalidad de ser cumplidos. Las obligaciones tributarias que surgen por aplicación de las distintas figuras impositivas tienen como razón de ser allegar de recursos financieros a las Haciendas públicas para prestar los servicios públicos; por ello este cumplimiento de las obligaciones tributarias tiene una doble justificación: legal –las obligaciones nacen para ser cumplidas– y económica –la obtención de recursos–.

Para garantizar que los ciudadanos cumplen sus obligaciones tributarias se han desarrollado instituciones públicas, como la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), la cual tiene como misión el fomento del cumplimiento por los ciudadanos de sus obligaciones fiscales. Para ello realiza dos tipos de actuaciones, en un primer momento trata de prestar información y asistencia, facilitando el cumplimiento de las obligaciones en tiempo y forma y, posteriormente, realiza actuaciones de comprobación e investigación tendentes a la regularización de obligaciones incumplidas.

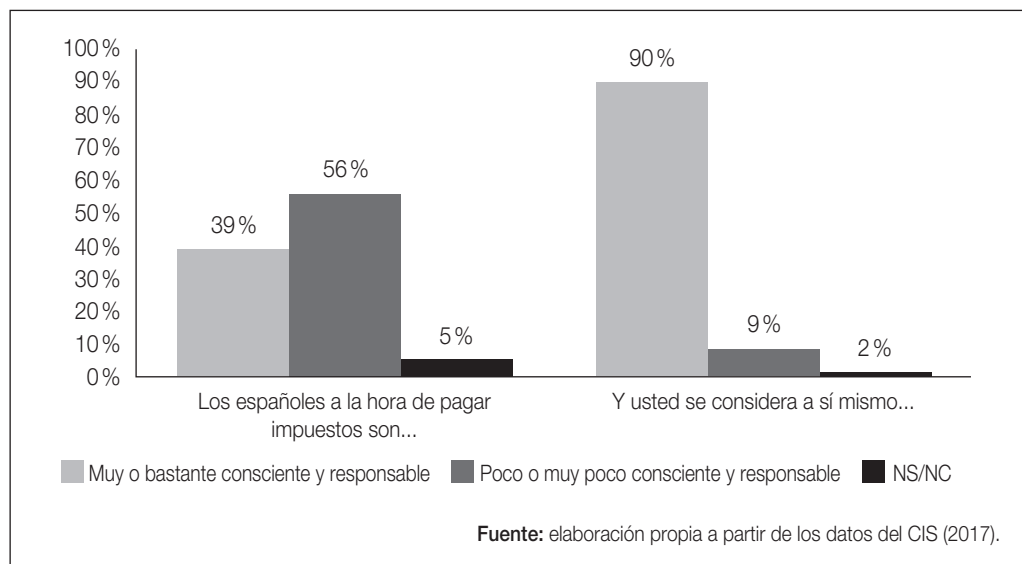
Si lo que se pretende es que las personas, lejos de huir de sus obligaciones tributarias, acudan con gran satisfacción y convencimiento al cumplimiento de las mismas, la lógica determina que cuanto más conforme estén con los servicios públicos, más justos percibirán los impuestos. Esta es una de las propuestas en la lucha contra el fraude fiscal del llamado Informe Lagares:

[...] la acción necesaria no es tanto la de convencerle de la bondad de los servicios que se le prestan como la de prestarle aquellos servicios que realmente demanda [...] conservar el equilibrio entre bienes y servicios públicos e impuestos satisfechos (Lagares *et al.*, 2014, p. 392).

Sin embargo, según el estudio «Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2017», seis de cada diez entrevistados «considera que la oferta pública de servicios y prestaciones justifica poco o nada el pago de los impuestos» (Área de Sociología Tributaria, 2018, p. 19). A pesar de estos datos, los impuestos se pagan, o eso queremos pensar algunos, ya que el sentimiento de los ciudadanos al respecto es de pesimismo, especialmente a partir de 2007, con el inicio de la crisis económica. En 2017, el 73 % de los encuestados consideraban que el cumplimiento fiscal había empeorado (Área de Sociología Tributaria, 2018, p. 33).

Esta tendencia a notar más lo malo que lo bueno se conoce como instinto de negatividad. Pero no solo juzgamos el estado de las cosas, también juzgamos el comportamiento de los demás. Los individuos tendemos a sobreestimar el mal comportamiento de otras personas –sesgo de superioridad moral– y, por tanto, sistemáticamente pensamos que otras personas no pagan impuestos; mientras que, respecto a nosotros mismos, el sesgo de la deseabilidad social explica que sobreestimemos nuestro buen comportamiento, por lo que si nos preguntan si pagamos nuestros impuestos, sin duda responderemos «sí, y más que el resto». Y así se desprende de la «Opinión pública y política fiscal» que publica el Centro de Investigaciones Sociológicas (2017) (en adelante, CIS).

Gráfico 1. Opinión sobre la conciencia fiscal de los españoles (2017)



Aunque el objetivo para fomentar el cumplimiento voluntario es desarrollar una conciencia fiscal, los datos históricos (1998-2017) muestran como factor decisivo para el cumplimiento tributario el sistema de retenciones de renta en la fuente, seguido del control por parte de la Administración tributaria y, por último, la conciencia fiscal (Área de Sociología Tributaria, 2018, p. 34). En definitiva, los ciudadanos son conscientes de sus dificultades para convencerse de pagar impuestos y confían en la capacidad coactiva de la Administración.

El ejemplo clásico de este problema de autocontrol es el de Ulises, quien se hizo atar al mástil para escuchar el canto de las sirenas y no caer en la tentación de dirigir el barco hacia ellas. Las investigaciones de la neurociencia han desvelado que el autocontrol está dividido en dos sistemas: uno planificador, que piensa a largo plazo, y otro impulsivo, cortoplacista, y la tendencia será al dominio de este sistema impulsivo –sesgo hacia el presente–. El ob-

jetivo será, por tanto, tratar de planificar y diseñar medidas de cumplimiento tributario en frío, para que el sistema planificador pueda vencer sobre el impulsivo, y llegado el momento de cumplir con la obligación, el sistema impulsivo se encuentre atado al mástil. Lo que en la literatura académica se ha venido a denominar «contrato de Ulises».

2.2. Medidas represoras frente a incentivos al cumplimiento voluntario

El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias también puede incentivarse reduciendo las causas que motivan el fraude fiscal. De acuerdo con la teoría económica, el obligado tributario al tiempo de decidir si paga o no sus impuestos, en todo o en parte, realizará un análisis coste-beneficio, es decir, comparará la probabilidad de ser descubierto, la cuota resultante de la liquidación y la posible sanción –el coste– frente al ahorro fiscal ilícitamente obtenido –el beneficio–. En este análisis, los factores decisivos serían la tarifa impositiva que determina el pago del tributo, la cuantía de la sanción, la propensión del contribuyente al riesgo y, especialmente, la probabilidad de ser descubierto, que sería más relevante que la cuantía de las sanciones a imponer (Lagares *et al.*, 2014, p. 391).

El paradigma de las medidas represoras en el ámbito tributario son las sanciones pecuniarias, las cuales pueden ser fijas o proporcionales, siendo estas las más frecuentes. No debe perderse la perspectiva que el fundamento de las sanciones administrativas ha sido históricamente doble, por un lado, la sanción como castigo y, por otro, la sanción como prevención. En el primer caso, se busca únicamente una compensación por el mal causado –en el sentido de reparación moral–; por lo que respecta a la sanción como prevención, se le asigna a la sanción un fin utilitario, que puede ser doble, el de redirigir la conducta futura del infractor y el de motivar a los ciudadanos para no cometer infracciones fortaleciendo la conciencia jurídica, en general, y fiscal, en particular, así como tener un efecto intimidatorio.

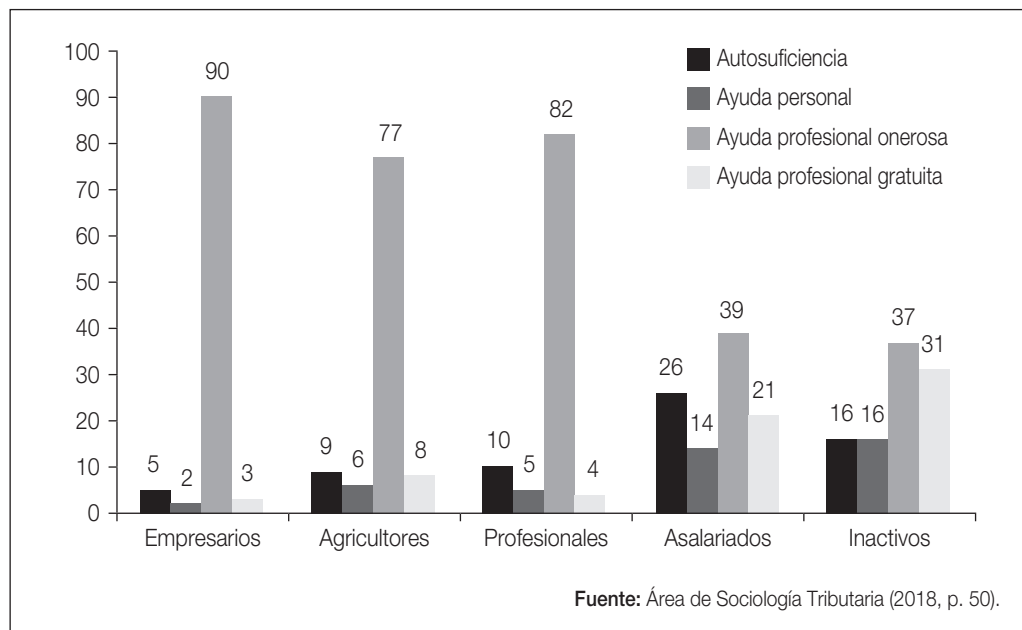
Esta finalidad de prevención de las sanciones es la más relevante en el análisis del cumplimiento voluntario. Si bien, se ha comprobado como en el ámbito penal, incrementar la severidad de las penas no contribuye de manera significativa a prevenir los crímenes, siendo una herramienta mucho más efectiva en la prevención, aumentar la percepción de los criminales de ser capturados y condenados (Nagin, 2013). En consecuencia, consideramos que para incentivar el cumplimiento en el ámbito tributario debe ponerse el foco en la información y asistencia y no tanto en la coacción real.

2.3. Administración tributaria: medidas desarrolladas

Para comprender mejor los puntos anteriores vamos a estudiar algunas políticas desarrolladas por las Administraciones tributarias, tanto por la española, como por aquellas del entorno comparado, para comprobar su adecuación y efectividad, si esta hubiese sido evaluada.

En relación con la construcción de la conciencia fiscal se encuentra la necesidad de que los obligados tributarios vean el sistema tributario como justo, progresivo y equitativo, a tal efecto contribuyen todas las medidas dirigidas a asistir a los contribuyentes. El sistema tributario español ha optado por un cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de la autoliquidación, lo que supone trasladar costes administrativos al contribuyente –costes indirectos–, y proporcionar «ciertas ilusiones de comodidad, e incluso de libertad» (Álvarez y Herrera, 2004, p. 154). Sin embargo, dada la complejidad del sistema tributario es habitual que los contribuyentes acudan a profesionales para cumplir sus obligaciones tributarias.

Gráfico 2. Quién cumplimenta las declaraciones tributarias, según segmento de actividad



El gráfico muestra que, con independencia del sector de actividad, todos los contribuyentes acuden con carácter mayoritario a la ayuda profesional onerosa (asesor o gestor), siendo la siguiente opción para inactivos y –tercera– para asalariados la de ayuda profesional gratuita (banco o caja de ahorros, empresa, sindicato o AEAT). En consecuencia, el sistema de autoliquidación genera unos costes indirectos tales que se traducen en costes monetarios reales.

A estos efectos, es relevante el sistema de autoliquidación que se ha establecido en algunos territorios del régimen foral y que debería convertirse en un objetivo a alcanzar por la AEAT en el resto de España. Se trata de un sistema de autoliquidación automática, adop-

tado en la provincia de Vizcaya y la Comunidad Foral de Navarra, consistente en que si la propuesta de declaración –elaborada por el Departamento de Hacienda correspondiente– resulta a devolver y no se hace nada, se entenderá presentada el último día del plazo para efectuar la declaración y se procederá a efectuar su devolución. En todo caso, el contribuyente puede manifestar la disconformidad con la propuesta, en cuyo caso esta se anula y el contribuyente tendrá que presentar por su cuenta la autoliquidación, salvo que no esté obligado. Este sistema aumenta la justicia y progresividad del sistema tributario por cuanto personas de rentas bajas que con carácter general no están obligadas a presentar la declaración de la renta, pero que por ser rentas bajas se beneficiarían de una devolución de los pagos a cuenta efectuados, no presentan la declaración. Este desarrollo es una aplicación práctica del conocido como sesgo por defecto que analizaremos más adelante y sus posibles implicaciones.

Por lo que respecta al impacto de estos sistemas, si acudimos a las Memorias de las correspondientes Haciendas forales comprobamos que se han implantado con efectividad:

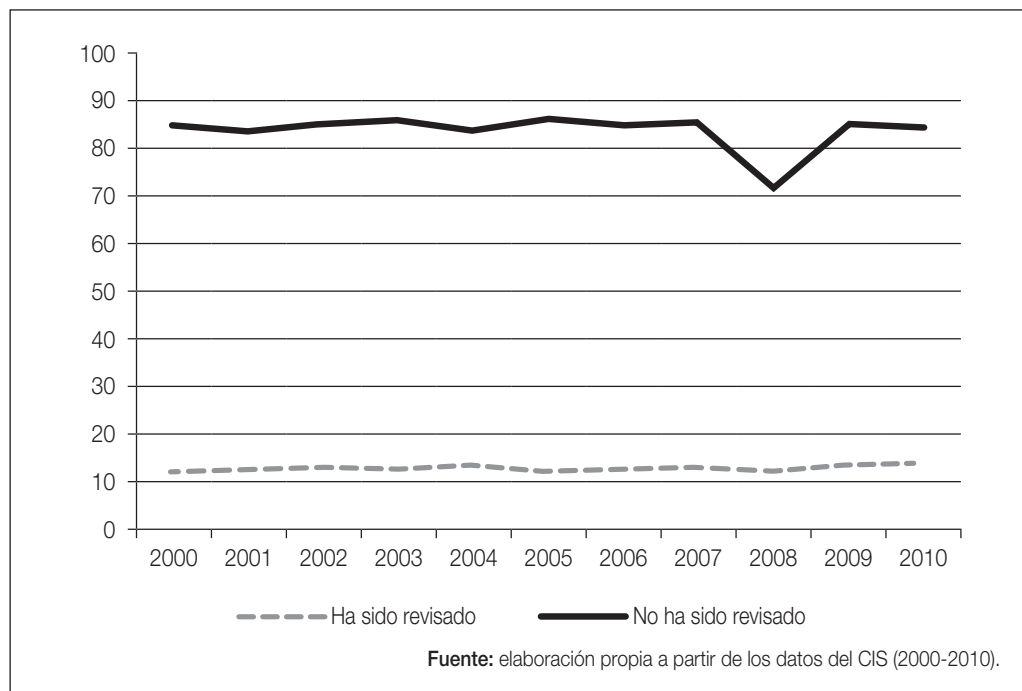
- Memoria 2016 de Bizkaia (Hacienda Foral de Bizkaia): «supone el 43,80 % de todas las declaraciones con una cuota diferencial de – 115,88 millones de euros. Se ha convertido en la modalidad con mayor número de declaraciones, lo que implica un avance sustantivo de cara a simplificar el proceso de las Campañas de IRPF anuales».
- Memoria 2017 de Navarra (Hacienda Tributaria Navarra): «las propuestas de autoliquidación del IRPF, en la campaña del año 2017 (periodo impositivo 2016) ascendieron a 179.414 propuestas, que tuvieron un grado de aceptación del 93,09 % y supusieron el 52,75 % del total de declaraciones presentadas».

De otra parte, como ya vimos, una de las principales motivaciones de las personas para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias es el temor a ser inspeccionado por la Administración tributaria y, sin embargo, como señalan Álvarez y Herrera (2004, p. 158)¹ «los datos de encuesta ["Opinión pública y política fiscal" del CIS] sugieren que, por mucho que los contribuyentes manifiesten su miedo a la Inspección, tienen una escasa experiencia personal de la coacción ejercida por esta sobre ellos», para ello observan las respuestas a la siguiente pregunta: «A Ud., personalmente, ¿la Agencia Tributaria le ha revisado su declaración de la renta alguna vez durante los últimos cinco años?» obteniendo los siguientes datos²:

¹ El artículo hacía referencia únicamente a dos años, pero se ha considerado oportuno ampliar la muestra de años para ver la evolución temporal.

² Los datos se han recogido de la «Opinión pública y política fiscal» que publica el CIS con carácter anual en el mes de julio. Esta pregunta dejó de realizarse a partir de 2010. El sumatorio de los porcentajes no alcanza el 100 % porque hubo encuestados que no respondieron.

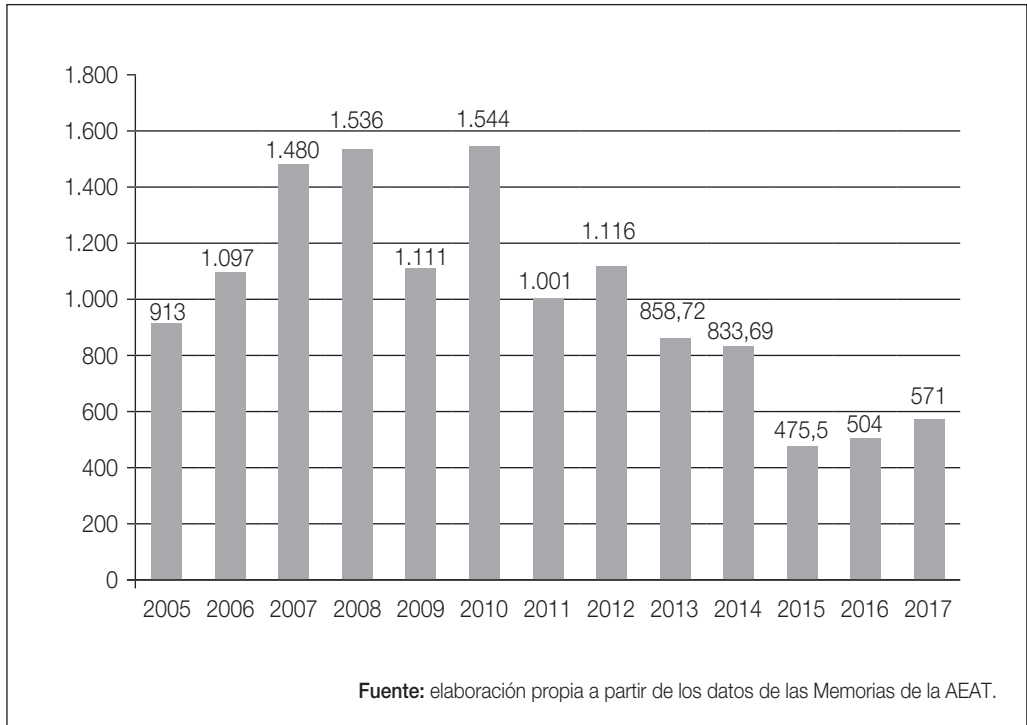
Gráfico 3. Porcentaje de personas cuya declaración de la renta ha sido revisada o no en los últimos 5 años



Cabe concluir que las campañas sobre las actuaciones de la AEAT en materia de comprobación e investigación resultan efectivas por cuanto, a pesar de las relativas escasas comprobaciones realizadas, una mayoría de las personas teme ser objeto de un procedimiento administrativo. En efecto, y como veremos más adelante, las personas no calculamos bien probabilidades y tendemos a sobreestimar ciertos eventos.

Esta expectativa de control se refuerza con la experiencia de haber sido objeto de un procedimiento por otros contribuyentes del mismo sector, extendiéndose a través del boca a boca, aumentando aún más la probabilidad subjetiva, lo que se conoce como heurística de disponibilidad. Esto provoca un aumento de las declaraciones inducidas –autoliquidaciones complementarias o extemporáneas– en las que regularizan su situación tributaria. Se trata de la institución de la regularización voluntaria de la situación tributaria del obligado tributario, mediante el completo reconocimiento y pago de las cantidades adeudadas, eximiéndole así de la responsabilidad penal o administrativa. A continuación vemos los datos para España³ y un estudio en Alemania.

³ El dato de ingresos está en términos acumulados hasta el 31 de diciembre de 2017 y se ha obtenido de la Memoria de la AEAT de 2017. Se comprueban los datos de Memorias anteriores.

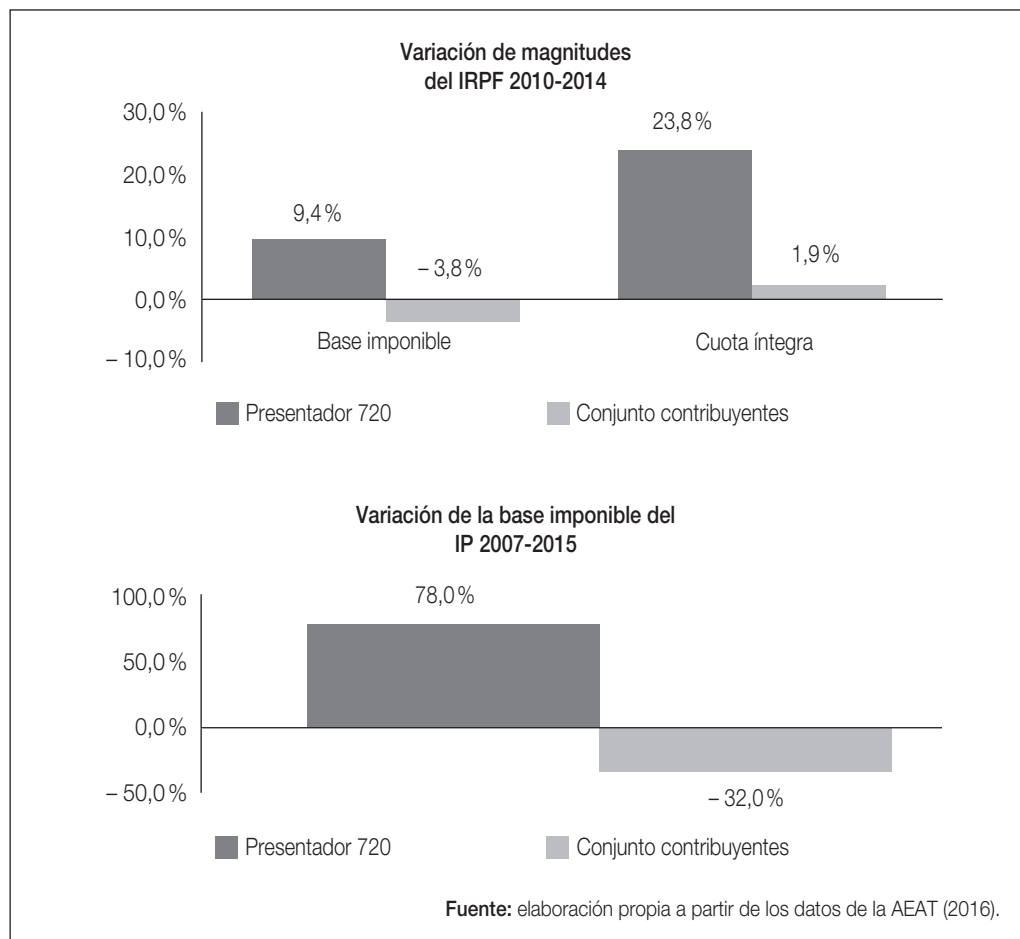
Gráfico 4. Recaudación inducida (*importe en millones de euros*).


El caso alemán fue estudiado por Garz y Pagels (2018), en concreto, el hecho de que los medios de comunicación cubrieran juicios por delitos fiscales contra personalidades famosas incrementaba las regularizaciones voluntarias un 22,5 %. Los juicios contra celebridades, dada su representatividad, actúan como moralejas para los defraudadores. Sin embargo, debe prestarse atención a la cobertura por los medios de comunicación, por cuanto la apariencia de que el comportamiento es muy común (Behavioural Insights Team, 2018, p. 31) pueden incentivar las conductas defraudatorias.

El fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias pasa también por disuadir el fraude fiscal. Una herramienta para ello es la transparencia fiscal, siendo Noruega un país con larga tradición en este sentido. Ya desde mediados del siglo XIX podían consultarse en las oficinas los datos de ingresos declarados e impuestos pagados por los contribuyentes. Esta transparencia ha ido evolucionando, desde 2001 los datos son accesibles por vía electrónica. Este cambio fue aprovechado por Bø, Slemrod y Thoresen (2014) para realizar un estudio sobre la eficacia de la transparencia fiscal. Como resultado se observó un incremento del 3 % de los ingresos declarados como consecuencia de la mayor transparencia fiscal lograda al permitir el acceso a los datos de todos los contribuyentes por vía electrónica por los residentes en el país.

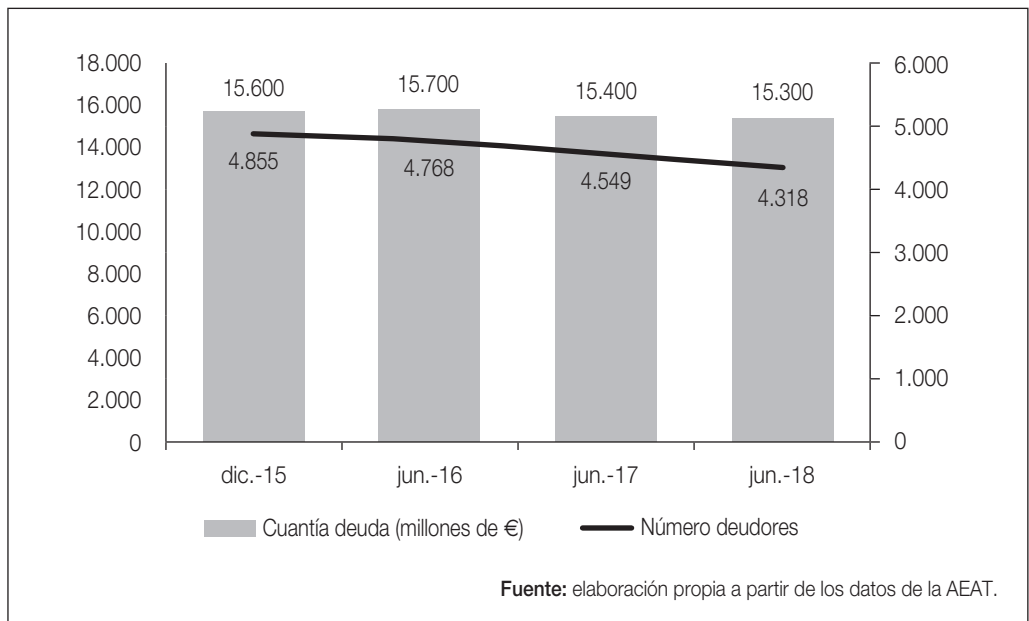
Por lo que respecta a las sanciones, cabe destacar la derivada de no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la Declaración informativa: Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720). Las sanciones serán de 5.000 euros por dato con un mínimo de 10.000 euros si no se presenta o de 100 euros por dato con un mínimo de 1.500 euros si se presenta fuera de plazo o por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios. De los datos suministrados por la AEAT en sucesivas notas de prensa es innegable su éxito en la obtención de información a efectos de control. En el siguiente gráfico puede verse como aumentan significativamente las magnitudes tributarias para los presentadores del modelo 720, mientras que para el conjunto de contribuyentes las mismas magnitudes disminuyen o aumentan menos.

Gráfico 5. Consecuencias del modelo 720



En el ordenamiento tributario existe otra medida, si bien no tiene carácter sancionador, sí tiene un fuerte carácter de castigo social, esta es la publicación de listados de deudores a la Hacienda pública. No se conocen estudios sobre su efectividad en España y, aunque de su análisis se observa que el número de deudores y deuda pendiente de ingreso ha disminuido, debe tenerse en cuenta que correlación no implica causalidad. A pesar de la disminución en el número de deudores y en la cuantía de la deuda, el ritmo es distinto. En el penúltimo listado de deudores –junio 2018– y respecto del listado inmediato anterior –junio 2017–, el número de estos disminuyó en un 5 %, mientras que la cuantía de la deuda solo se redujo un 0,65 %. En términos acumulados vemos que desde el primer listado la variación ha sido de –11 % en número de deudores y de –1,9 % en la cuantía total de la deuda. Por tanto, cabe pensar que los deudores están realizando pagos de su deuda tributaria, pero por la cantidad necesaria para reducirla por debajo del importe de un millón de euros, importe que determina su inclusión en el listado.

Gráfico 6. Evolución del listado de deudores a la Hacienda pública



3. Las contribuciones de la psicología económica

Hasta este punto hemos analizado el fomento del cumplimiento voluntario desde la perspectiva del contribuyente de tipo racional, bien económicamente –análisis coste-beneficio–, bien sociológicamente –opiniones de los contribuyentes–; sin embargo, es necesario tomar

en consideración variables de naturaleza psicológica. Si comprendemos cómo y por qué toman decisiones las personas, podremos lograr un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3.1. La psicología económica: la economía basada en la evidencia

La teoría económica neoclásica, para realizar sus análisis, establece hipótesis o supuestos de partida, los principales son: (1) los agentes tienen preferencias bien definidas y objetivas, (2) estos agentes son racionales y buscan optimizar dichas preferencias, (3) siendo su principal motivación su propio interés. Este tipo de agente económico es lo que se ha venido a denominar como *Homo economicus*. Sin embargo, estos postulados son simplificaciones de la realidad que se quebrantan constantemente por los agentes del mundo real, aquellos a los que la ciencia ha venido a denominar *Homo sapiens*, también conocidos como humanos (Thaler, 2016a, p. 1.580)⁴. Así nace la psicología económica (*behavioural economics*), conocida también como economía conductual o economía del comportamiento, ciencia social que considera que las conductas que violan las hipótesis de la teoría económica son identificables y predecibles, para lo cual trae los avances de la psicología experimental al campo de la economía.

El punto de partida es que existe amplia evidencia científica que las personas usamos heurísticas que nos llevan a errores serios y sistemáticos –sesgos–, tenemos una racionalidad limitada, preferencias temporales inconsistentes o problemas de autocontrol. Como iremos desgranando más adelante, la psicología económica sostiene que las personas no buscamos nuestro propio interés, ni somos maximizadores de beneficios o minimizadores de costes, sino que, además de nuestra racionalidad, también está limitada nuestra capacidad de procesar información y tomar decisiones bajo incertidumbre; en consecuencia, la mayoría de las decisiones que tomamos no son el resultado de una reposada deliberación y sí son el resultado de información rápidamente accesible en la memoria, de la necesidad de vivir en el presente, de nuestra resistencia al cambio y de una deficiente capacidad para calcular probabilidades; además, somos criaturas increíblemente sociales así que estamos influenciados por normas sociales. Todas estas limitaciones nos conducen a tomar decisiones erróneas, incluso de acuerdo con nuestros objetivos, de manera que, si tuviéramos más información y no estuviéramos afectados por estas limitaciones cognitivas, habríamos actuado de otra manera.

⁴ En este artículo, Thaler, considerado el padre de la psicología económica, da una visión general sobre la misma y plantea que no es una revolución, sino una vuelta a la disciplina abierta y basada en la evidencia inventada por Adam Smith. Para más información sobre los orígenes conductuales de la Economía consultar Ashraf *et al.* (2005).

El corolario de lo anterior es que resulta imposible no influir en las decisiones de las personas. El orden en que se presenten las opciones disponibles ante una elección o la forma en que se diseñe una intervención van a orientar el comportamiento de la gente en una u otra dirección, incluso ante cuestiones aparentemente irrelevantes. Por ejemplo, no parece relevante la frecuencia con la que se pague el sueldo, sin embargo se ha comprobado como «los trabajadores ahorran más si se les paga quincenalmente [en lugar de mensualmente], porque dos veces al año cobran tres veces en un mes» (Thaler y Sunstein, 2009, p. 25). Si comprendemos estos factores supuestamente irrelevantes que influyen en nuestro comportamiento podremos diseñar políticas que mejoren el bienestar de las personas, y en eso consiste el paternalismo libertario.

El término *paternalismo libertario* fue acuñado por el economista americano Richard Thaler, Premio Nobel de Economía de 2017⁵, quien, junto al jurista norteamericano Cass Sunstein, escribió un artículo en la *American Economic Review* (2003) defendiendo su utilización como una forma de diseñar políticas que mantengan la libertad de elegir, pero que suavemente influyan en las personas para que tomen decisiones que aumenten su bienestar. El paternalismo libertario es *paternalista* en tanto que trata de lograr el mayor bienestar de las personas, pero es *libertario* en tanto que no reduce las opciones alternativas, no desaparecen, ni las dificultan y no obliga a la gente a actuar de una u otra manera.

Para implementar el paternalismo libertario son necesarias dos herramientas: los acicates (*nudges*⁶) y la arquitectura de las decisiones. Un arquitecto de las decisiones es aquella persona que «tiene la responsabilidad de organizar el contexto en el que tomamos decisiones» (Thaler y Sunstein, 2009, p. 17) y lo es aunque lo desconozca, de forma que es necesaria una arquitectura de las decisiones proactiva, que sea consciente de la importancia del diseño de las políticas públicas. Como veremos más adelante, el contenido y la forma en que se escriba una carta a los obligados tributarios va a ser determinante en la tasa de respuesta. Al redactar estas cartas, la AEAT se convierte en una arquitecta de decisiones.

Puede definirse un *acicate* como aquella intervención que dirige a las personas a comportarse de una manera predecible, pero manteniendo la libertad de actuar de otra forma distinta, se convierte así en un elemento de la arquitectura de las decisiones. Los impuestos

⁵ Richard Thaler recibió el Premio del Banco de Suecia en Ciencias Económicas en memoria de Alfred Nobel en 2017 –conocido como Nobel de Economía– por sus contribuciones a la psicología económica, incorporando supuestos psicológicamente realistas en el análisis de la toma de decisiones económicas.

⁶ «*Nudge* significa empujar suavemente o dar un golpecito en las costillas, sobre todo con el codo. De un modo más general puede entenderse como estímulo, incentivo o encaminar en la toma de decisiones». Extraído de la nota del editor de *Un pequeño empujón* (Thaler, R. y Sunstein, C. R., 2009).

o las deducciones fiscales no son acicates, tampoco lo son las prohibiciones ni las órdenes, ya que tienen que ser fáciles de evitar para respetar la libertad de actuación de las personas. Sí que es un acicate, en palabras de la Comisión Europea (2016, p. 26), el borrador de la declaración de la renta, pues simplifica una tarea y las personas reciben únicamente información, que podrán utilizar o no para confeccionar su declaración final.

La mejor forma de entender un acicate y la esencia del paternalismo libertario lo describe Sunstein (2014, p. 2): el sistema de posicionamiento global (*Global Positioning System*), conocido por sus siglas en inglés, GPS. Cuando queremos ir a un determinado lugar lo introducimos en el GPS para que nos muestre la ruta ideal, pero podemos elegir otro itinerario alternativo, o bien, distintos itinerarios en función del medio de transporte, podemos incluso no seguir ninguna de las rutas que nos recomienda, o nos avisa de posibles incidencias en el camino. De la misma forma que un GPS, un acicate nos lleva a comportarnos de una manera previsible, y es previsible porque las personas tendemos a cometer errores sistemáticos, conociendo estos errores se pueden construir las intervenciones para aprovecharnos de ellos⁷.

En el ámbito tributario tomamos decisiones constantemente, algunas de forma implícita, como pagar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) repercutido en la mayoría de las operaciones comerciales, otras más reflexivas, como rellenar una autoliquidación de algún impuesto. También adoptamos posiciones en función de las creencias y las probabilidades subjetivas con respecto al resto de obligados tributarios, decidimos si hay mucho o poco fraude fiscal, si tenemos una conciencia fiscal mejor o peor que el resto de la población..., y todo ello ha sido influido por muchos factores supuestamente irrelevantes. Una buena arquitectura de las decisiones puede lograr una mejora en el sistema tributario gracias a los acicates adecuados.

A continuación, examinaremos las heurísticas y algunos de los principales sesgos cognitivos, prestando especial interés a los que tienen relevancia en el ámbito tributario.

3.2. Heurísticas y sesgos cognitivos

«La definición técnica de *heurística* nos dice que se trata de un procedimiento sencillo que nos ayuda a encontrar respuestas adecuadas, aunque a menudo imperfectas, a preguntas difíciles» (Kahneman, 2015, p. 133). Se configuran, por tanto, como atajos mentales que ayudan a tomar decisiones rápidas, con información limitada y en situaciones de in-

⁷ En el mismo artículo, «The Ethics of Nudging», Sunstein plantea problemas éticos sobre estas intervenciones, en particular sobre la posibilidad de que afecten al (1) bienestar, (2) autonomía, (3) dignidad y (4) autogobierno o autocontrol. Para un estudio más detallado se recomienda su lectura.

certidumbre, convirtiéndose en herramientas útiles, pero peligrosas porque pueden generar errores, también llamados «sesgos cognitivos».

Los sesgos cognitivos son errores de juicio en los que nuestra mente incurre sistemáticamente, produciendo una disonancia lógica entre lo planeado y lo realizado. En palabras de Lewis (2017, pp. 200-205) «el sesgo es la huella dejada por la heurística. El sesgo es el error y la heurística es el mecanismo que lo produce».

Pioneros en su estudio fueron los psicólogos israelitas Amos Tversky y, el Premio Nobel de Economía de 2002⁸, Daniel Kahneman, quienes a principios de los años 70 estudiaron las heurísticas. El primer artículo que Tversky y Kahneman dedican a su estudio se publicó en 1974 «El juicio bajo incertidumbre: heurística y sesgos». En él describen tres heurísticas que se utilizan para estimar probabilidades y los sesgos que producen. Veamos estas heurísticas y sus implicaciones.

En primer lugar, se encuentra la heurística de la representatividad, en virtud de la cual, «las probabilidades son evaluadas por el grado en que A es representativo de B, es decir, por el grado en que A se asemeja a B» (Tversky y Kahneman, 1974, p. 1.124). Como vimos al estudiar la atención que recibían en la prensa los juicios por delitos fiscales contra los famosos, su representatividad aumentaba las regularizaciones voluntarias. Estas personas de relevancia pública se convierten en elementos representativos de la sociedad por su exposición pública. En consecuencia, el contribuyente medio estimará que la probabilidad de ser inspeccionado es mayor cuando sean inspeccionados los famosos. A tal estimación contribuye, también, la ley de los pequeños números, que dice que la ley de los grandes números⁹ se aplica también a los pequeños números, de forma que muestras pequeñas son representativas de toda la población. Por tanto, no importa que las celebridades inspeccionadas sean pocas o formen parte de un grupo selecto de la población, sino que sean muy famosas.

Además de estimar probabilidades de un evento por su semejanza con otro, las personas estimamos probabilidades por la facilidad con la que recordamos ejemplos similares, esto se conoce como heurística de disponibilidad. Conthe (2014, p. 111) habla de accesibilidad o vividez para referirse a esta heurística, ya que la probabilidad subjetiva de un evento vendrá determinada por la rapidez con la que accedamos a recuerdos o imaginemos supuestos. En consecuencia, tendemos a sobreestimar la probabilidad subjetiva

⁸ Daniel Kahneman recibió el Premio Nobel de Economía por sus estudios sobre el juicio humano y la toma de decisiones bajo incertidumbre, con la colaboración de Amos Tversky, sin embargo, este falleció en 1996 y el premio no se concede a título póstumo.

⁹ La ley de los grandes números implica que si repetimos muchas veces (tendiendo al infinito) un mismo experimento, la frecuencia de que suceda un cierto evento tiende a ser una constante. En consecuencia, el promedio de una muestra al azar de una población de gran tamaño tenderá a estar cerca de la media de la población completa.

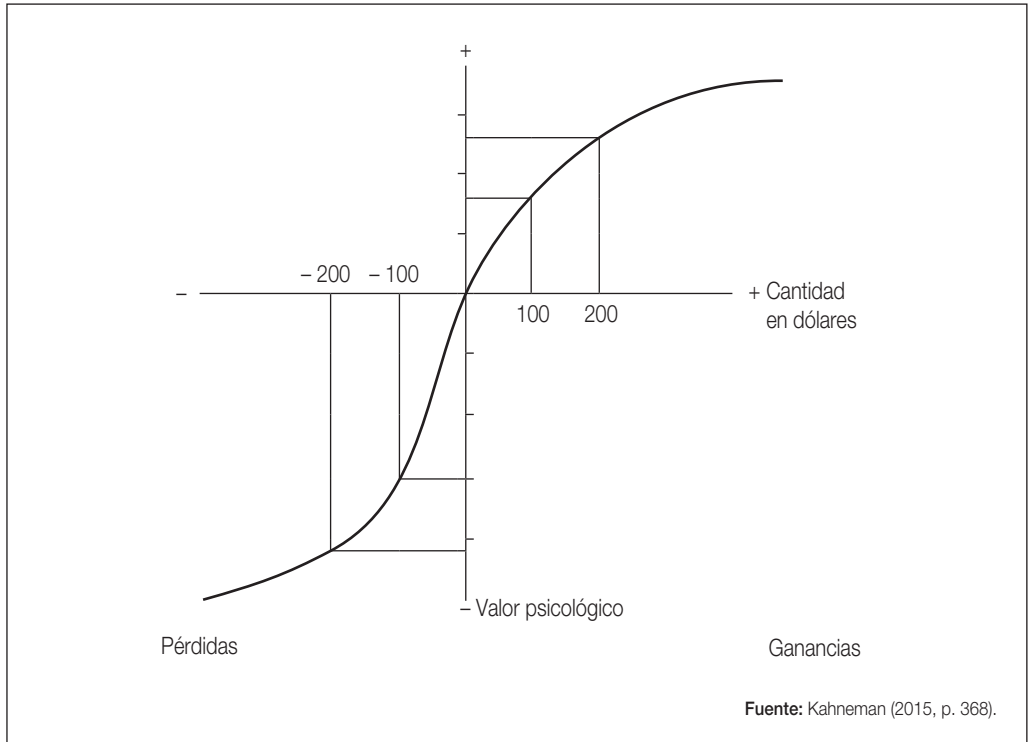
de cualquier hecho o incidente que sea especialmente vivido, reciente o común (Kahneman y Tversky, 1972; Thaler, 2016a, p. 1.593), pero también aquel que destaca por ser inusual –efecto Von Restorff– (Conthe, 2014, p. 111) y, por el contrario, subestimaremos la probabilidad subjetiva de aquellos eventos que no sean accesibles o sean complejos de imaginar. Conocer esta heurística de disponibilidad, y los sesgos que derivan de ella, es una herramienta poderosa para empujar a un mayor cumplimiento voluntario, por ejemplo, como ya vimos en el caso de las declaraciones inducidas o, como veremos más adelante, con loterías fiscales.

Kahneman y Tversky (1972, p. 451) explican que la principal diferencia entre las heurísticas de la representatividad y de disponibilidad se basa en el juicio que se desprende de la probabilidad subjetiva estimada. De esta forma, la heurística de la representatividad se centra en las características genéricas de un evento y la relación entre una muestra y toda la población; sin embargo, la heurística de disponibilidad atiende a ejemplos concretos. Volviendo a los casos anteriores, cuando las personas observan por los medios de comunicación que la AEAT está inspeccionando a los famosos, utilizan la heurística de la representatividad para deducir que la AEAT está realizando un extensa labor de comprobación y que cualquier persona, incluido él mismo, puede ser el siguiente, a partir de una muestra extiende su juicio a toda la población; por otro lado, cuando un empresario o profesional comenta a otros colegas del mismo sector en un foro, o a otros empresarios o profesionales de su zona, que la AEAT le ha realizado una comprobación, la próxima vez que estos procedan a rellenar una declaración tributaria les llegará a la mente el ejemplo de su conocido a través de la heurística de disponibilidad, el juicio deriva aquí de un único caso concreto.

En relación con estas heurísticas debe traerse a colación la heurística de condicionalidad (Tversky y Kahneman, 1973), en virtud de la cual, las personas proyectan el pasado sobre el futuro, ya que no corrigen sus experiencias previas con base en nuevas condiciones que puedan producirse, acentuándose aún más el error al estimar probabilidades subjetivas.

La última de las tres reglas heurísticas enunciadas por Tversky y Kahneman es el anclaje, o efecto ancla. El anclaje se produce cuando un valor inicial influye en la estimación final, es decir, «puntos de partida diferentes generan estimaciones diferentes que están sesgadas hacia los valores iniciales» (1974, p. 1.128). El anclaje se produce de forma inconsciente y cualquier cifra, aunque no esté relacionada, puede servir como ancla. En el ámbito tributario, como veremos más adelante, el resultado ofrecido por el borrador de la declaración de la renta actúa como ancla y puede inducir al fraude fiscal. Este anclaje se convertirá en el causante de algunos de los sesgos más relevantes y que señalaremos a continuación, como el sesgo por defecto, y nos permitirá entender mejor una teoría diseñada por estos dos psicólogos.

En 1979, Kahneman y Tversky publican «Teoría de las perspectivas: Un análisis de la decisión bajo riesgo» y que puede resumirse en este gráfico:



La función del gráfico mide cambios en el nivel o estado de referencia, el *statu quo*, por ello se expresa en términos de ganancias y de pérdidas. El punto de referencia puede ser la situación actual, un estado psicológico o una expectativa de a lo que se aspira, y que una vez conocida se anclará en nuestra mente, por ello, cómo se realice la descripción de la situación inicial va a ser determinante para enfocar el resultado como ganancia o como pérdida y, en consecuencia, la tolerancia al riesgo (Lewis, 2017, pp. 294-296). Esta descripción de la situación inicial es lo que se conoce como efecto marco. La función es «cóncava en el dominio de las ganancias, y convexa en el dominio de las pérdidas, y es considerablemente más empinada para las pérdidas que para las ganancias» (Kahneman y Tversky, 1979, p. 279), como consecuencia, tenemos una mayor sensibilidad a las pérdidas que a las ganancias, es decir, tenemos aversión a las pérdidas. En el gráfico podemos ver que para una ganancia de 100 dólares, el placer que experimentamos es de +1,5, mientras que para una pérdida de 100 dólares, el dolor es de -3, por tanto, «las pérdidas duelen aproximadamente el doble de lo que gustan las ganancias» (Thaler, 2016b, p. 68). Observando con más detalle el gráfico, podemos ver que la función crece –ganancias– o decrece –pérdidas– cada vez más lentamente, en consecuencia, para mayores niveles de ganancia o de pérdida el placer o el dolor será menor. Pequeños cambios en nuestro estado de referencia tienen un gran impacto. De esta forma, las personas se sentirán empujadas a disminuir su carga tributaria, aunque sea en escasa

cuantía y lo harán porque el dolor de perder es tan grande que las personas se convierten en «amantes del riesgo en el caso de las pérdidas [y] aversas al riesgo en el caso de las ganancias» (Thaler, 2016b, p. 67).

Al tiempo de tomar una decisión sobre una apuesta en la que las opciones son perder o ganar una cantidad de dinero con igual probabilidad¹⁰, la decisión será no participar y continuar en el *statu quo* inicial –sesgo por defecto o del *statu quo*–, ya que el dolor que la persona experimentaría por una decisión propia que modificó su estado de referencia sería significativamente mayor que el dolor por no hacer nada –resistencia al cambio–, esta aversión a las pérdidas se convierte en «el precio que la gente paga de forma voluntaria para evitarse el arrepentimiento: una prima de arrepentimiento» (Lewis, 2017, p. 283). Para participar en la apuesta será necesario que, o bien la probabilidad de ganar sea mayor, o a igualdad de probabilidades, que la recompensa sea mayor, en concreto, debería ser superior al doble.

En el ámbito tributario, la aversión a las pérdidas se convierte en aversión a los impuestos. Un ejemplo de aversión a los impuestos y el efecto marco lo vemos en el experimento realizado por McCaffery y Baron (2004) sobre los beneficios fiscales por hijos frente a los recargos y que podemos ver siguiendo el caso español. En España existe el mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)¹¹, parte de este mínimo está formado por el mínimo por descendientes, de forma que a las familias con hijos se les otorga un beneficio fiscal y pagan menos impuestos. El marco de referencia en este planteamiento es que todo el mundo está destinado a pagar los impuestos como si no tuviese hijos, no obstante, si los tuviese, obtendrá una ganancia en forma de menos impuestos. El encuadre contrario sería que todo el mundo está llamado a pagar los impuestos de una persona con hijos y, sin embargo, quienes no tengan hijos experimentarán un recargo en su declaración de la renta, de la misma cuantía que la minoración anterior. El resultado en términos cuantitativos es el mismo, sin embargo, McCaffery y Baron encontraron un amplio rechazo por esta segunda medida, frente a la aceptación general de la primera. La aversión a las pérdidas nos lleva a elecciones inconsistentes.

Como veíamos antes, la heurística de disponibilidad provoca que estimemos más probables aquellos eventos que con más facilidad acuden a la mente. Una de las huellas de esta heurística es el sesgo de notoriedad, descrito por Kahneman (2015, p. 423) y que se refiere al hecho de que nuestra atención se centra en cualquier cosa que sea extraña, poco habitual, diferente o sencilla, de forma que le damos una importancia desproporcionada frente

¹⁰ Ejemplo: una apuesta consistente en lanzar una moneda, de forma que si sale cara ganas 100 euros, cruz pierdes 100 euros. Para participar, nos deberían ofrecer una posible ganancia de más de 200 euros.

¹¹ Cuantía no sometida a tributación por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente.

al resto de elementos que aparecen en el mismo contexto. La combinación del sesgo de notoriedad con el sesgo de confirmación reforzará la probabilidad subjetiva sobreestimada creando una ilusión de validez (Tversky y Kahneman, 1974, p. 1.126). El sesgo de confirmación es la tendencia a buscar la información que confirme nuestros prejuicios (Thaler, 2016b, p. 251) o la tendencia a tomar decisiones que confirmen nuestras ideas preconcebidas (Ariely y Kreisler, 2018, p. 144). Cuanto más inesperado sea un evento, más atención conseguirá satisfaciendo nuestro sesgo de confirmación, lo cual terminará produciendo la ilusión de validez con una injustificada confianza en nuestras probabilidades y, en definitiva, reforzando nuestro sesgo de exceso de confianza.

La combinación de los anteriores sesgos cognitivos supone que, sistemáticamente, se sobreestimen las probabilidades bajas (Tversky y Kahneman, 1984, p. 345). En el ámbito tributario, ya vimos que la probabilidad de ser objeto de una comprobación era baja, aunque la gente tenía la percepción de lo contrario, precisamente por lo que acabamos de ver.

La racionalidad limitada de nuestra mente afecta a más elementos que la estimación de probabilidades. Por ejemplo, estamos muy influenciados por quién nos comunica información (Behavioural Insights Team, 2010, p. 19), así estaremos más predispuestos a actuar en un sentido si la información proviene de expertos, como personal altamente cualificado de la AEAT; sin embargo, el mensaje puede ser contraproducente y producir el efecto contrario si el mensajero nos produce desagrado, como pueden ser cargos políticos del gobierno. Más adelante veremos un experimento en el que comprobamos si los mensajes entregados por el personal de una Administración tributaria aumentan el cumplimiento voluntario.

Otros conceptos de la psicología económica que necesitamos para desarrollar las propuestas de mejora para España son los desarrollados por Thaler, en concreto, la contabilidad mental y el efecto dotación. El efecto dotación (Kahneman *et al.*, 1991) implica que valoramos más lo que tenemos que lo que podríamos tener, incluso aquellas cosas de las que disponemos sin haberlas adquirido del todo, porque el efecto dotación se produce muy rápido (Thaler, 2016b, p. 228), es por ello que en cuanto vemos el resultado del borrador de la declaración de la renta lo tomamos como una ganancia o pérdida real e instantánea, aun cuando el pago o la devolución se van a demorar. En el caso de la pérdida, podríamos hablar de un efecto dotación negativo, la pérdida es real y nos pertenece, pero no la queremos y el dolor que experimentamos por ella nos llevará a aceptar riesgos o tomar decisiones de cualquier tipo que la disminuyan un poco. De otra parte, la contabilidad mental (Thaler, 1985) implica la clasificación del presupuesto de las personas en compartimentos para gastos concretos, «todos utilizamos el sistema de contabilidad mental, incluso aunque no seamos conscientes de ello» (Ariely y Kreisler, 2018, p. 72).

Una de las limitaciones cognitivas que más afecta en el ámbito tributario es la falta de autocontrol, como ya vimos, estamos dominados por un sistema impulsivo y cortoplacista, relegando al sistema planificador a un segundo plano. Al tiempo de pagar impuestos

valoramos mucho más el dinero presente que los beneficios futuros –como no ser sancionado–, estamos afectados por el sesgo hacia el presente. No obstante, tenemos preferencias temporales inconsistentes por cuanto entre una pequeña recompensa ahora y una mayor en una semana, elegimos la de ahora, pero entre una pequeña recompensa dentro de un año y una recompensa mayor dentro de un año y una semana, no tenemos problema en esperar un año y una semana (Thaler, 2016a, p. 1.592). El objetivo es tratar de trasladar las decisiones tributarias hacia el futuro. Existen, no obstante, otras formas para reforzar nuestros compromisos, como promesas públicas o actos recíprocos (Behavioural Insights Team, 2010, pp. 26-27). La reciprocidad aumenta nuestros deseos de justicia, de forma que si el personal de la AEAT nos ayuda a confeccionar nuestra declaración de la renta, nos sentimos obligados a ser honestos, ya que, de acuerdo con la teoría de la identidad social necesitamos comportarnos de forma que estemos satisfechos con nuestra propia imagen (Behavioural Insights Team, 2018, p. 25). Poniendo esta teoría en relación con el sesgo de la superioridad moral y el sesgo del interés personal¹², las personas adoptamos posiciones morales distintas en relación con una misma conducta dependiendo de quién y cómo la haya realizado. Seremos más benevolentes si la conducta moralmente reprochable ha sido nuestra, pero lo seremos aún más al juzgar la conducta cuando se deba a una omisión en lugar de una acción (DeScioli *et al.*, 2012), por tanto, las personas sufren una menor disonancia moral cuando ocultan ingresos que cuando exageran gastos.

En el ámbito de la psicología económica guarda un papel relevante el poder de las normas sociales, por cuanto «a la mayoría de [las personas] les importa lo que hacen los que están a su alrededor y el modo en que encajan en su grupo; incluso imitan la conducta de otros de manera casi automática» (Banco Mundial, 2015, p. 7), esta tendencia a comportarnos como la multitud y juzgar si una actitud es positiva o negativa se ha denominado «efecto arrastre o gregarismo» (Ariely y Kreisler, 2018, p. 142). Si consideramos que el fraude fiscal está extendido, sentiremos menos reticencias a cometerlo como hace el resto de la gente.

Estas normas sociales pueden representarse en castigos sociales para quienes no cumplen, o beneficios sociales para los que sí (Behavioural Insights Team, 2010, p. 21), incluso estos castigos o recompensas sociales pueden aplicarlos otros iguales, es decir, la persona a la que le desagrade un comportamiento antisocial, está dispuesta a sacrificar su economía para castigar a los que lo hacen (Thaler, 2016b, p. 213). Nuestro primer instinto es cooperar en tanto que esperamos que el resto también coopere (Thaler, 2016a, p. 1.593), es decir, somos cooperadores condicionales. Si los obligados tributarios actúan como cooperadores condicionales significa que el cumplimiento voluntario

¹² Tendencia a juzgar nuestros éxitos como consecuencia de nuestras acciones y nuestros fracasos el resultado del comportamiento de otros.

será mayor en el caso de que los obligados tributarios tengan la expectativa de que los demás también cumplirán y, por el contrario, tendrán una actuación defraudatoria si esperan lo mismo de los demás.

4. Experiencias en otros países

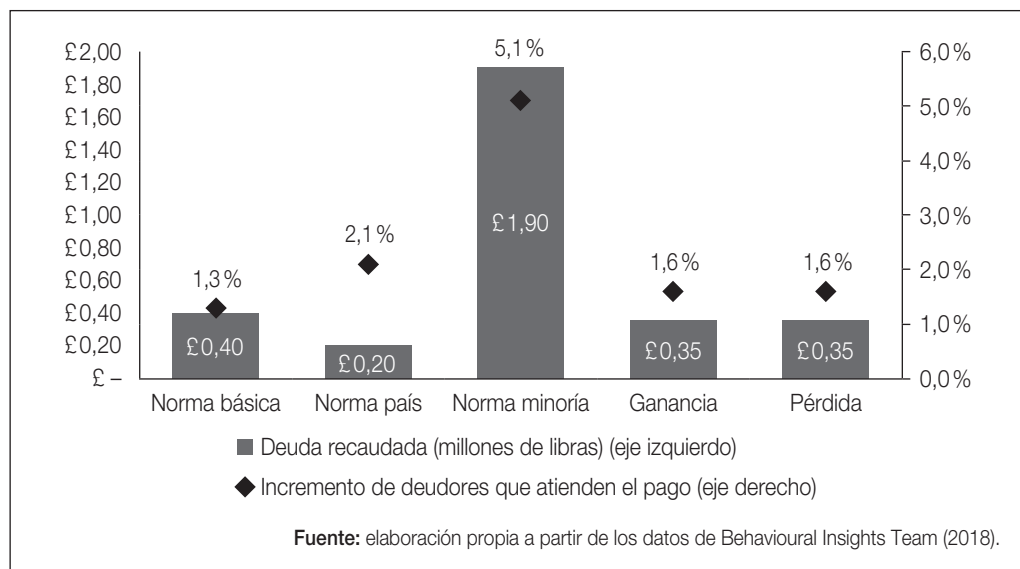
Este trabajo de investigación tiene una doble vocación, por un lado, el diseño de políticas públicas para incentivar el cumplimiento voluntario en el ámbito tributario basadas en la evidencia –que abordaremos más adelante– y, por otro, el de ser pragmático, esto es, que las propuestas que más adelante se ofrecen sean de aplicación real y efectiva en un periodo corto y medio de tiempo. Por ello, es útil acudir a las experiencias desarrolladas en otros países por agencias gubernamentales o por organismos internacionales¹³ que han creado unidades para aplicar las enseñanzas de la psicología económica.

Reino Unido fue el primer país que impulsó políticas públicas basadas en la psicología económica. En el año 2010 se crea el *Behavioural Insights Team* –equipo de perspectivas conductuales– (en adelante, BIT), uno de sus primeros experimentos estaba dirigido a aumentar la recaudación de deuda tributaria en periodo ejecutivo (*Behavioural Insights Team*, 2018, p. 28).

La consideración previa es el poder de las normas sociales, como ya vimos somos cooperadores condicionales. Se enviaron 100.000 cartas con seis mensajes distintos. El primer mensaje era la norma básica: «nueve de cada diez personas pagan sus impuestos a tiempo»; el segundo, la norma país: «nueve de cada diez personas en Reino Unido pagan sus impuestos a tiempo»; en el tercero se usaba la norma de la minoría: «nueve de cada diez personas en Reino Unido pagan sus impuestos a tiempo. Actualmente, usted es de las pocas personas que no nos ha pagado aún»; en el cuarto se hacía referencia a los bienes públicos como ganancia: «pagar impuestos significa que todos obtenemos mejores servicios públicos esenciales, como el sistema sanitario, carreteras y escuelas»; mientras que en el quinto se utilizaban los bienes públicos como pérdida: «no pagar impuestos significa que todos salimos perdiendo con peores servicios públicos esenciales, como el sistema sanitario, carreteras y escuelas»; finalmente, el grupo de control recibió la carta habitual.

¹³ La Unión Europea cuenta con el Centro Común de Investigación (*Joint Research Centre*), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos promueve este tipo de intervenciones a través del Directorio para la Gobernanza Pública (*Directorate for Public Governance*) y el Banco Mundial cuenta con la Unidad de Integración Mente, Comportamiento y Desarrollo (*Mind, Behavior, and Development Unit*). Incluso la Organización de Naciones Unidas ha puesto en práctica programas basados en la psicología económica a través del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (*United Nations Development Programme*).

Gráfico 7. Incremento del importe recaudado por mensaje con respecto al grupo de control



Como se puede observar en el gráfico, el uso de normas sociales a través de mensajes cortos es efectivo para empujar a la gente a un comportamiento. En concreto, en 23 días se recaudaron 3,2 millones de libras únicamente por el efecto de estos mensajes. De haber enviado el mensaje norma de la minoría a todos los deudores, se estima que la recaudación habría ascendido a 11,3 millones de libras.

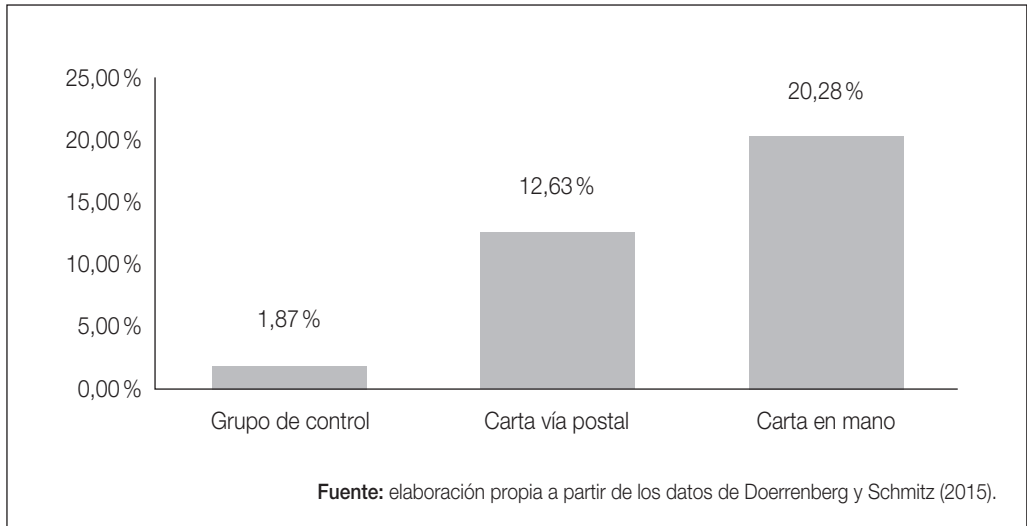
Otros experimentos realizados por el BIT trataban de aumentar las tasas de respuesta de las declaraciones tributarias (Behavioural Insights Team, 2018, pp. 13 y 34):

- Si se enviaba una carta con la página web para descargar el formulario, la tasa de respuesta era del 19 %. La intervención consistió simplemente en poner un enlace directo a la descarga del formulario, pasando a ser la tasa de respuesta del 23 %.
- En otro experimento se observó que, al tiempo de rellenar una declaración de impuestos, cambiar el mensaje que aparecía de un «gracias por acceder» a un «usted accedió», incrementó las tasas de respuesta de un 21 a un 25 %.

Una de las medidas propuestas para fomentar el cumplimiento voluntario en el ámbito tributario es aumentar la probabilidad subjetiva de ser comprobado o inspeccionado. A través del experimento realizado en Eslovenia en 2014 (Doerrenberg y Schmitz, 2015) podemos observar una forma de incrementar esta probabilidad y conocer si es efectiva. Se enviaron cartas a pequeñas empresas con un único mensaje: recordando la importancia de pagar impuestos e informando de la probabilidad (10 %) de ser objeto de una comprobación.

Algunas empresas no recibieron la carta –grupo de control–, otras recibieron la carta por vía postal y, un último grupo, la recibió en mano con la visita de un empleado de la Administración tributaria de Eslovenia. El objetivo era poner a prueba el sesgo de notoriedad –resaltando la probabilidad de ser comprobado–, la importancia de las normas morales y si el canal de comunicación era relevante. Los resultados muestran que ambas cartas aumentaron el cumplimiento tributario, pero la entregada en mano, lo hizo aún más.

Gráfico 8. Incremento en la base imponible. Variación 2013-2012



En un informe publicado por la Comisión Europea en 2016 (p. 26), «Enseñanzas psicológicas aplicadas a la política», se analizan los avances de estas enseñanzas psicológicas, su delimitación con la psicología económica y los acicates; y se realiza una revisión de medidas llevadas a cabo en distintos países en distintas áreas. El informe hace referencia al empleo de loterías fiscales. Aunque este tipo de prácticas ha sido habitual fuera de la Unión Europea, la primera lotería fiscal de la que se tiene conocimiento es en Taiwán en 1951, el informe estudia los casos de Malta (1997), Eslovaquia (2013) y Portugal (2014). La idea de la lotería fiscal en el IVA es sencilla. En las operaciones entre empresarios y profesionales, para que estos se puedan deducir el IVA que otro empresario o profesional les ha repercutido, es necesario tener la factura que documente la operación, con lo cual tienen un incentivo para pedirla. Sin embargo, los consumidores finales, al no poder deducirse el IVA, no tienen incentivos a pedir la factura, en todo caso, el incentivo es pedir que no se les repercuta el IVA, logrando un precio final menor. Con la lotería fiscal, las facturas funcionan como boletos para participar en una lotería organizada por el Estado, dando así un incentivo a los consumidores para pedir la factura: a más facturas, más probabilidad de ganar la lotería. Además, se espera que el incremento del IVA recaudado sea superior al premio

otorgado, superando la medida el análisis coste-beneficio. Los componentes de la psicología económica en los que se basa la lotería fiscal son los siguientes, en primer lugar y como ya hemos visto, somos muy malos midiendo probabilidades, cuando tenemos que calcular la probabilidad de un evento raro intervienen los siguientes «mecanismos psicológicos: focalización de la atención, sesgo de confirmación y facilidad cognitiva» [o heurística de disponibilidad] (Kahneman, 2015, p. 422), de forma que traeremos a la mente experiencias en las que recordemos a personas ganando premios o loterías, lo cual reforzará nuestra idea preconcebida de las altas probabilidades que tenemos. Además, cuando nos enfrentamos a una lotería «[t]endemos a enfocarnos más en el tamaño del premio que se disputa, que en nuestras probabilidades de ganarlo» (Behavioural Insights Team, 2018, p. 25).

La escasez de datos dificulta analizar la experiencia de estos países, no obstante, los resultados son aparentemente positivos en la medida en que aumentan la emisión de facturas. No obstante, las loterías fiscales pueden tener un efecto negativo a largo plazo al erosionar la conciencia fiscal.

5. Propuestas de mejora

5.1. Ensayos controlados aleatorizados

Las políticas públicas en el sistema tributario deben perseguir una mejora en sus elementos esenciales: suficiencia, eficiencia, equidad y neutralidad. La introducción de reformas sin un examen previo y su evaluación posterior constituye no solo un dispendio de los recursos públicos, sino también la posibilidad de perjudicar a la población.

Conseguir políticas públicas basadas en la evidencia no es una gran reforma, requiere voluntad política, pero hemos venido disfrutando de sus éxitos en otros campos desde hace mucho tiempo. La revolución de la medicina moderna se logró a través de intervenciones basadas en la evidencia en las que han sido fundamentales los ensayos controlados aleatorizados (ECA, conocidos también por sus siglas en inglés RCT, *randomized controlled trials*). En un ensayo controlado aleatorizado las personas son asignadas, de forma aleatoria, a distintos programas o a versiones distintas de un mismo programa, manteniendo un grupo de control –que no es objeto de intervención–; es importante que la asignación se realice al azar para que las personas puedan ser comparables, evitando también el sesgo de selección, de esta forma, la diferencia entre los grupos deriva de los efectos del programa.

5.2. Acicates fiscales: propuestas para España

Después de examinar las reglas heurísticas y los sesgos cognitivos, así como las experiencias en otros países, vamos a desarrollar propuestas de mejora para el caso español.

Propuesta 1. *Hacer preguntas concretas al tiempo de presentar una declaración.*

Las personas estamos más dispuestas a mentir por omisión que por acción. Si mientras se rellena una declaración surgen mensajes de este tipo: «recuerde que usted debe hacer constar todos los ingresos que ha obtenido, ¿ha incluido usted (nombre) todos sus ingresos?». Con esta pregunta aumentamos su compromiso, también al dirigirnos directamente –nombre–, y activamos su responsabilidad moral.

Propuesta 2. *Resaltar en la declaración de la renta la base imponible y no la cuota diferencial.*

Las personas tenemos aversión a las pérdidas, por eso cuando la declaración de la renta resulta a ingresar, experimentamos un dolor por la pérdida inmediata y cuantificable –efecto dotación negativo–, además es la primera cifra que aparece cuando accedemos al borrador, lo cual puede hacer que las personas se vuelvan creativas para tratar de disminuir este resultado (Thaler, 2016b, p. 431; Rees-Jones, 2018). Este primer resultado actuará como anclaje y si conseguimos bajarlo, aunque sigamos pagando, sentiremos menos dolor. Por ello, sustituyendo la cifra que actúa como anclaje, podremos alterar la experiencia del contribuyente. Para ello resaltaremos la base imponible, haciendo referencia a los ingresos menos gastos antes de impuestos que ha obtenido. Además, si la declaración resulta a devolver, es decir, como ganancia y no como una pérdida –teoría de las perspectivas– la satisfacción será aún mayor.

Propuesta 3. *Aumentar pagos a cuenta para que más autoliquidaciones sean a devolver.*

Para lograr este objetivo en el ámbito del IRPF puede modificarse el cálculo de la retención previsto reglamentariamente. También puede incluirse una casilla –marcada por defecto– en el modelo 145 de comunicación de datos al pagador que determine una cuota diferencial a devolver, como puede ser una aportación automática a un plan de pensiones elegido por el contribuyente directamente desde la nómina, evitando la aversión a las pérdidas, pero sin que esta aportación se tenga en cuenta en el cálculo de la retención, de forma que el hecho de que el pagador conozca este beneficio fiscal no afecte a la retención practicada. Otra opción sería que, tras presentar la autoliquidación, se informe del tipo medio efectivo de gravamen con un mensaje emergente, indicándole que se lo comunique a su pagador para que le aumente el porcentaje de retención y así el próximo año no tenga que pagar.

Propuesta 4. *Enmarcar el resultado de la declaración de la renta como una ganancia.*

Si no puede aumentarse el número de autoliquidaciones a devolver, aumentando los pagos a cuenta, o si resaltar la base imponible no provoca suficiente efecto ancla, debe enmarcarse el pago de la cuota diferencial como una ganancia, para lo cual se le puede informar de la cuota que pagan otras personas del mismo sector o de la misma zona geográfica –código postal–, por ejemplo los de mayores quintiles de renta para verificar que la cuantía es mayor, en caso contrario podría resultar contraproducente.

Propuesta 5. *Destinar la devolución de la renta a más pagos a cuenta o ahorros.*

Cuando una persona obtiene la devolución de la declaración de la renta lo considera un dinero caído del cielo (Thaler, 2016b, p. 430), al tiempo de solicitar la devolución se puede

ofrecer la posibilidad –marcada por defecto– de entregárselo a la AEAT a cuenta de la declaración del próximo año para que aumenten las probabilidades de que el próximo año la declaración vuelva a resultar a devolver, o bien ofrecer la posibilidad de ingresarlo en un plan de pensiones, logrando también una más probable devolución el próximo año, al tiempo que aumenta el ahorro. Debido al sesgo del presente, cualesquiera de las dos últimas opciones son difíciles de alcanzar por la tasa de descuento de la devolución al tiempo de solicitarla, en consecuencia, se podría marcar esta opción antes de empezar a rellenar la declaración, o dejar marcada una opción para el año siguiente, que podrá desmarcarse.

Propuesta 6. *Cuenta bancaria que solo sirva para pagar impuestos con intereses exentos.*

La contabilidad mental nos hace clasificar el dinero en categorías para distintos gastos, entre los cuales están los impuestos. Cuando pagamos impuestos sentimos el dolor de la pérdida, este dolor vendrá determinado por el tiempo, es decir, «estamos dispuestos a pagar más antes, menos después, y aún menos durante» y por la atención (Ariely y Kreisler, 2018, pp. 110-111). De forma que, si adelantamos el pago y evitamos prestar atención en el momento del pago efectivo, el dolor de pagar impuestos será menor. Para ello se puede crear una cuenta bancaria en la que se cargarán todos los impuestos, pero exclusivamente impuestos. Las personas podrán realizar aportaciones en cualquier momento, pero sin posibilidad de retirar el dinero aportado. Los rendimientos que se obtengan con el saldo estarán exentos y podrán retirarse. Este saldo funcionará además como una garantía de cobro de la Hacienda pública.

Propuesta 7. *Mandar cartas con sobres de colores.*

Las personas no procesamos bien el exceso de información, en este sentido la simplificación es una herramienta para comunicar mejor y obtener más atención, los colores son efectivos en este sentido (Thaler, 2016b, p. 366), por ello, podrían mandarse sobres de color azul para cartas informativas o requerimientos de información, reservando el color amarillo para cartas relacionadas con los procedimientos de gestión, inspección o de recaudación dirigidos contra el propio obligado tributario. En el caso de obligados a relacionarse electrónicamente con la administración, el color podría ser la propia carta.

Propuesta 8. *Hacer las cartas más simples, con pocos mensajes y muy claros.*

Los mensajes sencillos y directos son más efectivos y obtienen una mayor tasa de respuesta. Se podrían mandar cartas muy sencillas con un código QR o enlace directo para ver el contenido íntegro más detallado –carta tradicional–.

Propuesta 9. *Historial de buenos contribuyentes.*

Como vimos anteriormente, las personas actuamos para preservar una imagen positiva de nosotros mismos. Se puede crear un historial de buenos contribuyentes al que se accede con puntos por presentar en tiempo y forma las distintas obligaciones tributarias. Pertenecer al colectivo de buenos contribuyentes puede implicar beneficios, como tramitación preferente o simplificada de procedimientos. Las personas que hayan accedido al colectivo querrán permanecer en él –sesgo por defecto–, pero puede amenazársele con que un solo incumplimiento le expulsará inmediatamente –aversión a las pérdidas–.

Propuesta 10. *Reforzar la norma social positiva de pagar impuestos.*

Debe procederse a un ajuste de los valores sociales, que pagar impuestos sea algo visible y loable. Una opción sería la ceremonia del Potlacht que propone Conthe (2014, p. 287) en la que el jefe del Estado recibe de forma solemne a las personas que más han contribuido a las arcas públicas. También debería incorporarse la posibilidad de compartir el resultado de la declaración en redes sociales con un mensaje: «yo ya he pagado mis impuestos, este año xxx euros». Compartir en Twitter, Facebook, Instagram.

Propuesta 11. *Concentrar esfuerzos en quienes inicien actividades económicas.*

Para aumentar la probabilidad subjetiva de ser objeto de una comprobación e inspección es importante tanto el contacto directo con personal de la Administración tributaria, como el momento de inicio de la actividad, ya que somos particularmente propensos a cambiar nuestros hábitos durante periodos de transición. La intervención inicial de la AEAT puede generar un efecto ancla sobre el nivel de comprobación que se desarrolla, una vez que se genera el ancla, el sesgo de confirmación tenderá a reafirmarlo.

Propuesta 12. *Aumentar la probabilidad percibida de la sanción.*

Para aumentar la probabilidad subjetiva de un evento, podemos acudir a la heurística de disponibilidad. Cuando un obligado tributario proceda a realizar una autoliquidación tributaria, podría aparecer, si dispone de él, su historial de sanciones tributarias, ordenadas por fecha o cuantía. Si no dispusiera de expedientes sancionadores, liquidaciones giradas por la AEAT y, si tampoco dispusiera de estas, podrían enseñarse estadísticas de otros contribuyentes del mismo sector o zona geográfica, ordenados por la importancia de las sanciones –sesgo de notoriedad–.

Propuesta 13. *Loterías fiscales.*

Hemos visto que en otros países se han desarrollado loterías fiscales en el ámbito del IVA, logrando más emisión de facturas y, cuando hay datos, mayor recaudación. No obstante, puede ser una amenaza para la conciencia fiscal a largo plazo. Por tanto, pueden introducirse loterías no continuas –v. gr. cada dos años–, también en otros impuestos como en el IRPF, donde el premio sería la devolución de toda la cuota líquida, con un mínimo y un máximo, pero previa comprobación exhaustiva de todos los elementos de la obligación tributaria.

Propuesta 14. *Comparar IRPF con el de otros países para saber cuánto se paga y de los beneficios del sector público que se disfrutan.*

Para apreciar la relación entre las obligaciones materiales y formales derivadas de los impuestos y los bienes y servicios públicos recibidos, se podría calcular el IRPF extranjero que pagaría el contribuyente en otro país, manteniendo las mismas condiciones socioeconómicas –se puede estimar por deciles de renta–. El fundamento tras esta propuesta es el concepto de utilidad de transacción (Thaler, 2016b, p. 102). Podemos entender que los impuestos es el precio a pagar por los bienes y servicios públicos, por tanto, cuando pagamos impuestos estamos realizando una compra, una transacción. Las personas cuando realizamos compras y queremos comparar objetos, como no somos buenos comparando, acudimos a la variable más sencilla: el precio –aunque confundamos precio con valor–, el

precio es, de acuerdo con Thaler, la calidad percibida de la transacción. Aquí es donde entra la utilidad de transacción que determinará el placer o el desasosiego que experimentamos con una transacción al comparar –por diferencia– el precio esperado y el precio final. Dado que es difícil medir los bienes y servicios públicos que recibimos, si queremos comparar los que recibimos con los de otros países, acudiremos al precio de estos, es decir, a los impuestos pagados, de forma que, si pagamos menos impuestos que el resto, estaremos más contentos. Para realizar una mejor comparación, se puede aplicar el tipo medio de IVA a los ingresos del contribuyente y así ofrecer una cuantía más real.

Propuesta 15. *Declaración de la renta automática.*

La última propuesta trata de extender el modelo de declaración de la renta automática de Vizcaya y Navarra al resto de España, logrando una mayor simplificación y aplicando el sesgo por defecto. Podría valorarse la posibilidad de implantarla para todos los casos, tanto a ingresar como a devolver, de forma que quien sepa que no tiene que modificar ningún dato en su declaración, no comprobará si el resultado es positivo o negativo, evitando la tentación de minorar artificialmente una cuota diferencial a devolver como consecuencia de la aversión a las pérdidas y el efecto dotación negativo.

6. Conclusiones

La idea central que vertebra este trabajo es el cumplimiento voluntario en el ámbito tributario. Lograr un mejor y mayor cumplimiento de las complejas obligaciones tributarias desde la información y asistencia informada por la psicología económica.

Tradicionalmente se han abordado los incentivos al cumplimiento voluntario desde un punto de vista económico –análisis coste-beneficio–, para pasar más adelante a incorporar elementos sociológicos –como la conciencia fiscal– y desarrollar distintas perspectivas desde las que luchar contra el fraude fiscal como fenómeno multicausal.

Para dar una mayor perspectiva, basada en la evidencia, a los incentivos al cumplimiento voluntario en el ámbito tributario traemos la psicología económica. Se pretende incorporar asunciones psicológicamente realistas al análisis de la toma de decisiones económicas, en particular, las tributarias. De forma que si conocemos cómo y por qué toman decisiones las personas en un contexto de incertidumbre podremos intervenir y modificar alguno de los elementos para dirigir su comportamiento hacia el cumplimiento voluntario.

Para comprender estos mecanismos de toma de decisiones hemos acudido a las reglas heurísticas y a los sesgos cognitivos. Hemos visto que las personas no buscamos nuestro propio interés, estamos dispuestos a cooperar aun cuando nos perjudique, somos criaturas sociales a las que les afectan lo que hagan el resto de personas, las normas sociales y la visión que tenemos de nosotros mismos. Preferimos vivir en el presente y sentimos resistencia al cambio. Somos muy malos estimando probabilidades y, para ello, acudiremos a prejuicios

o recuerdos fácilmente accesibles en la memoria, lo que acabará provocando que sobreestimemos probabilidades bajas. Finalmente y, sobre todo, somos aversos a las pérdidas.

Para orientar el comportamiento de los obligados tributarios, nos servimos de los acicates –fiscales– y de la arquitectura de las decisiones. Los acicates fiscales pretenden utilizar los sesgos de las personas para condicionar su comportamiento en un sentido determinado.

De acuerdo con estas consideraciones, se proponen para España una serie de acicates fiscales cuya implementación debe realizarse previa evaluación de su efectividad. Para esta evaluación se recomienda la realización de ensayos controlados aleatorizados.

El objetivo, en definitiva, sigue siendo lograr un mejor y mayor cumplimiento voluntario para alcanzar un sistema tributario suficiente, eficiente, equitativo y neutro y, al mismo tiempo, poder utilizar los recursos materiales y humanos de los que dispone la AEAT en la lucha contra el fraude fiscal más complejo.

Referencias bibliográficas

- Álvarez, S. y Herrera, P. M. (2004). La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios. *Documentos de Trabajo*, 16. Instituto de Estudios Fiscales.
- Área de Sociología Tributaria. (2018). Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2017. *Documentos de Trabajo*, 13/2018. Instituto de Estudios Fiscales.
- Ariely, D. y Kreisler, J. (2018). *Las trampas del dinero: Cómo controlar tus impulsos, gastar con cabeza y vivir mejor*. Barcelona: Ariel.
- Ashraf, N., Camerer, C. F. y Loewenstein, G. (2005). Adam Smith, Behavioral Economist. *Journal of Economic Perspectives*, 19(3), 131-145.
- Banco Mundial. (2015). Informe sobre el desarrollo mundial 2015: Mente, sociedad y conducta. Cuadernillo del *Panorama general*. Washington DC: Banco Mundial. DOI: 10.1596/978-1-4648-0342-0.
- Behavioural Insights Team. (2010). MINDS-PACE. Influencing behaviour through public policy. *Cabinet Office*. DOI: 10.1021/ja055436z.
- Behavioural Insights Team. (2018). EAST-Cuatro maneras simples de aplicar las ciencias del comportamiento. *Cabinet Office*.
- Bø, E., Slemrod, J. y Thoresen, T. O. (2014). Taxes on the internet. Deterrence effects of public disclosure. Statistics Norway Research department. *Discussion Papers*, 770.
- Centro de Investigaciones Sociológicas. Opinión pública y política fiscal [para los años 2000 a 2010]. (Consultado: 25 de noviembre de 2018). Recuperado de <http://www.cis.es/cis/opencv/ES/2_bancodatos/estudios/listaTematico.jsp?tema=70&todos=no>.
- Comisión Europea: Sousa Lourenço, J., Ciriolo, E., Rafael Almeida, S. y Troussard, X. (2016). *Behavioural Insights Applied to Policy: European Report 2016*. EUR 27726 EN; DOI: 10.2760/903938.
- Conthe, M. (2014). *Pensar con arte: historias que el zorro le contó al erizo*. Madrid: Biblioteca Nueva.
- DeScioli, P., Asao, K. y Kurzban, R. (2012). Omissions and Byproducts across Moral

- Domains. *PLOS ONE* 7(10): e46963. DOI: 10.1371/journal.pone.0046963.
- Doerrenberg, P. y Schmitz, J. (2015). Tax Compliance and Information Provision – A Field Experiment with Small Firms. ZEW - Centre for European Economic Research. *Discussion Paper No. 15-028*. DOI: 10.2139/ssrn.2608118.
- Garz, M. y Pagels, V. (2018). Cautionary Tales: Celebrities, the News Media, and Participation in Tax Amnesties. *CESifo Working Paper Series No. 6795*.
- Hacienda Foral de Bizkaia. Memoria Anual de la Hacienda Foral 2016. (Consultado: 27 de octubre de 2018). Recuperado de <http://www.bizkaia.eus/fitxategiak/05/ogasuna/memoriak/memoria_2016.pdf?idioma=CA>.
- Hacienda Tributaria Navarra. Memoria de Hacienda Tributaria de Navarra. Año 2017. (Consultado: 27 de octubre de 2018). Recuperado de <<https://memoriahacienda2017.navarra.es/>>.
- Kahneman, D. (2015). *Pensar rápido, pensar despacio*. Barcelona: Debate.
- Kahneman, D., Knetsch, J. L. y Thaler, R. (1991). Anomalies: The endowment effect, loss aversion, and status quo bias. *Journal of Economic Perspectives*, 5(1), 193-206.
- Kahneman, D. y Tversky, A. (1972). Subjective Probability. A judgement of Representativeness. *Cognitive Psychology*, 3, 430-454.
- Kahneman, D. y Tversky, A. (1979). Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk. *Econometrica*, 47(2), 263-292. DOI: 10.2307/1914185.
- Lagares, M. et al. (2014). *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*.
- Lewis, M. (2017). *Deshaciendo errores: Kahneman, Tversky y la amistad que nos enseñó cómo funciona la mente*. Barcelona: Debate.
- McCaffery, E. J. y Baron, J. (2004). Framing and taxation: evaluation of tax policies involving household composition. *Journal of Economic Psychology*, 25(6), 679-705.
- Nagin, D. S. (2013). Deterrence in the Twenty-First Century. *Crime and Justice in America*, 42(1), 199-263. DOI: 10.1086/670398.
- Rees-Jones, A. (2018). Quantifying Loss-Averse Tax Manipulation. *The Review of Economic Studies*, 85(2), 1.251-1.278. DOI: 10.1093/restud/rdx038.
- Sunstein, C. R. (2014). The Ethics of Nudging. DOI: 10.2139/ssrn.2526341.
- Thaler, R. (1985). Mental accounting and consumer choice. *Marketing Science*, 4(3), 199-214.
- Thaler, R. (2016a). Behavioral Economics: Past, Present and Future. *American Economic Review*, 106(7), 1.577-1.600. DOI: 10.1257/aer.106.7.1577.
- Thaler, R. (2016b). *Todo lo que he aprendido con la psicología económica*. Barcelona: Ediciones Deusto.
- Thaler, R. y Sunstein, C. R. (2003). Libertarian Paternalism. *American Economic Review*, 93(2), 175-179. DOI: 10.1257/000282803321947001.
- Thaler, R. y Sunstein, C. R. (2009). *Un pequeño empujón: El impulso que necesitas para tomar mejores decisiones sobre salud, dinero y felicidad*. Barcelona: Taurus.
- Tversky, A. y Kahneman, D. (1973). Availability. A Heuristic for Judging Frequency and Probability. *Cognitive Psychology*, 5(2), 207-232. DOI: 10.1016/0010-0285(73)90033-9.
- Tversky, A. y Kahneman, D. (1974). Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases. *Science*, 185(4157), 1.124-1.131. DOI: 10.1126/science.185.4157.1124.
- Tversky, A. y Kahneman, D. (1984). Choices, Values, and Frames. *American Psychologist*, 39(4), 341-350.



El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales

Andrés Báez Moreno

*Profesor titular de Derecho Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid*

Este trabajo ha sido finalista del **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

La lista negra española de paraísos fiscales, desde la introducción de mecanismos de actualización automática en 2003 y tras la eliminación de estos en 2014, presenta notables problemas de interpretación y seguridad jurídica que se analizan de forma detallada en el trabajo. Por otro lado, la falta de actualización de la lista y el diseño de las reglas antiparaíso en España plantea problemas de legalidad ordinaria, de constitucionalidad y de conformidad con el Derecho de la Unión Europea y del Acuerdo del Espacio Económico Europeo que se analizan también en detalle.

Palabras clave: competencia fiscal perniciosa; paraísos fiscales; listas negras.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 09-09-2019

Cómo citar: Báez Moreno, A. (2019). El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 37-82.



A black future for the Spanish tax haven blacklist

Andrés Báez Moreno

Abstract

Since the incorporation of automatic update procedures in 2003 and, particularly, since their elimination in 2014 the Spanish tax havens blacklist poses serious interpretative problems which are considered in detail in this article. Moreover, the significant lack of update in the list and the particular design of certain defensive rules in the Spanish tax haven regime generates legal, Constitutional and European (EU and EEA Law) Law problems which are also analyzed.

Keywords: harmful tax competition; tax havens; blacklists.

Citation: Báez Moreno, A. (2019). El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 37-82.



Sumario

1. Introducción: objeto y ámbito de este trabajo
 2. ¿Quiénes están? El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio: una lista negra con todos sus inconvenientes y, sin embargo, muy insegura
 - 2.1. Los cambios introducidos en 2003. El Real Decreto 116/2003, de 31 de enero: una válvula de escape de la lista original de PF de 1991
 - 2.2. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Los primeros problemas de seguridad jurídica y la pérdida total de fundamento aparente para la lista española de PF
 - 2.3. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre: un fundamento legal explícito para la inclusión de Estados o territorios en la lista de PF y la eliminación de los mecanismos de actualización automática
 3. Ni son todos los que están ni están todos los que son: las consecuencias jurídicas de la falta de revisión de la lista española de PF
 - 3.1. La falta de actualización de la lista de PF: el incumplimiento de un deber de actualización que conduce a situaciones ilegales
 - 3.2. Los tratos discriminatorios no justificados o no proporcionales en la lista de PF: la posible inconstitucionalidad o vulneración del Derecho de la Unión Europea o del Derecho del Espacio Económico Europeo
 - 3.2.1. La lista española de PF y la prohibición de discriminación en la Constitución española
 - 3.2.2. La lista española de PF y las libertades comunitarias en el Derecho de la Unión Europea
 - 3.2.3. La lista española de PF y las libertades en el AEEE
 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Notas:

Este trabajo se ha beneficiado notablemente de los comentarios críticos que, a una versión anterior, realizó el Prof. Dr. Hugo López López de la Universidad Pública de Navarra a quien, como siempre, debo agradecer la notable mejora que experimenta cualquier manuscrito que haya pasado por sus manos antes de su publicación definitiva.

Puede contactar al autor en andres.baez@uc3m.es

1. Introducción: objeto y ámbito de este trabajo

A diferencia de otros conceptos tributarios menos sugerentes, el de los paraísos fiscales (PF, en adelante) es uno que el público (en principio no especialista) maneja con profusión. A ello han contribuido especialmente los periodistas que, guiados por casos más o menos mediáticos que involucran sobre todo a deportistas o artistas y, en menor medida, también a políticos, no dudan en «calificar» como «paraíso fiscal» a cualquier Estado o territorio que, siempre según el parecer del reportero en cuestión, tenga un régimen fiscal especialmente benigno, facilite la domiciliación de sociedades con poca o nula sustancia económica o, simplemente, *suene paradisíaco* por motivos que solo el periodista en cuestión conoce. Siendo grave, esta falta de precisión no deja de ser un episodio más de la ligereza con la que, en ocasiones, la profesión periodística aborda temas tributarios y que aconseja, hoy más que nunca, una mayor especialización o, al menos, un mayor rigor técnico en el quehacer diario de ese colectivo. No obstante, esta falta de rigor jurídico resulta insoportable cuando quien adolece de ella es un profesional del Derecho que llega a realizar afirmaciones del siguiente tenor:

Los paraísos fiscales, incluidos los que como Belice y Uruguay lo **son de hecho** y en **sentido técnico aunque no en sentido normativo** (por no figurar en el RD 1080/1991 que contiene la lista española de paraísos fiscales), son países que: a) permiten residenciar en ellos sociedades con total opacidad de sus propietarios y rentas; y b) eximen de tributación a las rentas obtenidas por las mismas fuera de su territorio¹.

Para evitar que el concepto de PF quedara al albur de las consideraciones particulares de los distintos agentes jurídicos y guiado esencialmente por el pragmatismo, el Gobierno español decidió, hace casi treinta años, utilizar la técnica más sencilla, de entre las disponibles, para configurar un régimen fiscal especial para las operaciones realizadas en paraísos fiscales o a través de los mismos. En efecto, el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (RD de PF, en adelante) instituyó el sistema de «lista negra» limitándose a enumerar hasta 48 Estados y territorios que debían considerarse PF. El régimen se complementa con toda una serie de reglas especiales, contenidas normalmente en las leyes reguladoras de cada impuesto, y que imponen tratos desfavorables para las operaciones que se realizan por residentes en

¹ Escrito de Acusación de la Fiscal de 12 de junio de 2013 formulando querrela por tres presuntos delitos contra la Hacienda Pública contra Lionel Andrés Messi Cuccittini. La negrita es nuestra.

dichos Estados o territorios o para operaciones realizadas en dichos Estados, o a través de los mismos, por residentes en España². Desde esta perspectiva bien puede hablarse de un régimen fiscal especial de los paraísos fiscales (RFEPF, en adelante) (Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2004, p. 7) cuyo presupuesto de hecho se regularía conjuntamente por el RD de PF –estableciendo si una jurisdicción es o no un PF– y por la regla especial de que se trate que siempre tendrá un presupuesto de hecho ligado de una u otra forma con una operación realizada en o a través de un PF y una consecuencia jurídica que consistirá en la aplicación de un régimen fiscalmente más gravoso que el ordinario para ese tipo de operaciones. Desde esta perspectiva podría pensarse que este régimen fiscal no plantea problema alguno más allá de las particulares cuestiones de interpretación que pueda presentar cada regla especial de las que integran el régimen. Nada más alejado de la realidad.

De un lado, y aunque pueda parecer increíble en un sistema de lista negra, las progresivas reformas de la regulación de los PF han terminado generando dudas sobre si determinados Estados o territorios deben o no seguir considerándose como tales. Por otro, la falta de actualización detallada de la lista –más allá de determinados procedimientos automáticos a los que se hará referencia más adelante– provoca que algunos Estados que, en su momento, debieron ser excluidos de la lista permanezcan en ella; de igual manera otros Estados o territorios que quizás cumplían los requisitos para ser incluidos en la lista negra nunca han figurado en la misma. Este trabajo pretende dar respuesta a estos problemas analizando qué jurisdicciones o territorios deben ser considerados paraísos fiscales a efectos del ordenamiento tributario español (epígrafe 2); qué efectos jurídicos puede tener el hecho de que sigan siendo considerados paraísos fiscales territorios que teóricamente deberían haber salido de la lista mientras que otros que nunca figuraron en ella cumplen plenamente los requisitos para integrarse en la misma (epígrafe 3); el trabajo se cierra con una breve conclusión (epígrafe 4).

2. ¿Quiénes están? El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio: una lista negra con todos sus inconvenientes y, sin embargo, muy insegura

Fue el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (RD de PF) el que introdujo en España, por primera vez, una lista negra de PF³. La lista original ha sido objeto de duras críticas entre las que debe destacarse: a) Ni en la exposición de motivos del RD de PF ni en ninguna otra fuente⁴ existe justificación alguna para la inclusión o la no inclusión de un Estado o territorio en la lista. En definitiva, el RD no hace explícitos los criterios que pueden conducir a califi-

² Se trata de medidas que afectan esencialmente al impuesto sobre la renta de las personas físicas (9 medidas concretas), al impuesto sobre sociedades (14 medidas concretas) o al impuesto sobre la renta de no residentes (8 medidas concretas).

³ No creemos necesario reproducir aquí la lista negra original que puede verse en el artículo 1 del RD de PF.

⁴ Al tratarse de un real decreto no existen materiales que permitan consultar la historia normativa de la lista.

car a una jurisdicción como PF⁵ ni tampoco un análisis detenido de la lista permite inducir dichos criterios⁶. b) Aun cuando la exposición de motivos del RD indicara que «(la lista) debería quedar *sujeta a las modificaciones que dicten la práctica, el cambio en las circunstancias económicas y la experiencia en las relaciones internacionales*», lo cierto es que el mismo no preveía instrumento alguno para su actualización; de hecho, hasta la siguiente reforma de la lista –operada en 2003– ningún Estado o territorio salió o entró en la misma y ello a pesar de que en esos años muchos Estados (incluidos o no en la lista) realizaron importantes reformas que, potencialmente, podrían haber cambiado las características peculiares conforme a las que en 1991 fueron o no incluidas en la lista negra original⁷.

A pesar de sus notabilísimas deficiencias, la lista de PF del RD 1080/1991 presentaba una gran ventaja que es, precisamente, la que suele atribuirse a los sistemas de lista negra: proporcionaba máxima seguridad jurídica en la medida en que solo a las operaciones realizadas en o desde esas jurisdicciones le eran aplicables las reglas del RFEPF que, paulatinamente, fueron introduciéndose en el ordenamiento tributario español⁸. No obstante, a partir de 2003, las sucesivas reformas del RD de PF y, en general, del régimen de los PF, aunque orientadas a flexibilizar la lista y, en general, el propio concepto de PF terminaron generando cierta incertidumbre que tratamos de describir a continuación al hilo del análisis de esas reformas.

2.1. Los cambios introducidos en 2003. El Real Decreto 116/2003, de 31 de enero: una válvula de escape de la lista original de PF de 1991

El Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, sin afectar a la lista negra original de PF introdujo un nuevo y crucial artículo 2 en el RD de PF del siguiente tenor literal:

⁵ Esta falta total de criterios normativos claros ha sido denunciada de forma reiterada por la doctrina española: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, p. 8); García Prats (2001, p. 804).

⁶ No obstante, algunos autores, aunque sin referenciar un estudio pormenorizado de los 48 Estados o jurisdicciones indican que lo común a todos ellos es la existencia de una baja o nula tributación sobre la renta y un cierto grado de opacidad informativa: Martos (2007, p. 67); Calderón Carrero (2008, p. 228).

⁷ Ello ha sido objeto de duras críticas en la doctrina española: Gutiérrez de Pablo (1995, pp. 5 *et seq.*); Salto van der Laet (2000, pp. 49-88); Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, pp. 8-9); Martos (2007, p. 67). Este extremo ha sido denunciado incluso por prominentes figuras de la Administración tributaria española: Pérez Rodilla (2006, p. 942).

⁸ Además las necesidades de seguridad jurídica eran crecientes en relación con el régimen especial de los paraísos fiscales pues si bien, en 1991, solo integraba ese régimen una norma específica que fue para la que la lista fue creada inicialmente –no aplicación de la exención reconocida por regla general en el régimen español para los intereses y las ganancias de capital obtenidas por no residentes por la tenencia o transmisión de títulos de deuda pública española– a partir de esa fecha las normas antiparaiso proliferaron en el ordenamiento tributario español.

Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor.

Este cambio normativo facilitó, en principio, que pudieran abandonar la lista de PF toda una serie de jurisdicciones y territorios que firmaron con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria (AIIT, en adelante) o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información (CDI, en adelante) desde el momento en que los mismos entraron en vigor⁹. Lo cierto es que este cambio no resolvió prácticamente ninguno de los problemas que se habían denunciado en relación con la lista original de PF contenida en el RD. En efecto, el mecanismo automático de salida que introdujo el Real Decreto 116/2003 seguía sin garantizar que pudieran salir de la lista de PF Estados y territorios que no cumplían los requisitos teóricos para figurar en la misma y, sobre todo, tampoco permitía que otros Estados o territorios que sí cumplían tales requisitos pudieran integrarse finalmente en ella. En todo caso, sí que conviene indicar que, tras la reforma operada en 2003, la lista de PF seguía siendo igual de segura que en su versión original de 1991 pues, más allá de determinar las fechas de entrada en vigor de los CDI o AIIT –aspec-

⁹ Andorra firmó un AIIT con España que entró en vigor el 10 de febrero de 2011; posteriormente Andorra firmó un CDI con España que entró en vigor el 26 de febrero de 2016. Aruba firmó un AIIT con España que entró en vigor el 27 de enero de 2010. Bahamas firmó un AIIT con España que entró en vigor el 17 de agosto de 2011. Barbados firmó un CDI con España que entró en vigor el 14 de octubre de 2011. Chipre firmó un CDI con España que entró en vigor el 28 de mayo de 2014. Hong Kong firmó un CDI con España que entró en vigor el 16 de abril de 2012. Jamaica firmó un CDI con España que entró en vigor el 16 de mayo de 2009. Malta firmó un CDI con España que entró en vigor el 12 de septiembre de 2006. Las Antillas Neerlandesas firmaron un AIIT con España que entró en vigor el 27 de enero de 2010; debe indicarse que las Antillas Neerlandesas dejaron de existir formalmente el 10 de octubre de 2010. El Gobierno del Reino de los Países Bajos ha confirmado la aplicación del Acuerdo de conformidad con el Derecho Internacional a Curazao, San Martín y las islas neerlandesas del Caribe (Bonaire, San Eustaquio y Saba). Omán firmó un CDI con España que entró en vigor el 19 de septiembre de 2015. Panamá firmó un CDI con España que entró en vigor el 25 de julio de 2011. San Marino firmó un AIIT con España que entró en vigor el 2 de agosto de 2011. Singapur firmó un CDI con España que entró en vigor el 2 de febrero de 2012. Trinidad y Tobago firmó un CDI con España que entró en vigor el 28 de diciembre de 2009. Emiratos Árabes Unidos firmó un CDI con España que entró en vigor el 2 de abril de 2007. El caso de Luxemburgo es peculiar al igual que lo fue su inclusión en la lista de PF original de 1991. En este caso, el Protocolo al CDI entre España y Luxemburgo de 2009 indica que, a partir de su entrada en vigor, que se produjo el 16 de julio de 2010, dejará de considerarse al Gran Ducado de Luxemburgo como paraíso fiscal. Esto significa que aun cuando en la lista de PF sigan apareciendo 48 Estados y territorios solo 33 siguen siendo tales a efectos de la aplicación de la normativa antiparaíso. Otros Estados y territorios calificados como PF negocian en este momento AIIT (Bermuda, Islas Caimán, Islas Cook, Guernesey –ya ratificado por Guernesey–, Isla de Man –ya ratificado por la Isla de Man–, Jersey, Macao, Mónaco y Santa Lucía) o CDI (Mauricio) con España.

to este poco problemático— la salida de la lista operaba de forma automática y sin plantear problema alguno de interpretación¹⁰.

No obstante, la reforma operada en 2003 sí que entraña una novedad fundamental y es que, por vez primera, el «legislador» parece dar a entender, siquiera sea de forma implícita, cuáles son los criterios para que un Estado o territorio figure o no en la lista negra de PF. El propio diseño del mecanismo automático de salida —firma de un AIIT o de un CDI con cláusula de intercambio de información— parece indicar que lo determinante para figurar en la lista es no intercambiar información tributaria con España de un modo satisfactorio. Este cambio operado en España en 2003 parece además coherente con algunos movimientos producidos a nivel mundial en relación con el concepto de PF y jurisdicciones no cooperativas. En efecto, el Informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, en adelante) de 1998 sobre Competencia Fiscal Perniciosa describió cuatro factores determinantes en la identificación de un PF a efectos del informe (OECD, 1998, pp. 22-26): a) Inexistencia de impuestos sobre la renta o existencia de impuestos sobre la renta de carácter nominal; b) Inexistencia de efectivo intercambio de información tributaria; c) Falta de transparencia respecto a la normativa aplicable o la práctica administrativa en el país; y d) Existencia de «regímenes tributarios estancos»¹¹. Sin embargo, poco tiempo después, la OCDE alteró sustancialmente estos criterios al indicar que la inexistencia de impuestos sobre la renta o de impuestos sobre la renta de carácter meramente nominal no era suficiente, por sí sola, para caracterizar a una jurisdicción como paraíso fiscal (OECD, 2001, p. 7). Por otro lado, otros pasajes del propio Informe de Progreso de 2001 dan a entender que es la falta de efectivo intercambio de información el factor crucial para calificar a un Estado o territorio como «paraíso fiscal no cooperativo»¹². En resumidas cuentas, si bien la lista española original de PF nunca hizo explícitos los criterios abstractos para que un Estado o territorio pudiera ser calificado como tal, lo cierto es que, al menos a partir de

¹⁰ Todo ello sin perjuicio de que, como han sugerido algunos autores, resultaría más garantista que la lista del RD de PF variara cada vez que un Estado o territorio abandonara la misma de acuerdo con la cláusula de exclusión automática: Calderón Carrero (2008, p. 228); García Heredia (2007, p. 532).

¹¹ Creemos que esta es la mejor traducción para el término inglés *ring fencing* que, según el Informe de Competencia Fiscal Perniciosa, hace referencia a regímenes fiscales totalmente aislados de la economía doméstica ya sea mediante su aplicación exclusiva a no residentes o a través de la prohibición para los beneficiarios del régimen de participar en la economía doméstica (OECD, 1998, p. 26).

¹² En particular cuando se indica:

El Informe de 1998 indicaba que la inexistencia de actividad sustancial era uno de los criterios a los que debía recurrirse para calificar una jurisdicción como paraíso fiscal. Sin embargo, y como ya se anticipó en el párrafo 55 del propio Informe de 1998, determinar cuándo una actividad es suficientemente sustancial no es tarea fácil. [...] A la vista de sus discusiones con diversos Estados, el Comité concluyó que no debía usar este método para determinar si un paraíso fiscal debía calificarse como no cooperativo. Por lo tanto, el Comité ha decidido que se recurrirá exclusivamente a los criterios de transparencia y efectivo intercambio de información para determinar qué jurisdicciones se consideran paraísos fiscales no cooperativos (OECD, 2001, p. 10).

2003, parece claro que es la falta de efectivo intercambio de información por parte de una jurisdicción la que justifica su inclusión (y en su caso) su exclusión de la lista negra (Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2004, pp. 15-16) y ello aunque el RD de PF siga sin hacer explícitos esos criterios.

2.2. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Los primeros problemas de seguridad jurídica y la pérdida total de fundamento aparente para la lista española de PF

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (Ley 36/2006, en adelante), introdujo novedades muy relevantes en el régimen español de los PF. Por su importancia práctica conviene reproducir dicha norma de forma literal:

1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente. Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen. Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.
2. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sociedades o al impuesto sobre la renta de no residentes, según corresponda. A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.
3. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios a los que resulte de aplicación: a. Un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho

convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; o b. Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición.

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

4. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

5. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional.

La reforma operada por la Ley 36/2006 supuso una serie de cambios, quizás sutiles, pero en todo caso determinantes, en el régimen jurídico de los PF en España. Estos cambios han provocado, de un lado, las primeras incertidumbres en nuestro sistema respecto de qué Estados o territorios deben calificarse como PF. De otro, la nueva regulación obliga a replantearse si el fundamento para la inclusión de una jurisdicción en la lista que, al menos a partir de 2003, parecía clara –la falta de efectivo intercambio de información– sigue o no siendo aplicable a la regulación vigente desde 2006. Nos ocupamos de estas dos cuestiones por separado.

El párrafo primero de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 no es una mera repetición de lo que ya había dispuesto en su momento el RD 116/2003, de 31 de enero, al introducir en nuestro sistema un mecanismo de salida automática de la lista de PF. En efecto, y aunque el sistema de actualización se mantenga en esencia, la ley introduce una serie de novedades que pueden comprometer muy seriamente la seguridad que hasta el momento había caracterizado siempre a la lista negra española. En este sentido debe indicarse: a) La nueva disposición condiciona el abandono de la lista a la firma de un CDI o un AIIT pero siempre y cuando en el mismo se haga constar este extremo, esto es, se indique de forma expresa que la jurisdicción correspondiente dejará de tener la consideración de PF. Sin embargo, la redacción del nuevo precepto no es clara en torno a si tal exigencia se refiere solo a los AIIT o también a los CDI¹³; y esta duda puede resultar muy relevante pues si bien todos los AIIT firmados por antiguos PF con España contienen tal cláusula¹⁴ no ocurre lo mismo con

¹³ Hay autores que, sin embargo, ni siquiera reconocen esta dificultad interpretativa dando por hecho que la mención expresa a la salida de la lista de PF solo se refiere a los AIIT y no a los CDI: Martos García (2017).

¹⁴ AIIT con Andorra (art. 12.4), AIIT con Aruba (art. 15.4), AIIT con Bahamas (art. 13.4), AIIT con las Antillas Neerlandesas (art. 14.4) y AIIT con San Marino (art. 14.4).

los CDI¹⁵. En efecto los convenios firmados con Andorra, Barbados, Chipre, Emiratos Árabes Unidos¹⁶, Hong Kong, Malta¹⁷, Omán, Panamá, Singapur y Trinidad y Tobago guardan silencio a este respecto pudiendo llegar a plantearse que los mismos nunca salieran de la lista al no cumplir los requisitos recogidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006. Algún autor ha defendido que, considerando el tenor literal de la norma y que su finalidad pudo ser evitar la salida de la lista de jurisdicciones que hubieran firmado con España medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva de Fiscalidad del Ahorro, sería razonable interpretar que el nuevo requisito resulta exigible solo para la salida de la lista de PF de los Estados y territorios que firmaran con España un AIIT (Calderón Carrero, 2008, p. 229). Lo cierto es que las razones expuestas no convencen. La literalidad del precepto no apunta a la interpretación propuesta¹⁸ y es precisamente su falta de precisión la que genera las dudas que aquí planteamos. Por otro lado, tampoco la finalidad que se atribuye a la nueva regla se ha hecho explícita ni en la exposición de motivos de la Ley 36/2006 ni en ningún material referido a la historia legislativa del precepto¹⁹. b) A diferencia del artículo 2 del RD de PF que,

¹⁵ En efecto, solo los CDI con Jamaica y Luxemburgo contienen tal previsión y en el caso de Jamaica ni siquiera se trata de una afirmación categórica en el sentido de que tal Estado deje de ser considerado por España como un PF. En efecto, el Protocolo V.B. del CDI con Jamaica se limita a señalar que determinadas sociedades (*sociedades financieras internacionales, sociedades comerciales extranjeras de 1984 y cualquier sociedad creada al amparo de una ley sustancialmente similar promulgada posteriormente por Jamaica*) están excluidas de los efectos de la aplicación de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, con sus correspondientes modificaciones.

¹⁶ Calderón ha sostenido que, aunque el CDI con EAU entró en vigor el 2 de abril de 2007, este país salió de la lista conforme al mecanismo del RD 116/2003 (Calderón Carrero, 2008, pp. 230-231).

¹⁷ Como sostiene, con acierto a mi juicio, Calderón Carrero (Calderón Carrero, 2008, p. 230), el caso de Malta es peculiar pues puede sostenerse que dicha jurisdicción salió de la lista de PF a través del procedimiento automático de salida previsto en el artículo 2 del RD de PF desde 2003 y que, como ya señalamos, no requería el requisito adicional posteriormente incorporado por la Ley 36/2006. En efecto, puede sostenerse que Malta abandonó la lista de PF el 12 de septiembre del 2006, fecha en la que el CDI entre España y Malta entró en vigor antes, por lo tanto, de la entrada en vigor de la Ley 36/2006 que no se produciría hasta el 1 de diciembre de 2006.

¹⁸ Salvo que el profesor Calderón se refiera en particular a la parte en negrita del texto de la norma que reproducimos:

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria **en el que expresamente se establezca** que dejan de tener dicha consideración [...].

En efecto, al hacerse una referencia en singular «... en el que se establezca», pudiera pensarse que el mismo se refiere exclusivamente al instrumento que parece mencionado de forma más próxima, esto es, a los AIIT.

¹⁹ Y ello aunque es cierto que el texto del artículo 2 del RD de PF desde 2003 permitía que salieran de la lista negra española diversos territorios dependientes o asociados a Estados miembros (Reino Unido y Países Bajos) que firmaran con España acuerdos que contemplaran un intercambio automático de

desde 2003, permitía la salida de la lista desde que los CDI o AIIT entraran en vigor, la salida, de acuerdo con la nueva Ley 36/2006, se condiciona a que los citados acuerdos o convenios se apliquen. Como es de sobra conocido un CDI o AIIT, como en general cualquier norma jurídica, puede producir efectos antes, a la vez o después de su entrada en vigor, dependiendo este extremo de lo que disponga el propio tratado. A este respecto los AIIT que han entrado en vigor tras la reforma operada por la Ley 36/2006 no resultan problemáticos pues todos ellos aclaran que la salida de la lista se produce cuando el Acuerdo surta efectos, fecha que identifican con la de su entrada en vigor²⁰. La cuestión no resulta tan clara en relación con los CDI, pues los mismos no contienen tales cláusulas y la fecha de salida de la lista se identifica, por lo tanto, con aquella en la que el CDI comience a aplicarse. Y a este respecto lo más habitual, al menos en los CDI de la red española que han provocado el abandono de la otra jurisdicción de la lista de PF, es que los efectos del convenio o bien se posterguen al año natural siguiente al de la entrada en vigor del convenio, distinguiendo a su vez los impuestos retenidos en la fuente y los impuestos periódicos²¹, o bien se refieran solo a esta última distinción²². En estos casos la norma admite dos interpretaciones: o bien la fecha de salida de la lista de PF es única para cualquier situación relacionada con el CDI en concreto y se identifica por lo tanto con la fecha a partir de la cual el CDI puede empezar a desplegar efectos (desde la entrada en vigor o desde el primer día del año siguiente al de la entrada en vigor según los CDI) o bien, si el CDI identifica distintas fechas para impuestos retenidos en la fuente e impuestos periódicos, debemos distinguir si la medida defensiva antiparaíso se refiere a unos u otros tributos pudiendo ser distinta la fecha de salida para unos y otros. Este problema puede entenderse más fácilmente con un ejemplo.

Ejemplo 1

Hispaholding es una sociedad residente en España que cumple los requisitos del régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) y está participada, entre otros, por un socio persona física residente en Emiratos Árabes Unidos (EAU). El 5 de abril de 2007 Hispaholding reparte dividiendo a su socio residente en EAU. El ejercicio social (periodo impositivo) de Hispaholding coincide con el año natural. Por otro lado don Ernesto Hispano, residente fiscal

información como el recogido en la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Sobre esta cuestión: Martos García (2017).

²⁰ Así los AIIT con Andorra (art. 12.4), Aruba (art. 15.4), Bahamas (art. 13.4) y las Antillas Neerlandesas (art. 14.4).

²¹ Así los CDI con Hong Kong (aunque se refiere al 1 de abril del año civil subsiguiente a aquel en el que el convenio entre en vigor), Omán y Singapur.

²² Así los CDI con Barbados, Chipre, Jamaica, Panamá, Trinidad y Tobago y Emiratos Árabes Unidos.

en España, obtiene durante el ejercicio 2007 rentas del trabajo en EAU que podrían beneficiarse, eventualmente, de los beneficios fiscales previstos en el artículo 7 p) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF). Obviamente la cuestión gira en torno a si serán aplicables a estas operaciones las reglas especiales antiparaiso previstas en el ordenamiento tributario español y en concreto las reglas que niegan la aplicación de la exención para dividendos distribuidos por ETVE a residentes en paraísos fiscales y las que hacen lo propio respecto de la exención de rentas del trabajo de fuente extranjera obtenidas en paraísos fiscales por residentes en España. Para responder a esta cuestión debe tenerse en cuenta en primer lugar que el CDI entre España y EAU entró en vigor el 2 de abril de 2007. Por otro lado, y como antes señalamos, el artículo 27.2 del convenio establece que sus disposiciones surtirán efecto en relación con los impuestos de devengo periódico, respecto de los impuestos sobre la renta correspondientes al año fiscal que comience en la fecha de entrada en vigor del convenio o con posterioridad a la misma y en los restantes casos, en la fecha en la que el convenio entre en vigor. En todo caso resulta claro que al dividendo pagado a la persona física residente en EAU no podrá aplicarse la norma antiparaiso que impide la exención de los dividendos de salida abonados por ETVE a residentes en paraísos fiscales. En efecto el CDI entró en vigor el 2 de abril de 2007 y, salvo por lo que se refiere a impuestos de devengo periódico, sus disposiciones surten efecto en esa misma fecha. El problema de interpretación surge respecto de la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF a las rentas obtenidas en EAU entre el 2 de abril y el 31 de diciembre de 2007. Podría pensarse que la fecha de salida de la lista de PF es única respecto a un mismo convenio y la misma puede identificarse en este caso con su entrada en vigor. O podría tratar de trasladarse la diferente fecha de producción de efectos prevista en el CDI a las distintas reglas internas antiparaiso y entender que siendo de aplicación una regla referida a un impuesto de devengo periódico (IRPF español) la salida de la lista se producirá en este caso a partir de 2008, esto es, el año fiscal que comienza con posterioridad a la entrada en vigor del convenio.

Aunque ambas interpretaciones encajarían en la dicción literal de la norma, lo cierto es que resulta difícil pensar que el legislador español hubiera pretendido una solución que obligara a distinguir el tipo de normas antiparaiso para determinar la fecha de salida efectiva de la lista de PF de una jurisdicción. En primer lugar, por el hecho de que las reglas defensivas antiparaiso en el sistema español rara vez afectan a las retenciones que deban practicarse a contribuyentes no residentes en España²³. En segundo lugar, porque, en otros casos, re-

²³ De hecho, de las 31 medidas antiparaiso contenidas en la legislación española de impuestos directos solo cinco se refieren a impuestos retenidos en España respecto de rentas pagadas a contribuyentes no residentes: la inaplicación de la exención para dividendos distribuidos a no residentes y ganancias de capital realizadas por no residentes en el régimen especial de ETVE (art. 108.4 de la Ley del impuesto sobre sociedades -LIS-); la inaplicación de la exención en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) a los intereses pagados o ganancias de patrimonio obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por residentes en Estados miembro de la Unión Europea (art. 14.1 c) y 14.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes -TRLIRNR-); la inaplicación de la exención en el IRNR a las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un Estado que tenga suscrito con España un convenio para

sulta difícil determinar si la regla defensiva antiparaíso se refiere a retenciones que deban practicarse a contribuyentes no residentes o a impuestos periódicos²⁴. En resumidas cuentas, parece que la existencia de una fecha única de salida de la lista de PF parece la solución más razonable y también, desde luego, la más segura.

Más allá de los problemas interpretativos que plantean los cambios operados en el sistema español de PF en 2006, la reforma también afectó a los fundamentos sobre los que, al menos teóricamente, se basaba la inclusión de una jurisdicción o territorio en la lista de PF. Los nuevos conceptos de *países o territorios de nula tributación* y *países o territorios con los que existe efectivo intercambio de información* introducidos por la Ley 36/2006 parecen tener como objetivo ofrecer al legislador una variedad conceptual más flexible que el mero concepto de PF (y las normas defensivas que lo complementan); en ese sentido, esos nuevos conceptos permitirían al legislador diseñar regímenes defensivos especiales para países o territorios que, sin ser paraísos fiscales²⁵, carecieran de un sistema de «imposición directa ortodoxo» o que no intercambiaran información tributaria de forma efectiva con España²⁶. Más allá del uso más o menos extendido de los mismos por parte del legislador fiscal, la introducción de estos dos conceptos en la normativa española merece una valoración dispar. Por lo que se refiere al concepto de *países o territorios de nula tributación* lo cierto es que su introducción parece perfectamente alineada con el cambio operado en 2003 en la lista de PF y conforme al cual la firma de un CDI con cláusula de intercambio o de un AIIT provocaba la salida automática de la propia lista. En efecto, como tuvimos ocasión de indicar anteriormente, el cambio operado en 2003 parecía dejar claro que era la falta de intercambio de información por parte de una jurisdicción la que justificaba su inclusión (y en su caso) su exclusión de la lista negra. El nuevo concepto de *países o*

evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información (art. 14.1 i) y 14.2 TRLIRNR); la inaplicación de la exención para los dividendos distribuidos a matrices residentes en Estados miembros de la Unión Europea (art. 14.1 h) y 14.2 TRLIRNR); aplicación de una regla especial de retenciones para entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en paraísos fiscales (art. 39.2 b) 2.º TRLIRNR).

²⁴ Como, por ejemplo, la norma que impide a residentes de paraísos fiscales ejercitar la opción de tributar en calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas (art. 46.7 TRLIRNR).

²⁵ No obstante, y como ha indicado con acierto a mi juicio Calderón Carrero, nada parece interponerse en que una jurisdicción pueda ser calificada como paraíso fiscal y también como país o territorio de nula tributación o país o territorio con el que no existe efectivo intercambio de información (Calderón Carrero, 2008, p. 232).

²⁶ De hecho la propia exposición de motivos de la Ley 36/2006 hacía referencia explícita a este propósito al señalar:

Con esta modificación se proporciona al legislador la flexibilidad que requiere una realidad tan cambiante como es la fiscalidad internacional; en tal sentido se permite que la norma interna de cada tributo se remita en el futuro a uno o varios de los conceptos definidos para combatir así, de manera más eficaz y eficiente, las operaciones que se realizan con los países o territorios elegidos por el contribuyente por su nula tributación o por sus limitaciones a la hora de intercambiar información.

territorios de nula tributación viene a confirmar lo anterior pues el legislador prevé normas defensivas especiales para países o territorios que, siendo o no PF, no apliquen impuestos análogos a los que recaen sobre la renta en España. En definitiva, el nuevo concepto viene a confirmar que la existencia de baja o nula tributación en una jurisdicción no debe resultar determinante a efectos de su inclusión en la lista española de PF. Lamentablemente, no puede decirse lo mismo del concepto de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información*. En efecto sí, como acabamos de indicar, es precisamente la falta de intercambio efectivo de información la que parece justificar (al menos desde 2003) la inclusión en la lista de PF o bien a) un Estado o territorio que no intercambie información tributaria de forma efectiva debería ser calificado, a la vez, como «paraíso fiscal» y como «país o territorio con el que (no) existe efectivo intercambio de información» lo que parece carecer de todo sentido o, lo que sería aún peor, b) la lista española de PF no se basa en la falta de intercambio efectivo de información y, por lo tanto, carece de cualquier fundamento o este simplemente resulta desconocido. En ocasiones se ha tratado de ofrecer una explicación lógica a esta aparente contradicción. Conforme al mecanismo de salida de la lista de PF arbitrado en 2003, la simple firma de un AIIT provocaba la salida inmediata del estado o territorio correspondiente de la lista; ello suponía, siempre según los autores que defienden esta tesis, que la suscripción con España de un AIIT con un nivel insuficiente de intercambio de información provocaba el abandono de la lista y la inaplicabilidad de cualquier medida defensiva a las operaciones realizadas en o desde esos Estados o territorios. Esto sería lo que, a la postre, provocó el propio nacimiento del concepto de Estado o territorio que no intercambie información tributaria de forma efectiva, como mecanismo para que el legislador pudiera reaccionar frente a Estados o territorios que, habiendo suscrito un AIIT con España, no intercambiaran de forma efectiva toda la información necesaria como para que no fuera necesaria ninguna norma defensiva frente a la misma (Martos García, 2017). El autor que propone esta particular interpretación de la finalidad del concepto de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información* tiene en mente, sin duda, los Acuerdos firmados entre España y el Reino Unido o los Países Bajos relativos a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro o al intercambio automático de información en relación con los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses obtenidos en territorios dependientes o asociados a los anteriores Estados miembros²⁷ fruto de la Directiva del ahorro²⁸. A mi juicio, esta interpretación no puede prosperar. Ello supondría, en primer

²⁷ El texto de estos acuerdos en relación con la Isla de Jersey, las Antillas Neerlandesas, Anguila, las Islas de Guernesey, la Isla de Man, las Islas Vírgenes, las Islas Turcas y Caicos, Aruba, Montserrat y las Islas Caimán puede encontrarse en <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Impuestos/Impuesto_sobre_la_renta_de_no_residentes/Otras_normas_del_impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/Otros/Otros.shtml> (último acceso el 2 de abril de 2019).

²⁸ En efecto el artículo 17.2.ii de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (Directiva del Ahorro) condicionaba la aplicación de sus disposiciones a que se hubieran establecido todos los acuerdos u otros

lugar, que los territorios respecto de los cuales se firmaron tales acuerdos abandonaron la lista de PF desde el momento en que tales acuerdos entraran en vigor²⁹. Y ello resulta más que cuestionable si se tiene en cuenta que la mayor parte de dichos acuerdos solo comportaban, durante un prolongado periodo transitorio, el intercambio automático de información respecto a determinados rendimientos del capital mobiliario por parte de España y la práctica de una retención en la fuente por parte de los pagadores establecidos en dichos territorios³⁰. El resto de acuerdos³¹, si bien implican intercambio automático de información desde su entrada en vigor, se refieren solo a una estrecha categoría de rentas, particularmente los intereses. En efecto, al menos durante el periodo transitorio, es muy difícil calificar como *acuerdo de intercambio de información en materia tributaria* a un tratado que, al menos para unas de las partes (en concreto la que España califica como PF) no está obligada a proporcionar información alguna. Respecto de estos mismos acuerdos a la finalización del periodo transitorio o a aquellos otros que sí comportaban intercambio de información desde su entrada en vigor la cuestión puede resultar más controvertida. En todo caso, cuando en 2003 aparece en la normativa española la firma de un AIIT como mecanismo de salida de un Estado o territorio de la lista de PF parece lógico pensar que el «legislador» tenía en mente un acuerdo que obligara a ambos Estados contratantes a intercambiar información al menos respecto de todos los tipos de rentas eventualmente sujetos a un impuesto sobre la renta³²; de otro modo la firma de un acuerdo con ámbito objetivo limitado no serviría al propósito de que pudieran salir de la lista solo aquellos Estados o territorios en los que se hubiera eliminado de forma satisfactoria la opacidad que, a la postre, justificó la inclusión de los mismos en la lista de PF. Por otro lado, la propia reforma del mecanismo de salida de la lista de PF operada por la Ley 36/2006 y que exigía a efectos de que se produjera tal salida que el AIIT en cuestión mencionara la salida de forma expresa ya servía al propósito de impedir que acuerdos como los firmados en 2005 tuvieran como efecto la salida de los firmantes de la lista. En definitiva, no era necesario crear una nueva categoría de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información* pues los territorios que firmaron un acuerdo limitado de intercambio automático de información con España

arreglos que estipulen que todos los territorios dependientes o asociados pertinentes (Islas del Canal, Isla de Man y los territorios dependientes o asociados del Caribe) aplicarán a partir de esa misma fecha un intercambio automático de información del modo previsto en el capítulo II de la presente directiva (o que aplicarán, durante el periodo transitorio definido en el art. 10, una retención a cuenta con arreglo a las mismas condiciones recogidas en los arts. 11 y 12).

²⁹ En este sentido conviene tener en cuenta que todos esos territorios figuran en la lista de PF original de 1991.

³⁰ Así los acuerdos con Jersey, Antillas Neerlandesas, Guernesey, Isla de Man, Islas Vírgenes e Islas Turcas y Caicos.

³¹ Los acuerdos con Anguila, Aruba, Monserrat e Islas Caimán.

³² No creemos que necesariamente un AIIT a efectos de provocar la salida de un Estado o territorio de la lista de PF tuviera que seguir el Modelo de la OCDE de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria (2002).

antes de la entrada en vigor de la Ley 36/2006 no abandonaron por ello la lista y los que pudieran hacerlo después tampoco la abandonarían si el propio AIIT no preveía tal efecto³³.

A mi juicio, la única manera de explicar la nueva categoría de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información* y mantener las razones que teóricamente justificaban la inclusión de un Estado o territorio en la lista de PF consiste en entender esa categoría a la vista del último párrafo del punto 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 conforme al cual: «No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria». En efecto, este último párrafo permite solventar el problema de una jurisdicción que, no siendo PF por no figurar en la lista original o habiendo abandonado la misma tras la firma de un CDI con cláusula de intercambio o de un AIIT, incumple o cumple de forma no satisfactoria sus deberes de intercambio de información habilitando al otro Estado (en este caso España) a crear una categoría intermedia, la de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información*, que habilite la aplicación de determinadas medidas defensivas previstas en el ordenamiento. Por eso el concepto de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información* no puede entenderse cabalmente más que a la vista de lo dispuesto en el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, de desarrollo de la Ley 36/2006³⁴, cuya disposición adicional segunda establece los criterios conforme a los cuales un Estado o territorio que, desde un punto de vista teórico intercambie de forma efectiva información tributaria, pueda, sin embargo, abandonar dicha categoría habilitando la aplicación de las normas defensivas correspondientes. Más allá de las causas para este abandono³⁵ y del procedimiento previsto al efecto³⁶, lo cierto es que este concepto de *país o territorio con el que (no) existe efectivo intercambio de información* sí resulta coherente con el fundamento teórico para la inclusión de países o territorios en la lista de PF; en efecto, la firma de un CDI con cláusula de intercambio o de un AIIT en las condiciones previstas por la Ley 36/2006 se entiende que elimina la opacidad informativa que, en principio, caracteriza a los PF. Sin embargo, el cumplimiento defectuoso de sus deberes por parte del otro Estado contratante puede conducir a la calificación de tal Estado o territorio como *país o territorio con el que (no) existe efectivo intercambio de información* y habilitar la aplicación de un régimen defensivo especial y menos severo que el previsto para los paraísos fiscales.

³³ Algo que obviamente nunca aceptaría España en acuerdos con intercambio de información limitado.

³⁴ Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

³⁵ Que la disposición adicional segunda del RD 1804/2008 identifica básicamente con retrasos injustificados en el intercambio, negativas injustificadas al mismo o el intercambio de información irrelevante o incompleta.

³⁶ El abandono de la categoría de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información* requiere en todo caso, conforme al RD 1804/2008, una determinación en tal sentido por parte del director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2.3. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre: un fundamento legal explícito para la inclusión de Estados o territorios en la lista de PF y la eliminación de los mecanismos de actualización automática

La disposición final segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (Ley 26/2014, en adelante), introdujo novedades muy relevantes en el texto de la disposición adicional segunda de la Ley 36/2006. Por su importancia conviene reproducir el texto literalmente, resaltando además las novedades que la nueva regulación supuso respecto de su inmediata antecesora³⁷:

1. Tendrán **Tienen** la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente. ~~Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen. Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.~~

2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios: a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación. b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional. c) Los resultados de las evaluaciones *inter pares* realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

2: **3.** Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sociedades o al impuesto sobre la renta de no residentes, según corresponda.

³⁷ Las partes eliminadas por la nueva regulación aparecen tachadas. Las partes añadidas por la nueva regulación aparecen en **negrita**.

A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

4. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios **que no tengan la consideración de paraísos fiscales**, a los que resulte de aplicación: a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; o b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria ~~siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición.~~; o **c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.**

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

5. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

6. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, **así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.**

La nueva regulación contenida en la Ley 36/2006 desde las reformas operadas en 2014 y la interpretación que de la misma ha realizado la Administración tributaria han acentuado los problemas de seguridad jurídica que ya planteaba la regulación anterior. A continuación, nos referimos a los problemas más sobresalientes de la nueva regulación.

La Ley 26/2014 ha eliminado los mecanismos automáticos de salida de la lista de PF que existían desde 2003 y que, como indicamos anteriormente, habían sido reformados en 2006. Esta eliminación plantea un problema interpretativo que ha llamado la atención de la doctrina en los últimos años. En efecto, la desaparición de esos mecanismos plantea la

cuestión de si aquellos Estados o territorios que abandonaron la lista desde 2003, por haber firmado un CDI o un AIIT con España –cumpliendo en su momento los requisitos normativos correspondientes– habrían vuelto a entrar o no en la lista a partir del 1 de enero de 2015³⁸. Sobre este particular, la Dirección General de Tributos (DGT) dictó un Informe con fecha de 23 de diciembre de 2014³⁹ indicando que tal reintegración a la lista de PF no se produciría a la entrada en vigor de los cambios operados por la Ley 26/2014. A este respecto el Informe de la DGT se limita a señalar que la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 se mantenía vigente incluso tras la entrada en vigor de la Ley 26/2014 estableciendo que:

En tanto no se determinen reglamentariamente los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

A ello debe añadirse, prosigue el informe, que a partir del Real Decreto 116/2003 los Estados o territorios que firmaran un CDI o AIIT con España saldrían de forma automática de la lista de PF. Por ello, concluye el informe, a la entrada en vigor de la Ley 26/2014 la lista de paraísos fiscales es la original de 1991 con todas las salidas automáticas producidas entre 2003 y 2015 y, por consiguiente, los Estados y territorios que salieron de la lista por ese procedimiento no se puede entender que vuelvan a integrarse en la misma como consecuencia de la eliminación de los mecanismos de salida automática. A mi juicio la argumentación de la DGT presenta algunos fallos. A mi modo de ver, y creo que en esto no discrepo del parecer administrativo, el punto crucial para resolver este problema es determinar cuál es la lista de paraísos fiscales vigente en el momento de la entrada en vigor de la Ley 26/2014. Como hemos visto, la Administración entiende que es la lista original corregida por todas las salidas que se hubieran producido al amparo del artículo 2 del RD 1080/1991 (salidas automáticas). Y es aquí donde, a mi juicio, subyace el error jurídico del que adolece el informe de la DGT. En primer lugar, conviene tener en cuenta que, aunque no haya existido una derogación formal del artículo 2 del RD 1080/1991, la Ley 26/2014 ha eliminado el mecanismo de salida automática vigente hasta ese momento (Vega Borrego, 2015, pp. 67-68). Por otro lado, conviene tener en cuenta que al momento de entrar en vigor los cambios incorporados a la disposición adicional segunda de la Ley 36/2006 como consecuencia de la reforma operada por la Ley 26/2014 seguía vigente la disposición transitoria segunda de la propia Ley 36/2006 conforme a la cual: «En tanto no se determinen reglamentariamente los países o territorios que tienen la

³⁸ Fecha de entrada en vigor de la disposición final segunda de la Ley 26/2014.

³⁹ El informe puede encontrarse en <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Lista_paraísos_fiscales_DGT.pdf> (último acceso el 1 de abril de 2019).

consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio [...]» (Siota Álvarez, 2015, p. 177). Parece pues que el criterio de la Administración es erróneo y que, en términos legales, no cabría sino afirmar que todos los Estados que, desde 2003, abandonaron la lista de paraísos fiscales habrían vuelto a la misma en virtud de la eliminación en 2014 de los mecanismos de salida automática⁴⁰. En ocasiones se ha indicado que seguramente este efecto no era querido por las reformas operadas en 2015 (Área de Derecho Financiero y Tributario de Cuatrecasas, 2018, p. 14); siendo ello seguramente cierto, la verdad es que la dicción literal de las normas aplicables deja abiertas pocas posibilidades a una interpretación teleológica en este caso. Obviamente cuando los AIIT o CDI en cuestión hubieran prescrito la salida del Estado o territorio de la lista de PF la disposición del derecho interno debe reputarse intrascendente y tal salida se habría producido a todos los efectos⁴¹.

Otra duda adicional se plantea respecto de aquellos Estados o territorios que hubieran suscrito un AIIT o CDI con España después de 1 de enero de 2015, esto es, una vez hubiera entrado en vigor la eliminación del mecanismo de salida automática de la lista de PF. En principio la cuestión debería resultar clara pues la supresión del mecanismo automático de salida ya habría entrado en vigor en el momento de hacerlo el nuevo AIIT o CDI suscrito por España. Sin embargo, una vez más, la Administración ha generado una notable inseguridad desde la emisión del Informe de la DGT de 3 de noviembre de 2015⁴² al indicar, en relación con la entrada en vigor del CDI entre España y el Sultanato de Omán, que se produjo el 3 de noviembre de 2015, que tal entrada en vigor habría tenido como efecto el abandono por parte de este Estado de la lista española de PF. De nuevo, el argumento vuelve a ser la plena vigencia de la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 y, por lo tanto, de nuevo pueden formularse las mismas críticas que ya hicimos al Informe de la DGT de 23 de diciembre de 2014. No obstante, este nuevo informe merece algunas críticas adicionales. En primer lugar, el nuevo informe ha congelado *de facto* el régimen de salida de la lista de PF de modo que resulta indiferente que el legislador elimine tal mecanismo. Resulta inaudita una interpretación en virtud de la cual el legislador futuro queda vinculado a una decisión tomada anteriormente por el propio legislador⁴³. Por otro lado, el nuevo in-

⁴⁰ Lógicamente esta reentrada afectaría exclusivamente a los hechos imposables realizados a partir del 1 de enero de 2015 pues la Ley 27/2014 no tiene efectos retroactivos.

⁴¹ Sin embargo, esto solo ocurre en los AIIT suscritos con Andorra, Aruba, Bahamas (art. 13.4), Antillas Neerlandesas y San Marino y en el CDI suscrito con Luxemburgo y, con ciertas dudas, el suscrito con Jamaica. Respecto de este último CDI véase la nota 15.

⁴² El informe puede encontrarse en <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Informe_DGT_%20Sultanato_de_Oman.pdf> (última visita el 4 de abril de 2019).

⁴³ En todo caso en puridad, y siguiendo el extraño razonamiento del informe, solo la derogación expresa de la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 podría habilitar al legislador para dejar sin efecto el mecanismo automático de salida de la lista de PF.

forme contradice de forma expresa lo que solo un año antes había sostenido la DGT en el Informe de 23 de diciembre de 2014 (Martos García, 2017); en efecto, en aquel informe, referido en principio solo a los Estados o territorios que habían abandonado la lista antes de la entrada en vigor de la Ley 26/2014, la DGT llegó a afirmar: «En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de esta modificación [se refiere a la supresión del mecanismo automático] la actualización de la lista no tendrá carácter automático sino que deberá realizarse de manera expresa y, a esos efectos, se tendrán en cuenta los antedichos criterios [se refiere a los nuevos criterios establecidos por la Ley 26/2014 para caracterizar a una jurisdicción como paraíso fiscal]». Como se ha señalado en la doctrina en algunas ocasiones, este error difícilmente va a revisarse en los tribunales si se tiene en cuenta que los informes resultan vinculantes para los órganos de aplicación de los tributos y que resulta inverosímil que los mismos sean impugnados por los contribuyentes (Martos García, 2017). En todo caso conviene tener en cuenta que, en la actualidad, España negocia un buen número de AIIT y CDI⁴⁴ y, por lo tanto, en el futuro volverá surgir la cuestión.

La segunda gran novedad incorporada por la Ley 26/2014 estriba en la descripción de los criterios abstractos conforme a los cuales puede determinarse qué Estados o territorios pueden calificarse como paraísos fiscales. En efecto, la nueva disposición adicional segunda, párrafo 3, de la Ley 36/2006 establece que la lista de PF podrá actualizarse teniendo en cuenta: a) la existencia con el Estado o territorio en cuestión de un CDI con cláusula de intercambio, un AIIT o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010 (CAAMMF, en adelante); b) La inexistencia con ese Estado o territorio de un efectivo intercambio de información de acuerdo con la propia norma; c) Los resultados de las evaluaciones *inter pares* realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (Foro Global, en adelante). Esta nueva regulación se complementa por una habilitación al Gobierno para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales⁴⁵, se entiende que conforme a los criterios legales antes indicados. Esta nueva regulación plantea problemas notables en dos niveles: determinar el carácter y peso relativo de cada uno de los criterios enumerados; y aclarar las consecuencias jurídicas de la falta de actualización de la lista de PF por parte del Gobierno.

Aunque pudiera parecer que la enumeración de los criterios conforme a los cuales una jurisdicción puede ser calificada como PF proporciona cierta seguridad jurídica –hasta ese momento las razones para la inclusión en la lista eran meras elucubraciones– lo cierto es que el diseño legal de dichos criterios plantea dudas notables. Algunos autores han sostenido que basta con la verificación de alguno de los criterios abstractos previstos para

⁴⁴ Véase nota 9 *in fine*. Sin embargo, siendo la mayor parte de los acuerdos negociados AIIT y habiendo sido la costumbre en España que el propio acuerdo prevea como uno de sus efectos la salida de la lista de PF, esta inseguridad puede quedar reducida exclusivamente a los CDI que se negocien en el futuro.

⁴⁵ Contenida en el párrafo 6 de la nueva disposición adicional segunda de la Ley 36/2006.

que la calificación de una jurisdicción como PF sea ajustada a la ley al indicar que «[...] no tienen que darse simultáneamente varios criterios, sino que basta con que acontezca uno de ellos para que la calificación sea ajustada a la ley» (Martos García, 2017). No podemos compartir esta interpretación por diversos motivos: a) No resulta fácil de determinar si esta afirmación se refiere a la calificación de un territorio o Estado como PF o a su exclusión de la lista. En efecto, sería posible que una jurisdicción pudiese ser calificada como PF de acuerdo con alguno de los criterios (por ejemplo, el referido a que le fuese de aplicación un CDI/AIIT/CAAMMF) y no pudiera serlo de acuerdo con otro de esos criterios (por ejemplo, el contar con una evaluación positiva del Foro Global). En este caso se plantea la duda sobre qué significa verificar alguno de los criterios abstractos previsto en la ley⁴⁶. b) Por otro lado, si bien algunos criterios se formulan en términos de cumplimiento del requisito o no (por ejemplo, que sea de aplicación un CDI/AIIT/CAAMMF o la inexistencia de efectivo intercambio de información tributaria) otros (las evaluaciones *inter pares* del Foro Global) requieren una evaluación gradual pues no se plantean en términos sencillos de cumplimiento o incumplimiento⁴⁷. Esto puede plantear problemas a la hora de actualizar la lista en el futuro y desdice el análisis en el sentido de que la verificación de un solo criterio puede conducir a la inclusión o la exclusión de la lista de PF. A este respecto conviene mencionar algunos ejemplos:

Ejemplo 2

Trinidad y Tobago firmó un CDI con España con cláusula de intercambio de información que entró en vigor el 28 de diciembre de 2009. Ello provocaría, en principio, la exclusión de la lista española de PF en una futura revisión si se tiene en cuenta que dicho CDI no solo permite verificar el requisito de exclusión previsto en la disposición adicional segunda.2 a) de la Ley 36/2006, sino que, además, supone que dicha jurisdicción intercambia información de forma efectiva con España, de acuerdo con la disposición adicional segunda.4 de la Ley 36/2006, lo que implica cumplir otro criterio de exclusión de la lista de PF. No obstante,

⁴⁶ En efecto, como han indicado algunos autores con acierto existen criterios de inclusión y criterios de exclusión de la lista de PF, lo que complica seriamente la aplicación práctica de dichos criterios a una jurisdicción concreta: Sánchez Huete (2015); Siota Álvarez (2015, p. 177).

⁴⁷ En efecto, en la fase II del proceso de evaluación por pares del Foro Global cada jurisdicción recibe una calificación global de «cumplidor» (*complaint*), «mayormente cumplidor» (*largely complaint*), «parcialmente cumplidor» (*partially complaint*) e «incumplidor» (*non-complaint*). La aplicación del criterio puede complicarse aún más si se tienen en cuenta las evaluaciones de la fase I del proceso en el que se analizan diez elementos esenciales del marco regulatorio nacional otorgando a cada uno de ellos una calificación de «El elemento existe» (*The element is in place*), «El elemento existe pero algunos aspectos de su implementación requieren mejora» (*The element is in place, but certain aspects of the legal implementation of the element need improvement*) o «El elemento no existe» (*The element is not in place*).

debe tenerse en cuenta que esta jurisdicción ha obtenido una calificación de «incumplidor» (*non-complaint*) en el proceso de evaluación por pares del Foro Global⁴⁸. Esta situación es relativamente peculiar pues, al menos a las alturas de marzo de 2019, solo Trinidad y Tobago cuenta con la calificación de «incumplidor». Otras jurisdicciones que contaron en su momento con esta calificación (Panamá, Estados Federados de Micronesia, Guatemala e Islas Marshall) solicitaron la revisión de su calificación a través del procedimiento rápido y, a día de hoy, ostentan una calificación de «mayormente cumplidor provisional» (*provisionally largely complaint*)⁴⁹. De entre estos países puede plantear problemas la calificación de Panamá, teniendo en cuenta que firmó un CDI con cláusula de intercambio de información con España que entró en vigor el 25 de julio de 2011 y que es parte del CAAMMF. Problemas semejantes pueden plantear todos aquellos Estados o territorios que, habiendo firmado un CDI (Kazajistán o Turquía) o un AIT con España (Curazao y San Martín)⁵⁰ o siendo parte del CAAMMF (Anguila, Curazao, Ghana, Kazajistán, San Martín, Turquía), hayan recibido una calificación definitiva o provisional de «parcialmente cumplidor» (*partially complaint*).

En todos los casos expuestos anteriormente la anómala configuración de los requisitos abstractos para calificar a un Estado o territorio como PF pueden plantear problemas en futuras revisiones de la lista de PF. En efecto, dichos Estados cumplirían uno o varios de los requisitos para ser calificados como PF y otros para no serlo, de modo que la revisión que en el futuro pudiera realizar el Gobierno de la lista de PF sería difícilmente rebatible, al menos aplicando los criterios previstos en la disposición adicional segunda.2 de la Ley 36/2006 (Siota Álvarez, 2015, pp. 177-178). Esto no quiere decir, como luego tendremos ocasión de comprobar, que la libertad del ejecutivo en la futura revisión de la lista de PF sea omnímoda. En efecto, si un Estado o territorio cumple todos los requisitos para ser calificado como PF o no cumple ninguno, su exclusión o inclusión en la futura revisión de la lista no será conforme a la Ley 36/2006. De algunas de estas jurisdicciones y de su potencial mantenimiento o exclusión de la lista en el futuro nos ocuparemos más adelante.

Más allá de la dificultad para aplicar y controlar la aplicación en el futuro de los criterios abstractos a los que se condiciona la calificación de un Estado o territorio como PF surge un problema adicional. La literalidad de la disposición adicional segunda de la Ley 36/2006 tras su reforma en 2014 parece presentar la actualización de la lista de PF como una potestad de ejercicio discrecional para el Gobierno; en este sentido el número 2 de la disposición se refiere a que la lista de PF *se podrá actualizar* mientras que el número sexto de la misma se limita a habilitar al Gobierno para realizar dicha actualización. En efecto, al

⁴⁸ <<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>> (última visita el 9 de abril de 2019). De hecho, Trinidad y Tobago solicitó, una vez completada la primera fase de *peer reviews*, el acceso al procedimiento rápido (*Fast Track Review Procedure*), pero le fue denegado dado el escaso progreso realizado en el cumplimiento de los estándares sobre los que se basa la evaluación.

⁴⁹ <<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>> (última visita el 9 de abril de 2019).

⁵⁰ Como integrantes de las extintas Antillas Neerlandesas.

hilo de estos preceptos resulta difícil defender la existencia de un deber legal del ejecutivo de actualizar la lista de PF (Martos García, 2007, p. 15) y, de esa manera, parece que el hecho de que más de cuatro años después de entrar en vigor la reforma la lista no se haya actualizado no puede desplegar consecuencia alguna al menos desde el punto de vista de la estricta legalidad. No obstante, la disposición adicional quincuagésima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, puede haber cambiado esta situación normativa al establecer:

1. El Gobierno deberá actualizar la lista de países y territorios que tengan la calificación de paraíso fiscal de conformidad con lo señalado en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Dicha actualización se realizará una vez que se hayan publicado las listas de jurisdicciones no cooperativas que se están preparando por la OCDE y la Unión Europea para que puedan ser tenidos en cuenta los resultados obtenidos.

Es obvio que la norma que se acaba de reproducir sí establece un deber legal al ejecutivo de revisar la lista de PF. En este caso, el problema surge al determinar si se ha verificado o no la condición a la que la citada disposición adicional somete el deber del Gobierno de revisar la lista. De esta cuestión nos ocuparemos más adelante.

3. Ni son todos los que están ni están todos los que son: las consecuencias jurídicas de la falta de revisión de la lista española de PF

Más allá de la inseguridad jurídica que rodea a la lista española de PF –particularmente desde la eliminación de los mecanismos automáticos de salida– el mayor problema jurídico que la misma plantea deriva, precisamente, de su falta de actualización en los últimos treinta años. En efecto, algunas jurisdicciones o territorios que siguen figurando en la lista española de PF deberían haber sido excluidas, al menos de acuerdo con los criterios recogidos en la disposición adicional segunda.² de la Ley 36/2006 tras su reforma en 2014. Por otro lado, existen jurisdicciones y territorios que, sin figurar ni haber figurado nunca en la lista, cumplen con claridad todos los requisitos recogidos en la normativa española para hacerlo. La demostración de la afirmación anterior requeriría, por un lado, un análisis exhaustivo de la lista de PF y, por otro, un estudio detenido de todas las jurisdicciones y territorios que no figuran en la misma. Obviamente, en un trabajo de estas características ese análisis detallado no es posible de modo que nos limitaremos, a continuación, a referir algunos ejemplos que puedan servir para ilustrar posteriormente las consecuencias jurídicas que, a nuestro entender, se derivan de esta absoluta falta de actualización de la lista española de PF.

Ejemplo 3

Nos referimos a continuación a algunas jurisdicciones o territorios que, sin ninguna duda, deberían ser excluidos o incluidos en la lista⁵¹. Respecto a los primeros podría mencionarse el caso del Principado de Liechtenstein que, sin haber suscrito con España un CDI o AIT, firmó el 21 de noviembre de 2013 el CAAMMF depositando el instrumento de ratificación correspondiente el 22 de agosto de 2016⁵². Por otro lado, Liechtenstein obtuvo una calificación de «mayormente cumplidor» (*largely compliant*) en la segunda fase del proceso de evaluación por pares del Foro Global⁵³. En circunstancias semejantes se encuentran otras muchas jurisdicciones que aún figuran en la lista, entre las que destaca especialmente el caso de Mónaco que firmó el CAAMMF el 13 de octubre de 2014 depositando el instrumento de ratificación correspondiente el 14 de diciembre de 2016⁵⁴ obteniendo además una calificación de «cumplidor» (*compliant*) en la segunda fase del proceso de evaluación por pares del Foro Global⁵⁵. Respecto de los Estados o territorios que nunca han figurado en lista española de PF y que, sin embargo, deberían incorporarse a la misma, de acuerdo con los criterios previstos en la Ley 36/2006, pueden mencionarse, entre otros, Guam, la Samoa Americana o Namibia que sin haber suscrito CDI⁵⁶ o AIT con España ni firmado el CAAMMF ni siquiera han sido formalmente evaluados por el Foro Global.

Esta falta de actualización de la lista española de PF supone sin duda una anomalía pues los sistemas de listas negras requieren una actualización constante. Sin embargo, más allá del reproche (técnico y político) que merecen los sucesivos Gobiernos que, desde 1991, han preferido obviar la necesaria actualización de la lista de PF, creemos que dicha omisión también puede generar situaciones susceptibles de protección ante los tribunales mediante acciones promovidas por los contribuyentes e, incluso, por la propia Administración tributaria. A este respecto conviene distinguir la posible ilegalidad de la lista de PF vigente y la eventual vulneración de la Constitución o del Derecho Europeo (Derecho de la Unión Europea o Derecho del Espacio Económico Europeo).

⁵¹ En efecto, y como ya indicamos anteriormente, los criterios abstractos incluidos en 2014 a efectos de calificar un territorio como PF plantean notables dudas por culpa de a su muy deficiente formulación. No obstante, si un territorio o jurisdicción no cumple ninguno de los requisitos para ser considerado PF o los cumple todos, es evidente que debería ser excluido o incluido, según el caso, en la lista.

⁵² Con entrada en vigor el 1 de diciembre de 2016. Véase <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf> (última visita el 22 de noviembre de 2018).

⁵³ <<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>> (última visita el 26 de abril de 2019). Más detalles sobre esta calificación en relación con Liechtenstein: OECD (2019).

⁵⁴ Con entrada en vigor el 1 de abril de 2017. Véase <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf> (última visita el 22 de noviembre de 2018).

⁵⁵ <<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>> (última visita el 26 de abril de 2019). Más detalles sobre esta calificación en relación con Mónaco: OECD (2018).

⁵⁶ Aunque formalmente se han iniciado negociaciones de un CDI con Namibia, ni siquiera existe todavía un texto abierto a la firma.

3.1. La falta de actualización de la lista de PF: el incumplimiento de un deber de actualización que conduce a situaciones ilegales

Como ya se indicó, la disposición adicional quincuagésima de la Ley de contratos del sector público estableció por primera vez en nuestro ordenamiento un deber para el Gobierno de revisar la lista de PF. Desde un punto de vista práctico, esta obligación podría no desplegar efecto alguno, como muchos de los deberes impuestos al Ejecutivo en la legislación ordinaria; en efecto no existe ni ha existido nunca en nuestro sistema un control jurisdiccional serio de las omisiones del legislador o, en este caso, del Ejecutivo. Seguramente el motivo es que una vez declarado el incumplimiento por los tribunales –en este caso por la jurisdicción ordinaria– es difícil determinar la consecuencia jurídica, pues parece bastante obvio que dichos tribunales no pueden solventar la omisión de forma directa.

No obstante, el peculiar deber al que hacemos referencia en este momento tiene algunas especificidades a las que conviene hacer referencia de forma detallada: a) El deber a cargo del Gobierno se hace depender del cumplimiento de determinados requisitos; en particular, como indica la mencionada disposición adicional, la publicación de las listas de jurisdicciones no cooperativas de la OCDE y la Unión Europea. Esta condición se ha cumplido ya al menos por lo que se refiere a los trabajos de la Unión Europea. En efecto, el 5 de diciembre de 2017 se publicó el Acuerdo de ECOFIN que contiene la lista europea de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal (Calderón Carrero, 2017). No es fácil, por otro lado, saber a qué se refiere la citada disposición adicional con la publicación de la lista de jurisdicciones no cooperativas de la OCDE. Algunos autores han identificado los encargos realizados por el G20 para identificar jurisdicciones no cooperativas mediante criterios objetivos de transparencia (G20, 2016) y su correspondiente materialización en 2017 en la aprobación de unos criterios generales al efecto como una «lista negra encubierta» (Akhtar y Grondona, 2019, p. 5).

Parece, en todo caso, que las condiciones a las que la disposición adicional condicionó el deber del Gobierno de actualizar la lista se han cumplido; b) Por otro lado, no nos encontramos en este caso ante una omisión por parte del Gobierno de la que no pueda derivarse consecuencia alguna. En efecto, si el Gobierno no actualiza la lista de PF, podría entenderse que la permanencia en la misma de los Estados o territorios que, de acuerdo con los criterios previstos en la ley, no puedan ser considerados como tales⁵⁷ resultaría ilegal pudiendo este extremo ser controlado por cualquier tribunal de justicia al hilo de la aplicación de una norma del régimen especial de PF a alguna operación concreta.

⁵⁷ Véanse referencias en el ejemplo 3.

3.2. Los tratos discriminatorios no justificados o no proporcionales en la lista de PF: la posible inconstitucionalidad o vulneración del Derecho de la Unión Europea o del Derecho del Espacio Económico Europeo

La lista española de PF y las medidas defensivas que integran el RFEPF encarnan sin duda alguna un régimen fiscal antiabuso. Todas estas medidas suponen un trato desventajoso para las transacciones realizadas en PF por obligados residentes en España o para transacciones realizadas en España por contribuyentes residentes en PF. Consecuentemente este régimen supone un tratamiento dispar para operaciones domésticas y transnacionales o para operaciones transnacionales en países diversos (paraísos fiscales y jurisdicciones ordinarias). En definitiva, el RFEPF puede generar discriminaciones que, en principio, pueden resultar prohibidas tanto por la Constitución española como por el derecho europeo. Sin embargo, es obvio también que cualquier trato dispar entre operaciones domésticas y transnacionales, entre contribuyentes residentes y no residentes o entre diversos contribuyentes no residentes no implica de forma automática una discriminación prohibida por el artículo 14 de la Constitución española o por las disposiciones de los Tratados de la Unión Europea (TUE) o del Acuerdo del Espacio Económico Europeo (AEEE). En efecto y, en resumidas cuentas, estas disposiciones solo prohíben los tratos desiguales de situaciones comparables (homogéneas) que, o bien no resulten justificadas, o bien, estando justificadas, no sean proporcionadas. Aunque esta es la formulación canónica del principio de prohibición de la discriminación en cualquier ordenamiento conviene, de un lado, analizar en detalle cada uno de los elementos del juicio de no discriminación (trato desigual-situaciones comparables-justificación de la desigualdad-proporcionalidad de la medida desigual) y, de otro, indicar las particularidades de cada uno de los ordenamientos conforme a los cuales puede juzgarse la eventual vulneración del principio de no discriminación por parte de la lista española de PF. De ello nos ocupamos a continuación.

3.2.1. La lista española de PF y la prohibición de discriminación en la Constitución española

Como ya indicamos anteriormente, las reglas que integran el régimen fiscal especial de las operaciones realizadas en o desde PF suponen, en todo caso, un trato desigual de operaciones domésticas y transnacionales o de operaciones transnacionales realizadas en países diversos (PF y jurisdicciones ordinarias). A efectos de aclarar esta afirmación conviene traer a colación algunos ejemplos concretos.

Ejemplo 4

Debe hacerse referencia a tres tipos básicos de tratos desiguales a los efectos que aquí interesan: a) Una entidad residente en un paraíso fiscal es propietaria de varios inmuebles situa-

dos en España. De acuerdo con los artículos 40 y siguientes del TRLIRNR dicha titularidad estará sujeta al *Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes*. Más allá de las peculiaridades de dicho gravamen, es evidente que el mismo nunca será exigible a una sociedad residente en España. Nos encontramos en este caso ante un trato desigual de contribuyentes residentes y no residentes (comparabilidad vertical de entrada)⁵⁸. b) Una sociedad residente en España realiza una operación con otra entidad no vinculada y residente en un PF. De acuerdo con el artículo 19.2 de la LIS dicha operación se valorará en todo caso por su valor de mercado. Por el contrario, esa operación nunca se hubiera valorado por su valor de mercado si la contraparte fuese residente en España salvo, claro está, que la misma estuviera vinculada a la primera entidad. Nos encontramos en este caso ante un trato desigual de operaciones realizadas por un residente en España dentro y fuera del territorio (comparabilidad vertical de salida)⁵⁹. c) Una persona física de nacionalidad española y residente en España traslada su residencia a un paraíso fiscal. De acuerdo con el artículo 8.2 de la LIRPF esa persona no perderá la condición de contribuyente en el IRPF en el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. En este caso –y a diferencia de los supuestos analizados anteriormente– no existe un trato desigual de residentes y no residentes o de operaciones domésticas y transnacionales, sencillamente porque no resulta concebible un «cambio de residencia doméstico»; no existe en definitiva una operación interna comparable. Sin embargo, el tratamiento fiscal de dicho cambio de residencia a un paraíso fiscal sí puede compararse con un cambio de residencia a otro Estado o territorio que no tenga tal calificación. Es obvio que, en ese caso, la persona física dejaría de tributar como contribuyente del IRPF español. Nos podríamos encontrar en estos casos ante un trato desigual de operaciones realizadas por residentes (o antiguos residentes) en España en diversas jurisdicciones, unas calificadas como paraísos fiscales y otras no (comparabilidad horizontal)⁶⁰.

Respecto de los tratos desiguales descritos en el ejemplo anterior y otros semejantes contenidos en las reglas defensivas que integran el RFEPF procede analizar si los mismos pudieran constituir una vulneración del principio constitucional de igualdad; a esos efectos debemos referirnos, de forma detallada, a cada uno de los elementos del juicio de no discriminación:

- a) Un trato desigual de situaciones comparables. Es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional (TC, en adelante) que solo los tratamientos desiguales de situaciones comparables –homogéneas en terminología propia del TC– pueden generar discriminaciones constitucionalmente prohibidas. En palabras del propio TC:

⁵⁸ Esta es, a mi juicio, la mejor traducción de la expresión inglesa *inbound vertical comparability* de uso común en la doctrina europea.

⁵⁹ Esta es, a mi juicio, la mejor traducción de la expresión inglesa *outbound vertical comparability* de uso común en la doctrina europea.

⁶⁰ Esta es, a mi juicio, la mejor traducción de la expresión inglesa *horizontal comparability* de uso común en la doctrina europea: Cordewener (2007, pp. 210 y ss.).

«[...] (la) igualdad "en la Ley" [...] impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales»⁶¹ y «[...] situado el presente proceso constitucional en el ámbito de la igualdad tributaria, **debemos constatar, en primer lugar, que el término de comparación que se aporta por el órgano judicial para ilustrar la desigualdad denunciada es homogéneo**, requisito indispensable para poder apreciar vulneración del art. 14, en relación con art. 31.1, ambos de la Constitución»⁶². Aunque esta exigencia de comparabilidad (homogeneidad) aparece de forma reiterada en la jurisprudencia constitucional sobre el principio de igualdad (tributaria)⁶³, lo cierto es que resulta difícil encontrar en dicha jurisprudencia una construcción abstracta en torno a cuándo dos contribuyentes o transacciones se encuentran en una situación comparable; es más, como ha indicado con acierto el profesor Rodríguez Bereijo, aquí suele radicar el problema de aplicación del juicio de igualdad dada la discrecionalidad de la que dispone el TC al determinar los criterios sobre los que debe construirse el juicio de comparabilidad (Rodríguez Bereijo, 2010, p. 276). En todo caso, sí que conviene indicar que el TC se pronunció en la Sentencia 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), sobre la denominada «comparabilidad vertical de entrada» al indicar con rotundidad que «la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del art. 31.1 CE un trato dispar». En definitiva, el TC ha concluido que los residentes y los no residentes no constituyen grupos homogéneos –no son comparables– y, por tanto, las diferencias de trato entre ellos no pueden implicar discriminaciones prohibidas. Lo cierto es que esta afirmación del TC se encuentra totalmente en línea con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) en el sentido de que «[...] en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general»⁶⁴. Aunque los fundamentos utilizados por el TC y el TJUE difieren notablemente a la hora de justificar tal falta de comparabilidad (homogeneidad)⁶⁵, lo cierto es que en una futura cuestión de inconstitucionalidad sobre la compatibilidad con el principio de igualdad de alguna de las normas antiabuso contenidas en el IRNR –que contienen tratos

⁶¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4 (NFJ018644). La negrita es nuestra.

⁶² Sentencia del Tribunal Constitucional 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 5 (NFJ018644). La negrita es nuestra.

⁶³ En este sentido puede consultarse el excelente compendio de jurisprudencia constitucional sobre el requisito de comparabilidad que realiza el profesor Rodríguez Bereijo (2010).

⁶⁴ Sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1995 (asunto C-279/93, *Schumacker* –NFJ005254–), par. 31.

⁶⁵ El TC se refiere, de forma errónea a mi juicio, al posible uso del tributo como instrumento de política extrafiscal a la hora de justificar el trato diverso entre residentes y no residentes. Mucho más sofisticados son los argumentos que aporta el TJUE al referirse esencialmente a las diferencias estructurales en el gravamen de residentes y no residentes. Sobre esta última cuestión: STJUE *Schumacker*, paras. 31-34.

desiguales para contribuyentes residentes en PF– resultaría más que probable que el TC ni siquiera llegara a analizar la justificación o la proporcionalidad de la medida concreta sobre la base de que los contribuyentes a los que se depara un trato pretendidamente discriminatorio no son ni siquiera comparables⁶⁶. No obstante, existen también buenas razones para cuestionar este planteamiento: 1) En primer lugar, existen algunas normas en el TRLIRNR que tratan de forma discriminatoria a residentes en paraísos fiscales siendo que estos residentes pueden ser plenamente comparables con contribuyentes residentes en España⁶⁷. Nos referimos en concreto a la opción, contenida en el artículo 46 del TRLIRNR, para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea para tributar en calidad de contribuyentes del IRPF. En este caso un residente y un no residente podrían encontrarse en situaciones comparables y, por tanto, el trato diferenciado podría resultar contrario a la prohibición constitucional de discriminación⁶⁸. 2) La mayor parte de las situaciones de comparación vertical de entrada (trato dispar de residentes y no residentes) puede analizarse desde la óptica de una comparación horizontal. Esto puede entenderse fácilmente con un ejemplo:

Ejemplo 5

Como antes indicamos, los artículos 40 y siguientes del TRLIRNR regulan el *Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes* que recae exclusivamente sobre entidades residentes en PF. En este sentido podría deducirse apresuradamente que el trato dispar que contiene la norma (se aplica solo a no residentes y no a entidades residentes) no vulnera la prohibición constitucional de discriminación, pues una sociedad residente en un PF (no residente en España) no es comparable con una entidad residente en España. Sin embargo, lo que no está tan claro es si dos sociedades no residentes que residen en diversos Estados son en principio comparables y, por tanto, un trato dispar a las mismas puede, teóricamente, constituir una discriminación prohibida. Por motivos sistemáticos nos pronunciaremos sobre esta cuestión más adelante.

⁶⁶ En este mismo sentido, aunque de manera muy cauta: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, pp. 32-33).

⁶⁷ Como de hecho ha venido a reconocer el propio TJUE. En efecto, como señala el TJUE:

[cuando] un no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo [...] no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del Impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo (STJUE *Schumacker*, paras. 36-37).

⁶⁸ En este sentido se han pronunciado Calderón y Martín respecto de los residentes en Malta y Chipre desde la perspectiva del derecho comunitario europeo (Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2004, p. 33).

Por otro lado, no parece existir ninguna duda, aunque la doctrina del TC no se ha pronunciado sobre ello, en el sentido de que la situación de un residente en España que obtiene rentas en España es comparable con la de un residente en España que obtiene rentas fuera de nuestro país (comparabilidad vertical de salida). En efecto, en este caso las diferencias estructurales entre la tributación del residente y del no residente no juegan ningún papel y, parece, que las rentas obtenidas dentro y fuera de España por un residente en nuestro país deberían resultar comparables a efectos de su tributación. Este es también el punto de partida del TJUE al analizar estas situaciones⁶⁹. Esto implicaría que, en principio, la mayor parte de las reglas contenidas en la LIRPF y en la LIS referidas a operaciones realizadas por residentes en España en PF pudieran eventualmente resultar discriminatorias pues, al menos de entrada, el trato dispar contenido en la norma (entre rentas obtenidas en España y fuera de España) se refiere a situaciones comparables⁷⁰. No obstante, y como ya indicamos anteriormente, algunas de estas normas se refieren a situaciones que, sencillamente, no se plantean en transacciones domésticas. Antes nos referimos a la regla de cuarentena fiscal contenida en el artículo 8.2 de la LIRPF pero los ejemplos son abundantes⁷¹. En todos estos casos surge el problema, ya anunciado anteriormente al hilo de la comparabilidad vertical de entrada, en torno a si, de acuerdo con el principio de igualdad constitucional, dos no residentes que residen en Estados distintos son o no comparables entre sí, en definitiva si nuestro sistema reconoce o no la comparabilidad horizontal de entrada (trato distinto de dos no residentes que residen en Estados diversos) o de salida (tratos distintos de las rentas obtenidas por un residente en España en Estados diversos). En relación con esta cuestión, el TC español no se ha pronunciado⁷².

⁶⁹ En este sentido indica Bammens: «[...] cuando el Tribunal (de Justicia) compara dos categorías de residentes el punto de partida es que estas categorías son comparables. La razón de esta comparabilidad es la asunción de que la capacidad económica de ambos residentes es la misma» (Bammens, 2012, en 14.1).

⁷⁰ En sentido semejante, en relación con el derecho comunitario europeo: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, pp. 31-33).

⁷¹ La exención para rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero del artículo 7 p) de la LIRPF, la regla especial de (no) cómputo de ausencias esporádicas del artículo 9.1 a) de la LIRPF, la presunción de residencia en España de entidades residentes en paraísos fiscales cuyos activos principales, directa o consistan en bienes situados en territorio español o cuya actividad principal se desarrolle en España del artículo 8.1 de la LIS. A este respecto también las reglas de transparencia fiscal internacional del artículo 91 de la LIRPF o del artículo 100 de la LIS podrían plantear el mismo problema. En este caso, sin embargo, el trato desigual se identificaría con la propia existencia del régimen de transparencia más que con las reglas especialmente gravosas para sociedades controladas residentes en PF.

⁷² No creemos que las referencias en la STC 96/2002 (NFJ012237) a las «razones de política económica internacional dirigidas a atraer inversiones extranjeras» o a «los distintos convenios internacionales bilaterales para evitar la doble imposición [...] que acogen precisamente la cualidad de residente como el medio principal de distribución de la materia imponible entre los Estados contratantes» supongan un rechazo implícito a la comparabilidad horizontal en el sistema constitucional español.

En todo caso es muy evidente, a mi juicio, que dos contribuyentes no residentes en España y que residen en dos Estados distintos se encuentran, en principio, en una situación comparable al igual que dos contribuyentes residentes en España que obtienen rentas en dos Estados distintos. De no ser así sería perfectamente posible que el legislador español tratara de forma diversa a dos contribuyentes no residentes idénticos, desde cualquier punto de vista, cuya única diferencia estribe en el Estado en el que son residentes o a dos contribuyentes residentes que obtienen rentas fuera de España en condiciones idénticas con la única diferencia del Estado en el que las obtengan. En definitiva, no reconocer la comparabilidad horizontal implica justificar posibles tratamientos tributarios de carácter arbitrario. Esto no quiere decir, obviamente, que esos tratos diferenciados puedan resultar a la postre conformes al principio constitucional de igualdad por estar justificados y ser proporcionales. Lo que implica es sencillamente negar que el análisis constitucional de las discriminaciones horizontales (de entrada o salida) pueda rechazarse *a limine* sobre la base de la idea, algo simplista, de que dos no residentes o dos residentes que invierten en Estados distintos no son comparables⁷³.

- b) Que el trato desigual pueda resultar justificado. Como ya indicamos, es obvio que no cualquier trato desigual de situaciones comparables entraña una discriminación constitucionalmente inaceptable. En efecto, ese trato dispar puede resultar aceptable en términos constitucionales si existe una justificación objetiva y razonable para el mismo. Parece bastante evidente que, en principio, los tratos dispares de las operaciones realizadas por residentes en PF o por residentes en España que realizan operaciones en o a través de PF pudieran resultar justificadas, en términos constitucionales, por la necesidad de luchar contra el fraude fiscal. Esta lucha, reconocida por el TC español incluso como un mandato constitucional⁷⁴, ha sido traída a colación con frecuencia como justificación objetiva y razonable para un trato diferente de situaciones comparables⁷⁵. Y en este contexto es obvio que las operaciones realizadas desde paraísos fiscales o en paraísos fiscales son susceptibles de generar fraudes fiscales, en el sentido de ocultaciones a la Hacienda Pública española, en la medida en que, al menos teóricamente, esos Estados o territorios se caracterizan por ofrecer

⁷³ El TC podría sentirse tentado de emprender este camino –que a la postre podría significar no analizar la cuestión en relación con un número significativo de normas del régimen especial de paraísos fiscales– importando la doctrina del TJUE que en un buen número de sentencias había concluido que no residentes que residen en Estados diversos con diversos CDI con el Estado de la fuente no son comparables entre sí. Sobre esta jurisprudencia, en detalle: Kofler, (2016, chapter 11, 11.1). Sobre esta jurisprudencia volveremos más tarde.

⁷⁴ De forma pionera la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3 (NFJ000802).

⁷⁵ Así en las SSTC 214/1994, de 14 de julio, FJ 5 (NFJ003410); 46/2000, de 17 de febrero, FF. JJ. 6 y 8 (NFJ008490); 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 5 (NFJ018644); y en el Auto 245/2009, de 29 de septiembre, FJ 4 (NCJ050669).

a sus «usuarios» opacidad informativa. En definitiva, cuando un paraíso fiscal no intercambie o no intercambie suficientemente información de trascendencia tributaria con España –de acuerdo con alguna de las circunstancias previstas en el núm. 2 de la disp. adic. segunda de la Ley 36/2006– los tratos desiguales que entraña el régimen fiscal especial de los PF podrán estar justificados, precisamente, por la necesidad de luchar contra el fraude fiscal. Sin embargo, cuando un Estado o territorio no ofrezca tal opacidad, precisamente por no cumplir ninguna de las notas que caracterizan a los paraísos fiscales de acuerdo con la disposición antes mencionada, la aplicación de las reglas del régimen fiscal especial de los paraísos fiscales a las operaciones realizadas desde esos Estados o en esos Estados no podrá entenderse justificada. En ese sentido la aplicación de las reglas antiparaíso a Estados como Liechtenstein o Mónaco resulta en la actualidad difícilmente compatible con la prohibición constitucional de discriminación (tributaria). Por otro lado, las cosas podrían resultar distintas si la lucha contra el fraude fiscal no se identificara exclusivamente con la necesidad de dotar a la Administración tributaria de mecanismos para descubrir meras ocultaciones de hechos de trascendencia tributaria, sino también para hacer frente a operaciones de carácter abusivo⁷⁶. En este caso podría afirmarse que el bajo nivel de tributación que puede caracterizar a los sistemas fiscales de los PF los convertiría en lugares idóneos para el diseño de operaciones de carácter elusivo. Si a eso añadimos que la opacidad de dichos Estados o territorios impediría incluso que las autoridades fiscales españolas detectaran la existencia de las operaciones abusivas, la lucha contra el fraude fiscal permitiría justificar el trato desigual de las operaciones realizadas desde o en paraísos fiscales. A esta posible justificación subyacen, sin embargo, algunos errores: 1) Si el argumento sobre el que se sustenta el riesgo de facilitar operaciones de elusión fiscal se identifica con el pretendido bajo nivel de tributación de los PF, no se alcanza a entender cómo puede el mismo justificar dicho régimen especial si el nivel de tributación de un territorio no es, ni ha sido nunca, un criterio para la inclusión de un Estado o territorio en la lista española de PF. En definitiva, esto sería tanto como afirmar que el régimen fiscal especial de los PF se justifica por una razón que nunca ha considerado la normativa española a la hora de establecer

⁷⁶ Este no es un extremo claro en la jurisprudencia del TC aunque algunos pronunciamientos se refieren a las posibles actuaciones elusivas de los sujetos (SSTC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6 –NFJ008490–; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8 –NFJ009087–, y Auto 245/2009, de 29 de septiembre, FJ 4 –NCJ050669–) o a la «artificiosa transferencia de rentas entre los diversos miembros de la unidad familiar o la simulación de gastos deducibles» (STC 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5) dando a entender que la lucha contra el fraude fiscal se refiere al descubrimiento de operaciones ocultas o ficticias y también a la prevención de operaciones elusivas (no simuladas o ficticias). No obstante, sería muy esclarecedor que el TC español manejara, al igual que lo hace el TJUE, dos justificaciones diversas en este contexto distinguiendo adecuadamente entre *la eficacia de los controles fiscales y la necesidad de prevenir la elusión fiscal*.

qué países son o no PF⁷⁷. 2) Respecto de aquellos Estados o territorios calificados formalmente como PF que no cumplen ninguno de los requisitos legales para ser calificados como tales debe hacerse el mismo comentario respecto a la pretendida justificación para aplicar normas discriminatorias. En efecto, si estos Estados proporcionan información tributaria de manera satisfactoria, la aplicación de las reglas del régimen fiscal especial de los paraísos fiscales no podría entenderse justificada por una pretendida falta de información; en definitiva, estos Estados estarían en la misma situación que aquellos otros que sin ser calificados como PF intercambian información con España con normalidad. En resumidas cuentas, solo resultan justificados los tratos desiguales que encarnan el régimen fiscal especial de los PF respecto de las operaciones realizadas desde o en aquellos Estados o territorios que cumplen alguno o algunos de los requisitos recogidos en la Ley 36/2006 para ser calificados como tales.

- c) Finalmente, el hecho de que un trato dispar de situaciones comparables pueda estar justificado no es, de nuevo, suficiente para concluir la inexistencia de una discriminación constitucionalmente inadmisibles. En ese sentido la jurisprudencia constitucional requiere adicionalmente que la medida (el trato diferenciado) sea proporcional. Este principio supone, en resumidas cuentas, que un trato desigual solo será conforme al principio de igualdad si, para alcanzar la finalidad que justifica el mismo, no existe un mecanismo menos invasivo –que afecte menos al principio de igualdad– que la medida prevista en la ley. Este concepto se deriva con facilidad de la propia jurisprudencia del TC al indicarse en reiterados pronunciamientos:

En la medida en que esa misma finalidad puede ser alcanzada fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria, debe concluirse que los límites ahora enjuiciados no son proporcionados y, en consecuencia, carecen de la necesaria razonabilidad⁷⁸.

Y creo que, bajo esta óptica, la mayor parte de las medidas que integran el régimen fiscal especial de los PF resultan desproporcionadas. A poco que se analicen las diversas normas que integran el régimen fiscal especial de los PF en España se percibirá que las mismas pueden afectar por igual a supuestos en los que el

⁷⁷ Además, desde la introducción en 2006 del concepto de «países o territorios de nula tributación» es evidente que el nivel de tributación de un Estado no puede por sí solo justificar su inclusión en la lista de PF. Lo que comentamos podría ser distinto si, finalmente, se aprobara una norma como la contenida en el artículo 13 del Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, conforme al cual la existencia de baja o nula tributación es uno de los criterios que pueden tenerse en cuenta a la hora de calificar a un Estado o territorio como PF.

⁷⁸ SSTC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 6 (NFJ003364); 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 6 (NFJ018644).

contribuyente haya ocultado ingresos o deducido gastos ficticios y a otros en los que no lo haya hecho; si se acepta la prevención de operaciones de carácter abusivo como justificación para los tratos desiguales que integran el régimen, también conviene reconocer que las normas que integran el mismo pueden aplicarse por igual a transacciones abusivas y a otras que no lo sean⁷⁹. Esta afirmación puede ilustrarse con algunos ejemplos:

Ejemplo 6

De acuerdo con el artículo 19.2 de la LIS las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales se valorarán por su valor de mercado; esta norma parece justificarse de nuevo en la idea de que la tributación de las personas o entidades residentes en PF es anormalmente baja y además que las operaciones realizadas incluso con independientes radicados en estos territorios son siempre abusivas, mereciendo en todo caso su valoración a valor de mercado. Más allá de la cuestionable justificación de esta regla especial, lo que parece evidente es que la misma incurre en los automatismos (ficciones irrefutables) que desembocan en que una norma pueda ser calificada como desproporcionada y, por tanto, constitucionalmente inaceptable. En efecto, la aplicación automática de la norma defensiva (que implica la valoración de la operación por su valor normal de mercado) presume que las operaciones realizadas entre dos partes independientes –cuando una reside en un PF– son abusivas en cualquier caso. No obstante, sería perfectamente posible que no lo fueran. Adicionalmente, el ordenamiento cuenta con otros mecanismos, como por ejemplo la cláusula general antiabuso del artículo 15 de la Ley General Tributaria, que permitirían hacer frente a operaciones abusivas pero, exclusivamente, si son artificiosas o impropias y de las mismas no se deriva un efecto jurídico o económico relevante distinto del mero ahorro fiscal.

En resumidas cuentas, puede concluirse que la mayor parte de las reglas que integran el régimen fiscal especial de los PF suponen discriminaciones inadmisibles de acuerdo con la Constitución española. En efecto, siendo que la mayor parte de los tratamientos desiguales lo son entre situaciones comparables, en algunos casos (particularmente aquellos Estados o territorios que no cumplen ningún requisito para ser calificado como PF) dichos tratamientos no están justificados y, en la mayor parte de los mismos, aún justificados pueden resultar desproporcionados pues van más allá de lo requerido para alcanzar el fin que se pretende. En todo caso, conviene tener en cuenta que muchos de los

⁷⁹ En este sentido, aunque en relación con las libertades comunitarias: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, p. 36).

Estados calificados por España como paraísos fiscales han firmado y les resulta aplicable el CAAMMF, luego siempre podría la Administración española conocer la información fiscal relevante a través de los mecanismos previstos en este convenio multilateral. Por otro lado, y si la justificación pretende ser el riesgo de abuso fiscal la Administración tributaria española, siempre podría emplear la cláusula de conflicto en la aplicación de la norma tributaria obteniendo además la información pertinente para proceder a tal aplicación a través de los mecanismos previstos en el propio CAAMMF. Sin embargo, debe reconocerse que algunas de las normas que integran el régimen fiscal especial de PF no sufren de los automatismos antes descritos y que son los que a la postre determinan el carácter desproporcionado de las mismas. En efecto algunas de estas normas antiparaíso admiten prueba en contrario⁸⁰ o permiten su inaplicación a través de la prueba de determinados extremos concretos⁸¹. Estas relajaciones en el rigor de la norma antiparaíso pueden solventar las dudas de constitucionalidad que planteamos en este trabajo y especialmente las que se refieren al principio general de proporcionalidad. No obstante conviene no perder de vista que algunas de ellas se refieren exclusivamente a PF situados en la Unión Europea⁸² y, por tanto, solo permiten superar las dudas de constitucionalidad que plantean estas reglas respecto de las operaciones desarrolladas en dichos PF y no en aquellos otros (la mayoría) situados fuera del territorio de la Unión. Seguramente, además, estas reglas sean la mejor demostración de que la normas antiparaíso españolas vulneran, de forma casi sistemática, el principio de igualdad, pues dichas modulaciones de la rigidez de estas normas en el seno de la Unión Europea fueron pensadas, precisamente, para evitar un pronunciamiento desfavorable del TJUE en aplicación de las libertades fundamentales del Tratado.

⁸⁰ Así las reglas de transparencia fiscal internacional para personas físicas del artículo 91.13 de la LIRPF y las reglas de presunción contenidas en el régimen fiscal especial de transparencia fiscal internacional del artículo 100.14 de la LIS.

⁸¹ Así las reglas de presunción de residencia en España de las entidades residentes en PF cuyo activo principal consiste en bienes situados en España o cuya actividad principal se realice en España del artículo 8.1 de la LIS, la limitación a la deducibilidad de gastos correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados del artículo 15 g) de la LIS, la regla especial sobre cumplimiento del requisito de tributación del beneficio de la entidad participada en el artículo 21.1 b) de la LIS, la regla especial referida a la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles cuando el cesionario sea residente en un paraíso fiscal prevista en el artículo 23.3 b) de la LIS y la inaplicación del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes a que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble prevista en el artículo 42 b) del TRLIRNR.

⁸² En concreto las contenidas en los artículos 21.1 b) y 23.3 b) de la LIS.

3.2.2. La lista española de PF y las libertades comunitarias en el Derecho de la Unión Europea

Pudiera pensarse que la cuestión que ahora abordamos carece de toda importancia, pues los dos únicos Estados que aparecen en la lista española de PF y son a la vez Estados miembros de la Unión Europea –Malta y Chipre– salieron de la lista española de PF al firmar CDI con España. No obstante, a este respecto conviene tener en cuenta lo siguiente: 1) Como ya indicamos, particularmente respecto a Chipre, podría cuestionarse, al menos teóricamente, si el mismo alguna vez llegó a abandonar la lista. 2) En un futuro podría llegar a plantearse que dichos Estados volvieran a integrar la lista tras una actualización de la misma⁸³. 3) En una futura revisión de la lista de PF podrían incorporarse Estados o territorios no incluidos en la actualidad que sean miembros de la Unión Europea⁸⁴.

No obstante, tras la salida de la lista de Malta y Chipre, los mayores riesgos de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea vienen de la mano de la libertad de circulación de capitales que, como es bien sabido, resulta aplicable también a terceros Estados no miembros de la Unión Europea⁸⁵. En este sentido, cualesquiera normas integrantes del régimen fiscal especial de PF que puedan afectar a la libre circulación de capitales podrían resultar contrarias, eventualmente, al principio comunitario de no discriminación y aplicarse respecto de cualquier PF de la lista española, sea este un Estado integrante de la Unión o no. Piénsese a este respecto en las abundantes normas antiparaiso referidas al gravamen (en la fuente o en la residencia) de dividendos, intereses o ganancias de capital⁸⁶. A este respecto el análisis que pudiera realizarse de la compatibilidad de las normas españolas antiparaiso con la libertad de circulación de capitales no diferiría en exceso del que se ha realizado anteriormente en relación con el principio de constitucional de igualdad:

- a) La existencia de un trato desigual de situaciones comparables. El problema de comparabilidad entre residentes y no residentes al que aludimos anteriormente en relación con el principio constitucional de igualdad se plantea en términos idénticos al analizar las diferencias de trato desde la perspectiva de las libertades fundamenta-

⁸³ Algo muy improbable sin embargo teniendo en cuenta que ambos han suscrito CDI con España, son firmantes del CAAMMF y han obtenido la calificación de mayormente cumplidor en las calificaciones del Foro Global (<<https://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>>, última visita el 30 de abril de 2019).

⁸⁴ Esto es poco probable de acuerdo con los requisitos generales previstos en este momento en la legislación española. Sin embargo, si en algún momento llegaran a aprobarse los cambios contemplados en el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal de 23 de octubre de 2018 u otros semejantes esta situación podría cambiar.

⁸⁵ Por disposición expresa del artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, en adelante).

⁸⁶ A este respecto debe hacerse referencia al análisis de reglas antiparaiso y libertades comunitarias afectadas a las que se refieren los profesores Calderón Carrero y Martín Jiménez: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, pp. 31-33).

les. Y a este respecto, la respuesta del TJUE no ha sido muy distinta de la del TC español al afirmar que «[...] en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general»⁸⁷. Por otro lado, son numerosísimos los pronunciamientos del TJUE en el sentido de que dos compañías residentes resultan comparables entre sí a la hora de juzgar una eventual discriminación sobre la base del ejercicio de sus libertades fundamentales y ello independientemente del lugar en el que obtengan su renta. Sin embargo, existen dos notables diferencias entre el problema de la comparabilidad al aplicar el principio de igualdad constitucional y las libertades fundamentales: 1) De un lado, existe una jurisprudencia consolidada del TJUE en el sentido de que el tratado no solo prohíbe las discriminaciones entre residentes y no residentes o entre el tratamiento de rentas domésticas y transnacionales, sino también cualquier suerte de restricción (no discriminatoria) al ejercicio de las libertades fundamentales. Es evidente que, en este contexto, los problemas de la «comparabilidad vertical de entrada» y la «comparabilidad horizontal» a los que hicimos referencia a la hora de analizar la lista española de PF en relación con el principio constitucional de igualdad no se plantearían⁸⁸, pues cualquier régimen que encarnara una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales que no se encontrara justificado o estándolo fuese desproporcionado sería contrario al derecho comunitario⁸⁹. 2) Tradicionalmente el TJUE había negado la trascendencia comunitaria de la «discriminación horizontal» admitiendo el tratamiento dispar de residentes en diversos Estados miembros de la Unión Europea que pudiese estar originado por las diferencias existentes entre los CDI de aplicación⁹⁰. En relación con medidas puramente domésticas (como las listas negras de PF) que pudieran suponer tratos dispares de contribuyentes residentes en distintos Estados miembros, la jurisprudencia del TJUE había sido vacilante y confusa⁹¹. No obstante, conviene reseñar que la Sentencia del TJUE de 24 de febrero de 2015 (asunto C-512/13 –NFJ057315–) ha señalado:

[...] si el tenor del artículo 45 TFUE, apartado 2, que tiene por objeto la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad «entre los trabajadores de los Estados miembros», se interpreta a la luz del ar-

⁸⁷ STJUE de 14 de febrero de 1995 (asunto C-279/93, *Schumacker* –NFJ005254–), par. 31. A pesar de las notables críticas que cosechó esta Sentencia el TJUE se ha seguido pronunciando en el mismo sentido. Sobre la jurisprudencia posterior del TJUE sobre esta cuestión: Bammens (2012, 14.2.1.1.2 a 14.2.1.1.10).

⁸⁸ En este sentido, particularmente en relación con las reglas del régimen español antiparaiso contenidas en la LIRPF y la LIS: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, pp. 31-32).

⁸⁹ Muy crítico en relación con la misma: Bammens (2012, 13.4.3).

⁹⁰ En este sentido se pronunciaron las Sentencias de 5 de julio 2005, C-376/03, *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, paras. 53-63 (NFJ022996); 12 de diciembre de 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue* (NFJ024424), y 30 de junio de 2016, C-176/15, *Guy Riskin and Geneviève Timmermans v. État belge* (NFJ063196), paras. 82-93.

⁹¹ Sobre esta jurisprudencia y sus contradicciones: Kofler (2016, 11.5).

título 26 TFUE, será preciso considerar que dicha libre circulación prohíbe asimismo la discriminación entre trabajadores no residentes si esta lleva a otorgar de manera injustificada ventajas a los nacionales de unos Estados miembros frente a los de otros⁹².

Aun cuando algunos autores parecen sugerir que este reconocimiento explícito y rotundo de la prohibición de discriminación horizontal en el derecho comunitario resulta aplicable a libertades comunitarias distintas de la libre circulación de trabajadores⁹³ (particularmente por lo que a nosotros nos interesa a la libre circulación de capitales) lo cierto es que, a partir de la misma, existen razones sobradas para defender que la tradicional oposición del tribunal a la comparabilidad horizontal tiene los días contados. En estas circunstancias parece claro que el juicio de comparabilidad en el derecho constitucional y comunitario no resultaría muy diferente.

- b) Que el trato desigual pueda resultar justificado. Respecto de la eventual justificación, desde la óptica del derecho comunitario, de los tratos dispares que implica el régimen fiscal especial de los PF tampoco parece que pueda añadirse nada significativo a lo que se dijo al analizar la compatibilidad del régimen con el principio constitucional de igualdad. En efecto, como ha indicado la doctrina, dos son las razones de interés general (admitidas sistemáticamente por el TJCE) que, eventualmente, pudieran servir para justificar, desde el punto de vista de las libertades fundamentales del tratado, las diferencias de trato que implica el régimen de PF: la eficacia de los controles fiscales y la necesidad de prevenir el fraude y la evasión fiscal (Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2004, pp. 34-35; Calderón Carrero, 2008 pp. 254-258)⁹⁴. Y a este respecto conviene repetir lo que ya se dijo: respecto de algunos de los países que se integran en la lista española de PF las desigualdades de trato no estarán siquiera justificadas, pues cuando la jurisdicción de que se trate no cumpla ninguno de los requisitos previstos en la legislación para ser considerada un PF resultará imposible justificar el trato dispar que se introduce, precisamente, en atención a esos requisitos.
- c) La proporcionalidad de la medida. De nuevo, el análisis de los tratos desiguales contenidos en el régimen especial de PF no difiere en exceso de lo que ya se anticipó al analizar el problema desde la perspectiva constitucional. No obstante, en este

⁹² STJUE de 24 de febrero de 2015, asunto C-512/13, *C.G. Sopora v. Staatssecretaris van Financiën*, para. 25 (NFJ057315).

⁹³ Kofler (2016, 11.1).

⁹⁴ Respecto de la posible justificación consistente en la necesidad de prevenir el fraude fiscal debe decirse también lo mismo que indicamos en su momento al realizar un análisis constitucional del problema. No obstante, Calderón Carrero y Martín Jiménez parecen admitir en términos abstractos dicha justificación aunque el legislador español nunca se haya referido de forma explícita o implícita a la misma. El motivo puede ser que solo a partir de 2014 justificó el legislador español los criterios que debían fundamentar la inclusión o no de un Estado o territorio en la lista de PF. Los trabajos que mencionamos son de 2004 y 2008 y, por tanto, anteriores a tal justificación expresa.

momento, conviene traer a colación una línea jurisprudencial constante del TJUE que viene a confirmar cuanto dijimos en su momento. El TJUE ha reiterado que si bien la necesaria eficacia de los controles fiscales puede justificar un trato dispar de residentes y no residentes o de rentas domésticas y transnacionales, el recurso por parte de un Estado miembro a la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua en el ámbito de los impuestos directos puede proporcionarle todos los datos necesarios para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta o todos los datos que considere necesarios para calcular la cuantía exacta del impuesto sobre la renta adeudado por un sujeto pasivo en función de la legislación que aplique⁹⁵. Desarrollando esta misma argumentación, en el ámbito específico de la libre circulación de capitales (aplicable a terceros Estados) podría concluirse que cuando el Estado miembro de que se trate (España en este caso) pueda recurrir a un instrumento semejante a tal directiva para obtener la información requerida, el trato desigual (en este caso el contenido en la regla correspondiente del régimen especial de PF), aún justificado, podrá considerarse desproporcionado, pues la Administración cuenta con un mecanismo igualmente apropiado para el fin que se persigue que incide de menor manera en la libertad de circulación correspondiente. Y esta conclusión no es solo una derivación lógica de lo que anteriormente señalamos, sino que ya ha sido reconocido por el TJUE en algunas ocasiones. Así, en su Sentencia de 18 de diciembre de 2007 (asunto C-101/05 –NFJ026992–), el TJUE indicó que en el caso de operaciones con terceros Estados a las que pudiera resultar de aplicación la libre circulación de capitales, un trato desigual podría entenderse proporcionado si el Estado tercero correspondiente no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua⁹⁶ o, de forma más específica, una obligación convencional de proporcionar información⁹⁷. En este sentido parece que si un Estado o territorio calificado por España como PF ha firmado y le resulta de aplicación el CAAMMF⁹⁸ resultará difícil, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, negar que los tratos desiguales contenidos en el régimen especial de PF no son desproporcionados⁹⁹.

En definitiva, y conforme al razonamiento que acaba de desarrollarse, todas las normas del régimen fiscal especial de PF que afecten a la libre circulación de capitales serán contrarias al principio comunitario de no discriminación, incluso en

⁹⁵ SSTJUE de 3 de octubre de 2002, asunto C-136/00, *Rolf Dieter Danner*, para. 49 (NFJ013037); de 26 de junio de 2003, asunto C-422/01, *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ)*, *Ola Ramstedt y Riksskatteverket*, par. 42 (NFJ014747), y otras muchas. Para un análisis exhaustivo: Calderón Carrero (2008, pp. 255-256).

⁹⁶ STJUE de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, *Skatteverket y A*, par. 61 (NFJ026992).

⁹⁷ STJUE de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, *Skatteverket y A*, par. 63 (NFJ026992).

⁹⁸ De los Estados y territorios que figuran en la lista española de PF solo Dominica, Fiji, Islas Malvinas, Islas Marianas, Islas Salomón, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Jordania y Omán. Respecto de Trinidad y Tobago y el Sultanato de Omán este dato es irrelevante pues han suscrito ambos un CDI con cláusula de intercambio de información con España.

⁹⁹ Aunque sin hacer referencia explícita al CAAMMF esta es la conclusión a la que llega Calderón Carrero (2008, pp. 261-262).

aquellos casos en las que afecten a Estados terceros que no forman parte de la Unión Europea. Sin embargo, este comentario no resultaría completo si no se hiciera constar que, como han indicado ciertos autores de renombre en España, la jurisprudencia del TJUE viene erosionando en los últimos años el efecto que la libre circulación de capitales puede desplegar respecto a países terceros (Calderón Carrero, 2008, p. 260, nota 62). Más allá de las razones esgrimidas por dichos autores, el mayor obstáculo que dicha jurisprudencia ha establecido a una eventual prohibición de discriminación horizontal en relación con terceros Estados es la recogida en la Sentencia del TJUE de 10 de febrero de 2011, asuntos acumulados C-436/08 y C-437/08 (NFJ041413), al concluir:

[...] el artículo 63 TFUE se opone al trato diferenciado en un Estado miembro de los dividendos procedentes de sociedades establecidas en un tercer Estado en relación con los procedentes de sociedades que tengan su domicilio en ese Estado miembro (véase el auto de 4 de junio de 2009, KBC Bank y Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 y C-499/07, Rec. p. I-4409, apartado 71). En cambio, dicha disposición no afecta, como tal, al **trato diferenciado de los rendimientos procedentes de un tercer Estado en relación con los procedentes de otro tercer Estado**¹⁰⁰.

Aun cuando a mi entender esta afirmación carece de todo fundamento, pues el TJUE se limita a rechazar la comparabilidad horizontal sin aportar argumento alguno que lo justifique, lo cierto es que no han faltado voces destacadas en la mejor doctrina europea que apoyen tal conclusión sobre la base de que la aplicación de la libertad de circulación de capitales a terceros Estados no pretende crear un «mercado interno mundial», sino más bien eliminar las discriminaciones entre circulación de capitales con terceros Estados, de un lado, y circulación de capitales doméstica e intraeuropea, de otro (Lang, 2011, p. 163; Kofler, 2016, 11.5). Por mucho que este fundamento resulte cuando menos cuestionable, lo cierto es que de seguir el TJUE esta línea jurisprudencial sería imposible que una regla del régimen especial de PF pudiera ser declarada contraria a la libertad de circulación de capitales cuando fuese aplicada a un PF que no sea un Estado o territorio comunitario. Y ello por muy injustificada o desproporcionada que pudiera resultar la regla.

3.2.3. La lista española de PF y las libertades en el AEEE

Un Estado integrante del Espacio Económico Europeo (el Principado de Liechtenstein) sigue siendo calificado como PF en la lista negra española, a pesar de que, como vimos anteriormente, no cumple ni uno solo de los requisitos legales para serlo. En todo caso, y más allá de las reflexiones que se han hecho hasta el momento (posible vulneración de la Constitución y

¹⁰⁰ STJUE de 10 de febrero de 2011, asuntos acumulados C-436/08 y C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, Österreichische Salinen AG y Finanzamt Linz*, par. 48 (NFJ041413). La negrita es nuestra.

posible vulneración del derecho comunitario en relación con la libre circulación de capitales), procede plantearse si tal calificación pudiera entrañar una vulneración del AEEE en adelante.

Existe cierto consenso en el sentido de que el AEEE no se creó con la idea de incluir cooperación alguna en el ámbito impositivo. Sin embargo, también es cierto que: a) El objetivo del AEEE es crear un área homogénea que extienda el mercado interior de la Unión Europea a los Estados no miembros que pertenezcan a la Asociación Europea de Libre Comercio (Oberson, Tonje y Zimmer, 2006, p. 233). b) El AEEE incorpora una regulación de las libertades fundamentales prácticamente idéntica a la contenida en su día en el Tratado de la Comunidad Europea (Leegard, 2002, p. 114; Bullen, 2007). c) Estas coincidencias parecen aconsejar el uso de la jurisprudencia del TJUE sobre libertades fundamentales y tributación directa también en el ámbito del AEEE teniendo en cuenta por supuesto que, en principio, las directivas comunitarias no se aplican en el seno del AEEE¹⁰¹.

En este sentido bien podría concluirse que si el régimen especial antiparaiso español es contrario al derecho comunitario, existen argumentos de peso para entender que también lo será respecto de las operaciones realizadas en Estados integrados en el AEEE (señaladamente Liechtenstein). La doctrina española se ha mostrado reacia a esta extensión alegando que la situación de los países que forman parte del AEEE (Islandia, Noruega y Liechtenstein) no es comparable con la de los países de la Unión Europea (Calderón Carrero, 2008, pp. 260-261)¹⁰². Respecto de la jurisprudencia citada anteriormente –la que se refiere a los efectos de la Directiva de Asistencia Mutua en la proporcionalidad de las medidas de control fiscal– es obvio, ya lo indicamos anteriormente, que la misma no se aplica a los Estados del AEEE. Ahora bien, al igual que ocurría respecto a Estados terceros en relación con la libertad de circulación de capitales, cuando el Estado miembro de que se trate (España en este caso) pueda recurrir a un instrumento semejante a tal directiva para obtener la información requerida, el trato desigual (en este caso el contenido en la regla correspondiente del régimen especial de PF), aún justificado, podrá considerarse desproporcionado. Esto es exactamente lo que ocurre en el caso de Liechtenstein que, como es visto, es firmante y se le aplica el CAAMMF, razón por la cual su inclusión en la lista española de PF supone una vulneración por parte de España del AEEE. Y, conviene advertirlo, esa vulneración se produce en relación con todas las libertades fundamentales recogidas en el AEEE y no solo, como en el caso del derecho comunitario respecto a terceros países, en relación con la libre circulación de capitales. Esta es además la jurisprudencia que puede inferirse con claridad de otros pronunciamientos del TJCE referidos específicamente a la aplicación de las libertades del AEEE a dichos Estados¹⁰³.

¹⁰¹ De hecho, el artículo 6 del AEEE establece tal principio de uniformidad. A la misma conclusión han llegado el TJUE (Sentencia de 23 de febrero de 2006, asunto C-471/04, *Keller Holding GmbH*, paras. 47-50 (NFJ028808), y el Tribunal de la EFTA (Tribunal EFTA de 12 de diciembre de 2003, E-1/03, *EFTA Surveillance Authority vs. The Republic of Iceland*, par. 27).

¹⁰² Menos rotundos Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, p. 5).

¹⁰³ Así en las SSTJUE de 11 de junio de 2009, asunto C-521/07, *Comisión vs. Países Bajos* (NFJ033566), y de 19 de noviembre de 2009, asunto C-540/07, *Comisión vs. Italia* (NFJ036243).

4. Conclusiones

Estas conclusiones no pretenden ser una mera repetición de los argumentos contenidos en el trabajo de una forma resumida. El lector podrá encontrar a continuación solo el resultado ordenado de tales conclusiones acompañado de una indicación del epígrafe o epígrafes del trabajo donde pueden encontrarse los razonamientos que conducen a las mismas:

- A) Todas las reformas introducidas en la regulación española del régimen de PF a partir de 2003 provocaron que la lista negra perdiera su principal virtud: la seguridad jurídica (epígrafe 2): 1) El mecanismo automático de salida de la lista de PF introducido en 2003 planteó pocos problemas de seguridad jurídica y aunque solo fuera de forma explícita dejó claro que era la falta de intercambio efectivo de información el criterio determinante para la inclusión de un Estado en la lista de PF (epígrafe 2.1); 2) Los cambios introducidos en la regulación de los PF en 2006 generaron dudas interpretativas relevantes sobre el mecanismo de abandono automático de la lista de PF y sobre el fundamento para la inclusión de un Estado en la misma (epígrafe 2.2); 3) La supresión en 2014 del mecanismo automático de salida de la lista de PF ha planteado el problema de en qué situación quedan los países que hubieran abandonado la lista entre 2003 y 2014; este y otros problemas (como la firma de CDI tras la entrada en vigor de las reformas de 2014) han sido resueltos de forma insatisfactoria por la Administración española. Por otro lado, a partir de 2014 la ley describe de manera explícita los criterios que justifican la inclusión o exclusión de un Estado en la lista de PF en unos términos que plantean serios problemas de interpretación (epígrafe 2.3).
- B) La falta de actualización de la lista de PF plantea problemas de legalidad ordinaria, constitucionales, de conformidad con el Derecho de la Unión Europea y con el AEEE (epígrafe 3): 1) La no actualización de la lista de PF puede resultar ilegal cuando un Estado no cumple ninguno de los requisitos previstos en la ley para ser calificado como tal (epígrafe 3.1); 2) Cuando los tratos dispares que integran el RFEPF afectan a grupos de contribuyentes comparables, los mismos pueden resultar contrarios al principio constitucional de igualdad por no resultar justificados en algunos casos o por ser manifiestamente desproporcionados en otros (epígrafe 3.2.1); 3) Aunque en la actualidad no exista ningún Estado miembro de la Unión Europea calificado como PF por España, un trato dispar de contribuyentes residentes en PF fuera de la Unión Europea o de operaciones realizadas en PF fuera de la Unión Europea pueden atentar contra la libertad de circulación de capitales por no resultar justificados en algunos casos o por ser manifiestamente desproporcionados en otros (epígrafe 3.2.2); 4) Los tratos desiguales que puede suponer el RFEPF respecto a Liechtenstein (Estado integrado en el EEE) pueden resultar contrarios a las libertades contenidos en el AEEE capitales por no resultar justificados en algunos casos o por ser manifiestamente desproporcionados en otros (epígrafe 3.2.3).

Referencias bibliográficas

- Akhtar, J. y Grondona, V. (2019). Tax Haven Listing in Multiple Hues: Blind, Winking or Conniving? *South Center Research Papers*, 94.
- Área de Derecho Financiero y Tributario de Cuatrecasas. (2018). *Novedades fiscales anteproyectos de ley*, octubre, 21 p.
- Bammens, N. (2012). *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Bullen, A. (2007). Norway. En C. Brokelind (Ed.), *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law: An Assessment of the Member States' Responses to the ECJ's Case Law*. Amsterdam: IBFD.
- Calderón Carrero, J. M. (2008). La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: la Bifurcación del Régimen de Paraísos Fiscales y sus Implicaciones de Política Fiscal y Derecho Comunitario. En M. Á. Collado Yurrita (Dir.), J. A. Sanz Díaz-Palacios y S. Moreno González (Coords.), *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*. Madrid: Atelier.
- Calderón Carrero, J. M. (2017). La aprobación de la lista Pan-Europea de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal. *Alerta Informativa EY*, 5 p.
- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J. (2004). Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 11.
- Cordewener, A. (2007). EC law protection against «horizontal» tax discrimination on the rise – or how to play snooker in an Internal Market. *16 EC Tax Review*.
- G20. (2016). *G20 Finance Ministers and Central Bank Governors' Meeting Communique*. Washington. Recuperado de <<http://www.g20.utoronto.ca/2016/160415-finance.html>> (consultado el 30 de abril de 2019).
- García Heredia, A. (2007). «The Bermuda Triangle Approach»: The Spanish Reaction to Uncooperative and Low-Tax Countries. *European Taxation*.
- García Prats, F. A. (2001). Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends. Spanish Report. *IFA Cahiers*, volumen 86b.
- Gutiérrez de Pablo, G. (1995). Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de los paraísos fiscales: análisis de algunas medidas de prevención. *Impuestos*, 10.
- Kofler, G. (2016). «Horizontal Discrimination» in European Tax Law. En H. Jochum *et al.* (Eds.), *Practical Problems in European and International Tax Law: Essays in Honour of Manfred Mössner* (Chapter 11). Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Lang, M. (2011). Jüngste Tendenzen zur «horizontalen» Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten. *Steuer & Wirtschaft International*, 21, 154-163.
- Leegard, T. (2002). Impact of the European Economic Area Agreement on Direct Taxation: A Norwegian Perspective. *European Taxation*.
- Martos, J. J. (2007). Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 290.

- Martos García, J. J. (2017). Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión. *Quincena Fiscal*, 3 (acceso electrónico sin indicación de página).
- Oberson, X., Tonje, R. y Zimmer, F. (2006). The impact of prohibition of discrimination and restriction granted under the EC Treaty in non-EU States (Switzerland and Norway). En F. Vanistendael (Ed.), *EU Freedoms and Taxation EATLP Congress, Paris 3-5 June 2004* (Chapter VI). Amsterdam: IBFD.
- OECD. (1998). *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. Paris: OECD.
- OECD. (2001). *The OECD's project on harmful tax practices: the 2001 progress report*. Paris: OECD.
- OECD. (2018). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Monaco 2018 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request*. Paris: OECD Publishing, 104 p.
- OECD. (2019). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Liechtenstein 2019 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request*. Paris: OECD Publishing, 124 p.
- Pérez Rodilla, G. (2006). Las disposiciones antiparaíso fiscal en el Impuesto sobre Sociedades. En J. A. Rodríguez Ondarza (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*. Pamplona: Civitas.
- Rodríguez Bereijo, Á. (2010). El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 89.
- Sánchez Huete, M. Á. (2015). La nueva definición de paraísos fiscales ¿el fin de los listados reglamentarios? *Quincena Fiscal*, 13 (acceso vía web sin indicación de página).
- Siota Álvarez, M. (2015). La Lista Española de Paraísos Fiscales y sus Nuevos Criterios de Actualización. *Crónica Tributaria*, 157.
- Salto van der Laat, D. (2000). Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española. *Crónica Tributaria*, 93.
- Vega Borrego, F. A. (2015). Análisis de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes por la Ley 26/2014. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 383.



La discriminación de los ciudadanos extracomunitarios en el impuesto sobre sucesiones

Jesús Félix García de Pablos

*Doctor en Derecho. Profesor de la Escuela de Práctica Jurídica. UCM
Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UNED*

Extracto

La disposición adicional segunda de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones, de adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), ha resuelto parcialmente la problemática de la tributación de las adquisiciones gratuitas por ciudadanos no residentes en España. Este trabajo analiza las posibles discriminaciones a los ciudadanos no comunitarios a efectos de la tributación de las adquisiciones gratuitas, tanto en la normativa estatal como en la autonómica, a la luz de la jurisprudencia del citado tribunal.

Palabras clave: tributación en función de la residencia; discriminación a los ciudadanos no residentes en el impuesto sobre sucesiones y en el impuesto sobre donaciones en España; normativa autonómica.

Fecha de entrada: 09-05-2019 / Fecha de aceptación: 13-06-2019 / Fecha de revisión: 09-09-2019

Cómo citar: García de Pablos, J. F. (2019). La discriminación de los ciudadanos extracomunitarios en el impuesto sobre sucesiones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 83-108.



The discrimination of extracomunitarian citizens in the succession tax

Jesús Félix García de Pablos

Abstract

Residence within the territory of a State has been recognized as the valid requirement under international law for taxation and for the income obtained can be taxed regardless of where it is obtained. The Second Additional provision of the Law on Inheritance and Donation Tax, the adaptation of the tax regulations to the provisions of the Judgment of the Court of Justice of the European Union of 3 September 2014 (Case C-127/12), has partially solved the problem of the taxation of free purchases by citizens who are not resident in Spain. This paper analyzes the possible discriminations against non-EU citizens for the purpose of taxing free purchases, both in state and regional legislation, in the light of the jurisprudence of that court.

Keywords: taxation based on residence; discrimination against non-resident citizens in the inheritance tax and in the donation tax in Spain; autonomous regulation.

Citation: García de Pablos, J. F. (2019). La discriminación de los ciudadanos extracomunitarios en el impuesto sobre sucesiones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 83-108.



Sumario

1. Introducción: la residencia como forma de distribución del poder tributario entre los Estados
 2. La libre circulación de capitales
 3. Discriminación de los no residentes no comunitarios en la normativa española estatal
 4. Referencia a la normativa autonómica
 5. La discriminación de los ciudadanos no comunitarios
 - 5.1. Transmisiones *mortis causa*
 - 5.2. Discriminación por la situación de los bienes
 6. Situación administrativa
 7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción: la residencia como forma de distribución del poder tributario entre los Estados

La soberanía política de los Estados se proyecta también en el ámbito tributario, la cual sirve a su vez de base igualmente para obligar a los ciudadanos al pago de los tributos. No obstante, el nexo entre poder tributario y soberanía ha entrado en crisis (Rodríguez Bereijo, 1976, pp. 213 y ss.), al constituir el fundamento del poder ejercido por el Estado dentro de sus fronteras, dada la internacionalización de las relaciones económicas entre los Estados, y la pretensión de gravamen de las rentas obtenidas por no residentes, que necesariamente supone la proyección hacia el exterior del poder tributario del Estado. Ciudadanos no residentes que al mismo tiempo reclaman una igualdad de trato respecto de los residentes en el propio Estado.

Si en el campo de la imposición directa, la nacionalidad permitía a un Estado someter a gravamen a sus ciudadanos incluso cuando residieran en otros Estados, sin embargo, en el ámbito comunitario, el artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) prohíbe cualquier tipo de discriminación basada en la nacionalidad de los ciudadanos de la Unión Europea (UE), que aparece corroborada expresamente respecto a la libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE), de establecimiento (art. 49 TFUE), como la referente a la prestación de servicios (art. 56 TFUE). No obstante, el principio de la nacionalidad, que supone que las leyes tributarias se aplicarán a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad¹ de un determinado país, fuere cual fuere el lugar donde residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas, ha sido abandonado a favor del criterio de la residencia, matizado por el de territorialidad.

La residencia dentro del territorio de un Estado ha sido reconocida como el requisito válido bajo el derecho internacional para la tributación y para que la renta obtenida pueda ser sometida a gravamen independientemente del lugar donde se obtenga.

En definitiva, las leyes tributarias establecen los puntos de conexión para someter a gravamen una manifestación de riqueza o a un contribuyente que muestra una relación tributaria con su territorio (Sainz de Bujanda, 1993, p. 121). Los posibles principios de sujeción a las leyes emanadas de la organización estatal son el principio personal y el territorial; personal: la residencia del obligado tributario en su territorio; o territorial y objetivo: las rentas producidas en su territorio. El primer punto de conexión habilita a la tributación de la renta

¹ Vigente en EUA, Cuba y Filipinas. España tienen en cuenta la nacionalidad y sometidos a la renta mundial, por la deslocalización de la residencia a paraísos fiscales, y los miembros de misiones diplomáticas y consulares, por razón de su empleo o cargo oficial (art. 9.2 y 3 de la Ley 35/2006).

mundial (*World Wide Income Taxation*), sometiendo a gravamen las rentas producidas en el extranjero donde se extiende la soberanía fiscal, lo que requiere que la persona se encuentre en una determinada relación con el Estado que pretende gravar dicha renta global (en función de circunstancias tales como la permanencia en el territorio del Estado durante un determinado número de años del periodo del año fiscal, la posesión en aquel territorio de una vivienda de carácter permanente o la existencia en el mismo de un centro de intereses vitales ya sean familiares, sociales o económicos), evitándose el fraude; mientras que el criterio territorial (*real*) (*Source Income Taxation*) limita dicha soberanía a las rentas producidas en su territorio, basado en la riqueza en sí misma considerada, en defecto del anterior.

La práctica internacional incorpora el principio de residencia efectiva para gravar la renta mundial de aquellas personas que residen en su territorio (Sainz de Bujanda, 1995, pp. 404 y ss.). Este principio constituye en la actualidad el criterio de sujeción a los tributos de naturaleza personal (Cortés Domínguez, 1985, p. 205), dado que la residencia implica una relación estable con el Estado donde es residente, participando en la economía del país de modo análogo a como lo hacen sus nacionales, disfrutando de los servicios y de su protección, lo que justifica el gravamen por renta mundial, abandonándose los criterios de sujeción personal sobre la base de la nacionalidad o el domicilio.

Este planteamiento ha sido asumido por el artículo 11 de la Ley general tributaria (LGT) que determina los criterios de residencia (Calvo Ortega, 2004, p. 34) y de territorialidad como criterios de sujeción de las normas tributarias, constituyendo los vínculos necesarios para la efectiva aplicación de los tributos a los contribuyentes. El criterio de la residencia es el seguido en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD)², que lo regula como impuesto personal, sometiendo a gravamen a los residentes en España por todo el patrimonio adquirido, independientemente del lugar de obtención del mismo. Y, subsidiariamente, el criterio de territorialidad o del principio de la fuente, que solo somete a gravamen los bienes situados en nuestro país para los ciudadanos no residentes.

En efecto, la LISD no tiene en cuenta la nacionalidad y la residencia del causante para determinar la sujeción a la legislación española en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) (Alonso Murillo, 2007, p. 68), sometiendo a gravamen al ciudadano beneficiario residente por la renta mundial y al no residente por la adquisición de riqueza radicada en territorio español (arts. 6 y 7 LISD).

Al mismo tiempo que, desde el punto de vista interno, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común, en materia de distribución territorial del citado impuesto sobre adquisiciones gratuitas, cede a dichas comunidades autónomas el rendimiento del gravamen de los sujetos pasivos residentes en España (causante o causahabientes), y toma a la residencia habitual del causante o donatario como punto de conexión en la cesión de dicho tributo a las comu-

² Boletín Oficial del Estado n.º 303, del día 19 de diciembre de 1987.

nidades autónomas. Dicha ley cede el rendimiento del impuesto respecto a los ciudadanos residentes en su territorio, es decir, cuando el causante o el donatario son residentes en el mismo (Bermúdez Odriozola y Pérez de Ayala Becerril, 2001, pp. 197 a 199).

La normativa española impedía a los ciudadanos no residentes beneficiarse de la normativa autonómica dictada sobre el ISD. Una discriminación hacia los ciudadanos no residentes en España que motivó que la Comisión Europea abriera un procedimiento a España por el incumplimiento de la normativa comunitaria, y que culminó con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12, *España/Comisión* –NFJ054901–), en la que se constató la discriminación hacia los ciudadanos no residentes y sobre bienes en el extranjero.

Por último, la disposición adicional segunda de la LISD³ adecuó parcialmente la normativa del impuesto a lo dispuesto en la STJUE de 3 de septiembre de 2014, como ahora veremos, dado que mantiene una serie de discriminaciones, especialmente respecto de los ciudadanos extracomunitarios, y que infringen la libre circulación de capitales.

2. La libre circulación de capitales

Aunque no existe una definición de «movimientos de capitales» a que hace referencia el artículo 63.1 del TFUE⁴, ese concepto aparece determinado para el TJUE por el valor indicativo de la nomenclatura del anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988⁵, sobre la supresión de las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre los residentes de los Estados miembros, donde las sucesiones que suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante están comprendidas en el ámbito de la rúbrica XI del anexo I de la citada directiva, sobre «Movimientos de capitales de carácter personal», y que comprende en particular las sucesiones, que constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 del citado TFUE, salvo en los casos en los que todos los elementos constitutivos se encuentren situados en un solo Estado miembro, caso *Barbier* (STJUE de 11 de diciembre de 2003, asunto C-364/01, apartado 58 –NFJ015784–) y caso *Jäger* (STJUE de 17 de enero de 2008, asunto C-256/06, apartado 25 –NFJ026993–). Al igual que en materia de donaciones, caso *Perche* (STJUE de 27 de enero de 2009, asunto C-318/07, apartado 27 –NFJ031286–).

Es decir, existirá un elemento transfronterizo y, por tanto, será aplicable la normativa sobre la libre circulación de capitales, cuando el causante o donante, o bien los beneficia-

³ En la redacción dada por la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 17 de noviembre.

⁴ Publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 30 de marzo de 2010, C-83.

⁵ Sobre aplicación del antiguo artículo 67 del TCE (artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam. Diario Oficial n.º 1 L 178, de 8 de julio de 1988).

rios, sean residentes en otro Estado miembro distinto al Estado que exige el gravamen, así como en el supuesto en que existan bienes fuera de este último Estado.

En materia de sucesiones y donaciones, la jurisprudencia del TJUE ha señalado como medidas prohibidas por el artículo 63 del TFUE por constituir una restricción de movimientos de capitales, en primer lugar, las disposiciones nacionales que determinan «el valor de un bien a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en el caso de la adquisición por herencia, o una donación»:

- Aquellas que puedan disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlas en otros Estados, caso *Van Hilten-van der Heijden* (STJUE de 23 de febrero de 2006, asunto C-513/03, apartado 44 –NFJ024031–)⁶.
- Y, asimismo, las que pueden provocar la disminución del valor de la herencia o donación de un residente en un Estado miembro distinto de aquel en que se encuentren tales bienes y que somete a gravamen dicha herencia, sentencia relativa al caso *Jäger* (asunto C-256/06, antes citada, apartado 31)⁷.

En segundo lugar, el TJUE ha señalado la existencia de restricción de movimientos de capitales, cuando «la normativa de un Estado miembro que hace depender del lugar de residencia del causante o del causahabiente, o del lugar de situación de los bienes incluidos en la herencia, la aplicación de una ventaja fiscal en materia de sucesiones». Es decir, que también constituye restricción de la libre circulación de capitales el hecho de soportar una mayor carga fiscal, cuando intervienen no residentes que en el supuesto en que actúen únicamente residentes (al igual que, cuando los bienes están situados en el Estado de imposición solamente), de modo que se produce una disminución del valor de una herencia o de una donación, asunto *Comisión/Alemania* (STJUE de 4 de septiembre de 2014, asunto C-211/13, ECLI:EU: 2014:2148, apartados 40 a 43)⁸, y asunto *Jäger* (apartados 30 a 35).

⁶ No obstante, en esta sentencia el TJUE consideró válida la normativa neerlandesa, con arreglo a la cual la sucesión de un neerlandés, fallecido durante los 10 años posteriores al traslado al extranjero, está sujeta a tributación como si el causante hubiera estado residiendo, dado que no existe restricción a los movimientos de capital.

⁷ En este caso, el heredero reside en Francia y recibe en herencia de su madre, residente en Alemania, una finca agrícola en Francia, que es valorada en Alemania a un importe superior que si hubiera estado situada en Alemania. La situación del heredero es comparable a otro que recibiera una finca en Alemania, por lo que la protección a las explotaciones agrícolas o forestales es predicable de las explotaciones en otros Estados miembros.

⁸ Se refiere a la normativa alemana, donde respecto de un bien inmueble en Alemania, la tributación es mayor si el causante en el momento del fallecimiento, el donante o el donatario son residentes en otro Estado miembro.

En definitiva, constituye restricción de la libre de circulación de capitales, aquellas medidas que modifican el valor de una herencia o donación por el diferente trato fiscal a que están sometidas, en función de la residencia del donante, causante, heredero o donatario, o de la situación de los bienes, por la mayor carga fiscal a que están sometidas las adquisiciones gratuitas, ya que pueden dichas medidas disuadir de realizar inversiones en un Estado miembro o mantener tales inversiones, así como en caso de provocar una disminución del valor de una herencia o donación, caso *Halley* (STJUE de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, apartado 22 –NFJ044030–)⁹. Pues bien, siempre que exista un elemento transfronterizo, es decir, que todos los elementos constitutivos que conforman la herencia o donación no estén situados en un mismo Estado miembro, constituye restricción de capitales una medida que pueda disuadir de realizar inversiones en otro Estado miembro, o pueda producir una disminución del valor de una herencia (donación) por la mayor carga fiscal a que está sometida, en el Estado miembro donde reside el causante (heredero, donante, donatario) sobre bienes situados en otro Estado (caso *Jäger*), o en el Estado miembro donde están situados los bienes y respecto a un causante (heredero, donante, donatario) no residente en dicho Estado (caso *Barbier*)¹⁰.

Sin embargo, en nuestro ordenamiento, en materia de adquisiciones gratuitas, la citada disposición adicional segunda de la LISD ha permitido al ciudadano no residente, residente en un país de la UE o fuera de ella beneficiarse de los beneficios fiscales autonómicos en el caso de que el causante hubiera sido residente en la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE), distinto de España¹¹. Por tanto, cuando el causante sea residente en un país fuera de la UE (o del EEE), los herederos residentes o no residentes en España no pueden aplicar la normativa autonómica, aunque el causante tuviera la mayoría de bienes en nuestro país.

Al mismo tiempo que, si el causante hubiera sido residente en una comunidad autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha comunidad autónoma. Por lo que los herederos extracomunitarios no pueden acceder a los beneficios fiscales autonómicos en ese caso, en contra de la jurisprudencia comunitaria, aunque el causante residiera en España.

⁹ Los padres y causantes residían en Bélgica y tenían acciones de la sociedad Carrefour, SA, domiciliada en Francia. La legislación sobre acciones nominativas establecía un distinto plazo de prescripción en función de la dirección efectiva de la sociedad emisora (2 años en Bélgica, 10 años en otro Estado miembro). No existía la necesidad de garantizar los controles fiscales.

¹⁰ El causante neerlandés estaba instalado en Bélgica donde tenía varios inmuebles. La normativa neerlandesa diferenciaba en función de si el causante residiera en los Países Bajos o en el extranjero a la fecha de fallecimiento, a efectos de deducción de cargas.

¹¹ «[...] los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida».

Mientras que las adquisiciones gratuitas de bienes inmuebles situados en España, vía donaciones, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles, mientras que si dichos bienes inmuebles están situados en un Estado miembro de la UE o del EEE, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en la que residan. Por tanto, los donatarios extracomunitarios tampoco pueden beneficiarse de los beneficios recogidos por las comunidades autónomas, respecto de inmuebles sitos en España. Al mismo tiempo que, en el caso de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la UE o del EEE, distinto de España, los donatarios residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en la que residan, con lo que los bienes inmuebles situados en un tercer Estado no podrán acceder a la normativa autonómica.

Por otra parte, en el caso de adquisición de bienes muebles situados en España por donación, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores. Con lo que discrimina de nuevo a los donatarios extracomunitarios, en la adquisición de bienes muebles situados en España.

Por último, algunas comunidades autónomas han establecido, como reducciones propias, una serie de medidas fiscales a favor de la supervivencia de las explotaciones agrarias o forestales, del mantenimiento de suelo rústico protegido, fincas de dedicación forestal o del patrimonio natural condicionadas a la situación en una comunidad autónoma o en España. Dichos beneficios deberían ser de aplicación también a bienes, aunque dichos elementos no estuvieron situados en nuestro país, y al ciudadano no residente (europeo o extracomunitario), ya que el objetivo constitucional pretendido, la supervivencia de la empresa familiar, la protección del medio ambiente, del patrimonio histórico, también son de aplicación cuando la adquisición de dichos bienes sea realizada por un residente en otro Estado. Por tanto, es necesario realizar una serie de puntualizaciones al efecto.

3. Discriminación de los no residentes no comunitarios en la normativa española estatal

La disposición adicional segunda de la LISD, de adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la citada STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), ha resuelto parcialmente la problemática de la tributación de las adquisiciones gratuitas por ciudadanos no residentes en España. Veamos las variables.

a) Reducciones personales *mortis causa*

La LISD reconocía ya al ciudadano no residente el derecho a las reducciones personales estatales *mortis causa*, de acuerdo con su edad y su situación familiar, no así a las reducciones autonómicas (art. 20.4 LISD), estableciendo una clara discriminación hacia los ciudadanos no residentes, frente a la exención de los residentes (en la mayoría de comunidades autónomas), ya que aquellos debían conformarse con la aplicación de unas minúsculas reducciones estatales. Ahora la disposición adicional segunda de la LISD ha permitido al ciudadano no residente, residente en un país de la UE o fuera de ella beneficiarse de los beneficios fiscales autonómicos cuando el causante hubiera sido residente en la UE. Por tanto, cuando el causante fuera residente en un país fuera de la Unión Europea, los herederos residentes o no residentes en España no pueden aplicar la normativa autonómica, aunque el causante tuviera la mayoría de bienes en nuestro país.

Por el contrario, si el causante fuera residente en una comunidad autónoma, solamente los contribuyentes residentes en España y los residentes en un Estado de la UE pueden disfrutar de los beneficios autonómicos. Por tanto, los ciudadanos no residentes en un Estado de la UE se ven discriminados, respecto al otro grupo de contribuyentes, lo que infringiría el principio de igualdad a que se refiere el artículo 31 de la Constitución española (CE), así como la normativa comunitaria.

Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 200/2001¹², y «requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10 [NCJ051877]) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre, FJ 6 [NCJ064229]; 29/1987, de 6 de marzo, FJ 5 [NCJ064230]; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3 [NFJ010119])», ha de determinarse si existe una diferencia de trato. Pues bien, en este caso, parece evidente que existe una diferencia de trato en la norma fiscal, entre ciudadanos residentes en un país de la UE y no residentes en ella, dado que se encuentran en situaciones comparables, sin que esta diferenciación derive de un motivo razonable en la tributación de las adquisiciones gratuitas, desde el punto de vista constitucional y comunitario¹³.

b) Reducciones personales y objetivas *inter vivos*

En el caso de adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier acto gratuito e *inter vivos*, los contribuyentes residentes en España y los contribuyentes

¹² STC 200/2001, de 4 de octubre, FJ 5 (NCJ051398).

¹³ En el caso *Schröder* (STJUE de 31 de marzo de 2011 C-450/09 –NFJ041958–), la discriminación procedía de la imposibilidad de deducción de unos gastos por ser el heredero no residente.

no residentes en España, pero residentes en un Estado miembro de la UE, tienen derecho a disfrutar de los beneficios fiscales establecidos por la normativa aprobada por la comunidad autónoma donde radican los referidos bienes inmuebles.

Por tanto, de nuevo, los ciudadanos no residentes en un país de la UE no pueden beneficiarse de las medidas fiscales aprobadas por las comunidades autónomas, cuando son donatarios de bienes inmuebles situados en España. Al mismo tiempo que los ciudadanos extracomunitarios no pueden acceder a la normativa autonómica respecto de las donaciones de bienes muebles en España.

La negación absoluta a que los ciudadanos no residentes parece injustificada, una desproporción evidente, ya que el objetivo constitucional de protección a la familia a que hace referencia el artículo 39 de la CE debe ser aplicado en cierta forma a los ciudadanos no residentes.

Además, en estos casos, la capacidad económica gravada es la misma, no estando justificada una discriminación contraria al artículo 31 de la CE, o que infrinja la libre circulación de las personas o su libertad de establecimiento. Las situaciones son iguales objetivamente comparadas, por lo que, establecido un beneficio fiscal para los ciudadanos residentes en una comunidad o en la UE, sobre la base del cumplimiento de un objetivo constitucional o una política sectorial, social o económica (aplicable a residentes y no residentes), aquel debería ser igualmente aplicable a los ciudadanos residentes en un tercer Estado por la misma causa.

c) Reducciones estatales a la transmisión de la empresa familiar y de bienes culturales (art. 20.6 y 7 LISD)

En efecto, el apartado 4 del artículo 20 de la citada LISD establece que en el supuesto de obligación real de contribuir, es decir, los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España por las adquisiciones de bienes y derechos situados en España, estos ciudadanos no residentes solamente tendrían derecho a la aplicación de las reducciones personales del apartado 2 del citado artículo 20 (respecto de las adquisiciones *mortis causa*), por lo que no tendrían derecho a la aplicación de las reducciones estatales e *inter vivos* por la adquisición de la empresa familiar o de bienes culturales, previstas en los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la LISD, lo que constituiría una restricción de la libertad de establecimiento en el primer supuesto, caso *Geurts Vogten* (STJUE de 27 de octubre de 2007, asunto C-464/05 –NFJ029062–)¹⁴, y de la libre circulación de capitales en el segundo, al poder disuadir o mantener las inversiones en nuestro país. Sin perjuicio de que los ciudadanos no residentes en España, residentes en un país de la UE, pueden aplicar las correspondientes reducciones autonómicas.

¹⁴ En este caso, la infracción de la libertad de establecimiento venía determinada por la supresión de la exención a las empresas familiares, cuando los trabajadores fueran empleados en otro Estado miembro.

Desde el punto de vista constitucional, a diferencia de las adquisiciones *mortis causa*, donde el heredero residente es gravado por la herencia mundial, mientras que el no residente por los bienes situados en España; en las adquisiciones *inter vivos* la base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal o real es la misma, representando la misma capacidad económica, lo que determina que ambas situaciones sean objetivamente comparables sin duda (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4 –NFJ000001–¹⁵). Si dicha capacidad es idéntica, debemos estudiar si esta medida infringe igualmente el principio de igualdad tributaria. Así y tomando como punto de análisis el diferente trato dispensado por el artículo 20.4 de la LISD respecto de la transmisión «*inter vivos* de la empresa familiar o de bienes culturales», apartados 6 y 7 del mismo artículo, conforme a la condición de residentes o no residentes en España, hay que decir, en primer lugar, que nos encontramos ante una medida que solo beneficia a los residentes en territorio español y no así a los no residentes, sujetos igualmente al citado impuesto por obligación real.

Es decir, estamos en presencia de una medida que introduce una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10). Y, en segundo lugar, que los términos de comparación deben considerarse homogéneos, pues se trata en todos los supuestos de personas que manifiestan una idéntica capacidad económica por la adquisición de la empresa familiar (o de bienes culturales), sujeta al derecho tributario español, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan ante la Administración tributaria, por obligación personal o real: como residentes en España o como no residentes en España, siéndolo en un país miembro de la UE¹⁶ o en otro país.

Si estamos en presencia de situaciones equiparables (como es este caso al representar para el residente y no residente la misma capacidad contributiva), que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía a la que se hizo referencia con anterioridad: la de la razonabilidad –en el reparto de las cargas públicas– (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8 –NFJ003509–) y la de la proporcionalidad de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9 –NFJ000802–). Es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del artículo 31.1 de la CE un trato dispar, en principio, pues para el STC el tributo no es solo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. Igualmente, ningún reparo podría oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravadas de forma distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes, cuando se encuentren en una situación diferente o exista una causa que lo justifique. Si, como es el caso, nos encontramos con categorías de personas en la misma situación, esta medida no supera el requisito de razonabi-

¹⁵ En el mismo sentido, 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9 (NFJ004014); 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4 (NFJ002247); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14 (NFJ008394).

¹⁶ STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 8 (NFJ012237).

lidad, ya que existe un trato diferente sin una justificación objetiva y razonable. Si la medida fiscal ahora analizada, a la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar, tiene su justificación que la legitime desde el punto de vista tributario (al igual que la referente a los bienes culturales), como una política sectorial –social o económica–, cual podría ser la de facilitar la transmisión de la citada empresa y garantizar su supervivencia de acuerdo con el artículo 39 de la CE¹⁷, que exige a los poderes públicos la protección de la familia, y garantizar la libertad de empresa dentro de la economía de mercado, artículo 38 de la CE (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3 –NCJ064231–). Esta finalidad razonable, perseguida por la norma controvertida, cuando se dirige a ejecutar, además, un mandato comunitario, existe cuando la adquisición de la empresa familiar corresponda a un ciudadano no residente en España.

Conforme a lo expuesto, hay que precisar que la norma impugnada no posee una finalidad razonable y, en consecuencia, se muestra desprovista de fundamento, por lo que, desde esta perspectiva, puede calificársela de arbitraria, es decir, contraria al principio de igualdad tributaria, ya que la finalidad del mantenimiento de la empresa familiar o de la protección a la familia es indistintamente aplicable a los residentes y a los no residentes (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2 –NCJ063197–; 111/1983, de 2 de octubre, FJ 10 –NCJ064232–; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 3.b –NCJ064233–), cuando además se ha reconocido dicha reducción en las transmisiones *mortis causa*.

Inconstitucionalidad también predicable respecto a la reducción del apartado 7 del artículo 20 de la LISD, ya que la protección del patrimonio es exigible de acuerdo con el artículo 46 de la CE, tanto al residente como al no residente, por lo cual esta discriminación resultaría injustificada y, por tanto, arbitraria.

4. Referencia a la normativa autonómica

La mencionada STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) puso de manifiesto que la normativa española sobre el ISD establecía una clara discriminación hacia los ciudadanos comunitarios no residentes. En efecto, la LISD señalaba que la base liquidable, la cuota y la deuda tributaria vendrían determinadas por la aplicación de las reducciones, la tarifa y las deducciones establecidas por las comunidades autónomas para los sujetos pasivos residentes y, en caso de no ser de aplicación la normativa autonómica, será de aplicación la normativa estatal¹⁸. Es decir, en este último supuesto, los contribuyentes no residentes no tenían derecho a los beneficios fiscales autonómicos, al igual que en cualquier caso cuando el causante no sea residente o respecto a las donaciones de bienes inmuebles en el extranjero.

¹⁷ Artículo 39.1 de la CE: «Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia».

¹⁸ Artículo 20 de la LISD.

La reforma antes señalada permite ahora aplicar la normativa autonómica cuando el causante fuera residente en la UE, con independencia de la residencia de los herederos, o cuando el causante sea residente en una comunidad autónoma¹⁹, aplicándose en el primer caso la normativa autonómica donde estén situados la mayoría de los bienes, y en el segundo la normativa de la comunidad de residencia del causante, siempre que el heredero lo sea en un país de la UE. Mientras que en el supuesto de donación de bienes inmuebles situados en España se aplicará la normativa de la comunidad donde están situados, y si fueran muebles, la normativa de la comunidad autónoma donde hubieran estado situados un mayor número de días.

La citada STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) hace referencia a la legislación estatal, sin embargo, el contenido de la misma es directamente aplicable a la normativa autonómica sobre tributación de las adquisiciones gratuitas. Los beneficios autonómicos de carácter objetivo *mortis causa* se refieren fundamentalmente a la transmisión de la vivienda habitual del causante, de la empresa familiar, de explotaciones agrícolas o forestales y de un bien integrado en el patrimonio cultural. En estos casos queda afectada la libre circulación de capitales cuando se limita el disfrute de los beneficios fiscales respecto de los bienes situados en España o en una comunidad, caso *Jäger*, apartado 31, cuando no se ha contravenido la libertad de establecimiento, una diferencia de trato discriminatoria para López Díaz (2009, pp. 73 y 74). Conclusión aplicable respecto de los beneficios autonómicos *inter vivos*.

Por otra parte, algunas comunidades autónomas condicionan la aplicación de dichos beneficios a que la empresa individual o negocio profesional esté situado en una comunidad o para la adquisición de participaciones sociales de una entidad que tenga su domicilio social en la comunidad correspondiente. Lo cual infringiría la libre circulación de capitales o la libertad de establecimiento, caso *Van Hilten-van*, apartado 44.

Respecto de la libertad de establecimiento y la normativa comunitaria, es necesario estudiar diversas cuestiones relativas a la normativa autonómica que condicionan la aplicación de un beneficio fiscal y que requieren la necesaria reforma.

a) Requisito del ejercicio de una actividad económica en la propia comunidad y su mantenimiento en la misma durante un plazo después de la transmisión lucrativa

Aquellas comunidades que condicionan la aplicación de la reducción correspondiente a que la empresa individual, negocio o entidad estén situados en el territorio de una comunidad autónoma infringirían la libertad de establecimiento del causante, ya que las consi-

¹⁹ Se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una comunidad autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, de que finalice el día anterior al de devengo.

deraciones fiscales pueden ser tenidas en cuenta por este a la hora de su ejercicio en otro Estado miembro, al disuadir el establecimiento en otro Estado, es decir, una restricción de salida prohibida por el derecho comunitario. Restricción, además, no justificada por el objetivo pretendido, ya que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa se puede realizar ejerciendo la actividad en otro Estado miembro, caso *Geurts Vogten*, apartado 27, antes citada. Igual consideración hay que realizar respecto de aquellas comunidades que condicionan la aplicación del beneficio fiscal por la adquisición de la empresa o de participación en entidades, a que estas ejerzan su actividad económica en su territorio, lo que igualmente infringiría el derecho de establecimiento del causante, ya que dicha medida fiscal no puede discriminar según donde una entidad o empresa realice su actividad, contra los trabajadores, o en función del lugar de su sede, caso *Alemania/Comisión* (STJUE de 23 de octubre de 2007, C-112/05, apartado 13 –NSJ024340–)²⁰.

Por otra parte, algunas comunidades condicionan el beneficio fiscal al mantenimiento de la actividad económica o la situación de la empresa o entidad durante un determinado plazo en su territorio. Dicha medida implicaría una infracción de la libertad de establecimiento, una restricción de salida que puede ser tenida en cuenta por el causante a la hora de realizar sus inversiones y disuadir a este del ejercicio de su actividad económica en un tercer Estado, caso *Geurts Vogten*, apartado 14.

b) Que el domicilio fiscal de la empresa individual o el domicilio social o fiscal se encuentre en la propia comunidad autónoma en el momento de la transmisión lucrativa

Las comunidades que limitan la aplicación de los beneficios fiscales por la transmisión de la empresa individual a que esta esté situada o tenga su domicilio fiscal en su territorio también infringirían la libertad de establecimiento del causante, al disuadir su establecimiento en otro Estado miembro, mediante la creación de empresas o establecimientos. También en la normativa autonómica se exige que las sociedades tengan el domicilio fiscal o social dentro de la propia comunidad para que la transmisión de sus participaciones goce del beneficio fiscal, lo que igualmente afectaría a la libertad de establecimiento del causante cuando detente una influencia efectiva, caso *N* (STJUE de 7 de septiembre de 2006, asunto C-471/04, apartado 28 –NFJ028808–)²¹.

²⁰ Una restricción de la libre circulación de capitales, debido a la Ley Volkswagen, la facultad de designación conferida al Estado federal y al Land de Baja Sajonia y que les permite participar en la actividad del consejo de vigilancia en una medida mayor a la que, de no existir tal facultad, les permitiría su condición de accionistas.

²¹ Infracción de la libertad de establecimiento por la no deducción de gastos financieros de la matriz por la adquisición de participaciones de la filial. Deducción que se admite cuando ambas son residentes en el Estado miembro.

Dicha diferencia contravendría la libertad de establecimiento, ya que esta prohíbe las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o del domicilio social por los que se refiere a las sociedades, caso *Baxter y otros* (STJUE de 8 de julio de 1999, asunto C-254/97, apartado 10 –NFJ074606–)²². Transmisión de participaciones que no afecta a las participaciones de sociedades cuyo domicilio social se encuentre en un país tercero, caso *Scheu-nemann* (STJUE de 19 de julio de 2012, asunto C-31/11 –NFJ047880–).

c) Mantenimiento del domicilio social y fiscal en la propia comunidad autónoma durante un plazo después de la transmisión

Determinadas comunidades autónomas condicionan el beneficio tributario al mantenimiento del domicilio fiscal o social de la entidad en la propia comunidad durante un plazo después de la transmisión, por lo que su traslado a otro Estado, como señala Ruiz Almendral (2008, p. 55), determina un auténtico impuesto de salida que contravendría el derecho comunitario. Circunstancia que puede ser tenida en cuenta por el causante a la hora de ejercer su libertad de establecimiento, cuando dicha libertad se opone a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado de uno de sus nacionales, en este caso de personas o entidades domiciliadas en una comunidad, caso *Geurts Vogten*, apartado 15.

Cuando dicha medida no puede justificarse en el cumplimiento de un objetivo comunitario, la supervivencia de las empresas familiares, ya que dicha supervivencia puede realizarse, aunque la entidad ejerza su actividad o se establezca en otro Estado, con el cambio de domicilio fiscal. Por otra parte, dicha medida no puede justificar la restricción de una libertad fundamental por razones de interés general, como pueden ser la coherencia de un sistema tributario, el reparto de las potestades tributarias, el temor a la evasión fiscal o el principio de territorialidad, caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto C-524/04, apartado 64 –NFJ024996–)²³.

En realidad, debe calificarse esta medida como el establecimiento de un mero control fiscal no amparado por la normativa comunitaria, ya que aunque la Directiva 77/799/CEE no se aplica al impuesto sobre sucesiones, sin embargo, como señaló el TJUE, caso *Geurts Vogten*, apartado 28, sobre la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, no se puede denegar con carácter absoluto las ventajas fiscales, ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente la aplicación de dichas ventajas.

²² En este caso solo se permitía la deducción de los gastos de investigación realizadas en el Estado de tributación.

²³ La necesidad identificar la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales, en este caso por la deducción de los intereses de un préstamo otorgado por la matriz.

d) Reducciones objetivas

En el caso de adquisición de bienes por herencia o cualquier otro título sucesorio, si el causante es un residente en una comunidad autónoma, los ciudadanos extracomunitarios no pueden disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos, debiendo limitarse a aplicar la normativa estatal.

El artículo 20.2 de la LISD permite a los ciudadanos no comunitarios disfrutar de las reducciones estatales *mortis causa* por la transmisión de la empresa familiar, de la vivienda, de la adquisición de un seguro de vida o de bienes culturales. Sin embargo, aquellos no pueden disfrutar de las reducciones autonómicas previstas en determinados supuestos, antes citados.

En este sentido respecto a las reducciones autonómicas, en cuanto a reducción por seguro de vida, una medida que tiene como objetivo el fomento de esa forma de ahorro por parte del causante, no existiría motivo aparente para discriminar al heredero que no resida en España. Por otra parte, con relación a los beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la vivienda habitual del causante, se prima esta forma de ahorro, al no ser necesario que el adquirente tenga allí su vivienda habitual; con base en lo cual no existiría incompatibilidad para su aplicación al ciudadano no residente.

Unas discriminaciones hacia el ciudadano no europeo que contravienen el derecho comunitario, debiéndose traer a colación, entre otros supuestos, el caso *Persche* (asunto C-318/07), antes citado, donde el señor Persche quiso deducirse en el impuesto sobre la renta una donación de bienes muebles (en especie) a favor de un organismo de utilidad pública reconocido en Portugal, deducción que sería de aplicación si el organismo en cuestión fuera residente en Alemania. Pues bien, la imposibilidad de deducirse una donación a un ente de utilidad pública reconocido y establecido en otro Estado miembro constituye una restricción de la libre circulación de capitales, dado que esa diferencia de trato supone una discriminación injustificada que afecta al donante (su actitud para realizar donaciones a organismo de utilidad pública reconocidos en otro Estado), al mismo tiempo que el Estado puede recibir del contribuyente los justificantes pertinentes y dirigirse al otro Estado en materia de asistencia mutua para recabar información sobre el organismo de utilidad pública. En el mismo sentido se han de señalar los casos *Grecia/Comisión* (STJUE de 4 de mayo de 2017, asunto C-98/16, ECLI:EU:C:2017:346), donde la legislación griega aplicaba un tipo preferente a favor de las entidades sin ánimo de lucro establecidas en otros Estados miembros siempre que existiera reciprocidad, y *Francia/Comisión* (STJUE de 16 de julio de 2015, asunto C-485/14, ECLI:EU:C:2015:506), donde la normativa francesa limitaba las donaciones y legados a favor de organismos públicos o de utilidad pública establecidos en Francia o en otro Estado miembro o en otro Estado parte delEEE, que hubiera celebrado con Francia un convenio bilateral.

Por otra parte, el mandato constitucional de proteger el patrimonio cultural (art. 46 CE) es predicable a los titulares del mismo y no residentes en la UE, por lo que la no aplicación de los beneficios fiscales autonómicos a estos sería una medida arbitraria. Así en el asunto



Q (STJUE de 18 de diciembre de 2014, asunto C-133/13 –NFJ056737–), el tribunal reconoce que la exención del impuesto sobre donaciones por la conservación del patrimonio histórico y cultural nacional se limita a las propiedades situadas en el propio Estado, pero sin quedar excluido el patrimonio nacional situado en el territorio de otros Estados.

Sobre el acceso a los beneficios fiscales autonómicos con relación a la adquisición de la empresa familiar, los ciudadanos no comunitarios se ven privados injustificadamente de la reducción del plazo de mantenimiento del valor de la empresa individual, negocio o participaciones sociales, establecido con carácter general a cinco años, y de la ampliación del porcentaje de reducción del 95 % previsto en la normativa estatal. La norma no tiene una justificación objetiva y razonable, ya que si la medida fiscal tiene una justificación que la legitime desde el punto de vista tributario, como puede ser la política sectorial o económica, en este caso el de garantizar la supervivencia de la empresa familiar (art. 38 CE), así como la protección de la familia (art. 39 CE), esta justificación es aplicable al ciudadano no residente. De manera que, aunque las comunidades sean competentes para adoptar una medida de este tipo, ello no debería entrar en contradicción con la libertad constitucional de establecimiento, al privarse a los ciudadanos no residentes del acceso a dichos beneficios fiscales. Además, cuando el causante es un no residente, no puede este cumplir los requisitos con respecto al porcentaje de rendimientos sometidos al impuesto sobre la renta para la aplicación del beneficio fiscal a la transmisión de la empresa familiar. Finalmente, las comunidades han establecido, como reducciones propias, una serie de medidas fiscales a favor de la supervivencia de las explotaciones agrarias o forestales, beneficios que deberían ser de aplicación al ciudadano no residente, ya que el objetivo constitucional pretendido, la supervivencia de la empresa familiar, la protección del medio ambiente, también es de aplicación cuando la adquisición de dichos bienes sea realizada por un residente en otro Estado. Igualmente, respecto a la adquisición de suelo rústico protegido, fincas de dedicación forestal o del patrimonio natural, de espacios protegidos. Dicha discriminación hacia los ciudadanos no residentes no estaría justificada si la política sectorial o económica que se trata de conseguir no está avalada con base en la necesaria residencia del causahabiente en nuestro país.

5. La discriminación de los ciudadanos no comunitarios

La actual normativa discrimina a los ciudadanos no comunitarios en varios supuestos.

5.1. Transmisiones *mortis causa*

En efecto, en primer lugar, cuando el causante es residente fuera de la UE los herederos (residentes o no residentes en España) han de aplicar la normativa estatal, quedando privados de los beneficios fiscales autonómicos.

En segundo término, cuando el causante es residente en una comunidad autónoma, los herederos extracomunitarios deben aplicar la normativa estatal, no la autonómica.

Sin embargo, a raíz del caso *Welte* (asunto C-181/12 –NFJ052154–), el TJUE ha considerado además que no se puede discriminar tampoco a los ciudadanos no comunitarios, es decir, residentes en un país tercero. En este caso, se trataba de un heredero residente en Suiza que había heredado un inmueble en Alemania, procedente de su mujer también de nacionalidad suiza, sin que pudiera acceder a la reducción general de los contribuyentes residentes en Alemania. Para el TJUE, esta situación de un heredero residente en Suiza y con un bien en Alemania no es una cuestión interna sino una operación comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales, cuando constituye restricción de capitales, aquellas medidas que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición vía sucesoria de estos, casos *Barbier*, antes citado, apartado 62, y *Eckelkamp y otros* (STJUE de 11 de septiembre de 2008, asunto C-11/07, apartado 44 –NFJ029800–)²⁴.

Por tanto, la normativa alemana señalaba que, en la sucesión de un inmueble en Alemania, la carga tributaria era mayor si el causante o el heredero no residían en Alemania. Por lo que hacer depender un beneficio fiscal del lugar de la residencia del causante o heredero determina que las sucesiones entre no residentes lleven una mayor carga fiscal que en el supuesto que alguno fuera residente, lo que provoca una disminución del valor de la herencia, caso *Mattner* (STJUE de 22 de abril de 2010, asunto C-510/08, apartados 27 y 28 –NFJ037920–)²⁵. No obstante, el artículo 65.1 a) del TFUE permite a los Estados miembros aplicar disposiciones fiscales que distingan «entre contribuyentes cuya situación fiscal difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido el capital». Sin embargo, esta norma constituye excepción al principio de libre circulación de capitales y debe interpretarse en sentido estricto, casos *Jäger*, apartado 40, y *Mattner*, apartado 32, al mismo tiempo que el apartado 3 del mismo artículo señala que esa distinción «no puede ser ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales», casos *Eckelkamp y otros*, apartado 58, y *Arens-Sikken* (STJUE de 11 de septiembre de 2008, asunto C-43/07, apartado 52 –NFJ029801–)²⁶.

²⁴ En este caso, la causante residía en Alemania y tenía un inmueble en Bélgica. La normativa belga no permitía la deducción de gastos por ser un no residente el causante. Una discriminación respecto de los herederos de un causante residente en Bélgica, sobre la base de la deducción de deudas.

²⁵ La señora *Mattner* residente en Países Bajos adquirió un bien inmueble en Alemania por donación de su madre, también residente en Países Bajos. La legislación alemana establecía una reducción inferior si el donante o donatario fuera no residente, que si alguno de ellos fuera residente en Alemania.

²⁶ Un supuesto, donde el causante residía en Italia, por lo que no cabía conforme a la normativa neerlandesa la deducción de las deudas por exceso de adjudicación. La situación de los herederos respecto de un inmueble en Países Bajos es comparable, al margen de si el causante es o no residente en Países Bajos.

En definitiva, hay tratos permitidos y discriminaciones arbitrarias, como en este caso, cuando el valor de una herencia y sucesión varía en función de la residencia del causante (donante) o que el beneficiario resida en el Estado miembro en cuestión, o que residan ambos en otro Estado miembro, cuando son situaciones objetivamente comparables. Es cierto, como señaló el Gobierno alemán, que el heredero residente está sujeto por obligación personal por todo el patrimonio adquirido, con independencia de la composición y del lugar en el que se encuentre (principio del patrimonio mundial), mientras que el no residente está sujeto por obligación real por los bienes sitos en Alemania, citando el caso *Schumacker* (STJUE de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93 –NFJ005224–).

Sin embargo, para el TJUE no existe ninguna diferencia objetiva que justifique tal desigualdad en lo que respecta al importe que se ha de pagar por el impuesto sobre sucesiones, dado que el citado impuesto se calcula en función del valor del inmueble y del vínculo personal que existe entre el causante y el heredero, sin tener en cuenta el lugar de residencia de estos, casos *Eckelkamp* y otros, apartado 61, y *Arens-Sikken*, apartado 55. Es decir, que dicha normativa considera sujetos pasivos a los residentes y no residentes, aplicando el mismo tipo impositivo, salvo en el importe de la reducción de la base imponible. Por tanto, la legislación alemana colocaba, en cuanto al importe a pagar, en una misma situación objetiva a los herederos no residentes de un causante no residente, respecto a los herederos no residentes o residentes de un causante residente y a los herederos residentes de un causante no residente, por lo que no cabía un trato discriminatorio, que justificara la desigualdad de tratamiento fiscal entre residentes y no residentes, casos *Mattner*, apartado 38, *Eckelkamp* y otros, apartado 63, y *Arens Sikken*, apartado 57. Es decir, aunque la base imponible varía para el contribuyente en función de la sujeción a la obligación personal o real, sin embargo, dado que la reducción en cuestión no variaba en función del importe de la base imponible de la sucesión (500.000 €, para residentes), sino que se concede automáticamente a todo heredero, sujeto pasivo, a fin de garantizar la exención de una parte del patrimonio familiar, la conclusión es que la condición de sujeto pasivo no depende del lugar de residencia (sujeción con independencia de que el causante o el heredero sean o no residentes), por lo que la exención parcial ha de concederse a los residentes y no residentes, para mantener el valor de una herencia. Es decir, la reducción de 500.000 euros para los residentes debe ser aplicable aunque el causante y el heredero fueran no residentes, al mismo trato que esa diferencia no podía justificarse por razones de interés general como la necesidad de salvaguardar la coherencia de un sistema tributario, dado que no existe en este caso una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal y la compensación a esa ventaja con otro gravamen fiscal, caso *Manninen* (STJUE de 7 de septiembre de 2004, asunto C-319/02 –NFJ018806–)²⁷. Por otra parte, aunque sea necesario establecer una normativa al efecto para garantizar la eficacia de los controles fiscales, al mismo tiempo que la Directiva 77/799/CE del Consejo, de 19

²⁷ Restricción de capitales, en el caso de que el derecho de una persona, sujeta al pago de impuestos en un Estado miembro por obligación personal, a que se le conceda el crédito fiscal por los dividendos que percibe de sociedades anónimas, queda excluido cuando estas últimas no están establecidas en dicho Estado.

de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos²⁸, no es aplicable al impuesto sobre sucesiones ni a países terceros como Suiza, sin embargo nada impide que los herederos puedan comunicar la información correspondiente, o en este caso que Alemania la pida en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición.

Por tanto, la normativa española ha de modificarse a fin de permitir a los ciudadanos no comunitarios (así como a los ciudadanos comunitarios) que puedan disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos cuando el causante fuera un no residente en la UE, o cuando siendo residente en una comunidad autónoma el finado, los herederos sean extracomunitarios. En efecto, la propia Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) de 24 de junio de 2019 (V1517/2019 –NFC072446–) señala expresamente la aplicación del principio de libertad de movimiento de capitales a los residentes en países no pertenecientes a la UE. Conclusión que ha sido asumida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución de fecha 16 de septiembre de 2019, relativa a la reclamación n.º 2652/2016, al «declarar inaplicables las restricciones contenidas en la normativa interna que discriminan a los residentes en terceros países respecto a bienes o derechos objeto de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones».

5.2. Discriminación por la situación de los bienes

Debemos distinguir dos situaciones.

a) Donación de bienes inmuebles

En el caso de donaciones de inmuebles situados en España, los donatarios extracomunitarios deben aplicar la normativa estatal, al igual que si el bien está situado fuera de la UE, los ciudadanos residentes en España deben aplicar la normativa estatal.

Dos discriminaciones que infringen la normativa comunitaria sobre libre circulación de capitales. En primer lugar, respecto a la primera discriminación, los donatarios extracomunitarios deben aplicar la normativa estatal, aunque el inmueble esté situado en una comunidad autónoma, por lo que resultan válidas las anteriores consideraciones sobre la discriminación a los ciudadanos no comunitarios a efectos de transmisiones *mortis causa*.

Precisamente en el asunto antes citado *Mattner*, donde el donante y el donatario residían en los Países Bajos, mientras que el bien inmueble donado estaba situado en Alemania, los donatarios no residentes no pudieron acceder a la reducción general de la normativa ale-

²⁸ DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94.

mana para residentes, reducción que se hubiera aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido en Alemania. Una reducción menos elevada que determina una mayor carga fiscal y un menor valor del bien donado, en función de la residencia del donante y donatario, así como una restricción a la libre circulación de capitales.

No obstante, aunque el Gobierno alemán adujo que estos ciudadanos no residentes están sujetos por obligación real, sin embargo, en Alemania el cálculo del impuesto se determina en función del valor del inmueble y el vínculo familiar entre donante y donatario, por lo que no existe una diferencia objetiva que justifique la desigualdad de trato fiscal entre el caso en que el donante y donatario sean no residentes, frente al supuesto en que al menos uno de ellos fuera residente. Una diferencia de trato únicamente por el importe de la reducción de la base imponible, entre residentes y no residentes, que supone una discriminación a los ciudadanos no residentes (comunitarios y extracomunitarios). Por otra parte, Alemania no podía alegar la existencia de un beneficio fiscal concedido unilateralmente por el Estado de residencia (Países Bajos), dado que ello no puede justificar la restricción de la libre circulación de capitales, consecuencia de que el cálculo del tributo no tiene en cuenta esta circunstancia. Por último, se alegó que la medida fiscal tiene por objeto evitar que se transmita un patrimonio en varias donaciones, dado que se acumulan las donaciones a lo largo de un periodo de 10 años, sin embargo, dicha circunstancia no justifica el trato a los ciudadanos no residentes, cuando el citado riesgo afecta también a los residentes. En el mismo sentido, la Sentencia del asunto *Comisión/Alemania* de 4 de septiembre de 2014 (C-211/13), antes citada, donde la legislación alemana preveía una deducción menor en el caso de que el causante, donante o beneficiario fueran no residentes.

En el caso *Feilen* (STJUE de 30 de junio de 2016, asunto C-123/15 –NFJ063186–), el TJUE volvió a subrayar que la distinta carga fiscal de la sucesión en función de la situación de los bienes y del lugar de residencia del causante o del beneficiario en el momento de la sucesión resulta una restricción de los movimientos de capitales²⁹. Igualmente, en el caso *Hünnebeck* (STJUE 8 de junio de 2016, asunto C-479/14 –NFJ063192–), consideró la restricción de capitales en el supuesto de donaciones entre no residentes, por su mayor carga fiscal respecto al supuesto en los que una parte fuera residente.

En segundo lugar, la otra discriminación está referida a que los bienes inmuebles donados y situados en un tercer Estado no tienen derecho a la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos.

Sin embargo, también aquí debemos traer a colación el reciente caso *Huijbrechts* (STJUE de 22 de noviembre de 2018, asunto C-679/17 –NFJ072016–), donde el legatario residente

²⁹ Aunque, en este caso, consideró acorde una reducción cuando la herencia incluye un patrimonio que en los 10 años anteriores a esa sucesión ya fue objeto de una transmisión hereditaria, con la condición de que esta última hubiera dado lugar a la percepción del impuesto sobre sucesiones en ese Estado miembro.

en Países Bajos solicitó en Bélgica la aplicación de un beneficio fiscal por la finca forestal neerlandesa, al estar sujeta a un plan sostenible, aunque dicha finca legada no estuviera en Bélgica. Una restricción de capitales por limitar la deducción a los bosques situados en su territorio, cuando puede acreditarse que los bosques en otro Estado cumplen la finalidad medioambiental u obtener la información sobre la base del mecanismo de asistencia mutua.

No obstante, el TJUE señala que la restricción de capitales también ocurriría respecto a bienes situados en países terceros, salvo el supuesto que resulte imposible obtener del país tercero los datos necesarios para admitir la ventaja fiscal, en particular debido a la inexistencia de una obligación convencional entre ambos, para garantizar la eficacia de los controles fiscales, casos *Persche* (asunto C-318/07, apartado 70), y *A* (STJUE de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, apartado 63 –NFJ026992–).

Es decir, que la regla general es la restricción de la libre circulación de capitales, cuando la medida fiscal beneficiosa no se aplica en el caso de una donación de un bien inmueble en un tercer Estado. Únicamente, cuando sea necesario garantizar la eficacia de los controles fiscales, al mismo tiempo que resulte imposible para el Estado de imposición obtener del país tercero los datos necesarios para admitir la ventaja fiscal, particularmente por la inexistencia de convenio entre ambos países, podrá restringirse la aplicación de dicha medida tributaria a bienes inmuebles situados en un país tercero. Conclusión que hace necesaria la modificación del ámbito de aplicación de la normativa autonómica, para dar cobertura a los bienes inmuebles en un país tercero.

b) Donación de bienes muebles

En el supuesto de donaciones de bienes muebles en España, los ciudadanos extracomunitarios no pueden aplicar la normativa autonómica. Una discriminación que contraviene el derecho comunitario, debiéndose traer a colación el caso *Persche*, donde el TJUE señaló que las donaciones de dinero, bienes muebles o inmuebles están dentro del ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales, salvo en los casos en que todos los elementos constitutivos estén situados en el interior de un Estado miembro. Por lo que la donación de un bien mueble sito en España, cuando el donatario es extracomunitario, no es una cuestión interna.

6. Situación administrativa

La nueva normativa española elimina la discriminación citada respecto de los ciudadanos europeos, pero no así respecto a los ciudadanos extracomunitarios, teniendo en cuenta que a principios de 2019 existían 2.545.729 españoles que residían en el extranjero, de los cuales el 34,7 % residían en la UE y el resto en países extracomunitarios, al mismo tiempo que 5.025.264 extranjeros residían en España, de los cuales el 37,9% proceden de la UE y el resto eran extracomunitarios, según el Instituto Nacional de Estadística.

No obstante, el Tribunal Supremo (TS), de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, en Sentencias 19 de febrero de 2018 y 21 y 22 de marzo de 2018³⁰, referidas a residentes en Canadá, Costa Rica y Suiza, declaró la responsabilidad patrimonial del Estado por la discriminación a los ciudadanos no comunitarios en el ISD, dado que la actual normativa también vulnera el derecho europeo, concretamente la libre circulación de capitales, aunque los beneficiarios residieran fuera de la UE. Una responsabilidad derivada del incumplimiento de la normativa europea plasmada en diferentes sentencias del TJUE hasta la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, y que el Estado español no podía desconocer, por lo que debió adaptar su normativa al derecho europeo. Responsabilidad, aunque no se hubiera impugnado la liquidación (dado que el contribuyente desconocía la indicada Sentencia de 3 de septiembre de 2014) o hubiera prescrito el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, dado que corresponden a potestades diferentes (impugnación de liquidaciones o de denegación de reclamación de responsabilidad), de acuerdo con las SSTS de 18 de febrero de 2016, 17 de septiembre de 2010 y 7 de noviembre de 2016³¹. Responsabilidad patrimonial confirmada por la Sentencia también del TS 1636/2018, de 19 de noviembre (rec. núm. 4763/2016).

Aunque las citadas sentencias fueron dictadas por la Sección Quinta del TS, la Sala que resuelve los recursos sobre la responsabilidad patrimonial del Estado, ahora el TS deberá pronunciarse sobre la legalidad de la actual normativa, cuando ya en 2017 la Comisión Europea abrió un procedimiento de investigación sobre la posible discriminación a los ciudadanos extracomunitarios por la actual normativa.

No obstante, la práctica administrativa realizada por la Oficina Nacional de Gestión ha considerado conforme a derecho las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes no comunitarios, aunque hayan aplicado la normativa de la comunidad autónoma y atendiendo al punto de conexión correspondiente, incluso procediendo a la devolución de lo indebidamente ingresado por aplicación de la normativa estatal. En este sentido, la Consulta Vinculante de la DGT de 11 de diciembre de 2018 (V3151/2018) reconoce que la discriminación de los ciudadanos extracomunitarios infringe la libre circulación de capitales, de modo que la disposición adicional segunda de la LISD resulta de aplicación también a todos los ciudadanos no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la UE o del EEE o en un país tercero.

Por tanto, los contribuyentes no residentes deberán presentar las autoliquidaciones en la comunidad autónoma correspondiente y respecto de las autoliquidaciones ya presentadas, prescritas o no, y podrán recuperar lo indebidamente ingresado por aplicar la

³⁰ SSTS 242/2018, de 19 de febrero (rec. núm. 62/2017 –NFJ069781–); 488/2018, de 21 de marzo (rec. núm. 2893/2016 –NFJ071418–); 242/2018, de 22 de marzo (rec. núm. 4754/2016).

³¹ SSTS 351/2016, de 18 de febrero (rec. núm. 194/2015 –NFJ061962–), de 17 de septiembre de 2010 (rec. núm. 153/2007 –NFJ040628–), y 2375/2016, de 7 de noviembre (rec. núm. 186/2015 –NFJ074668–).

normativa estatal mediante el procedimiento correspondiente (solicitud de rectificación de autoliquidación³², revocación, nulidad de pleno derecho, responsabilidad patrimonial). Precisamente, el Auto del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2018 ha admitido el recurso de casación 4456/2018 (NFJ072190) y dicho tribunal deberá pronunciarse sobre la actual normativa en cuanto discrimina en función de la residencia de los causantes y causahabientes.

No obstante, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de octubre de 2018 (RG 7330/2016 –NFJ071672–) señala que la disposición adicional segunda de la LISD permite a los sujetos pasivos (a los que les sea aplicable la normativa estatal del impuesto sobre sucesiones) optar por la normativa autonómica en función de las reglas contenidas en dicha disposición. Tratándose pues de una opción prevista en el artículo 119 de la LGT, podrá optarse por cualquiera de las dos opciones (normativa estatal o autonómica) dentro del plazo voluntario de declaración. En tanto en el citado caso, habiendo autoliquidado y aplicando la normativa estatal, no puede optar fuera de dicho plazo por la normativa autonómica. Sin embargo, consideró que esta doctrina no será de aplicación a los residentes extracomunitarios, ya que la normativa actual española no permite la opción por aplicar la normativa autonómica.

7. Conclusiones

1. El ISD grava las adquisiciones gratuitas de riqueza, una figura existente en la mayoría de sistemas tributarios al afectar la redistribución de la renta y la riqueza, y gravar una clara manifestación de capacidad contributiva.
2. El TJUE en Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) consideró una restricción de capitales la diferencia de trato fiscal al no aplicarse la normativa autonómica en el caso de sucesiones y donaciones, cuando el causante, heredero o donatario no es residente en España. E igualmente, al limitarse los beneficios fiscales autonómicos a los bienes sitos en territorio español en el caso de las donaciones.
3. La disposición adicional segunda de la LISD, de adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la citada STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), ha resuelto parcialmente la problemática de la tributación de las adquisiciones gratuitas por ciudadanos no residentes en España, al discriminar a los ciudadanos no comunitarios.

³² SSTS 487/2019, de 9 de abril (rec. núm. 5625/2017); 461/2019, de 4 de abril (rec. núm. 6039/2017), y 442/2019, de 1 de abril (rec. núm. 5613/2017 –NFJ073122–). Aunque se refieren a contribuyentes residentes en España.

4. Transmisiones *mortis causa*.

4.1. Cuando el causante es residente fuera de la UE los herederos (residentes o no residentes en España) han de aplicar la normativa estatal, quedando privados de los beneficios fiscales autonómicos.

4.2. Cuando el causante es residente en una comunidad autónoma, los herederos extracomunitarios deben aplicar la normativa estatal, no la autonómica.

5. Transmisiones de inmuebles *inter vivos*. En el caso de donaciones de inmuebles situados en España, los donatarios extracomunitarios deben aplicar la normativa estatal, al igual que si el bien está situado fuera de la UE, los ciudadanos residentes en España deben aplicar la normativa estatal.

6. Transmisiones de bienes muebles *inter vivos*. En el supuesto de donaciones de bienes muebles en España, los ciudadanos extracomunitarios no pueden aplicar la normativa autonómica.

7. Es necesario afrontar la reforma integral del ISD en España.

8. La aplicación de un beneficio fiscal autonómico condicionado a la residencia en una comunidad autónoma puede resultar inconstitucional.

Referencias bibliográficas

Alonso Murillo, F. (2007). Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones: Sentencia van Hilten-van der Heijden. *Noticias de la Unión Europea*, 269.

Bermúdez Odriozola, L. y Pérez de Ayala Becerril, L. (2001). *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Valladolid: Lex Nova.

Calvo Ortega, R. (2004). *Ordenamiento tributario, en la Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.

Cortés Domínguez, M. (1985). *El ordenamiento tributario español*. Madrid: Civitas.

López Díaz, A. (2009). La amenaza del derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones. *Quincena Fiscal*, 9.

Rodríguez Bereijo, A. (1976). *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Ruiz Almendral, V. (2008). Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 307.

Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho financiero*. (100.^a ed.). Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.

Sainz de Bujanda, F. (1995). Análisis jurídico del hecho imponible. *Hacienda y Derecho*. Madrid: IEP. Vol. IV.



La aportación de nuevos elementos de prueba en los procedimientos administrativos de revisión tributaria y en el procedimiento judicial según la jurisprudencia del Tribunal Supremo

Sandra González de Lara Mingo

*Magistrada de la Audiencia Nacional
Letrada coordinadora del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo
(área de lo contencioso-administrativo)*

Extracto

El Tribunal Supremo en dos recientes Sentencias de 10 de septiembre de 2018 y de 21 de febrero de 2019 ha analizado la posibilidad de proponer pruebas o formular alegaciones ante los órganos de revisión económico-administrativos cuando no se aportaron las pruebas o dedujeron las alegaciones en el procedimiento de aplicación de los tributos en que se dictó la resolución impugnada.

Tras analizar la naturaleza del procedimiento de revisión tributaria y su configuración legal ha concluido que, dado su carácter cuasi jurisdiccional, es procedente proponer prueba o alegar nuevos argumentos, salvo que se identifique –y se constate y justifique debidamente en el expediente– un comportamiento del interesado contrario a la buena fe o abusivo.

Palabras clave: procedimientos administrativos de revisión tributaria; procedimiento judicial; formulación de nuevas alegaciones; aportación de nuevas pruebas.

Cómo citar: González de Lara Mingo, S. (2019). La aportación de nuevos elementos de prueba en los procedimientos administrativos de revisión tributaria y en el procedimiento judicial según la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 109-126.



The provision of new evidence in administrative tax review and judicial proceedings in accordance with the case-law of the Supreme Court

Sandra González de Lara Mingo

Abstract

In two recent judgments of 10 September 2018 and of 21 February 2019, the Tribunal Supremo (Supreme Court) analyzed the possibility of proposing evidence or putting forward arguments before the economic-administrative review bodies where the evidence was not produced or deducted the arguments in the procedure for applying the charges which led to the contested decision.

Having analyzed the nature of the tax review procedure and its legal form, it has been concluded that, given its quasi-judicial nature, it is appropriate to put forward new arguments or put forward new arguments, unless a party's conduct contrary to good faith or abuse is identified and duly justified in the file.

Keywords: administrative tax review procedures; judicial proceedings; formulation of new claims; provision of new evidence.

Citation: González de Lara Mingo, S. (2019). La aportación de nuevos elementos de prueba en los procedimientos administrativos de revisión tributaria y en el procedimiento judicial según la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 109-126.



Sumario

1. Breve introducción
2. Presentación de prueba y alegaciones en el procedimiento de revisión económico-administrativa
3. Presentación de prueba y alegaciones en el recurso de reposición regulado en la LGT
4. Presentación de prueba y alegaciones en el recurso de reposición regulado en el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004
5. Presentación de prueba y alegaciones en el procedimiento judicial
 - 5.1. Cuestiones nuevas o pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa. Desviación procesal
 - 5.2. Motivos que fundan la pretensión
 - 5.3. Presentación y valoración de pruebas en el ámbito judicial
6. Examen del grado de cumplimiento o acatamiento por los tribunales de justicia de España de los criterios interpretativos de la jurisprudencia del TS
7. Expansión del criterio recogido en la Sentencia el 10 de septiembre de 2018 a otros ámbitos del derecho administrativo

Nota:

Este trabajo ha sido publicado en la Colección Cuadernos Digitales de Formación, en el monográfico *Plan Estatal de Formación Continua 2019. Miscelánea*.

1. Breve introducción

El Tribunal Supremo (TS) ha dictado dos recientes Sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) y de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–) en las que ha analizado la posibilidad de proponer pruebas o formular alegaciones ante los órganos de revisión económico-administrativos cuando no se aportaron las pruebas o dedujeron las alegaciones en el procedimiento de aplicación de los tributos en que se dictó la resolución impugnada.

Todavía está pendiente de resolver el recurso de casación número 6192/2017 (Auto de 19 de febrero de 2018) (NFJ074670) en el que se planteó el mismo problema en casación, esto es:

[...] (d)eterminar si el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinado, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa.

En esas dos sentencias, el TS ha considerado posible que, quien deduce una reclamación económico-administrativa, presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar –al adoptar su resolución– tales elementos probatorios, todo ello, con una única excepción, que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente. El TS destaca que:

Los límites expuestos (la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos –y a las relaciones entre particulares y de estos con la Administración– del principio general que impone que los derechos se ejerciten «conforme a las exigencias de la buena fe», sin que la ley ampare «el abuso del derecho» (artículo 7 de nuestro Código Civil).

Además, subraya que:

[...] en la medida en que tales límites constituyen una excepción al principio general de la plenitud de la cognición a efectos de dispensar debidamente la tutela pretendida, el comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita.

Una vez que el TS ha admitido a trámite tres recursos de casación, con idéntico objeto, no es previsible que se admitan nuevos recursos sobre la misma cuestión, salvo que por algún motivo fuera preciso reafirmar, reforzar o completar el cuerpo de jurisprudencia que se formará con esas sentencias.

2. Presentación de prueba y alegaciones en el procedimiento de revisión económico-administrativa

El TS para llegar a la conclusión de que el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, parte de la naturaleza jurídica y de la normativa aplicable a los procedimientos económico-administrativos.

De las sentencias debemos destacar dos aspectos que subrayan:

- El procedimiento económico-administrativo constituye el instrumento necesario para quien desee impugnar los actos de la Administración tributaria y acceder posteriormente, en su caso, a la vía judicial. Se trata de un verdadero presupuesto del proceso.
- Los órganos encargados de resolver la reclamación económico-administrativa no ejercen jurisdicción en el sentido del artículo 117 de nuestra Constitución (CE), pero el procedimiento ante estos órganos se aproxima notoriamente al procedimiento jurisdiccional.

Las reclamaciones económico-administrativas tienen una extensa regulación en el capítulo IV del título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) (LGT), y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo) (RGRVA).

Las sentencias del TS destacan que se trata de una «pormenorizada regulación», y han prestado especial consideración a los siguientes artículos para alcanzar sus conclusiones.

El artículo 34.1 r) de la LGT, relativo a los «Derechos y garantías de los obligados tributarios», establece que constituye:

[...] Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

El artículo 236.4 de la LGT dispone que:

[...] No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas.

El artículo 237.1 de la LGT señala que:

Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

El artículo 239.2 de la LGT añade que:

Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

Las dos sentencias del TS también tienen en cuenta el artículo 57 del RGRVA, que preceptúa que:

El tribunal podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación, sin perjuicio de lo que decida en la resolución que ponga término a esta, ratificando su denegación o examinándolas directamente si ya estuviesen practicadas e incorporadas al expediente.

Las sentencias rechazan que el artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) (LPACAP) –o el antiguo art. 112 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común–, sea aplicable al ámbito tributario.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 118 de la LPACAP prevé que:

[...] No se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de

alegaciones no lo haya hecho. Tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado.

Las sentencias descartan la aplicación supletoria de esta norma porque:

[...] la regulación del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas no solo es extensa y minuciosa, sino que ha de reputarse completa, como se sigue de las disposiciones contenidas en la Ley General Tributaria y en el reglamento general de desarrollo de dicha ley en materia de revisión en vía administrativa.

Las sentencias fijan como límite a la procedencia de la posibilidad de proponer prueba y alegar nuevos motivos el que se identifique –y se constate y justifique debidamente en el expediente– un comportamiento del interesado contrario a la buena fe o abusivo.

A los efectos de poder constatar y justificar esa actitud del contribuyente creo que es especialmente interesante recordar la facultad que el artículo 236.3.º de la LGT otorga al tribunal en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, precepto que dispone, que:

El tribunal podrá asimismo solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen. El tribunal deberá dar traslado del informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo.

3. Presentación de prueba y alegaciones en el recurso de reposición regulado en la LGT

El TS ya desde las Sentencias de 20 de abril de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 615/2016 –NFJ066660–), de 24 de junio de 2015 (rec. cas. núm. 1936/2013 –NFJ059126–) y de 20 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–) ha reconocido que no existe inconveniente para que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en el recurso de reposición.

Para alcanzar dichas conclusiones las sentencias se fundan en una interpretación del artículo 34.1 r) de la LGT, que he reproducido anteriormente, y en el artículo 23.1 del RGRVA.

Así, debemos recordar que el recurso de reposición está regulado en el capítulo III del título V de la LGT y en el RGRVA.

Debemos indicar que el artículo 223.4 de la LGT dispone que:

La reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente.

Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

Y el artículo 23 del RGRVA expresamente indica que:

El escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite.

Además, debemos tener presente que la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza del 8 al 10 de diciembre de 2000, incluye dentro de su artículo 41, dedicado al «Derecho a una buena Administración», entre otros particulares «la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones».

En este sentido, se ha venido destacando tanto por la jurisprudencia como por la doctrina la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La 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.

Pues bien, este principio exige que, efectuada una alegación ante los órganos de revisión, que la normativa permite, deba darse una respuesta expresa a esa alegación.

4. Presentación de prueba y alegaciones en el recurso de reposición regulado en el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004

El párrafo 2 del artículo 14 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, regula el recurso de reposición dentro del ámbito local, y establece que:

f) Iniciación.

[...]

En el escrito de interposición se formularán las alegaciones tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. Con dicho escrito se presentarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercita.

k) Extensión de la revisión. La revisión somete a conocimiento del órgano competente, para su resolución, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso.

Si el órgano estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieren personados en el procedimiento y les concederá un plazo de cinco días para formular alegaciones.

El recurso de reposición es obligatorio y no potestativo dentro del ámbito local, salvo en el caso de los municipios regidos por el título X de la Ley 7/1985, de 21 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local; esto es, en los llamados municipios de gran población, cuyo régimen fue introducido por la Ley 57/2003. En estos municipios se prevé la existencia de un órgano encargado de resolver las reclamaciones económico-administrativas y por ello en los mismos la reposición es potestativa; pero en los municipios de régimen común dicha reposición es obligatoria.

Estimo que el criterio recogido en las sentencias que he citado en el epígrafe anterior es extensible al recurso de reposición en el ámbito local sin presentar mayores dificultades.

5. Presentación de prueba y alegaciones en el procedimiento judicial

En palabras de la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–):

[...] el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida.

Esta declaración está claramente inspirada en el reconocimiento del «derecho a la defensa» y el «derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa», derechos consagrados en el artículo 24 de la CE.

En términos similares se pronuncia la Sentencia de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–).

Las dos sentencias se inspiran en la superación del criterio restrictivo sobre el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa.

5.1. Cuestiones nuevas o pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa. Desviación procesal

El TS viene declarando con reiteración que debe entenderse superado el criterio restrictivo sobre el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, pero esto no significa que puedan plantearse ante ella cuestiones nuevas, es decir, pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa.

La desviación procesal se produce al formularse en vía jurisdiccional cuestiones nuevas o pretensiones, sobre las que la Administración no tuvo ocasión de pronunciarse, no procediendo en consecuencia hacer pronunciamiento alguno sobre las mismas, al ser peticiones que no fueron objeto de las resoluciones administrativas impugnadas, sin que sea óbice a ello, lo dispuesto en los artículos 33.1 y 56.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) (LJCA), ya que si tales normas permiten nuevas alegaciones o motivos nuevos, en modo alguno autorizan que puedan modificarse, alterarse o adicionarse a las peticiones instadas en vía administrativa, otras nuevas en la vía jurisdiccional no formuladas ni cuestionadas ante la Administración, puesto que si nuestra ley jurisdiccional admite la alteración de los fundamentos jurídicos aducidos ante aquella, de modo que en el escrito de demanda, dejando incólume la cuestión suscitada ante esa vía previa, puedan integrarse razones y fundamentos diversos a los expuestos en el expediente administrativo antecedente de la litis, no cabe que se produzca una discordancia objetiva entre lo pedido en vía administrativa y lo interesado en vía jurisdiccional.

Se distingue, así, entre cuestiones nuevas o pretensiones nuevas y nuevos motivos de impugnación. De esta manera no pueden plantearse en vía jurisdiccional pretensiones o cuestiones nuevas que no hayan sido planteadas previamente en vía administrativa, aunque pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada.

Cuando se varía en el proceso contencioso-administrativo la pretensión previamente formulada en vía administrativa, introduciéndose pretensiones o cuestiones nuevas, se incurre en desviación procesal, que comporta la inadmisión de esa pretensión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69 c) de la LJCA.

Dentro del ámbito tributario, podríamos citar como ejemplo de pretensión nueva la que se produciría cuando al socaire de la revisión de una liquidación tributaria se pretendiera la

anulación de la sanción que no había sido previamente impugnada en la vía administrativa, o cuando se solicitó en la reclamación económico-administrativa la anulación de la liquidación de un ejercicio y en la vía judicial se pretende la extensión a otros ejercicios.

5.2. Motivos que fundan la pretensión

Es un hecho bastante frecuente el que en los procedimientos judiciales el recurrente alegue nuevos motivos no aducidos en la vía económico-administrativa previa. En estos supuestos, tanto en la vía económico-administrativa como en la vía judicial, se pretende la anulación de la liquidación, pero en la vía judicial se adicionan motivos nuevos, nuevos fundamentos, por ejemplo, se aduce la prescripción del derecho a liquidar, la caducidad del procedimiento de gestión, la excesiva duración del procedimiento inspector, etc.

El artículo 33.1 de la LJCA señala que:

Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición.

El artículo 56 de la LJCA añade que:

En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración.

Así, debe distinguirse entre lo que es la pretensión suscitada ante la Administración y luego ante la jurisdicción, en cuanto objeto del proceso, y los motivos que fundan la pretensión, que tienen que ver, no con la delimitación del objeto, sino con las razones jurídicas, argumentos, mediante los que se apoya la pretensión.

La desviación procesal se produce cuando existe discordancia entre lo pedido ante la Administración y lo ulteriormente solicitado ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Respecto de ese objeto del litigio (anulación de la liquidación, impugnación de la sanción, por ejemplo) no existe, ex artículo 56.1.º de la LJCA, limitación de los motivos de impugnación en el recurso contencioso-administrativo; pero el objeto de la impugnación, no la motivación de esta, viene limitado por la pretensión impugnatoria planteada en la reclamación económico-administrativa, pretensión de anulación de la liquidación, impugnación de una sanción, solicitud de devolución de ingresos indebidos, etc.

El ámbito conceptual del segundo de los elementos: motivos de las pretensiones, y la variabilidad posible de estos en el proceso en relación con los aducidos en la vía administrativa, es distinto del ámbito conceptual de «las pretensiones que se deduzcan». Y, respecto a estos, en el precepto no se establece ningún margen de variabilidad entre las suscitadas en la vía previa administrativa y en la judicial.

La distinción entre pretensiones y motivos está clara en el citado artículo 33.1 de la LJCA.

5.3. Presentación y valoración de pruebas en el ámbito judicial

La Sentencia del TS de 20 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–) ya declaró que el recurso contencioso-administrativo, pese a la denominación que utiliza la ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.

Esta sentencia funda su conclusión en la lectura del artículo 56 de la LJCA, que señala que:

1. En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración.

[...]

3. Con la demanda y la contestación las partes acompañarán los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren.

4. Después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil. No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones.

Este criterio es reiterado en la Sentencia 24 de junio de 2015 (rec. cas. núm. 1936/2013 –NFJ059126–).

6. Examen del grado de cumplimiento o acatamiento por los tribunales de justicia de España de los criterios interpretativos de la jurisprudencia del TS

España es un estado democrático de Derecho (art. 1.1 CE), donde los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE), y donde los jueces y magistrados integrantes del poder judicial están sometidos únicamente al imperio de la ley (art. 117.1 CE).

La ley es la principal fuente del ordenamiento jurídico (art. 1.1 del Código Civil), y la jurisprudencia complementa el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el TS al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho (art. 1.6 del Código Civil).

Un estado democrático de Derecho debe caracterizarse por la previsibilidad del comportamiento de las Administraciones públicas y de los órganos que integran el poder judicial cuando aplican e interpretan normas cuyo alcance ha sido nítidamente esclarecido o precisado por el TS.

Todos los operadores jurídicos deben interpretar y aplicar las normas de manera uniforme siguiendo los dictados del TS.

El éxito del nuevo recurso de casación dependerá de en qué medida los jueces y tribunales, y la Administración pública, apliquen las normas siguiendo las directrices fijadas por el TS.

Por ese motivo considero interesante efectuar un análisis de las sentencias que los órganos judiciales han dictado aplicando las Sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) y de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–), y poner de relieve el grado de cumplimiento que se está alcanzando.

En total entre los Tribunales Superiores de Justicia y la Audiencia Nacional se han dictado 29 sentencias en las que se hace mención expresa de la Sentencia de 10 de septiembre de 2018; 26 se refieren al ámbito tributario y 3 a otras parcelas del derecho administrativo.

A continuación efectuaré un breve juicio crítico de una selección de esas sentencias:

1. Sentencia de 17 de abril de 2019, de la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (rec. núm. 541/2016 –NFJ074304–).

El recurrente planteaba la posibilidad de deducirse los intereses del préstamo hipotecario de los bienes arrendados que se habían empleado al pago del impuesto de donaciones y sucesiones devengado por la adquisición *mortis causa* de los mismos.

La respuesta del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) fue que, al no haberse alegado ante la oficina gestora, sino directamente ante el TEAR y no haber justificado la imposibilidad o dificultad para aportar tal documentación a la Inspección, no podía admitirse *ex novo* la documentación que finalmente aportó.

La sentencia declara que lo procedente será ordenar retrotraer las actuaciones al momento anterior a la resolución del TEAR a fin de que este se pronuncie sobre las alegaciones formuladas por el recurrente.

En mi opinión, una recta interpretación de las Sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) y de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–) debería haber llevado a que el órgano judicial valorara la documentación y dictara sentencia sobre el fondo, y no a ordenar la retracción de las actuaciones.

Los supuestos de hecho contemplados en las Sentencias de 10 de septiembre de 2018 y de 21 de febrero de 2019 son distintos, y, por eso, los fallos de una y otra sentencia tienen distinto alcance en función de los distintos suplicos de la demanda.

De la lectura de la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) se desprende que la parte recurrente solicitó en el suplico de la demanda la anulación de la resolución recurrida.

Así la citada sentencia declara que:

[...] 2. Derivado de la anterior, procede anular la resolución del TEAC (que rechazó la devolución sin analizar la nueva documentación aportada) y ordenar a la Sala de la Audiencia Nacional que dicte nueva sentencia en la que, a tenor del acervo probatorio del que dispone, se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para que proceda la devolución solicitada por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH y, de ser así, la reconozca expresamente.

Entendemos que esta es la solución que en derecho procede por tres razones:

- a) Porque reponer el procedimiento al momento en el que el TEAC dictó la resolución impugnada en la instancia no solo abocaría al interesado a un eventual nuevo peregrinaje procesal, sino porque podría limitar el derecho de la demandante en la medida en que aquel órgano de revisión solo podría valorar los nuevos documentos aportados en sede económico-administrativa, no los incorporados al procedimiento judicial.
- b) Porque la Sala competente de la Audiencia Nacional no ha emitido pronunciamiento alguno sobre la procedencia, en cuanto al fondo, del derecho a la devolución a tenor de las pruebas de las que disponía al dictar sentencia, pronunciamiento que debía haber efectuado si no hubiera seguido la tesis del TEAC que ahora hemos considerado contraria a Derecho.

c) Porque las limitaciones propias del recurso de casación (del que están excluidas las cuestiones de hecho) ha determinado que no se haya trabado en esta sede debate alguno sobre la procedencia material de la devolución, siendo así que las alegaciones de las partes se han constreñido –como no podía ser de otra forma– a la concurrencia o no de las infracciones alegadas en el escrito de preparación y a postular una u otra respuesta a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

Sin embargo, la Sentencia de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–) declara que:

Derivado de la anterior, procede anular la resolución del TEARA (que rechazó las pretensiones deducidas por los reclamantes sin analizar sus alegaciones) y, tal y como solicitan tanto los recurrentes como el abogado del Estado, ordenar retrotraer las actuaciones al momento anterior a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía a fin de que este se pronuncie sobre las alegaciones formuladas por los recurrentes.

En mi opinión, solo es posible ordenar la retroacción de actuaciones, sin que el órgano judicial entre a valorar la prueba, en los supuestos en que así expresamente lo haya solicitado el recurrente, porque tal supuesto del órgano judicial está constreñido por el principio de congruencia.

2. Sentencia de 3 de abril de 2019, de la Sección 4.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rec. núm. 220/2016 –NFJ074678–).

El abogado del Estado planteó con carácter previo que la cuestión relativa a la negación de la ganancia patrimonial como consecuencia de la adjudicación del aprovechamiento urbanístico efectuada al agente urbanizador en el seno de un procedimiento de reparcelación entrañaba una verdadera cuestión nueva, toda vez que no fue planteado en la vía económico-administrativa. La sentencia, siguiendo el criterio de la sentencia del TS rechaza la alegación del abogado del Estado y valora los argumentos del contribuyente.

En mi opinión esta sentencia efectúa una correcta aplicación de la doctrina del TS.

3. Sentencia de 27 de marzo de 2019, de la Sección 5.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. núm. 755/2017 –NFJ074679–).

El TEAR de Madrid consideró que la documentación unida a la interposición de la reclamación económico-administrativa no podía ser objeto de valoración al ser extemporánea, pues entendía que la misma debió haberse aportado en el desarrollo del procedimiento de gestión.

El órgano judicial tras reproducir las Sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) y de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–) acuerda la retroacción de las actuaciones al momento de dictarse resolu-

ción de la reclamación económica por parte del TEAR, para que proceda a valorar las alegaciones y documentos aportados, declarando que la Sala no puede sustituir la función que tienen encomendada los órganos de la Administración.

En mi opinión, una recta interpretación de las citadas sentencias del TS debería haber llevado a que el órgano judicial valorara la documentación y no a ordenar la retracción de las actuaciones.

4. Sentencia de 24 de enero de 2019, de la Sección 5.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. cas. núm. 378/2017 –NFJ074682–).

En esta sentencia se aborda el tema de la aportación de prueba documental ante el órgano judicial, prueba que no fue aportada ante la Inspección ni ante el TEAR con el fin de acreditar la afectación del inmueble a determinada actividad.

Esta sentencia tras recordar la jurisprudencia del TS al efecto declara que no existe inconveniente en la aportación de prueba en el proceso judicial, y tras valorar las pruebas aportadas concluye que no había acreditado esa afectación por lo que desestima el recurso contencioso-administrativo.

5. Sentencia de 23 de enero de 2019, de la Sección 5.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. núm. 462/2017 –NFJ074681–).

En el supuesto analizado por la sentencia, el TEAR no había valorado la prueba presentada por el contribuyente.

La sentencia considera que, en contra de lo que se señala por el TEAR en su resolución, era obligado que por ese órgano se procediese al examen y valoración de los documentos aportados por el recurrente ante él, sin que tal valoración pueda hacerse directamente por la Sala, debido a la naturaleza revisora de la jurisdicción y a la ausencia de una valoración previa de la prueba que pueda servir de base para la actuación judicial. Añade que, además, no existe constancia de que la ausencia de aportación de documentos por el actor ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria haya respondido a una actitud abusiva o maliciosa.

He de reiterar que, en mi opinión, una recta interpretación de las sentencias del TS debería evitar el llamado «peregrinaje judicial» al contribuyente, por lo que la sentencia debería haber valorado la prueba aportada ante el TEAR y ante la propia Sala en su caso.

6. Sentencia de 25 de octubre de 2018, de la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rec. núm. 450/2015 –NFJ074676–).

En esa sentencia se analizaba el ajuste llevado a cabo por la Administración que aplicó la presunción de renta no declarada basada en la existencia de un elemento patrimonial cuya titularidad correspondía al sujeto pasivo y no se hallaban registrados en sus libros de contabilidad.

El recurrente con motivo de las alegaciones formuladas ante el TEAR de Madrid presentó una copia de la escritura pública de préstamo y constitución de hipoteca otorgada el 5 de mayo de 2005 ante el notario de Madrid, por la mercantil Desguaces La Torre, SA y el Banco Español de Crédito, SA para acreditar el origen de los fondos cuestionados por la Administración tributaria.

La sentencia valoró la escritura y consideró acreditado que el pago de 1.770.000 euros, de fecha 5 de mayo de 2005, fue financiado con los fondos procedentes de un préstamo bancario concedido por Banesto a la vista de la prueba documental aportada por la parte. Sin embargo, no quedaba acreditada la procedencia de los 885.000 euros a tenor de las irregularidades en la contabilidad del recurrente, puestas de manifiesto por la Inspección y ante los distintos ingresos en metálico que efectuaba el recurrente.

7. Sentencia de 24 de octubre de 2018, de la Sección 5.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. núm. 63/2017 –NFJ072427–).

En esta sentencia la parte actora solicitaba en la demanda la anulación de la resolución recurrida y la retroacción de las actuaciones seguidas ante el TEAR al momento en que recibió y extravió los dos tomos de alegaciones y documentos presentados.

Esa documentación no figuraba en el expediente remitido inicialmente por el TEAR a esta Sala, por cuyo motivo la recurrente solicitó –y la Sala acordó en fecha 23 de mayo de 2017– requerir al TEAR de Madrid para que completara el expediente con los documentos acompañados al escrito de alegaciones. Ante tal requerimiento, el TEAR informó en escrito de fecha 7 de julio de 2017 que «la documentación solicitada no obra en poder de este tribunal».

La sentencia estimó el recurso al constar que no había sido examinada la documentación aportada por la parte con la reclamación económico-administrativa, y conforme a lo solicitado por la parte recurrente ordenó la retroacción de actuaciones, en este caso, a mi juicio de manera acertada al estar el fallo de la sentencia condicionado por el suplico del escrito de demanda.

7. Expansión del criterio recogido en la Sentencia el 10 de septiembre de 2018 a otros ámbitos del derecho administrativo

Ya he indicado anteriormente que la norma para el resto del ámbito administrativo está recogida en el actual artículo 118 de la LPACAP que parece que limita la posibilidad de practicar pruebas o efectuar alegaciones con ocasión de la interposición de los recursos.

Sin embargo, el voto particular contenido en la Sentencia de 28 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 4403/2017 –NFJ074693–) declara que:

[...] la sentencia impugnada infringió la jurisprudencia relativa a la posibilidad de aportar en vía judicial nuevos elementos de prueba no aportados con anterioridad en la vía administrativa con el fin de acreditar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada, de la que son exponentes, entre otras, las SSTS de 11 de febrero de 2010 (RC 9779/2004) y de 20 de junio de 2012 (RC 3421/2010), citadas por la recurrente, así como la más reciente STS n.º 1.362/2018, de 10 de septiembre (RC 1246/2017).

Podemos también citar dentro de las resoluciones de los Tribunales Superiores de Justicia y Audiencia Nacional las siguientes sentencias:

1. Sentencia de 19 de marzo de 2019, de la Sección 1.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (rec. núm. 462/2018; ECLI:ES:TSJEXT:2019:269).

La sentencia revisaba una resolución por la que se desestimó el recurso de reposición contra la resolución por la que se le tuvo por desistido de la solicitud de ayuda a zonas con limitaciones naturales u otras limitaciones específicas. La sentencia valora la documentación aportada en el recurso de reposición y en la instancia y estimó el recurso contencioso-administrativo.

2. Sentencia de 5 de diciembre de 2018, de la Sección 4.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rec. núm. 40/2018 ECLI:ES:AN:2018:4720).

La sentencia, que examinaba el reintegro de una subvención, declara que la doctrina de la tan citada sentencia del TS «para ser aplicada al sector subvencional requiere de las debidas modulaciones y matizaciones en atención a las particularidades normativas del propio procedimiento subvencional».

3. Sentencia de 26 de octubre de 2018 de la Sección 1.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga (rec. núm. 1255/2016).

El recurso tenía por objeto la resolución por la que se inadmitía a trámite una solicitud de autorización de residencia temporal, tras citar la Sentencia del TS de 10 de septiembre de 2018, pero considera que la acreditación de que se dispone de medios económicos debe efectuarse acompañando la documentación a la solicitud inicial y junto con la interposición del recurso de reposición, y no valora la documentación aportada.

En mi opinión el criterio de las mencionadas Sentencias del TS de 10 de septiembre de 2018 y de 21 de febrero de 2019 debería llevar al legislador a plantearse la necesidad de revisar el artículo 118 de la LPACAP, con el objeto de darle una nueva redacción que salvaguarde mejor el derecho de defensa de los administrados.

Deducción por inversión en vivienda habitual cuando la misma se destina a uso turístico

Análisis de la [Consulta de la DGT V0265/2019, de 12 de febrero](#)

María del Mar Soto Moya

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Málaga*

Extracto

Es una realidad ostensible que el número de viviendas dedicadas a alquiler turístico ha aumentado exponencialmente en los últimos años. Esta actividad, que no podemos incardinar dentro de la economía colaborativa, genera una serie de consecuencias jurídicas y tributarias que no son baladíes. Entre las mismas, surge la cuestión sobre la que se pronuncia la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 12 de febrero de 2019, sobre si es posible seguir practicando la deducción por inversión en vivienda habitual cuando la misma se destina a uso turístico. El citado organismo en sus conclusiones sobre el asunto determina que se puede aplicar la deducción hasta el momento en el que la vivienda en cuestión deje de constituir su residencia habitual, momento en el cual perderá la consideración de vivienda habitual. Sin embargo, obvia una cuestión sustancial desde el punto de vista práctico, y es la relativa a qué ocurre cuando lo que se alquila con finalidad turística no es una vivienda completa, sino una o varias habitaciones de la vivienda habitual del propietario, en la que el mismo sigue viviendo. En el presente comentario se analizarán ambas cuestiones desde un punto de vista crítico, teniendo en cuenta las peculiaridades de un tipo de arrendamiento que, lejos de ser eventual, se presenta como un instrumento consolidado en el ámbito turístico.

1. Supuesto de hecho

En el caso que nos ocupa, el consultante ha solicitado el alta de su vivienda habitual como vivienda de uso turístico (VUT), para dedicarla en un futuro próximo a arrendamiento vacacional. Sobre esta vivienda, el consultante viene practicando la deducción por inversión en vivienda habitual, por lo que su consulta se basa en la posibilidad de seguir aplicando esta deducción mientras no se produzca el arrendamiento efectivo de la VUT en la que próximamente se convertirá esta vivienda habitual. Es decir, la cuestión controvertida gira sobre la idea de si el simple hecho de formalizar el alta como VUT implicaría la pérdida del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, o ello no se produciría hasta el momento de efectuar un primer alquiler.

2. Doctrina de la Dirección General de Tributos

La Dirección General de Tributos (DGT) estima, en primer lugar, y con base en la propia consulta del interesado, que el mismo cumple todos los requisitos para aplicar el régimen transitorio que le permite seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual, para posteriormente centrarse en el objeto principal de la consulta. Sobre este particular, determina que podrá seguir aplicando la deducción siempre y cuando la vivienda siga constituyendo su vivienda habitual.

En efecto, la deducción, establecida en los artículos 68.1, 70 y 78 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, señala que, con arreglo a determinados requisitos y circunstancias, los contribuyentes podrán aplicar una deducción por inversión en su vivienda habitual. Dicha deducción se aplicará sobre «las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual» de los mismos.

Si se ha procedido a la inversión mediante financiación ajena, la deducción se practicará a medida que se vaya devolviendo el principal y se abonen, en su caso, los correspondientes intereses, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción.

Confirmados estos extremos, la conclusión de la DGT es la que sigue:

En el presente caso, podrán integrar la base de deducción la totalidad de las cantidades que satisfaga durante un determinado ejercicio hasta el momento en el que la vivienda en cuestión deje de constituir su residencia habitual, momento en el cual perderá la consideración de vivienda habitual. En consecuencia, resulta irrelevante, a estos efectos, el mero hecho de formular el alta como vivienda turística mientras siga constituyendo su residencia habitual.

3. Comentario crítico

Es una realidad ostensible que el número de viviendas dedicadas a alquiler turístico ha aumentado exponencialmente en los últimos años. Son muchos los ciudadanos que, gracias a las posibilidades que nos brindan las nuevas tecnologías, junto con las nuevas fórmulas colaborativas que han surgido a raíz de la crisis económica, han decidido que una de las operaciones más rentables a la que pueden proceder es al alquiler de viviendas con finalidad turística.

Igualmente, la forma de hacer turismo ha cambiado, los precios de este tipo de viviendas suelen ser más económicos y ofrecen determinados servicios y características que no se encuentran en un hotel, por lo que son muchos los turistas que se decantan por las VUT, lo que ha supuesto un aumento importante de la demanda y muchos propietarios se han animado a operar con este tipo de alquiler, en detrimento del alquiler de larga duración.

Esta actividad, que no podemos incardinar dentro de la economía colaborativa, genera una serie de consecuencias jurídicas y tributarias que no son baladíes. El alojamiento en VUT en la mayoría de las ocasiones no puede ser considerado turismo colaborativo o economía colaborativa, sino un negocio en el que la finalidad principal es económica. En efecto, el turismo colaborativo es, como indica Guillén Navarro (2015): «aquel en el cual no existe una transacción económica sino el intercambio de servicios turísticos entre individuos, por lo que el aspecto económico pasa a un segundo plano, primando el disfrute vacacional del turista». En consecuencia, si el objetivo del propietario de la vivienda es la obtención de un beneficio económico del arrendamiento, no se puede hablar de economía colaborativa sino, en todo caso y si se realiza a través de plataformas de intermediación, de economía de plataforma.

Sin embargo, son muchos los ciudadanos que todavía creen que este tipo de actividades no generan consecuencias tributarias, o no conocen con exactitud las mismas. Es por esta razón por la que se publicó, por la propia Agencia Tributaria una «guía» de tributación de los alquileres turísticos, en la que se especifica cómo debe tributar el uso del alojamiento privado para el turismo. Tanto en esta guía, como en numerosas consultas de la DGT, se establecen criterios para determinar cómo deben tributar este tipo de actividades, que

fundamentalmente se basan en la prestación o no de servicios propios de la industria hotelera (Consultas de la DGT V1088/2019, de 21 de mayo –NFC072211–; V2222/2018, de 25 de julio –NFC069958–, o V2308/2018, de 7 de agosto –NFC070025–).

El criterio actual es que, si el alquiler de la VUT no se limita a la mera puesta a disposición de parte de los inmuebles durante periodos de tiempo, sino que se complementa con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, las rentas derivadas de los mismos tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas. En caso contrario, se considerarán rendimientos de capital inmobiliario, como viene siendo habitual en el caso de los alquileres de larga duración.

Si bien la distinción entre la tributación de las ganancias derivadas de la VUT como rendimientos de actividades económicas o como rendimientos de capital inmobiliario es meridianamente clara, de este tipo de actividades surgen otras cuestiones, como la que ocupa el presente análisis, que provocan la inseguridad jurídica de los sujetos participantes.

Entre otras, pueden destacarse las relativas a la posibilidad de aplicar la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF por destino de vivienda y la posibilidad de deducir los gastos por reformas en viviendas que están en expectativa de alquiler, sobre las mismas se ha pronunciado ya en diversas ocasiones la DGT.

Respecto de la primera, existe consenso doctrinal sobre la imposibilidad de aplicar esta reducción en el caso de las VUT, pues es manifiesto que su destino no es satisfacer una necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

Sobre la segunda de las cuestiones aludidas, el criterio es que la deducibilidad de los gastos es posible siempre que exista una correlación con los ingresos. En los supuestos en los que la vivienda no está alquilada, sino en expectativas de alquiler, la existencia de una correlación entre los gastos de conservación y reparación, y los ingresos derivados del posterior arrendamiento de la vivienda, es necesaria para poder deducir tales gastos. Ahora bien, como señala la DGT en su Consulta V0981/2019, de 7 de mayo –NFC072198–, es el propietario el que debe acreditar la situación de expectativa de alquiler de la vivienda, acreditación que podrá realizarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho.

Sin embargo, hasta el momento no se había planteado la discusión sobre la posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual cuando una vivienda pasa de tener esta consideración a ser VUT.

Sí que pueden encontrarse numerosas consultas de la DGT en las que se resuelve esta cuestión, pero aplicada a los apartamentos turísticos, y no a las VUT. La distinción entre ambos conceptos resulta fundamental, pues las consecuencias jurídicas pueden diferir en

numerosos puntos. Ahora bien, es necesario adelantar que la inseguridad jurídica en este ámbito es habitual, pues la diversidad de normativas que regulan estas tipologías de alojamiento turístico hacen que los sujetos intervinientes, en muchas ocasiones, tengan cierta confusión sobre su naturaleza jurídica.

Tanto los apartamentos turísticos como las VUT se regulan por normativas autonómicas, pues entran dentro de la competencia en materia de turismo, que tienen atribuida las comunidades autónomas (CC. AA.). En el caso de las VUT, hasta el año 2013, se regulaban dentro del arrendamiento por temporada. Sin embargo, la Ley de arrendamientos urbanos (LAU) fue modificada por la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas, modificación que excluyó de su ámbito de aplicación este tipo de viviendas. En concreto, el artículo 5 e) dispone que se excluye:

[...] la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial.

De esta forma, la regulación de la VUT pasó a incluirse en la normativa turística, cuya competencia ostentan las CC. AA., lo que ha provocado que cada comunidad autónoma (CA) elabore una regulación específica (solo Murcia y Extremadura no han aprobado todavía normas específicas sobre VUT).

Esta heterogeneidad normativa ha dado lugar a algunos problemas sobre el concepto jurídico de VUT (incluso en cada CA tienen una denominación diferente: viviendas de uso turístico, viviendas con fines turísticos –VFT–, vivienda vacacional, alojamiento turístico extrahotelero...), y también sobre los derechos y deberes de los propietarios y los usuarios, así como de las consecuencias fiscales que de las mismas se derivan, pudiendo generarse dificultades incluso en el ámbito de los principios de seguridad jurídica y de igualdad. Estamos de acuerdo con Álamo Cerrillo (2017) cuando afirma:

El establecimiento de una definición de vivienda turística, donde se establezcan las condiciones que se tienen que dar para ser considerada como tal, es fundamental para poder establecer la fiscalidad de las mismas. Pues es primordial determinar el hecho imponible y el sujeto pasivo de un tributo determinado, si estos dos conceptos tributarios están confusos no podemos analizar las cuestiones tributarias que le afectan a la tributación de las viviendas turísticas con detenimiento.

El reciente Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, recoge una precisión técnica en la exclusión del ámbito de aplicación de la LAU de la cesión temporal del uso que comporta la actividad de las VFT, suprimiendo la limitación de que estas deban ser necesariamente comercializadas a través de canales de

oferta turística y remitiendo específicamente a lo establecido en la normativa sectorial turística que resulte de aplicación. Ahora bien, el real decreto-ley mantiene la regulación de las VFT en el ámbito de las CC. AA., por lo que habrá que estar a lo dispuesto en las normativas autonómicas.

Por lo tanto, en primer lugar, para determinar si una VUT puede aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual, es necesario confirmar que se trata de una VUT y no de otra figura de alojamiento turístico, y para ello habrá que estar a lo dispuesto por la regulación otorgada en la CA en la que se encuentre esa VUT.

En segundo lugar, y esta es la cuestión sobre la que gravita la consulta que ahora analizamos, deberá determinarse si una VUT puede ser considerada como vivienda habitual a efectos de seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual.

La deducción por inversión en vivienda habitual señalaba la posibilidad de, con arreglo a determinados requisitos y circunstancias, aplicar una deducción sobre «las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual» de los mismos. Así se señalaba en los artículos 67, 68, 70, 77 y 78 de la LIRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

En concreto, el artículo 68 de la LIRPF determinaba que la base de deducción, con el límite de 9.040 euros anuales:

[...] estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

Como es sabido, la aducida deducción fue suprimida con efectos a partir del 1 de enero del año 2013, si bien se estableció un régimen transitorio, con base en la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF:

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

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

- b) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.
- c) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, se debería determinar si el consultante cumple con los requisitos señalados y, si es así, en principio le sería aplicable la deducción, siempre que la vivienda constituya su vivienda habitual. El concepto de vivienda habitual se recoge en la disposición adicional vigesimotercera de la LIRPF. Concretamente, dicha disposición define la vivienda habitual como aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, existe la posibilidad de considerar como vivienda habitual a aquella en la que el contribuyente haya residido durante un periodo inferior al estipulado, siempre que hayan concurrido una serie de circunstancias que necesariamente hayan exigido el cambio de vivienda. A modo de ejemplo, dicha disposición adicional recoge la celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras similares.

La propia LIRPF disponía, a efectos de la aplicación de la deducción, que deben cumplirse los requisitos de titularidad, ocupación dentro de los doce meses posteriores a su adquisición, residencia efectiva y permanencia durante el periodo establecido legalmente por parte del contribuyente, el cual deberá poder acreditar que el inmueble constituye su vivienda habitual por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Es decir, que para que la deducción sea aplicable es necesario que la vivienda siga siendo la residencia efectiva del contribuyente.

En consecuencia, mientras el contribuyente siga residiendo en esa vivienda, aunque haya solicitado el alta como VUT, podrá seguir aplicando la deducción. Así lo estima la DGT en su conclusión sobre el asunto analizado, pues determina que:

En el presente caso, podrán integrar la base de deducción la totalidad de las cantidades que satisfaga durante un determinado ejercicio hasta el momento en el que la vivienda en cuestión deje de constituir su residencia habitual, momento en el cual perderá la consideración de vivienda habitual. En consecuencia, resulta irrelevante, a estos efectos, el mero hecho de formular el alta como vivienda turística mientras siga constituyendo su residencia habitual.

Así concluye la DGT esta consulta, resolución que, en nuestra opinión es correcta pero que, en no pocas ocasiones, podría resultar insuficiente. Y podría serlo por el siguiente motivo: si bien la solución parece ser clara en los casos en los que el contribuyente que aplicaba la deducción abandona su vivienda para comenzar a arrendarla como VUT, comienza a no

serlo tanto en aquellos casos en los que lo que se alquila es una o varias habitaciones de la propia vivienda, de la vivienda habitual del arrendatario. Es precisamente por esta razón por la que remarcábamos anteriormente la importancia de aclarar, e incluso de unificar, en aras de una mayor seguridad jurídica, el concepto de VUT.

En efecto, algunas CC. AA. establecen en su normativa reguladora de las VUT una prohibición de alquiler por habitaciones, es decir, que no consideran como VUT el alquiler de habitaciones de una vivienda de uso residencial. Esto provoca una nueva disparidad en relación con lo que debe considerarse o no como VUT, pues en algunas CC. AA. sí puede serlo el alquiler por habitaciones y en otras no. Ahora bien, sí que es necesario indicar que algunas CC. AA. que imponían la restricción al alquiler por habitaciones están comenzando a eliminar de su regulación esta prohibición, como es el caso de la Comunidad de Madrid, e incluso, muy recientemente, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre esta cuestión. Así, el citado tribunal, en su Sentencia 25/2019, de 15 de enero, ha señalado, en relación con la prohibición del alquiler por habitaciones recogido en el artículo 12.1 del Decreto 113/2015, de 22 de mayo, de la CA de Canarias, que el mismo no vulnera lo establecido en la LAU, que no desvirtúa la propia naturaleza jurídica de esta modalidad de alojamiento turístico, y además tampoco se vulnera el interés general del orden público «toda vez que este tipo de alquiler en un edificio de viviendas residenciales perturba la convivencia entre el residente habitual y el usuario turístico que está de vacaciones y tiene horarios y costumbres diferentes». Entendemos, con base en la citada sentencia, que aquellas CC. AA. cuya normativa disponga la restricción del alquiler por habitaciones, no tardarán en modificar tal regulación.

Por lo tanto, si en el concepto de VUT se recoge la posibilidad del alquiler por habitaciones, debemos preguntarnos, con respecto a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual, qué ocurre en aquellos casos en los que el propietario lo que alquila no es la vivienda en su totalidad, sino que el arrendamiento se produce solo de una o varias habitaciones de su propia vivienda habitual.

En nuestra opinión, si el contribuyente sigue manteniendo las condiciones de residencia efectiva y permanencia en la vivienda, incluso aunque alquile alguna de sus habitaciones con finalidad turística, el destino de esa vivienda es residencial, pues su objeto es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendador, que en este caso es el contribuyente, y por lo tanto podría seguir aplicando esa deducción por inversión en vivienda habitual, pues esa morada sigue siendo la habitual del propietario, que no la abandona por el hecho de dedicar alguna de sus estancias al alquiler.

Así, para avanzar en la seguridad jurídica en este ámbito, sería necesario establecer un concepto unívoco de VUT, así como sus condiciones y requisitos y, en el ámbito jurídico-tributario, ir más allá de la mera distinción entre las viviendas en las que se prestan servicios de la industria hotelera y las que no, pues son diversas las situaciones que pueden darse en la práctica habitual y sobre las que, en la actualidad, no existe una concreción legal ni doctrinal.

Referencias bibliográficas

Álamo Cerrillo, R. (2017). Fiscalidad de los apartamentos turísticos. *Quincena Fiscal*, 12, 83-94.

Guillén Navarro, N. A. (2015). La vivienda de uso turístico y su incidencia en el panorama normativo español. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 45-46, 101-144.

Determinación de la base imponible cuando la contraprestación no es monetaria. Adecuación de la norma española a la Directiva IVA

Análisis de la [STS de 23 de abril de 2019, rec. núm. 1250/2017](#)

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

El Tribunal Supremo en la Sentencia de 23 de abril de 2019 fija criterio en relación con la adecuación de la regla de determinación de la base imponible del IVA en operaciones cuya contraprestación no tenga una base monetaria. El órgano jurisdiccional analiza el artículo 79.Uno de la LIVA, anterior a la modificación operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Su conclusión no deja lugar a dudas, fijando doctrina en el sentido de la falta de adecuación a la Directiva IVA.

No obstante, el Tribunal Supremo se pronuncia también sobre la redacción actual del anterior precepto, fijando su posición en relación con su adecuación o no a la normativa europea.

En este comentario se analizan estos criterios, teniendo en cuenta esencialmente la trascendencia que la doctrina *obiter dicta*, que fija el órgano jurisdiccional, pueda tener en la aplicación de la regla de fijación de la base imponible para operaciones sin contraprestación monetaria por parte tanto de la Administración tributaria como de los órganos revisores.

1. Supuesto de hecho

1.1. Antecedentes de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Contencioso, Sección 2.^a, de 23 de abril de 2019 (rec. cas. núm. 1250/2017 –NFJ073215–), fija doctrina y estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el reclamante contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN), Sección 6.^a, de 22 de diciembre de 2016, en el recurso número 254/2013 (NFJ073213), que a su vez había confirmado la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de junio de 2012 (dictada en recurso de alzada interpuesto contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional –TEAR– de Cataluña de 26 de noviembre de 2009).

El acto revisado es una liquidación dictada por la Inspección de los tributos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el concepto impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los ejercicios 1999 y 2000 y los hechos que tiene como base son los siguientes:

Dos personas físicas, propietarias de un terreno calificado como urbanizable programado, firman en febrero de 1989 un contrato privado con una entidad A por el que esta última se comprometía a satisfacer los gastos de urbanización de la finca y a realizar las gestiones urbanísticas referidas a la misma, recibiendo a cambio un 45% del total volumen edificable resultante del proceso urbanístico. En abril de 1990 esta primera entidad A cede a una segunda B, que se subroga en la posición de la primera con el consentimiento de las dos personas físicas, todos los derechos y obligaciones que le corresponden en virtud del contrato privado.

Aprobada definitivamente la reparcelación, en ejecución de lo convenido, las partes acuerdan proceder a determinar los lotes que corresponden a cada uno, firmándose escritura en noviembre de 1999, en el que las dos personas físicas manifestaban que eran propietarias de dos fincas obtenidas en virtud de adjudicación por compensación por aportación al proyecto de reparcelación de la finca primitiva, y segregándose de una de ellas una parcela que es valorada en 148.857.229 pesetas, que es cedida a la entidad B; firmándose contrato privado en la misma fecha que la escritura en donde se hace constar que la cesión es consecuencia de los compromisos asumidos por las partes, en virtud de los pac-

tos anteriores, y que con dicha cesión el cesionario se daba por totalmente satisfecho de la contraprestación convenida por la realización de la urbanización y gestión del proceso urbanizador. De esta forma, ambas partes se dan por mutuamente saldadas y finiquitadas en sus relaciones derivadas del convenio.

En enero de 2000 la entidad B transmitió la finca a otra entidad C por importe de 757.461.815 pesetas, más IVA.

Entre otros ajustes, la Inspección de los tributos regularizó la operación realizada por la entidad B en 1999, consistente en la urbanización de los terrenos y la gestión del proceso urbanizador a cambio de la finca cedida en la escritura celebrada en noviembre de 1999 (contraprestación por los servicios realizados), considerando que la base imponible de la prestación de servicios consistente en la urbanización y gestión, por la que se debió repercutir el IVA, debía ser el valor de mercado del bien inmueble recibido. Para ello, parte del precio satisfecho por C a B en enero de 2000 y lo actualiza mediante la aplicación de los índices de evolución del mercado de la vivienda para 1998, 1999 y 2000, tomando en consideración el correspondiente al municipio donde radican las fincas y teniendo en cuenta los 78 días transcurridos entre la cesión de la finca por las dos personas físicas a la entidad B y la transmisión de la finca por B a C.

1.2. Revisión de la liquidación en instancias anteriores

Tanto el TEAR de Cataluña como el TEAC desestiman la reclamación y el recurso de alzada respecto de la cuestión anterior, manteniendo el parecer de la Administración; siendo de destacar que el TEAC apunta a que el artículo 79.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), no contradice lo dispuesto en el artículo 78 de la misma norma; considerando que el valor de la contraprestación no dineraria debe referirse al acordado en condiciones normales de mercado en la fecha de la entrega del bien, momento en que se produce el devengo. La tesis mantenida por el TEAC no es sino acatamiento o tiene como base y fundamento la jurisprudencia del TS, concretamente la Sentencia de 6 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 7203/2005), reiterando el criterio sustentado en Sentencias de esa Sala de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 5013/2006 –NFJ032664–) y de 29 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 5483/2006 –NFJ033230–); todas ellas referidas a supuestos de permuta, en las que se indica que el valor de la base imponible «ha de referirse al acordado en condiciones normales de mercado en el momento del otorgamiento de la escritura». Añade el TEAC que la regulación contemplada en el artículo 79.Uno de la LIVA es clara y no contradice lo dispuesto por la normativa y jurisprudencia europeas, no pudiendo afirmarse que acudir al valor de mercado sea contrario al derecho europeo. Concluye que, frente a la ausencia de normativa específica en las directivas y, por contraste, la existencia de una norma clara en el derecho interno que no contradice la jurisprudencia, la valoración a valor de mercado se ajusta a derecho, tal como se pronuncia el TS en Sentencia de 12 de enero de 2012 (rec. cas. núm. 853/2010 –NFJ046531–).

La AN, aunque de forma escueta, confirma la regularización, manteniendo que, en el supuesto examinado, la contraprestación de los servicios de urbanización está constituida por la entrega del terreno que tiene lugar en noviembre de 1999, momento en que se entiende devengado el IVA, resultando de aplicación lo dispuesto en el artículo 79.Uno de la LIVA y confirmando el procedimiento de determinación del valor y la base imponible que fija la Inspección por la operación realizada y por la que se recibe la finca.

2. Doctrina del tribunal

2.1. Cuestión con interés casacional

El Auto de admisión de 7 de junio de 2018 (NFJ073214), en el que se aprecia el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, fija los términos del debate en «determinar si la Administración tributaria, a la hora de cuantificar la base del IVA de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación se pacta en especie (entrega de unos terrenos), puede tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, determinado atendiendo a una transacción posterior, en lugar del valor o importe acordado entre las partes para la prestación de servicios», identificando como norma jurídica que, en principio, es objeto de interpretación el artículo 79 de la LIVA, en la redacción anterior a la Ley 28/2014, de 27 de noviembre¹, a la luz de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA) y de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

2.2. Fundamentación jurídica

Teniendo en cuenta que el principal argumento de imputación del recurrente es la infracción de la normativa europea, el TS lleva a cabo en primer lugar una exposición de la evolución que sobre esta cuestión, la determinación de la base imponible en las operaciones

¹ De acuerdo con la redacción del precepto anterior a la reforma operada por Ley 28/2014:

En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización entre partes que fuesen independientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor de mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

cuya contraprestación no consista en dinero, ha experimentado la normativa de la Unión, haciendo especial referencia a los supuestos en que el legislador europeo permite acudir al valor de mercado.

En este sentido, la regla general de determinación de la base imponible, recogida de manera análoga en la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva) y en la Directiva IVA (art. 73), considera que la base imponible estará constituida por:

[...] la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

Al margen de las reglas específicas recogidas en los artículos 74 a 77 de la Directiva IVA (referidas al autoconsumo de bienes y de servicios y a las transferencias de bienes con destino a otro Estado miembro, reglas todas ellas vistas en el art. 79.Tres y Cuatro y 82.Uno, párrafo segundo, de la LIVA), reseña expresamente el TS los supuestos tasados en los que, conforme al artículo 80 de la Directiva IVA, y para la prevención del fraude o la evasión fiscales con relación a partes vinculadas, se permite a los Estados miembros fijar como base imponible el valor de mercado (supuesto recogido en el art. 79.Cinco de la LIVA).

Analiza en segundo lugar el TS la postura del TJUE sobre esta cuestión, acudiendo para ello a cinco sentencias de este órgano jurisdiccional, las de 2 de junio de 1994, asunto C-33/93, *Empire Stores* (NFJ003379); de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, *Hotel Scandic Gasabäck* (NFJ018819); de 26 de abril de 2012, asuntos acumulados C-621/10 y C-129/11, *Balkan and Sea Properties y Provalidinvest* (NFJ046732); de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, *Orfey Bulgaria EOOD* (NFJ049500), y de 10 de enero de 2019, asunto C-410/17, *A Oy* (NFJ072392). De esta doctrina, concluye el TS:

- El TJUE ha admitido que la contraprestación de una prestación de servicios puede consistir en una entrega de bienes y constituir su base imponible a efectos del artículo 73 de la Directiva IVA, a condición de que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y de que el valor de aquella pueda expresarse en dinero.
- Si la contraprestación no consiste en una suma de dinero, el valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello.
- La contraprestación que sirve de base imponible para una entrega de bienes es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos.

- Los requisitos de aplicación del artículo 80 de la Directiva IVA para que la base imponible sea el valor de mercado son exhaustivos y, de acuerdo con esta disposición, no puede extenderse esta regla a casos no comprendidos entre los contemplados en el artículo 80, que alude exclusivamente a operaciones entre partes vinculadas.

Lleva a cabo en tercer lugar el TS un análisis de la LIVA en el marco normativo y jurisprudencial de la Unión Europea, partiendo de la redacción del precepto antes y después de la Ley 28/2014, cuya exposición de motivos reconoce la necesidad de ajustar la normativa nacional a la Directiva IVA, por lo que:

[...] se modifica la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario, fijándose como tal el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo.

La primera conclusión a la que llega el TS tras exponer esta normativa es clara y anticipa el resultado del recurso, en tanto el precepto de la LIVA:

[...] no presenta dificultades hermenéuticas reseñables: cabe coincidir con la recurrente en que la determinación de la base imponible en este tipo de operaciones no difiere de la regla general de determinación de la totalidad de la contraprestación percibida atendiendo a criterios subjetivos y no objetivos, salvo en los supuestos autorizados expresamente por la directiva.

Frente a lo alegado por la Abogacía del Estado, el TS recuerda que el supuesto de contraprestación no monetaria no entra en el campo de aplicación de las reglas del artículo 79.Tres y Cinco de la LIVA, cuestión que se abordará en el comentario crítico de la sentencia.

Finalmente, en su fundamentación, el TS analiza el caso concreto sometido a enjuiciamiento, y subraya en el enunciado del fundamento de derecho quinto la conclusión que alcanzará, la improcedencia de aplicar el valor de mercado a la entrega de bienes que operó como contraprestación. No acoge, por tanto, la tesis acordada por la AN, esto es, no puede tomarse como referencia el valor de mercado, con base en las siguientes consideraciones:

- El derecho de la Unión es aplicable de oficio, lo que no hizo el órgano jurisdiccional, a pesar de que el recurrente expuso en el escrito de conclusiones el desajuste de la norma interna con la Directiva IVA.
- El hecho de que en el momento en que se produce el hecho imponible no exista una regulación específica de la Unión para determinar la base imponible en casos de una contraprestación en especie, no significa que no exista regla alguna para

poder fijar la base imponible, pues si no existía regla especial, debe acudirse a la norma general, que exige atender a la totalidad de la contraprestación que quien realiza la entrega o presta el servicio obtiene o vaya a obtener.

- Esta regla general es una norma de efecto directo, que confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional (SSTJUE de 6 de julio de 1995, asunto C-62/93, BP Soupergaz –NFJ003716–, y de 11 de julio de 2002, asunto C-62/00, Marks & Spencer –NFJ012312–).
- El TJUE ha considerado que la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.
- Los Estados miembros no pueden determinar la base imponible por el valor normal de mercado fuera de los supuestos previstos en la Directiva IVA.
- La solución aplicada por la Administración y avalada por la sentencia de instancia había sido ya expresamente rechazada por el TS, en las Sentencias de 18 de marzo de 2009 (rec. núm. 5013/2006 –NFJ032664–) y de 2 de diciembre de 2015 (rec. núm. 3345/2014 –NFJ061186–).
- Analiza además el TS la forma de proceder en la fijación del valor y señala que se hizo de forma contraria a cuanto se acaba de exponer porque no se refiere al momento de la cesión, sino a un momento próximo pero posterior y tampoco se confronta con el coste específico de los servicios prestados cuya remuneración se pretende.

La conclusión que alcanza el TS es que, tanto si se aplica el artículo 79.Uno de la LIVA en la versión anterior a la Ley 28/2014, teniendo en consideración la fecha del devengo para el supuesto que examina, como en la versión posterior, la sentencia de instancia ha infringido la normativa del IVA, a la vista de la interpretación del TJUE, al no haber aplicado, para determinar la base imponible en una prestación de servicios cuya contraprestación no consistió en dinero, el valor acordado entre las partes, sino el valor de mercado de los terrenos cedidos como contraprestación, determinado conforme a una transacción posterior.

2.3. Contenido interpretativo de la sentencia

Teniendo en cuenta lo expuesto en la fundamentación, el TS fija el siguiente contenido interpretativo respecto de la cuestión planteada en el auto de admisión del recurso:

El artículo 79.Uno de la LIVA, analizado a la luz de la Directiva IVA, y de la jurisprudencia del TJUE, debe ser interpretado en el sentido de que:

[...] a los efectos de cuantificar la base imponible del IVA de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación no consista en dine-

ro (entrega de unos terrenos) la Administración tributaria deberá atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación de la prestación de servicios, sin que resulte posible, en las circunstancias de este caso (ausencia de vinculación entre las partes, y valor de la contraprestación expresado en dinero) tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, atendiendo a una transacción posterior.

3. Comentario crítico

Varios son los pronunciamientos del TS en esta sentencia que merecen ser analizados, por lo que se examinarán de manera individualizada.

3.1. El artículo 79.Uno de la LIVA y la Directiva IVA

La cuestión que origina el recurso ante el TS no es otra que la adecuación del artículo 79.Uno de la LIVA a la norma de la Unión.

Si bien el órgano jurisdiccional hace un repaso tanto de la evolución normativa y jurisprudencial europeas, como también de las dos redacciones que el precepto de la ley ha tenido, no se refleja en la sentencia la evolución que respecto de la fijación de la base imponible en operaciones con contraprestación no monetaria ha tenido el propio TS, pues de forma reiterada no había entrado a conocer de la posible adecuación a la norma europea, a pesar de que, como advierte al juzgador de instancia, el derecho de la Unión debe ser aplicado de oficio, con independencia de que lo aleguen o no las partes, siendo además la norma que establece la regla general de determinación de la base imponible de efecto directo, que confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional.

Son múltiples los pronunciamientos del TS en este sentido, acordando que debe atenderse al valor de mercado en operaciones con contraprestación no monetaria, como es el caso de las permutas, por supuesto en el momento en que se produce el devengo y no tomando en cuenta un momento posterior; apostilla esta última que resulta de todo punto ajustada a la norma dado que el devengo determina la realización del hecho imponible (sin perjuicio de la confusión que en nuestra LIVA se opera entre pago anticipado y devengo, al calificar el pago anticipado como devengo y no como ingreso a cuenta, a pesar de que con el pago anticipado no se realiza el hecho imponible). Reitera esta conclusión, entre otras, en Sentencias de 3 de abril de 2008 (rec. núm. 7874/2002 –NFJ028883–); de 18 de marzo de 2009 (rec. núm. 5013/2006 –NFJ032664–); de 29 de abril de 2009 (rec. núm. 5483/2006 –NFJ033230–); de 10 de junio de 2010 (rec. núm. 11224/2004 –NFJ039286–);

o de 6 de octubre de 2010 (rec. núm. 7203/2005). Todas ellas componían un cuerpo jurisprudencial que es objeto de apreciación tanto por la Administración tributaria como por el TEAC, en el supuesto de hecho examinado, quien cita y fundamenta su resolución en esta jurisprudencia.

Es más, el propio TS había mantenido que la regla del artículo 79.Uno de la LIVA se ajustaba a la normativa europea por lo que podía acudir al valor de mercado, y así, en su Sentencia de 12 de enero de 2012 (rec. núm. 853/2010 –NFJ046531–)², haciendo referencia expresamente a esta regla de determinación de la base imponible, indicaba que:

[...] frente a la ausencia de normativa específica en las directivas comunitarias y, por contraste, la existencia de una norma clara en el derecho interno que no contradice la jurisprudencia que se cita, debemos concluir que la solución de la sentencia se ajusta a derecho.

Y en la sentencia de instancia se expresaba que:

[...] esta regla no es contraria al derecho europeo, en cuanto, como se señala en la contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 7 de julio de 2008, no existe una regulación específica ni en la Sexta Directiva ni en la Directiva 2066/112/CE, para determinar la base imponible en contraprestaciones en especie. Cierto es que el TJUE ha utilizado para dicha determinación los costes del producto, pero no lo es menos, que este es un medio de determinación de la base imponible, pero no el único, puesto que puede acudir, como hace nuestra ley, a la determinación de la base imponible por el valor que en condiciones normales se hubiese pactado, concepto que incluye el valor mercado, sin excluir el valor determinado por los costes.

Añadiendo lo siguiente:

[...] por ello no podemos afirmar que acudir al valor mercado sea contrario al derecho europeo porque si bien admite otras formas de determinación de la base imponible no excluye la que nos ocupa.

Ahora bien, expuesta esta evolución jurisprudencial, nada hay que objetar al cambio de criterio y a la conclusión alcanzada por el TS en la sentencia que ahora se comenta, en tanto

² Si bien esta sentencia es citada en la que ahora se comenta, sin embargo no extrae las consecuencias que ahora se apuntan, ya que se limita el órgano jurisdiccional a manifestar que ya había señalado la inexistencia de una regulación específica en la normativa europea para los supuestos de operaciones sin contraprestación monetaria.

la redacción del artículo 79.Uno de la LIVA anterior a la reforma llevada a cabo por la Ley 28/2014, no se ajustaba a la norma europea, ya que estábamos ante una norma especial no prevista en la directiva, que no permite más excepciones que las recogidas expresamente en ella. De ahí que debamos congratularnos de este cambio de criterio jurisprudencial que, aun cuando llegue tarde, permite interpretar también la redacción actual del precepto ajustándose a los términos de la Directiva IVA, en el sentido que posteriormente se comentará. De ahí la trascendencia también de esta sentencia.

Ni la Sexta Directiva ni la actual Directiva IVA recogían regla especial alguna que hiciera referencia al supuesto contemplado en nuestro artículo 79.Uno de la LIVA, de ahí que, ante su inexistencia deba acudirse a la regla general concretada en nuestro artículo 78, que exige atender a la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtiene o vaya a obtener.

Es jurisprudencia reiterada del TJUE que la base imponible por la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuadas a título oneroso está constituida por la contraprestación realmente percibida a este efecto por el sujeto pasivo y dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. Además, dicha contraprestación debe poder expresarse en dinero (Sentencias de 29 de julio de 2010, asunto C-40/09, Astra Zeneca UK, apartado 28 –NFJ039296– y jurisprudencia citada, y de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey, apartado 44 –NFJ049500–). Si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello (Sentencias de 2 de junio de 1994, asunto C-33/93, Empire Stores, apartado 19 –NFJ003379–, y de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey, apartado 45 –NFJ049500–).

3.2. Base imponible en operaciones sin contraprestación dineraria o en especie entre partes vinculadas

Una de las consideraciones que tiene en cuenta el TS para descartar la posibilidad de aplicar el valor de mercado en la fijación de la base imponible en operaciones con contraprestación no monetaria es la de su exclusión o alejamiento de la regla de operaciones vinculadas.

Esto es, como se ha indicado anteriormente, la Directiva IVA recoge una regla general y otras especiales para determinar la base imponible de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios. Entre estas se encuentra recogida en el artículo 80 de la directiva, cuya finalidad es la prevención del fraude o la evasión fiscales, la regla de determinación de la base imponible en operaciones entre partes vinculadas. Solo en los supuestos

de hecho previstos en este precepto, que ha sido traspuesto a nuestro artículo 79.Cinco de la LIVA, resultará aplicable el valor de mercado para fijar la base imponible; siendo la nota común a todos ellos la existencia de vinculación entre las partes.

De ahí que el TS, de manera reiterada, mantenga en la sentencia comentada que de no existir vinculación no podrá tomarse en consideración el valor de mercado como parámetro monetario de la base imponible de una operación sujeta al impuesto. Si bien el órgano jurisdiccional hace referencia, incluso al exponer el contenido interpretativo de la sentencia, al supuesto de hecho de inexistencia de vinculación de forma global o genérica, debe entenderse, de acuerdo con la Directiva IVA y el artículo 79.Cinco de la LIVA, que se refiere a aquellos supuestos en los que, existiendo vinculación entre las partes, quedan comprendidos en alguno de los tres casos recogidos en este último precepto, que dan lugar a la aplicación de esta regla especial, puesto que de no darse alguno de estos tres supuestos de hecho, aunque exista vinculación, no aplicaremos esta regla especial.

Esto es, no puede extenderse la regla del valor de mercado a supuestos distintos a aquellos no previstos en la normativa europea, siendo clara en este aspecto las Sentencias del TJUE de 26 de abril de 2012, asuntos acumulados C-621/10 y 129/11, *Balkan and Sea Properties y Provadinvest*, apartado 51 (NFJ046732), y de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, *Orfey*, apartados 46 y 47 (NFJ049500), cuando indican que el artículo 80.1 de la Directiva IVA permite que los Estados miembros puedan tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o de una prestación de servicios sea el valor normal de mercado en los casos que enumera, siempre que exista vinculación, si bien:

[...] los requisitos de aplicación establecidos en dicha disposición son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en esa disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella.

La cuestión que surge entonces es concretar la regla que deberemos tomar para determinar la base imponible en el supuesto de que la operación quede integrada tanto en el supuesto previsto en el apartado uno como en el apartado cinco del artículo 79 de la LIVA, esto es, cuando estemos ante una operación entre partes vinculadas comprendida en alguno de los tres supuestos de hecho del apartado cinco y la contraprestación que se fija no es monetaria. A diferencia de otros supuestos que pueden darse, en el que una misma situación puede quedar integrada en el supuesto comprendido en dos reglas especiales (es el caso, por ejemplo, de un autoconsumo entre dos partes vinculadas, comprendido tanto en el art. 79.Tres o Cuatro, como en el art. 79.Cinco), en el caso que estamos examinando no se produce esta conflictividad, por lo que la solución implica exclusivamente acudir al principio general del derecho que supone la aplicación de la regla especial sobre la general, esto es, acudiremos al principio de especialidad en la aplicación de las normas (*lex specialis derogat legi generali*), en este caso tributarias.

La aportación del TS, en la interpretación de la doctrina del TJUE, es clara en esta cuestión. La regla de determinación de la base imponible en operaciones con contraprestación no monetaria, aunque esté comprendida entre las previstas en el artículo 79 de la LIVA no es más que una concreción de la regla general, no es una regla especial y, por tanto, no hay conflicto entre dos normas especiales. No existe una regulación específica en la Directiva IVA para determinar la base imponible en los supuestos de contraprestación en especie y, por ello, debe acudirse a la aplicación de la regla general, contenida en el artículo 73 de la Directiva IVA y en el artículo 78 de la LIVA.

De ahí que, como se ha indicado, no estamos ante un conflicto entre dos reglas o normas especiales y, por tanto, debe primar la regla especial sobre la general, esto es, en el caso de concurrencia de una operación con contraprestación en especie realizada entre partes vinculadas se aplicará la regla especial contenida en el apartado cinco del artículo 79, siempre que estemos dentro del perímetro objetivo de aplicación de esta regla especial, puesto que no resulta aplicable a toda operación en la que exista vinculación, exclusivamente cuando se dé uno de los tres supuestos de hecho que legitiman para acudir a ella.

En otro caso, si el supuesto de hecho en el que existe una contraprestación en especie, examinado desde el punto de vista de la vinculación entre las partes, queda excluido del perímetro objetivo del artículo 79.Cinco, acudiremos, ahora sí, a la regla prevista en el apartado primero, que no es más que una concreción de la regla general del artículo 78, al descartarse la aplicación de la regla especial del artículo 79.Cinco.

3.3. El artículo 79.Uno en la redacción dada por la Ley 28/2014

El TS expone en la sentencia que el auto de admisión insta, en realidad, a fijar doctrina sobre el artículo 79.Uno de la LIVA, en la redacción operada por la Ley 28/2014, esto es, sobre la redacción actual del precepto³.

En este sentido, el TS traslada a esta redacción la generalidad de las consideraciones efectuadas en sus fundamentos, de manera que cuanto se viene comentando resultará de

³ De acuerdo con la redacción actual:

Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

aplicación, como se ha ido exponiendo, también a las situaciones de hecho que se produzcan a partir de la entrada en vigor de la Ley 28/2014, esto es, a partir de 1 de enero de 2015.

De ahí que el contenido interpretativo de la sentencia no diferencie entre la redacción anterior a la Ley 28/2014 y la dada por esta norma al artículo 79.Uno de la LIVA. Para ambas redacciones, el TS estima que deben ser interpretados en el sentido de que a los efectos de cuantificar la base imponible del IVA en una operación con contraprestación en especie, entre partes no vinculadas (debe entenderse, como se ha expuesto anteriormente que también se aplicaría la regla del art. 79.Uno al caso en que existiendo vinculación entre las partes, no quede comprendido el supuesto de hecho dentro del perímetro objetivo de aplicación de la regla del art. 79.Cinco), la Administración tributaria deberá atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación de la prestación de servicios.

Esta declaración del TS es rotundamente clara y supone que debemos plantearnos si el precepto, en su redacción actual, se ajusta plenamente a la Directiva IVA, a lo que da respuesta también el órgano jurisdiccional de manera explícita, aun cuando no lo refleje en el contenido interpretativo de la sentencia.

No obstante, es de advertir que este contenido no deja lugar a dudas, puesto que indica que la Administración debe atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación, lo que implica el impedimento de acudir a otras reglas especiales distintas de la de las operaciones vinculadas que se acaba de tratar, cuestión que se va a examinar seguidamente.

3.4. Remisión del artículo 79.Uno a los supuestos de autoconsumo y su adecuación a la Directiva IVA

Seguramente la aportación más interesante que realiza el TS en la sentencia comentada tenga que ver con el análisis de la redacción actual del artículo 79.Uno y su adecuación a la Directiva IVA.

No se discute que tanto el primer párrafo de este precepto, dedicado a las operaciones cuya contraprestación es totalmente no monetaria, como en el segundo párrafo, que se refiere a las operaciones cuya contraprestación no monetaria es solamente parcial, el primer inciso de ambos tiene su razón de ser en la trasposición de la regla general de determinación de la base imponible recogida en el artículo 73 de la Directiva IVA y, por tanto, la base imponible por la parte no monetaria, total o parcial, vendrá determinada por el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, no difiriendo de la regla general de determinación de la totalidad de la contraprestación percibida atendiendo a criterios subjetivos y no objetivos.

No obstante, es de advertir que la Ley 28/2014, en su exposición de motivos, justifica la modificación de este precepto en la doctrina del TJUE, más concretamente en su Sentencia de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey (NFJ049500), de forma que:

[...] se modifica la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario, fijándose como tal el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo.

No obstante, en esta sentencia se examina la existencia de vinculación o no entre las partes, a la que ya se ha aludido anteriormente, y no se examina la posible remisión a las reglas del autoconsumo, recogidas en los artículos 74 a 77 de la Directiva IVA, por lo que hubiera sido necesaria una mayor justificación legislativa de la remisión a los supuestos de autoconsumo.

Es esta remisión a las reglas del autoconsumo que hace nuestra norma interna la que desde la promulgación de la reforma del precepto plantea dudas sobre su adecuación a la Directiva IVA por cuanto la sentencia del TJUE trata precisamente de la posibilidad de aplicar el «valor normal del bien entregado o del servicio prestado», identificando este concepto con el de «valor normal de mercado» cuando, como se ha expuesto, no puede extrapolarse a supuestos ajenos a aquellos previstos específicamente por la norma europea.

Si antes se ha hecho referencia a la no extensión de la noción de «valor de mercado» más allá de los supuestos previstos en el artículo 79.Cinco, referidos a operaciones vinculadas; ahora el TS, concluye que el supuesto referido a la contraprestación en especie no entra en el campo de aplicación de las reglas del artículo 79.Tres, lo que es tanto como manifestar que la remisión que se hace a las reglas del autoconsumo no tiene soporte en la Directiva IVA y, por tanto, se cuestiona la validez del segundo párrafo del artículo 79.Uno.

Debe advertirse que, si bien el órgano jurisdiccional se refiere exclusivamente al autoconsumo de bienes, sus apreciaciones deben comprender asimismo al autoconsumo de servicios.

Las reglas de determinación de la base imponible recogidas en el artículo 79.Tres y Cuatro, se refieren a operaciones comprendidas en los artículos 9.1.º y 3.º (autoconsumo y transferencia de bienes) y en el artículo 12 (autoconsumo de servicios). En el primer caso, el precepto alude a operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso (autoconsumos de bienes que se desarrollan a través de las operaciones realizadas sin contraprestación) o a la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último. Ninguna de estos dos tipos de operaciones tienen relación con la operación que se recoge en el artículo 79.Uno, donde si existe contraprestación, esta es en especie. Otro tanto

ocurre con las operaciones recogidas en el apartado cuarto, referidas a los supuestos de autoconsumo de servicios donde tampoco existe contraprestación.

Podría plantearse que la finalidad del legislador interno al establecer esta remisión a las reglas del autoconsumo, no es otra, como apunta la Abogacía del Estado en el recurso, que la de prevenir supuestos de fraude. Para la Administración si se atendiese solo al importe acordado entre las partes, sería posible que los costes incurridos o afectos a la operación que realiza el sujeto pasivo sin contraprestación monetaria, fuesen superiores al importe pactado como contraprestación y ello ocasionaría que una parte del IVA deducido por el sujeto pasivo que debe aplicar la regla del artículo 79.Uno no pueda recuperarse. De ahí que se establezca una limitación que impida la comisión de un fraude al fijar una contraprestación por debajo del coste y, en este aspecto, la remisión que se hace no es respecto de los supuestos recogidos en los artículos 79.Tres y Cuatro, sino que la remisión se efectúa a las reglas de determinación de la base imponible.

El TS no comparte esta argumentación, como se ha expuesto, pues la remisión que efectúa el precepto opera respecto del campo de aplicación de los apartados tres y cuatro del artículo 79 que constituyen reglas especiales y, como tales, su campo de actuación, en todos los aspectos y no solo respecto de los supuestos de hecho que quedan comprendidos, sino también respecto de las reglas de valoración de la base imponible, no pueden extenderse más allá del referido marco. Por ello, no pueden tener efectos sobre la regla general de determinación de la base imponible, dentro de la que debe incluirse el supuesto de operaciones sin contraprestación monetaria o con contraprestación en especie.

Al margen de supuestos en los que exista un abuso del derecho o constituyan una operación fraudulenta, efectuadas con ánimo de obtener una ventaja fiscal no permitida por la norma, el hecho de que una actividad económica o una operación concreta se realicen por un precio superior o inferior al coste soportado por el sujeto pasivo, es algo irrelevante para calificar la actividad o la operación como onerosas, lo que ha sido confirmado por la doctrina del TJUE (así en la Sentencia de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck –NFCJ018819–) y, en tanto existe onerosidad, no aplicaremos las reglas del autoconsumo, como sucede en los supuestos en los que la contraprestación resulta ser en especie. En este aspecto, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo y, por lo tanto, dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, a saber, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos, debiendo poder expresarse en dinero.

Debe advertirse además que, con carácter habitual, la doctrina administrativa (así la DGT en Consulta V3179/2016, de 7 de julio –NFC061394–) respecto de la determinación de la base imponible en el autoconsumo de bienes, para el supuesto de que los bienes transmitidos hubiesen visto alterado su valor, determina que la base imponible será precisamente el valor de dichos bienes determinado por referencia al momento en que se realice la trans-

misión, identificando esta última noción de «valor de los bienes en el momento en que se efectúa la entrega» con el «valor de mercado». Si ello es así, debería nuevamente tenerse en cuenta lo señalado tanto por la doctrina del TJUE como por la jurisprudencia del TS, a la que se ha aludido anteriormente, en el sentido de impedir la extensión de la regla de «valor de mercado» más allá de los términos a los que se acotan las reglas especiales, no pudiendo trasladarse a la regla general de determinación de la base imponible, dentro de la cual se incluye la de operaciones con contraprestación en especie.

La conclusión a la que se llega tras estas consideraciones no es otra que la falta de adecuación del artículo 79.Uno, párrafo segundo, a la Directiva IVA, de ahí que, el límite mínimo de base imponible que establece el legislador nacional en las operaciones con contraprestación en especie, por remisión a las reglas de autoconsumo de bienes o de servicios, deba reputarse contrario a la norma europea. El precepto establece este límite mínimo de base imponible, salvo que el sujeto pasivo acredite lo contrario. Estamos ante una presunción *iuris tantum* que impone la carga de la prueba al sujeto pasivo, de manera que de acreditar que el valor del bien o prestación que se recibe como contraprestación es distinto al de las reglas del autoconsumo, resultaría de aplicación. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que esta remisión, como se ha apuntado, no es adecuada a la Directiva IVA y esto es precisamente lo que achaca el órgano jurisdiccional al legislador, por lo que en principio toda la remisión quedaría sin eficacia. Además, en todo caso, esta presunción tendrá efectos tanto desde un punto de vista positivo como negativo, esto es, si el sujeto pasivo acreditase un valor inferior al de autoconsumo, este resultaría ajustado a derecho, por lo que aun con una dicción que no se ajusta a la norma europea, puede considerarse que la base imponible de una operación con contraprestación no monetaria pueda ser inferior a la del autoconsumo de dicho bien o servicio.

Cuestión distinta y que no resuelve el TS, dado que no se plantea en el recurso, es la de concretar la base imponible de operaciones con contraprestación en especie cuando no hayan sido declaradas por el sujeto pasivo o concurra abuso o fraude en su conducta. Será el caso, por ejemplo, en que la tributación de la operación exija de una actuación comprobadora de la Administración tributaria al no ser declarada por el sujeto pasivo.

Indudablemente no hay obstáculo alguno para que la Administración tributaria liquide el impuesto que no ha sido objeto de declaración por el sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 81 y 168 de la LIVA, acudiendo a los sistemas de determinación de la base imponible previstos en el primero de estos preceptos y siempre teniendo en cuenta que estamos ante una operación con contraprestación en especie por lo que resultará de aplicación esta regla de determinación de la base imponible, comprendida dentro de la regla general.

Ahora bien, en este caso se planteará si en el valor determinado por la Administración tributaria debe o no incluirse la cuota de IVA. Sobre esta materia el TS ha sentado jurisprudencia, a partir de la Sentencia de 27 de septiembre de 2017 (rec. núm. 194/2016 –NFJ068186–)

(o entre otras muchas, Sentencias de 19 de febrero de 2018 –rec. núm. 198/2016–, y de 27 de abril de 2018 –rec. núm. 92/2017–), concluyendo que tratándose operaciones ocultas no facturadas y descubiertas por la Administración tributaria, para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: a) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; b) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada, y c) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración tributaria.

Esta jurisprudencia plantea, no obstante, su adecuación a la normativa y doctrina europeas, lo que ha sido examinado en el artículo de mi autoría (Longás Lafuente, 2018).

Referencia bibliográfica

Longás Lafuente, A. (2018). El TS determina que cuando la Administración tributaria descubre operaciones ocultas no facturadas, el precio pactado incluye el IVA para

fijar la base imponible. Análisis de la STS de 27 de septiembre de 2017, rec. núm. 194/2016. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 421, 155-174.

El procedimiento amistoso en el contencioso de los gastos financieros

Análisis de la [SAN de 22 de abril de 2019, rec. núm. 688/2015](#)

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

La sentencia de referencia versa sobre el supuesto de deducción de gastos financieros correspondientes a préstamos intragrupo asociados a la adquisición de participaciones intragrupo. Lo relevante es que, de una parte, rechaza la alegación de homologación con el endeudamiento del grupo y, de otra, que entiende no pertinente la apertura del procedimiento amistoso a los efectos de evitar la doble imposición derivada de la no deducción de los gastos financieros. En ambos casos, rectifica el criterio contenido en dos sentencias precedentes.

Nota: El presente trabajo se inscribe en el ámbito del Grupo de Investigación sobre Fiscalidad Empresarial de la Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA). Investigadora principal Carmen Cámara Barroso.

1. Supuesto de hecho

El supuesto de hecho, cuidadosamente expuesto en la sentencia, consta de los siguientes elementos:

- Constitución de una sociedad en territorio español, dependiente de otra residente en el extranjero (Alemania), a la que se transmiten, parte por vía de aportación y parte por vía de compraventa, acciones representativas del capital social de entidades del mismo grupo mercantil, de carácter operativo.
- Constitución de un grupo fiscal, cuya entidad dominante es la sociedad constituida.
- Financiación de la compraventa mediante préstamos ordinarios y participativos concedidos por entidades no residentes pertenecientes al propio grupo mercantil.

La sociedad así constituida, además de la pura tenencia de las acciones o participaciones, prestaba ciertos servicios a las sociedades del grupo mercantil, y tenía a su servicio una reducida plantilla de empleados.

El efecto práctico de la operación puede ser resumido de la siguiente manera:

- Los intereses de los préstamos concertados para financiar la adquisición minoran la base imponible de la sociedad constituida y, por ende, la del grupo fiscal.
- Los dividendos percibidos por la sociedad constituida no forman parte de la base imponible, sea por causa de la eliminación en consolidación fiscal o por la exención inherente a los dividendos de fuente extranjera.
- Deducción fiscal del deterioro de ciertas participaciones adquiridas.

Los hechos se produjeron en los periodos impositivos de 2005, 2006 y 2007, por tanto, antes de la modificación normativa realizada por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, precisamente para dar respuesta a estas operaciones.

La regularización consistió en negar la deducción de los intereses y deterioros, por reputarse la operación fraudulenta, en el sentido del artículo 15 de la Ley General Tributaria (LGT).

El contribuyente demandante pidió la anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por la que se confirmó la regularización y, para el caso de que no prosperase la anulación, la apertura de un procedimiento amistoso al efecto de eliminar la doble imposición.

2. Doctrina del tribunal

La doctrina del tribunal versa sobre dos extremos, a saber, el relativo a la concurrencia de conflicto en el sentido del artículo 15 de la LGT y el concerniente a la apertura del procedimiento amistoso.

2.1. Doctrina relativa al conflicto a la ley tributaria

El tribunal, siguiendo la metodología ya aplicada en sentencias precedentes relativas a supuestos de hecho idénticos o similares, desarrolla una línea argumental cuyo nervio es constatar que el resultado práctico pretendido por las operaciones enjuiciadas responde a una finalidad exclusivamente fiscal, carente de sustancia económica.

De esta manera, la sentencia despliega didácticamente sus argumentos, dando debida respuesta a las alegaciones de las partes, mediante tres puntos básicos:

- Constatación de la similitud de las operaciones concernidas con otras ya enjuiciadas en anteriores sentencias, que fueron reputadas fraudulentas¹.
- Constatación de la finalidad fiscal de la operación².
- Constatación de la inexistencia de motivación económica³.

¹ «En especial, queremos llamar la atención sobre la STS de 12 de febrero de 2015 (Rec. 184/2014), que analiza un supuesto muy similar al de autos y en el que la sociedad recurrente articuló unos motivos de recurso muy similares a los contenidos en esta demanda. Esta sentencia tiene en cuenta la doctrina sentada en el asunto Test Claimants y considera que no existe infracción del Derecho de la UE, desestimando el Alto Tribunal el recurso interpuesto por la sociedad».

² «A través de la operativa que hemos descrito se han realizado "unos negocios que tienen como resultado la disminución de la deuda tributaria mediante un complejo comercial cuyo efecto casi exclusivo sería obtener el ahorro fiscal" –p. 92 de la Resolución del TEAC–».

³ «Se afirma que parte de los incrementos en la producción tienen su origen en el progresivo incremento de la producción atribuida a las plantas españolas en detrimento de las italianas. Pero lo cierto es que, aun admitiendo en hipótesis las argumentaciones contenidas en la demanda, las primeras manifestaciones de dicha operativa se producen muchos años después –en los años 2015/2016– y no consta acreditado, de una forma razonable, que el endeudamiento en los términos descritos haya sido necesario para acordar el cese de una parte de la producción italiana con el fin trasladarla a España [...]».

Junto a los tres puntos anteriores, cabe destacar la desestimación del argumento consistente en que la operación estaba justificada en cuanto instrumento de modificación de la estructura financiera del subgrupo español para hacerla homologable con la del grupo en su conjunto⁴.

2.2. Doctrina relativa al procedimiento amistoso

Especialmente relevante es esta parte de la sentencia, por cuanto, de un lado, rectifica el criterio sustentado por la sala en Sentencia de 28 de marzo de 2017 (rec. núm. 175/2015 –NFJ067418–) y, de otro, es lo cierto que, en caso de haber quedado confirmado dicho criterio, la regularización definitiva hubiera estado afectada por los avatares propios del procedimiento amistoso de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, o del procedimiento del Convenio 90/436/CEE (supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas).

La sentencia entendió pertinente el rechazo administrativo a la apertura del procedimiento amistoso, debido, básicamente, a que la regularización se fundamentó en la aplicación de una norma antiabuso de carácter general integrante del derecho interno, pero no en lo preceptuado en el correspondiente convenio bilateral para eliminar la doble imposición⁵. Y por lo que se refiere al Convenio 90/436/CEE, igualmente respaldó dicho rechazo, pues el supuesto de hecho regularizado no era, a su entender, subsumible en tal instrumento jurídico⁶.

⁴ «En la p. 79 de la Resolución del TEAC se indica que la recurrente alegó que sus operaciones tuvieron por objeto la "redistribución de la carga financiera global del grupo entre las diferentes jurisdicciones en las que operaba y especialmente en una redistribución de la deuda concertada en Alemania hacia otras jurisdicciones mediante diferentes transacciones". Ahora bien, como se razona en la p. 43 del Acuerdo de liquidación, "tampoco acredita el obligado tributario que, como afirma, el grupo multinacional hubiera replicado la estructura financiera del grupo en todos los países en los que opera. Tan solo recoge meras referencias genéricas a determinadas operaciones efectuadas en algunos países, lo que nada demuestra al efecto". Pero, en todo caso –p. 44 del Acuerdo de liquidación–, "no puede aceptarse la deducibilidad de unos gastos financieros que tienen su origen en unas operaciones anómalas sin motivación económica alguna, porque así se consigue asemejar la estructura financiera de España a la del Grupo mundial"».

⁵ «Hay, pues, dos motivos para denegar el inicio del procedimiento amistoso en cuestión: nos encontramos ante la aplicación de una disposición de derecho interno, en concreto, el art. 15 de la LGT y no ante una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio y, por otra parte, las operaciones enjuiciadas se han realizado con la clara finalidad de evitar la tributación en un Estado miembro, que es España. Estando justificada la decisión de la Administración por lo previsto en el reglamento y sin que dicha regulación se oponga a lo establecido en la normativa internacional. Debiendo rechazarse la aplicación de los beneficios derivados del convenio cuando la actividad desplegada por el obligado tributario sea claramente fraudulenta».

⁶ «[...] Es decir, se trata de supuestos en los que, partiendo de la realidad de la operación, se discute si las condiciones del préstamo se adaptan o no a las condiciones de mercado, siendo preciso que para evitar la doble imposición los Estados implicados se pongan de acuerdo al valorarla. Por ello la Admi-

La decisión de la sala fue objeto de un voto particular que, en esencia, postulaba, en línea con su Sentencia de 28 de marzo de 2017, la pertinencia de la apertura del procedimiento amistoso, por cuanto de la regularización se derivaba doble imposición lo cual, en sí mismo, implicaba una violación del convenio hispano-alemán, que debía ser superada por parte de los Estados concernidos en el seno de un procedimiento amistoso⁷.

3. Comentario crítico

3.1. Concerniente al conflicto de los gastos financieros

3.1.1. Una doctrina asentada en la existencia de motivación fiscal carente de todo fundamento económico

El supuesto de hecho es el típico del conflicto de los gastos financieros que, como es bien conocido, ha azotado a la jurisdicción fiscal española a lo largo de las dos últimas décadas.

Probablemente, se esté ante uno de los ejemplos más conspicuos de lo que hoy en día se viene denominando «planificación agresiva». En efecto, la operación se ha presentado, básicamente, en el contexto de los grupos multinacionales, y su efecto práctico ha sido transferir rentas, vía pago de intereses entre sociedades del grupo multinacional, desde la jurisdicción fiscal española a otras jurisdicciones fiscales, a través de operaciones encadenadas de endeudamiento, al margen de cualquier justificación económica⁸.

La Administración tributaria la ha combatido de manera sistemática, vigorosa y ponderada, mediante el cauce jurídico, salvo contadas excepciones, del fraude a la ley o el conflicto en aplicación de la norma tributaria, por tanto, sin consecuencia sancionadora, en

nistración, que en ningún momento niega que los supuestos de subcapitalización se encuentren dentro del ámbito de aplicación del convenio de arbitraje, sostiene que, en el presente caso, estamos ante un supuesto de ajuste no "por subcapitalización, sino [por] una norma antiabuso que no se considera incluida en el ámbito del Convenio de arbitraje"».

⁷ «[...] Pues bien, alegada la posible existencia de doble tributación, no negada por la Administración española la tributación de los intereses en Alemania, y con independencia de que esta exista, el sujeto pasivo está legitimado para solicitar el inicio del procedimiento amistoso, a fin de determinar si, efectivamente, se ha producido vulneración del convenio, y cuáles serían las consecuencias».

⁸ Exposición de motivos del Real Decreto-Ley 12/2012:

[...] se establece el carácter no deducible para aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, y destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo, respecto de los cuales se venía reaccionando por parte de la Administración tributaria cuando no se apreciaba la concurrencia de motivos económicos válidos.

tanto que los contribuyentes afectados han esgrimido la concurrencia de motivación económica, la economía de opción, la protección de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y, en ocasiones, el derecho de la Unión Europea, bajo el banderín de una pretendida discriminación, apelando, también, a la superior protección del derecho a la libertad de empresa.

Como se ha indicado, tras una rigurosa descripción de los hechos, la sentencia advierte su similitud con los de otros casos anteriormente juzgados, argumentando y resolviendo, sobria y didácticamente, en el mismo sentido.

La doctrina de la Audiencia Nacional quedó sentada, entre otras, en su Sentencia de 7 de febrero de 2013 (rec. núm. 172/2010 –NFJ050014–), a cuyo tenor:

[...] la visión holística de todas estas operaciones abocan a la existencia de un mecanismo artificioso con una finalidad puramente fiscal sin que responda a unos criterios empresariales [...] las operaciones económicas no tienen ningún sentido económico o empresarial sustancial para el grupo fuera de las ventajas fiscales que se cuestionan, ni suponen ninguna nueva inversión real ni la ampliación a nuevos mercados, sino que se trata de transmisiones de participaciones de empresas del grupo realizadas entre empresas del grupo, un simple intercambio de participaciones dentro del grupo, que solo significa un cambio de titularidad formal de las mismas, sin modificación en la situación de dominio, careciendo de una motivación distinta de la fiscal.

Esta doctrina fue confirmada en sentencias posteriores del Tribunal Supremo. Así, entre otras, en la Sentencia de 12 de febrero de 2015 (rec. núm. 184/2014 –NFJ060761–) se dijo que:

[...] si trasladamos a los hechos referidos la aplicación de los principios dogmáticos que configuran el fraude de ley, hemos de aceptar la conclusión a la que llega la sentencia recurrida porque [...] no existe una motivación económica distinta de la meramente fiscal [...] se lleva una mera recolocación formal de participaciones en el interior del grupo sin eficacia patrimonial real [...] no tienen ningún sentido económico o empresarial para el grupo fuera de las ventajas fiscales que se analizan.

Por tanto, en línea con lo previsto en el artículo 15 de la LGT, entroncado con el artículo 24 de la LGT de 1963, es la confluencia de la finalidad fiscal con la ausencia de fundamento económico lo que configura el conflicto o el fraude.

3.1.2. La homologación de la carga financiera

Por lo que se refiere a la alegación del contribuyente, consistente en que la operación tenía por objeto homologar el endeudamiento del grupo fiscal español con el del grupo mer-

cantil multinacional, la sala ha seguido un criterio distinto al mantenido en su Sentencia de 28 de junio de 2018 (rec. núm. 741/2015 –NFJ071611–), tal vez porque el material probatorio no facilitaba realizar el mismo análisis.

La mencionada sentencia abordó una operación típica del conflicto de los gastos financieros, configurada por la constitución en España de una entidad instrumental a la que la entidad matriz, residente en el Reino Unido, transmitió la participación sobre una entidad íntegramente participada residente en territorio español, habiendo la matriz facilitado al efecto un préstamo participativo a la entidad instrumental, la cual pasó a ser cabecera de un grupo fiscal junto con la entidad adquirida.

La Administración tributaria entendió que de tal operación no se derivaban otros efectos que los puramente fiscales, caracterizados por la erosión de la base imponible de la entidad instrumental en el importe de los intereses satisfechos a la entidad matriz, no mediando fundamento económico alguno.

El contribuyente, por el contrario, entendió justificada la operación, aduciendo que la misma tenía por finalidad redistribuir los gastos financieros de un préstamo sindicado tomado de terceros por la entidad matriz. Así, el contribuyente alegó, entre otros motivos, que «la reestructuración estaba motivada por la necesidad de ubicar la carga financiera en las filiales, derivada del préstamo sindicado obtenido para financiar la compra...», de manera tal que:

[...] habiéndose producido el endeudamiento del grupo en el año 2001, cuando este se constituyó como tal (tras la desinversión de...) [...] este endeudamiento se traslada a las filiales de una forma racional y coherente al valor de sus activos, con total independencia entre la magnitud de la carga fiscal que se ubicaba en cada jurisdicción y el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades al que estaban sometidas las respectivas filiales. Es decir, estamos ante la ubicación en España de deuda externa, proveniente de una adquisición a terceros [...] Sentada la necesidad, la falta de artificiosidad y la absoluta normalidad en los negocios escogidos para acometer la reestructuración, la fórmula escogida (fórmula mixta, en parte con financiación intragrupo y en parte con recursos propios) fue la fórmula idónea desde el punto de visto financiero, ya que mejoró la rentabilidad financiera gracias al componente financiero y con total irrelevancia del componente fiscal [...] Es más, el nivel de endeudamiento alcanzado por el grupo de consolidación fiscal español no solo fue (y así se mantuvo) muy inferior al nivel de endeudamiento global del grupo sino que se situó en la media española propia del sector de actividad al que pertenece.

El tribunal fue sensible a la alegación precedente, y así dirigió:

[...] oficio al Equipo de Inspección, autor de dicho informe para que (conforme a los arts. 435.2 y 436 de la LEC), en el plazo improrrogable de 1 mes, informe a esta Sala de los siguientes extremos:

– Si la reestructuración del grupo [...] en España en 2004 supuso traer a nuestro país parte del endeudamiento que el grupo había asumido en el año 2001 para adquirir el propio grupo.

Y si, por lo expuesto, las deudas asumidas por la actora no lo son en realidad con el grupo, sino que se corresponden con una porción de la total financiación ajena requerido por el grupo a nivel mundial, cuando se forma el grupo en 2001, tras la desinversión de [...].

– Que se informe también, a la vista de los documentos n.º 4 y 5 de la demanda, si el tipo de interés satisfecho en España a raíz del préstamo participativo, es inferior al interés satisfecho por el grupo [...], con ocasión del préstamo sindicado.

– Asimismo, se deberá informar acerca de si la reestructuración hoy enjuiciada, se hubiera realizado con fondos propios, con tal actuación se hubiese colocado al grupo en España en una situación de claro infraendeudamiento, alejada de la propia de cualquier sector, y de cualquier ortodoxia del mercado.

El informe remitido por la Administración tributaria admitió que:

[...] el préstamo al que se refieren las presentes actuaciones, tiene como única finalidad la redistribución entre las distintas sociedades operativas del grupo, de la carga financiera que tiene la sociedad [...] como consecuencia del contrato de amortización de líneas de crédito garantizado de 725 millones de libras que suscribió el 29 de junio de 2001, con un consorcio de prestamistas para financiar la compra de la división de sistemas para la industria.

Con esta información el tribunal intuyó que la operación realizada por el contribuyente tenía por objeto replicar en sede de las entidades filiales residentes en territorio español la estructura financiera del grupo multinacional, recordando que la Consulta V0775/2015, de 10 de marzo (NFC054023), de la Dirección General de Tributos:

[...] apreció motivos económicos válidos en una reestructuración en la que el grupo multinacional replicó en España el esquema de financiación ajena que el grupo obtuvo a nivel mundial, permitiendo, la deducibilidad de los intereses satisfechos en España para la adquisición de una sociedad participada por el grupo.

Tal vez el tribunal interpretó extensivamente la consulta referida, pues en la misma la réplica no se refería a la estructura financiera del grupo, sino a la estructura financiera de una operación de adquisición a terceros de una participación que, posteriormente, fue transmitida a una entidad del propio grupo residente en territorio español. Pero esto no era lo relevante. Lo relevante era que el tribunal, seguramente por vez primera, admitía la legitimidad de las operaciones de adquisición intragrupo de participaciones tendentes a redistribuir la

carga financiera del grupo entre las entidades que lo integran en función del valor de los activos reales. En este sentido, afirmó que:

[...] el grupo [...], racionalizó su estructura societaria, trasladando el endeudamiento (tras la desinversión de...) a las filiales de forma racional y coherente al valor de sus activos, con total independencia entre la magnitud de la carga fiscal que se utiliza en cada jurisdicción y el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades al que estaban sometidas las filiales.

El criterio de la sentencia, llevado hasta sus últimas consecuencias, supone legitimar aquellas operaciones cuyo objetivo es distribuir la carga financiera que el grupo multinacional paga a terceros entre las entidades que lo conforman, en función del valor de los activos reales controlados por todas y cada una de ellas.

Nadie sabría discutir la equidad de ese criterio, tal vez aplicable en concepto de «motivos económicos válidos», en el sentido del artículo 15 h) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, heredera, en este punto, del artículo 14.1 h) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, introducido por el Real Decreto-Ley 12/2012, pero ha de reconocerse que, sin el aliento judicial, la Administración tributaria difícilmente hubiera podido espigarlo.

La Administración tributaria acertó al constatar que la operación deparaba una erosión fiscal al margen de cualquier modificación económica relevante, pero el tribunal alzó la vista más allá y encontró, si no un efecto económico relevante, una justificación objetiva para la operación, consistente en una suerte de distribución equitativa de la carga financiera soportada por el grupo entre las distintas entidades que lo conforman, atendiendo al valor de los activos reales controlados por las mismas.

¿Ha dejado la sala, mediante la Sentencia de 22 de abril de 2019, en vía muerta la causa de justificación alumbrada por su Sentencia de 28 de junio de 2018?

No está clara la respuesta que ha de darse a esta interrogante. Así, en un primer momento, parece que la sentencia no rechaza esa causa de justificación, sino que observa que no existe un material probatorio convincente en el expediente, ya que:

[...] tampoco acredita el obligado tributario que, como afirma, el grupo multinacional hubiera replicado la estructura financiera del grupo en todos los países en los que opera. Tan solo recoge meras referencias genéricas a determinadas operaciones efectuadas en algunos países, lo que nada demuestra al efecto [...].

Pero, más adelante, parece cerrar cualquier posibilidad de considerarla por cuanto se inclina por abrazar la posición adoptada por la resolución del TEAC, a cuyo tenor «no puede

aceptarse la deducibilidad de unos gastos financieros que tienen su origen en unas operaciones anómalas sin motivación económica alguna, porque así se consigue asemejar la estructura financiera de España a la del grupo mundial».

La equidad es un ingrediente inexcusable en la aplicación de la normativa tributaria, pero no debe entrar por la puerta del arbitrio administrativo sino del mandato legal correctamente construido. Una norma que admitiera la deducción de los intereses, tanto pagados a terceros como a entidades del propio grupo mercantil, en función de un criterio de homologación financiera con referencia al grupo mercantil, serviría a la equidad, además de ser conforme con el principio de libre concurrencia. Una actuación administrativa que, en ausencia de esa norma, ajustara la regularización de los gastos financieros a la pauta de homologación financiera, rebasaría los límites del principio de legalidad. Esa norma, lamentablemente, no existe, pero es lo cierto que podría existir en un futuro próximo, ya que la Directiva 2016/1164/UE del Consejo, de 11 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, pendiente de transposición, la contempla, a modo de opción.

Pudiera pensarse que, tras la amplia concepción del principio de libre concurrencia, plasmada en el artículo 18 de la Ley 27/2014, dicho precepto podría prestar apoyo al criterio de homologación del endeudamiento individual referenciado al grupo mercantil. Ciertamente es un camino a explorar, pero, en cualquier caso, pretender el efecto de homologación a través de unas operaciones que fundamentan la causa de no deducción de gastos financieros del artículo 15 h) de la Ley 27/2014 no parece augurar un final feliz, máxime cuando el contribuyente debe remontar la prueba de los motivos económicos válidos.

Frente a una estructura financiera sobrecapitalizada del subgrupo español lo prudente es acudir a las operaciones que, típicamente, deparan su corrección, esto es, el reparto de reservas o la reducción de capital con devolución de aportaciones, acompañadas del pertinente endeudamiento. A ningún grupo multinacional se le puede obligar a que mantenga una estructura financiera sobrecapitalizada respecto de su rama española, pero para alcanzar aquella homogénea con la del grupo mercantil al que pertenece, no es aconsejable utilizar medios trucados de irregularidad.

En fin, no conviene deslumbrarse por la vitola de equidad que dimana de la causa de justificación alumbrada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de junio de 2018, tal vez periclitada cual fugaz cometa a raíz de la sentencia de la propia Audiencia Nacional de 22 de abril de 2019. En efecto, si se examina la nutrida jurisprudencia relativa a estas operaciones, no se observa en su relato fáctico la existencia de rastros convincentes de esa pretendida función de homologación financiera. De esta manera, frente al destello de equidad desplegado por la sentencia de 2018, la de 2019 muestra el rostro severo de la prudencia.

El avatar judicial descrito pone a las claras el déficit de legalidad en materia de deducción de gastos financieros. Déficit en el tiempo, pues habiendo aflorado los primeros sínto-

mas de la epidemia en los albores del presente siglo, transcurrió más de una década para la respuesta legislativa. Déficit de equidad, pues el sano criterio de homologación financiera no ha sido legalmente tipificado y, por otra parte, la norma barrera del artículo 16 de la Ley 27/2014 consagra un agobiante darwinismo fiscal. En efecto, solo las entidades aventajadas en el beneficio operativo pueden deducir toda la carga financiera, en tanto que las rezagadas padecen la no deducción, total o parcial.

3.2. Concerniente al procedimiento amistoso y al Convenio 90/436/CEE

3.2.1. La rectificación de una sentencia y la confirmación de una doctrina

La sala rectifica el criterio mantenido en su Sentencia de 28 de marzo de 2017. Sin embargo, ello no supone una rectificación de la doctrina que sobre esta cuestión cabe deducir del conjunto de las sentencias concernientes al conflicto de los gastos financieros. En efecto, en todas ellas, de manera sistemática, se había venido negando que el convenio bilateral para eliminar la doble imposición correspondiente impidiera la regularización practicada por aplicación de la norma interna antiabuso, esto es, el artículo 24 de la LGT de 1963 o el artículo 15 de la vigente LGT, de manera que ya se apuntaba hacia la improcedencia del procedimiento amistoso.

Así, la propia sala, en su Sentencia de 21 de febrero de 2013 (rec. núm. 47/2010 –NFJ050173–) afirmó que:

[...] igual conclusión desestimatoria se alcanza respecto de la supuesta vulneración de los convenios de doble imposición pues, nuevamente se reitera, que ni el acuerdo declarativo de fraude de ley, ni la regularización llevada a cabo, tienen su fundamento en la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas, ni en la vulneración de la norma sobre subcapitalización, por lo que no resultan de aplicación los preceptos de los convenios de doble imposición que regulan la materia. A lo expuesto se añade que las liquidaciones impugnadas no implican tampoco obligación tributaria alguna para entidades no residentes en España y residentes en países convenidos, que pudiera determinar la aplicación de un convenio de doble imposición, ni se niega a estas la deducibilidad de un gasto, pues es al grupo fiscal español al que se examina, ni tampoco aplica valoración alguna de transacciones entre entidades vinculadas que pudiera circunscribirse al ámbito de los precios de transferencia del art. 9 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición. No se trata de distribuir potestades tributarias a la hora de gravar rentas ni de evitar una doble imposición que en el presente caso, como se ha razonado, no concurre [...].

En el mismo sentido, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016 (rec. núm. 3421/2015 –NFJ065105–), señaló que:

[...] la alegación de que la primacía de las normas contenidas en el convenio para evitar la doble imposición habría sido desconocida al acudir a una figura de nuestro derecho como es el fraude de ley no puede ser admitida [...]. Ni el acuerdo declarativo de fraude de ley, ni la regularización llevada a cabo, tienen su fundamento en la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas, ni en la vulneración de la norma sobre subcapitalización, por lo que no resultan de aplicación los preceptos de los convenios de doble imposición que regulan la materia [...].

Ahora bien, una vez sentado que la regularización no está afectada por lo establecido en un convenio bilateral para eliminar la doble imposición, no cabe sostener la pertinencia de un procedimiento previsto en el propio convenio para el caso en que, de acuerdo con el artículo 24.1 del convenio hispano-alemán, «una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente convenio».

El procedimiento amistoso está concebido para, de acuerdo con el artículo 24.1 del convenio hispano-alemán, «resolver las dificultades o las dudas que planteen la interpretación o aplicación del convenio». Por tanto, si el convenio no es aplicable, huelga el procedimiento amistoso.

Ciertamente, el artículo 24.3 del convenio hispano-alemán también prevé que las partes contratantes «podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el convenio», pero de ahí no se sigue la obligación de aquellas de abrir el procedimiento amistoso ante todo supuesto de doble imposición sino, por el contrario, la facultad de así hacerlo.

Con todo, en la exposición de motivos del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, se dice que:

[...] los procedimientos amistosos constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre ambos Estados.

Pero no se descarta que también puedan ser aplicables en relación con toda actuación administrativa que «puede producir una doble imposición, de manera tal que constituyen, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras

disposiciones de los convenios», deslizándose así la idea de que allí donde hay doble imposición derivada de una regularización tributaria es pertinente el procedimiento amistoso.

Esta idea es, justamente, la que fundamentó la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de marzo de 2017, y también la que presta calor al voto particular de la sentencia que se comenta, el cual, tras una completa exposición de las normas que hacen al caso y, en particular, del Real Decreto 1794/2008, concluye en que:

[...] alegada la posible existencia de doble tributación, no negada por la Administración española la tributación de los intereses en Alemania, y con independencia de que esta exista, el sujeto pasivo está legitimado para solicitar el inicio del procedimiento amistoso, a fin de determinar si, efectivamente, se ha producido vulneración del convenio, y cuáles serían las consecuencias.

Ahora bien, una cosa es que, ante un supuesto de doble imposición, el contribuyente esté legitimado para solicitar la apertura del procedimiento amistoso, y otra, bien diferente, que la Administración tributaria esté obligada a iniciar dicho procedimiento.

El artículo 8.1 c) y d) del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa establece que, de manera motivada, se podrá denegar el inicio del procedimiento amistoso cuando la cuestión contenciosa sea de «derecho interno, y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio» y también «cuando se tenga constancia de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una tributación en alguno de los Estados afectados».

Este precepto encauza la actuación de la Administración tributaria en relación con la iniciación del procedimiento amistoso, facultándola, aunque no obligándola, para declinar la apertura del mismo en los supuestos citados. De esta manera, no en todo caso de doble imposición ha de abrirse el procedimiento amistoso, porque, de una parte, el convenio bilateral para eliminar la doble imposición no lo exige, aunque sí lo permite, y, de otra, porque el Real Decreto 1794/2008 establece un conjunto de causas que facultan a la Administración tributaria para negar la apertura del procedimiento amistoso.

Así las cosas, y no habiendo sido combatida la adecuación de la norma reglamentaria a la legalidad de la que trae causa, lo que debe dilucidarse es si el conflicto versa sobre una «cuestión de derecho interno», o no, o si el contribuyente ha realizado la operación para «evitar una tributación en alguno de los Estados afectados», o no.

La calificación de una cuestión como de derecho interno depende de la naturaleza de la norma que ha de aplicarse en relación con la misma. En el caso presente, la norma aplicada ha sido, al igual que en la Sentencia de 28 de marzo de 2017, el artículo 15 de la LGT. En virtud de su mandato ha sido cercenada la ventaja fiscal obtenida, consistente en la deducción de unos gastos financieros derivados de una operación reputada fraudulenta. Es

claro que este precepto pertenece al derecho interno y que respecto de la forma en cómo debe aplicarse no existe otra previsión específica en el convenio hispano-alemán que la contenida en su artículo 28.1, a cuyo tenor el convenio no ha de interpretarse en el sentido de «impedir a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión y elusión fiscales».

Es cierto que en el apartado 3 de esta disposición también se establece que, cuando la aplicación de una norma antiabuso genere doble imposición, «las autoridades competentes procederán a consultas de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 24 sobre el procedimiento para evitar la doble imposición». Ahora bien, de aquí no se sigue la pertinencia de la apertura del procedimiento amistoso, por cuanto, como se ha indicado, el artículo 24.3 de convenio hispano-alemán establece la posibilidad, pero no la obligación, de la apertura del procedimiento amistoso. Por otra parte, la obligada sujeción de la autoridad administrativa competente al principio de legalidad hace difícil, si no imposible, el curso de tal procedimiento (Martín Jiménez *et al.*, 2004, p. 1.223).

La determinación de si la operación ha sido realizada «para evitar la tributación» igualmente depende de la naturaleza de la norma que fundamenta la regularización. Si esa norma tiene la contextura propia de una norma antiabuso, cual es el caso del artículo 15 de la LGT, así ha de entenderse.

La aplicación del artículo 15 de la LGT indica que la regularización tributaria se fundamenta en una norma de derecho interno que tiene por objeto, justamente, neutralizar los efectos de una operación diseñada para evitar la tributación en España. Por consiguiente, concurren dos de las causas reglamentarias que facultan a la Administración tributaria para rechazar la apertura del procedimiento amistoso, de manera tal que la sentencia que se comenta acierta en apartarse del criterio seguido en la Sentencia de 28 de marzo de 2017, por más que deba apreciarse el hálito de equidad que adorna el voto particular.

Es este mismo hálito el que late tras el párrafo 26 de los comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (2017), cuando indica que, en ausencia de una regla especial restrictiva, no existe una regla general que rechace la apertura del procedimiento amistoso cuando la actuación administrativa se haya fundamentado en una norma antiabuso. Este comentario, sin embargo, reconoce que, en tal caso, ciertos Estados, cierran el paso al procedimiento amistoso (López Ribas, 2009). Entre ellos, España, al menos en relación con hechos o pretensiones procedimentales anteriores a los compromisos derivados del proyecto BEPS. Se explica así que la sentencia que se comenta no haya precisado entrar en el examen de la incidencia de tal proyecto.

3.2.2. La incidencia de la acción 14 del proyecto BEPS

La acción 14 del proyecto BEPS (2015) propone, en calidad de elemento coadyuvante del estándar mínimo que establece, que:

[...] los países deberían proporcionar acceso al PA en los casos en los que exista un desacuerdo entre el contribuyente y la Administración tributaria que realiza el ajuste sobre si se cumplen o no las condiciones para la aplicación de las disposiciones para prevenir el uso abusivo de los convenios, o sobre si la aplicación de las disposiciones antiabuso del derecho interno entran o no en conflicto con las del convenio.

El párrafo 15 de la acción 14 comenta este estándar mínimo diciendo que:

[...] en relación con el umbral para la aceptación de un caso PA (es decir, para el acceso a un procedimiento amistoso), cuando el contribuyente y la autoridad competente ante la que se haya presentado el caso PA discrepen sobre si [...] la aplicación de una normativa interna antiabuso contradice las disposiciones de un convenio, en tales situaciones, los contribuyentes deberían poder acceder al procedimiento amistoso siempre que cumplan los requisitos del apartado 1 del artículo 25. Si un país quisiera limitar o denegar el acceso al PA en todos o en algunos de estos casos, debería acordar expresamente estas limitaciones con sus socios con los que tiene convenio, incluyendo el requisito de notificar dichos casos y los hechos y circunstancias del mismo a las autoridades competentes de los países socios.

El apartado 1 del artículo 25, según redacción del Modelo de Convenio (2017), determina, como requisito de la apertura del procedimiento amistoso, «que la actuación administrativa determine una tributación no acorde con las disposiciones del convenio» (traducción del autor). La no deducción de los intereses determina doble imposición, lo que implica una tributación no acorde con el convenio, pero en la acción 1 del proyecto BEPS se enfatiza que los convenios también tienen por objeto prevenir en fraude y la evasión fiscal, y que no entran en conflicto con la aplicación de las normas antiabuso de carácter general.

Si descendemos al caso que nos ocupa, es difícil imaginar cómo habría de desenvolverse el procedimiento amistoso y qué solución podría alcanzarse para eliminar la doble imposición generada por la regularización.

¿Podría acordarse con la autoridad fiscal alemana un cierto montante de intereses deducibles? Habida cuenta de que el conflicto, enfocado y resuelto desde la perspectiva de una norma antiabuso de carácter general, en cuya aplicación se ha considerado como norma defraudada el propio hecho imponible del impuesto sobre sociedades, es de naturaleza categórica, esto es, los intereses son deducibles o no lo son, pero no de naturaleza cuantitativa o relativa, esto es, qué porción de los intereses es deducible y cuál no, no parece viable tal escenario de solución.

¿Podría acordarse con la autoridad fiscal alemana una suerte de aprobación, plena o matizada, de la actuación administrativa española? Ello, probablemente, rebasaría los fines del convenio y, por ende, los del procedimiento amistoso.

El *Peer Review Report* (OCDE, 2018), concerniente a la acción 14 del proyecto BEPS, se hace eco del mandato del artículo 8.1 d) del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. En efecto, después de tomar nota de que, según las autoridades españolas, la aplicación de dicha norma no es automática, sino *subject to a reasoned consideration*, y de que a partir de 1 de enero de 2016 no se han registrado casos de rechazo, concluye que existe el riesgo de que habilite la inadmisión del procedimiento amistoso, y recomienda su modificación.

Mientras esa modificación no se produzca, la Administración tributaria podrá, de manera razonada, rechazar la apertura del procedimiento amistoso en relación con las regularizaciones sustentadas en la aplicación de una norma antiabuso. En fin, los tribunales tampoco se verán impelidos a cambiar el criterio sentado en la sentencia que se comenta, por cuanto el estándar mínimo de la acción 14 del proyecto BEPS no constituye derecho positivo. No obstante, sí podrán controlar, como lo han venido haciendo hasta el momento, los argumentos esgrimidos por la Administración tributaria en relación con la pertinencia de rechazar la solicitud de apertura del procedimiento amistoso. Así lo ha hecho la sentencia que se comenta⁹.

Menos problemas se suscitaron en relación con el rechazo administrativo a la aplicación del Convenio 90/436/CEE, puesto que el mismo está circunscrito a aquellos casos de doble imposición derivados de una actuación administrativa correctora de la base imponible fundamentada en la aplicación del principio de libre concurrencia, lo que no era el caso. En este sentido, el artículo 26 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa dispone que se denegará motivadamente el inicio del procedimiento «cuando no se cumplan los principios recogidos en el artículo 4 del Convenio CEE/90/436», el cual consagra el principio de libre concurrencia.

Por tanto, este procedimiento se aplicará cuando la violación del principio de libre concurrencia haya determinado que, debido a una actuación administrativa regularizadora fundamentada en normas relativas a las operaciones de carácter vinculado, los resultados que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado miembro estén también incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado miembro (Serrano Antón, 2019; García Frías, 2019), estando ambas asociadas, pero no cuando tal efecto de doble imposición derive de la aplicación de una norma antiabuso de carácter general.

⁹ «Por lo tanto, la Administración según, nuestra normativa interna, no siempre está obligada a tramitar un procedimiento amistoso, lejos de ello, puede no hacerlo cuando concurren causas de inadmisión. Esta regulación no contraviene lo establecido en la normativa internacional aplicable –recuérdese que debemos estar a la normativa vigente en el momento de enjuiciamiento de los hechos–. En efecto, frente a las interpretaciones sostenidas por algunos Estados, que entendían que la apertura del procedimiento amistoso era una cuestión de competencia exclusiva de las autoridades estatales no susceptible de control judicial, se ha impuesto un sistema que permite el control judicial de la decisión administrativa cuando rechace el procedimiento amistoso, pero esto no quiere decir que el Estado deba tramitar la solicitud en todo caso, pues cabe que existan causas justificadas que permitan rechazar su iniciación».

3.2.3. La Convención Multilateral y la Directiva 2017/1852/UE

La Directiva 2017/1852/UE, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, aunque supera el ámbito de aplicación del Convenio 90/436/CEE (Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2019), parece no alcanzar a la doble imposición derivada de la aplicación de una norma puramente interna, excepto si su efecto es modulado por una norma convenida, ya que, de acuerdo con su artículo 1, versa sobre los «litigios (que) surgen de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio», de manera tal que subsisten las dificultades, en los términos apuntados.

Sin embargo, la parte V de la Convención Multilateral, en particular los artículos 16 y 17, destinada a la resolución amigable de los conflictos en el contexto de la aplicación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, en cuanto inspirada por los compromisos políticos establecidos en la acción 14 del proyecto BEPS, podría tener por efecto dar una cierta fuerza jurídica a los mismos.

Los citados artículos 16 y 17 de la convención no se refieren a la admisión del procedimiento amistoso cuando media una actuación administrativa en aplicación de una norma antiabuso, pero el punto 1.2 de la acción 14 considera la admisión en tal caso como un elemento del estándar mínimo que tipificó y que ha sido plasmado en dichos preceptos¹⁰.

Esa cierta fuerza jurídica podría concretarse en el valor que deba darse al nuevo contenido del párrafo 26 de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (2017), el cual, como se ha indicado anteriormente, desliza una interpretación favorable a la apertura del procedimiento amistoso en caso de que una actuación administrativa fundamentada en una norma antiabuso pueda provocar doble imposición.

Si, como se desprende del *Peer Review Report* (OCDE, 2018), la posición de la autoridad fiscal española es admitir la apertura del procedimiento amistoso también en caso de doble imposición generada por la aplicación de una norma antiabuso, lo pertinente es, a los efectos de disipar cualquier duda, seguir la recomendación contenida en dicho documento y modificar el artículo 8 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

¹⁰ «En el marco de la adopción del informe sobre la Acción 14, las jurisdicciones que han participado en los trabajos se han comprometido a establecer una norma mínima para mejorar la resolución de los conflictos (la "norme minimale de l'Action 14"). La norma mínima de la Acción 14 está completada por un conjunto de buenas prácticas. Ciertas condiciones de esta norma mínima pueden ser cumplidas y ciertas buenas prácticas pueden ser puestas en práctica insertando disposiciones específicas en los convenios. La parte V de la Convención prevé las modalidades de inserción de estas disposiciones en las convenciones fiscales...» (Párrafo 191 de la Note explicative portant sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques; traducción del autor, respetando la literalidad).

3.3. ¿Hacia un enfoque no categórico del conflicto de los gastos financieros?

La sólida fundamentación de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 2019 no puede ocultar que el equitativo resultado consistente en rechazar la deducción de unos intereses asociados a préstamos que no contribuyen a las operaciones de la entidad prestataria residente en territorio español va acompañado, potencialmente, de la generación de un supuesto de doble imposición que no se ha podido razonablemente resolver por aplicación del convenio para evitar la doble imposición correspondiente o del Convenio 90/436/CEE.

Ese insatisfactorio resultado también es el fruto de los artículos 15 h) y 16 de la Ley 27/2014, herederos directos de la tardía modificación legislativa acometida por el Real Decreto-Ley 12/2012, para hacer frente a las operaciones de corte similar a la enjuiciada por la sentencia que se comenta. En efecto, los dos son creadores, potencialmente, de un supuesto de doble imposición refractario al encauzamiento mediante los procedimientos previstos convenios bilaterales para eliminar la doble imposición o en el Convenio 90/436/CEE.

Aunque, como vía de principio, la doctrina de la OCDE sustenta la compatibilidad de las normas antiabuso de carácter general con los convenios para evitar la doble imposición, de manera tal que aquellas serían aplicables en relación con situaciones que caen bajo el ámbito de aplicación de estos, es lo cierto que también advierte que «los Estados deberían observar cuidadosamente las obligaciones insertadas en los convenios para evitar la doble imposición en tanto en cuanto no haya clara evidencia de que esos convenios están siendo abusados» (párrafo 80 de los comentarios al art. 1 del Modelo de Convenio de la OCDE, 2017, traducción a cargo del autor). La OCDE convoca, pues, a un punto de equilibrio.

La equidad reclama, de una parte, que la jurisdicción fiscal española soporte exclusivamente los intereses que racionalmente correspondan a los activos y actividades de las entidades residentes en la misma y, de otra, que no se produzcan, o que existan cauces para superarlos, supuestos de doble imposición. Esto solo puede alcanzarse mediante un enfoque no categórico del conflicto relativo a la deducción de intereses, fundamentado en la homologación del endeudamiento individual por referencia al del grupo.

Sin embargo, la respuesta legislativa procurada por el Real Decreto-Ley 12/2012, actualmente recogida en la Ley 27/2014, persiste, como se ha indicado, en el enfoque categórico del conflicto, dándole una solución acorde a esa visión conceptual. Una visión no categórica, sino relativa, anida, a modo de opción, en el artículo 4.5 de la Directiva 2016/1164/UE, cuya trasposición habrá de acometer el legislador español. En efecto, a su tenor, el contribuyente podrá «deducir íntegramente los costes de endeudamiento excedentarios si puede demostrar que la razón entre sus fondos propios y el total de sus activos es igual o superior a la razón equivalente del grupo».

Una trasposición así concebida depararía las siguientes ventajas:

- Equidad interjurisdiccional, basada en una regla de carácter objetivo, que puede ser hecha operativa con el auxilio de la documentación contable.
- Adecuación al principio de libre concurrencia, en la medida en que la estructura financiera del grupo es, por definición, la que ha sido configurada mediante relaciones financieras con terceros, respetándose así dicho principio.
- Eliminación de la doble imposición, tanto interna como internacional, a diferencia de lo que acontece con las normas actualmente vigentes.
- Compatibilidad con el ordenamiento comunitario, considerando que está emparentada con el reparto equilibrado de los ingresos fiscales entre las jurisdicciones fiscales concernidas.
- Coherencia económica, porque procura, respecto de la carga por intereses, la medida más certera de la renta y, al tiempo, descarta la esotérica identificación de los activos adquiridos con una determinada fuente de financiación (*folly of attempting to trace borrowed money to its use*) (Graetz, 2008).
- Eficacia, pues frustra las operaciones de multiplicación de intereses, ya que los de carácter interno son deducibles pero con el límite de los pagados a terceros imputados de acuerdo con alguno de los ratios que ponen en relación las estructuras financieras individual y consolidada. Por el contrario, la norma restrictiva del artículo 15 h) de la Ley 27/2014 no rechazará la deducción de los intereses pagados a terceros que financien la adquisición de participaciones internas determinantes de dividendos exentos, y la del artículo 16, también de la Ley 27/2014, la de los intereses, internos y externos, que puedan cobijarse en el ratio del 30 % sobre el beneficio operativo, aun cuando tales intereses rebasen el dintel de la homologación por referencia al endeudamiento del grupo con terceros.
- Congruencia con la configuración de la función financiera en los grupos multinacionales, la cual viene siendo ejecutada no en sede de cada entidad sino por una o varias entidades del grupo especializadas.

Desde luego, este enfoque sí haría factible, en su caso, la apertura del procedimiento amistoso, por cuanto, en definitiva, la visión no categórica del conflicto así instrumentada descansa, en último término, en el principio de libre competencia y este, indisputablemente, forma parte de la médula de los convenios para evitar la doble imposición, y por su protección vela el Convenio 90/436/CEE.

Las incisivas actuaciones de la Administración tributaria, casi todas realizadas al amparo de una norma antiabuso de carácter general determinante de un procedimiento garantista despojado de la presión sancionadora, han sido, hasta el momento, confirmadas por

las sentencias de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, con ciertas excepciones. Puede decirse, hoy por hoy, que el conflicto de los gastos financieros ha entrado en su fase de resolución final. La lúcida sentencia comentada constituye un buen ejemplo.

No obstante, sería conveniente que la labor legislativa progresara en el sentido expuesto.

Referencias bibliográficas

- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2019). La Directiva 2017/1852 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. En *Derecho Tributario de la Unión Europea* (capítulo X). Madrid: CISS.
- García Frías, A. (2019). Cláusulas arbitrales y convenio europeo de arbitraje. En F. Serrano Antón (coord.), *Fiscalidad internacional* (capítulo 26). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Graetz, M. A. (2008). Multilateral Solution for the Income Tax Treatment of Interest Expenses. *Bulletin for International Taxation*, 486(62), 486-493.
- López Ribas, S. (2009). Procedimientos amistosos en materia de imposición directa. *Crónica Tributaria*, 131, 35-78.
- Martín Jiménez, A., Calderón Carrero, J. M., Ruiz García, J. R., García Prats, F. A. y Vega Borrego, F. A. (2004). *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: Instituto de Estudios Económicos de Galicia.
- Serrano Antón, F. (2019). El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional. En F. Serrano Antón (coord.), *Fiscalidad internacional* (capítulo 24). Madrid: Centro de Estudios Financieros.

La imposición municipal sobre plusvalías en la encrucijada. Cuestiones prácticas conflictivas y vías de reforma

Nicolás Sánchez García

*Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la Comunitat Valenciana
Profesor del CEF y la UDIMA*

Extracto

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) es un impuesto tradicional de las haciendas municipales, en el que existe una relevante sentencia del Tribunal Constitucional y otras muchas sentencias judiciales que han condicionado determinados aspectos del régimen jurídico del impuesto, que son merecedores de alguna explicación para poder ser entendidos en su integridad por los contribuyentes.

Está pendiente una reforma del régimen jurídico del impuesto para adaptarlo a la doctrina del Tribunal Constitucional, aunque el legislador no debería dejar pasar la ocasión de realizar una reforma integral, más ambiciosa, en el marco de un nuevo sistema tributario de los ayuntamientos.

En este contexto expresado, se han analizado diversos aspectos relevantes de la actual regulación del IIVTNU que se consideran de interés, con la finalidad de tener un completo conocimiento del impuesto, entre ellos el fundamento del impuesto y el fenómeno de doble imposición que se produce con otros impuestos del sistema tributario español que gravan las ganancias patrimoniales o incrementos de valor.

Se analiza la constitucionalidad del impuesto en su actual regulación, cuáles son los terrenos que se someten a gravamen en el impuesto, la existencia de supuestos de no sujeción que no están previstos de forma expresa en la normativa reguladora, las personas que asumen el pago del impuesto y las diferentes obligaciones formales existentes, prestando especial atención a las personas que pueden interponer recursos contra las liquidaciones tributarias, que es un tema sobre el que no existe una jurisprudencia uniforme.

Entre los temas que son objeto de análisis se encuentra la forma en que se calcula el incremento de valor sujeto a gravamen en el impuesto, cuestión que está necesitada de una importante reforma; al tiempo que se expresa la manera en que el Tribunal Supremo ha determinado que se calculan las minusvalías que no se encuentran sujetas al impuesto, dado que se trata de una cuestión no prevista legalmente.

También se tratan las bonificaciones que existen en la cuota íntegra del impuesto, si se gravan todos los incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana y cuál es el periodo de generación, las actuaciones que desarrolla la Administración tributaria que gestiona el impuesto y los recursos que se pueden presentar para impugnar las liquidaciones tributarias y en qué plazos.

Palabras clave: plusvalías; incrementos de valor; minusvalías; doble imposición; reforma haciendas locales.

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) es un impuesto tradicional de las haciendas municipales, que ha recibido diversas denominaciones a lo largo de la historia¹, aunque siempre ha gravado una misma capacidad económica, las ganancias patrimoniales, incrementos de valor o plusvalías producidas con ocasión de la transmisión de un terreno de naturaleza urbana o de la constitución o transmisión de un derecho real sobre ellos.

En el IIVTNU es muy difícil que los recursos de los contribuyentes puedan tener éxito, debido a que su aplicación es muy sencilla y los ayuntamientos no suelen cometer errores en las liquidaciones que practican a los contribuyentes.

Hay que hacer notar, sin embargo, que existe una relevante sentencia del Tribunal Constitucional (TC) y otras muchas sentencias judiciales que han condicionado determinados aspectos del régimen jurídico del impuesto y que existen algunos preceptos de la LRHL² que son merecedores de alguna explicación para poder ser entendidos en su integridad por los contribuyentes.

Se está pendiente de la modificación de la LRHL para ajustar el régimen jurídico del IIVTNU a la doctrina del TC, aunque el legislador no debería dejar pasar la ocasión de realizar una reforma integral, más ambiciosa, en el marco de un nuevo sistema tributario de los ayuntamientos.

En el contexto expresado, se van a tratar a continuación diversos aspectos de la actual regulación del IIVTNU que se consideran de interés, con la finalidad de tener un completo conocimiento del impuesto.

¹ El Real Decreto de 13 de marzo de 1919 creó esta figura tributaria con la denominación de arbitrio de plusvalías, denominación que se repite en el Estatuto Municipal de 1924, en el Decreto de Ordenación Provisional de las Haciendas Locales de 1946 y en el Texto Refundido de la Ley de Régimen Local, aprobado por el Decreto de 24 de junio de 1955. Será en el año 1975, con la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local y su posterior desarrollo en el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, donde se acoja la actual denominación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, expresión que se sigue manteniendo en la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

² Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

1. ¿Cuál es el fundamento del IIVTNU?

El fundamento del IIVTNU es la participación de los municipios en las plusvalías que se originan por el diseño progresivo de las ciudades con el planeamiento urbanístico, así como por otras actuaciones urbanísticas, realización de obras y servicios públicos de los ayuntamientos, que suponen unas inversiones muy significativas y se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido³.

El Tribunal Supremo (TS) ha tenido ocasión de expresar que el IIVTNU ha de ser considerado como un derecho de la Administración municipal a participar en la plusvalía de los terrenos de propiedad particular, que deriva principalmente de la realización de obras, dotación de servicios públicos o de la actividad urbanística en ejecución de los planes, así como de cualquier otra circunstancia que sea ajena a la acción del propietario⁴.

El fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento real provocado por el titular del terreno por la diferencia entre unos precios de venta y compra, como se produce en otros impuestos del sistema tributario, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra, como es la instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.

El impuesto se utiliza como un medio de remover los obstáculos que se oponen a una utilización del suelo de acuerdo con el interés general y como freno a la especulación que con tanta frecuencia sufren los bienes inmuebles, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 47 de la CE⁵, orientado a garantizar el derecho de todos los españoles a una vivienda digna.

La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos, justificación que ha sido tradicionalmente reconocida por la jurisprudencia del TS, que ha precisado que el fundamento del impuesto también se encuentra en razones de equidad⁶.

En determinadas ocasiones puede plantearse si es exigible el IIVTNU en los supuestos en que el incremento del valor de los terrenos se produce por las actuaciones de los propietarios, utilizando determinados instrumentos urbanísticos, como pueden ser la cesión obli-

³ Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176); Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 2362/1996 –NFJ008549–); Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V0153/2014, de 23 de enero (NFC050252).

⁴ STS de 13 de septiembre de 1996 (rec. núm. 1246/1991 –NFJ004531–).

⁵ Constitución española.

⁶ SSTS de 12 de febrero de 2002 (rec. núm. 8053/1996 –NFJ011711–), de 5 de febrero de 2001 y de 20 de abril de 1978.

gatoria y gratuita de suelo en favor de las entidades locales, con la finalidad de que estas lo destinen a viales, servicios y dotaciones públicas. En relación con estos supuestos hay que significar que la regulación del IIVTNU es independiente de la legislación urbanística y no existen mecanismos para que en estos supuestos no se aplique el impuesto, donde el incremento de valor se calcula en función del valor catastral del suelo y del número de años que se integran en el periodo impositivo del impuesto.

En el contexto expresado, parece razonable que los ayuntamientos cuenten en sus sistemas tributarios propios con un impuesto que grava las plusvalías, aunque deberían garantizarse dos cuestiones:

- Que el impuesto grave incrementos de valor reales de los sujetos pasivos y no los que se obtienen como consecuencia de unos mecanismos objetivos alejados de los valores reales de los terrenos, deflactando los efectos de la devaluación monetaria, de forma que no pueda ser confiscatorio.
- Que existan mecanismos efectivos de coordinación entre el IIVTNU y el resto de los impuestos del sistema tributario español que gravan los incrementos de valor de los terrenos.

2. ¿Grava el IIVTNU la misma capacidad económica que otros impuestos del sistema tributario español? ¿Se produce un fenómeno de doble imposición?

El IIVTNU es un impuesto que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos⁷.

El IIVTNU grava una capacidad económica que someten a gravamen otros impuestos del sistema tributario español y, en este contexto, se puede afirmar que este impuesto coincide en gravar una manifestación de capacidad económica que es gravada en los siguientes impuestos:

- El impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), que grava las ganancias patrimoniales, que son las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel⁸.

⁷ Artículo 104.1 de la LRHL.

⁸ Artículos 6.2 d) y 33.1 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.

- El hecho imponible del impuesto sobre sociedades (IS) es la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen, entre las que se encuentran las ganancias patrimoniales, que forman parte de los beneficios extraordinarios de las sociedades de capital⁹.
- Las ganancias patrimoniales también se sujetan a gravamen en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), en el supuesto de personas físicas o jurídicas no residentes en España¹⁰.
- Los incrementos de patrimonio obtenidos como consecuencia de bienes a título lucrativo por las personas físicas se gravan en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)¹¹, aunque si se trata de personas jurídicas están sujetas al IS.

En estos impuestos se produce el fenómeno de la doble imposición, pues los incrementos de valor, ganancias patrimoniales o incrementos de patrimonio gravados en el IIVTNU también son gravados en los otros impuestos que se han comentado, aunque el campo de actuación del primero es más limitado, en la medida en que se ajusta a los que se han producido en los terrenos de naturaleza urbana, excluyendo el valor de las edificaciones.

La doble imposición se produce cuando un mismo hecho imponible es gravado dos veces en relación con un mismo sujeto pasivo y por el mismo periodo impositivo, que en este supuesto se produce por la colisión entre dos poderes tributarios, en el marco de un mismo ordenamiento jurídico.

En nuestro ordenamiento jurídico no existe una norma de rango constitucional que impida el fenómeno de la doble imposición, salvo la que determina que los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado¹². En relación con los tributos del Estado y los de los municipios no existe una norma similar, por lo que cabe concluir que es plenamente constitucional que los incrementos de valor de los terrenos sean gravados por más de un impuesto.

La conclusión anterior, sin embargo, no permite concluir que esta sea la situación deseable cuando el artículo 31.1 de la CE proclama la existencia de un sistema tributario justo. Sería deseable la introducción de mecanismos de coordinación entre el IIVTNU y el resto de impuestos citados, con la finalidad de evitar este fenómeno de la doble imposición.

⁹ Artículo 4.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰ Artículo 13.1 i) del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

¹¹ Artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹² Artículo 6.2 de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

El fenómeno de doble imposición que se produce es especialmente significativo, si se tiene en cuenta que en el IIVTNU los incrementos de valor se calculan en función de unos criterios objetivos que se establecen en las ordenanzas fiscales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 de la LRHL, de forma que se producen de manera automática en todos los supuestos, a diferencia de los otros impuestos que gravan esta manifestación de capacidad económica, en los que se gravan ganancias patrimoniales reales, que se calculan con los valores de adquisición y transmisión de los bienes inmuebles.

En el momento actual el único mecanismo de coordinación existente es que se puede considerar la cuota tributaria del IIVTNU como un gasto a deducir en el valor de transmisión de los bienes inmuebles en el IRPF¹³, sin que exista ningún mecanismo específico en el ISD, en la medida en que solo son deducibles las deudas tributarias del causante que satisfagan los herederos¹⁴.

El mecanismo más adecuado para suprimir el efecto de la doble imposición sería establecer la posibilidad de deducir la cuota tributaria del IIVTNU en las cuotas de los otros impuestos que gravan los incrementos de valor de los terrenos, pudiendo establecerse que la cuota del impuesto municipal, en ningún caso, pudiera ser mayor que las cuotas tributarias de los otros impuestos, de forma semejante a como se establece en la deducción para evitar la doble imposición internacional¹⁵.

Existe un precedente en el IRPF, en el que ha existido una deducción del 75% de la cuota del IIVTNU satisfecho por los sujetos pasivos en el ejercicio, cuando correspondía a alteraciones patrimoniales de las que hubieren derivado incrementos de patrimonio sujetos efectivamente al IRPF¹⁶.

3. ¿Es constitucional el IIVTNU?

La jurisprudencia del TC ha expresado de forma clara que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la CE en su configuración actual, en la medida en que solo ha declara-

¹³ Artículo 35.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

¹⁴ Artículo 13.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Consulta de la DGT V0213/2006, de 3 de febrero (NFC021924).

¹⁵ En el IRPF se establece en el artículo 80 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En el IS se establece en el artículo 31 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En el ISD se establece en el artículo 23 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁶ Artículo 78.7 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

do la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 107.1 y 2 a) de la LRHL, y únicamente en la medida en que no han previsto excluir del impuesto las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor¹⁷.

La forma en que se determina el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en el impuesto, que es un método objetivo, al margen de los valores reales de adquisición o de transmisión, o de los valores de mercado ha sido un tema discutido desde siempre en el régimen jurídico del impuesto.

Con el sistema vigente, que se recoge en el artículo 107 de la LRHL, referido al cálculo de la base imponible del impuesto, el incremento de valor se produce por imperativo legal, por el hecho de realizar el negocio jurídico de transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, o por haber constituido o transmitido un derecho real de goce limitativo de dominio sobre un bien de esta naturaleza, y siempre en función del periodo impositivo del impuesto, de forma que cuanto mayor es este, mayor es el incremento de valor; sin considerar los valores reales que se hacen constar en la escritura pública en la que se documenta el negocio jurídico que origina el hecho imponible.

La situación anterior se ha visto sensiblemente modificada por la doctrina del TC que ha manifestado que el incremento de valor del terreno debe ser exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial, de forma que cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, sino que se ha producido una disminución de valor de los terrenos, esa capacidad económica gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica, por lo que debe entenderse que estos supuestos no están sujetos al impuesto.

La citada jurisprudencia expulsó completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar la inexistencia de un incremento del valor del terreno, debiendo aplicarse esta doctrina a los supuestos de transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título, sea oneroso o lucrativo, así como a los supuestos de constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos¹⁸.

Se trata de una situación que es consecuencia de diversas cuestiones de inconstitucionalidad que habían sido interpuestas ante el TC, por entenderse que cuando el incremento de valor no es real, ni cierto, su aplicación podía conllevar consecuencias contrarias al prin-

¹⁷ SSTC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411); 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091), y 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176).

¹⁸ SSTS de 8 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5214/2017 –NFJ071965–) y de 21 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4983/2017 –NFJ072052–).

cipio de capacidad económica consagrada en el artículo 31.1 de la CE, sin la posibilidad de prueba en contrario por parte del sujeto pasivo¹⁹.

El TC manifiesta que es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la CE preconiza o garantiza, bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo.

En ningún caso se puede establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial y sea inexistente, virtual o ficticia. En este contexto, aun cuando es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto, sin embargo, una cosa es gravar una renta potencial, que es el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana, y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal.

El TC considera que el método objetivo de determinación de los incrementos de valor de los terrenos, al margen de los valores reales de adquisición y transmisión, es plenamente constitucional y no plantea ninguna objeción a su aplicación práctica.

En este sentido, el TS y otras instancias judiciales, en contra de lo sostenido por algunos tribunales superiores de justicia de distintas comunidades autónomas²⁰, afirma que carece de sentido interpretar que la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, por tanto, es erróneo descartar la posibilidad de girar liquidaciones por el impuesto, en tanto no se produzca la reforma legal del mismo²¹.

¹⁹ Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (SSTSJ) de Cataluña de 15 de marzo de 2016 (rec. núm. 123/2015 –NFJ064275–) y de 13 de mayo de 2016 (rec. núm. 11/2016 –NFJ064274–).

²⁰ SSTSJ de Castilla y León de 22 de septiembre de 2017 (rec. núm. 143/2018 –NFJ071978–); de Cataluña de 2 de marzo de 2017 (rec. núm. 138/2015 –NFJ067681–); de Navarra de 6 de febrero de 2018 (rec. núm. 535/2016 –NFJ069726–); de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–).

²¹ SSTS de 4 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6482/2017 –NFJ072245–), de 12 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6047/2017 –NFJ072246–), de 17 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6380/2017 –NFJ072218–), de 18 de diciembre de 2018 (rec. núm. 5484/2017 –NFJ072384–), de 19 de diciembre de 2018 (rec. núm. 245/2018 –NFJ072373–), de 6 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5279/2017 –NFJ071967–), de 7 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4843/2017 –NFJ071966–), de 8 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5214/2017 –NFJ071965–), de 14 de noviembre de 2018 (recs. núms. 6148/2017 –NFJ072071– y 4542/2017 –NFJ072072–), de 21 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4983/2017 –NFJ072052–), de 17 de julio de 2018 (rec. núm. 3960/2017

Como complemento a esta doctrina, el TS ha negado la posibilidad de alterar el procedimiento de cálculo de la base imponible del impuesto previsto en el artículo 107.4 de la LRHL, cuando dispone que, sobre el valor del terreno en el momento del devengo, se aplicará el porcentaje anual determinado por el ayuntamiento respectivo, dentro de los límites que establece el precepto, en función del número de años transcurrido²².

4. ¿Cuáles son los terrenos que se someten a gravamen en el IIVTNU?

Los terrenos sujetos al IIVTNU deben tener la consideración de bienes inmuebles urbanos o de características especiales a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) en el momento del devengo del impuesto que, de acuerdo con el artículo 109.1 de la LRHL, se produce en la fecha en que se realiza la transmisión de los bienes inmuebles, o en la que se formaliza la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre el terreno, siendo irrelevante la situación urbanística que tuvieran los terrenos en el momento en que fueron adquiridos y la que hayan tenido durante todo el periodo de generación del incremento de valor²³.

Hay que tener en cuenta que lo que determina la sujeción al IIVTNU no es que el terreno objeto del negocio jurídico tenga, de forma efectiva, la condición de bien inmueble de naturaleza urbana o de características especiales a efectos del IBI, sino que debiera tenerla, en función de la calificación que el terreno reciba en el planeamiento urbanístico. En este contexto este es el dato relevante, aunque no le haya sido reconocida la condición de bien inmueble urbano por el catastro inmobiliario y no aparezca como tal en el padrón del IBI o que pague este impuesto como bien inmueble de naturaleza urbana²⁴.

Es posible que un bien inmueble continúe sujeto al IBI como bien rústico y, sin embargo, tribute en el IIVTNU, y así debe entenderse considerando que la calificación como inmuebles rústicos en el catastro inmobiliario o en el padrón del IBI correspondiente no es determinante de la calificación, a su vez, como tales a efectos de señalar su no sujeción en el IIVTNU; como, por lo demás, viene a confirmarlo el artículo 105.2 de la LRHL, al señalar que la con-

-NFJ072770-) y de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 -NFJ070779-); SSTSJ de Aragón de 27 de septiembre de 2018; de Extremadura de 23 de noviembre de 2017 (rec. núm. 232/2017 -NFJ069397-); de la Comunitat Valenciana de 16 de noviembre de 2017 (rec. núm. 51/2016 -NFJ068042-).

²² STS de 14 de noviembre de 2018 (rec. núm. 6148/2017 -NFJ072071-).

²³ SSTS de 8 de abril de 2003 (rec. núm. 75/2002 -NFJ013968-) y de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 3262/1996 -NFJ011714-); SSTSJ de Cataluña de 13 de abril de 2012 (rec. núm. 287/2010 -NFJ048033-) y de 21 de julio de 2011 (rec. núm. 32/2010 -NFJ044330-); de Murcia de 24 de febrero de 2012 (rec. núm. 201/2010 -NFJ046977-).

²⁴ STSJ de las Islas Baleares de 12 de marzo de 1999 (rec. núm. 1107/1996 -NFJ008246-).

sideración de los inmuebles como rústicos debe entenderse con independencia de que estén o no contemplados como tales en el catastro inmobiliario o en el padrón de aquel²⁵.

En la sujeción al impuesto es imprescindible que el terreno tenga naturaleza urbana o de características especiales a efectos del IBI, pero no resulta determinante que esta consideración le haya sido reconocida por el catastro inmobiliario en el padrón del IBI, de forma que los retrasos en la asignación de valores catastrales imputables a la Dirección General del Catastro no determinan la no sujeción al IIVTNU²⁶.

Con carácter general no ostenta la condición de bien inmueble urbano a efectos del IIVTNU el suelo que carezca de un instrumento de planeamiento aprobado, en el que se establezcan las determinaciones para su desarrollo. Esta es la interpretación del precepto al que indirectamente se remite el artículo 104.2 de la LRHL para delimitar el ámbito de sujeción del impuesto y concretar cuándo un terreno es urbano²⁷.

En los supuestos en los que los terrenos no tengan todavía la condición de solar, ni ostenten la clasificación formal, según norma urbanística definitivamente aprobada y oportunamente publicada, de bienes inmuebles de naturaleza urbana, pero gocen de una vocación o expectativa inmediata de serlo, esta circunstancia ha determinado que la jurisprudencia del TS considere que se encuentran sujetos al IIVTNU²⁸.

Es precisamente esa posibilidad, virtual próxima de ser urbanizados y edificables, lo que provoca, incluso antes de que se cierre todo el *iter* procedimental de la clasificación urbanística, el incremento del valor y lo que determina que los interesados, fundados solo en esas inminentes expectativas, procedan a su adquisición o compra por precios que nada tienen que ver, ostensiblemente, con la naturaleza de puramente rústicos o agrícolas que se pretende atribuir al mismo²⁹.

Hay que hacer notar que uno de los casos más característicos en que se produce un incremento del valor en los terrenos es su cambio o transmutación de rústicos en urbanos, merced a la actividad urbanística municipal o a la aplicación de los instrumentos de orde-

²⁵ STSJ de Andalucía de 23 de junio de 2008 (rec. núm. 1128/2006 –NFJ032219–).

²⁶ SSTSJ de Canarias de 21 de noviembre de 2014 (rec. núm. 6/2014 –NFJ058019–); de Cataluña de 12 de enero de 2006 (rec. núm. 100/2005 –NFJ023051–).

²⁷ STS de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 –NFJ054558–); SSTSJ de Castilla-La Mancha de 15 de noviembre de 2017 (rec. núm. 280/2016 –NFJ069527–), de Andalucía de 21 de noviembre de 2016 (rec. núm. 673/2016 –NFJ065553–) y de 6 de julio de 2015 (rec. núm. 849/2011 –NFJ060967–).

²⁸ SSTS de 13 de junio de 2001 (rec. núm. 3239/1996 –NFJ011150–) y de 14 de marzo de 2000 (rec. núm. 3025/1995 –NFJ011293–); SSTSJ de Aragón de 3 de noviembre de 2011 y de Galicia de 30 de noviembre de 2001 (rec. núm. 8594/1997 –NFJ011714–).

²⁹ SSTS de 13 de junio de 2001 (rec. núm. 3239/1996 –NFJ011150–) y de 14 de marzo de 2000 (rec. núm. 3025/1995 –NFJ011293–).

nación urbanística previstos en la legislación del suelo. Constituiría un contrasentido, en consecuencia, que esa fundamental diferencia de valor, producida como resultado de la transmutación o cambio en la naturaleza de los bienes a que acaba de hacerse indicación, escapara al objeto del gravamen del IIVTNU, por el hecho de que se interpretara que solo pueden tomarse en cuenta los incrementos de valor producidos en el periodo de tiempo en que los bienes en cuestión han podido legalmente conceptuarse como urbanos³⁰.

El incremento de valor de los terrenos que constituye el hecho imponible del IIVTNU se produce en el periodo de tiempo que media desde la adquisición de los terrenos hasta la enajenación de los mismos, o la constitución de derechos reales sobre ellos, aunque es en este último momento en el que se pone de manifiesto.

En virtud de la jurisprudencia del TS, para el cómputo de los años a tener en cuenta en la determinación de la base imponible resulta intrascendente la situación urbanística de los terrenos en el inicio del periodo impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que en el momento de la transmisión determinante del devengo tengan la condición de urbanos en los términos prevenidos para el IBI, o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables³¹.

Conforme se dispone en el artículo 104.2 de la LRHL, el segundo grupo de terrenos que están sujetos al impuesto, junto con los urbanos son los integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del IBI, que de acuerdo con el artículo 8.1 de la Ley del catastro inmobiliario (LCI) son un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble.

Los bienes inmuebles de características especiales, de acuerdo con el artículo 8.2 de la LCI, son los que se integran en los siguientes grupos:

- Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- Los aeropuertos y puertos comerciales.

³⁰ STS de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 2362/1996 –NFJ008549–).

³¹ SSTS de 8 de abril de 2003 (rec. núm. 75/2002 –NFJ013968–) y de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 2362/1996 –NFJ008549–); SSTSJ de Andalucía de 15 de diciembre de 2003 (rec. núm. 4360/1997 –NFJ016203–), de Canarias de 28 de mayo de 2003 (rec. núm. 190/2002 –NFJ015754–) y de la Comunitat Valenciana de 26 de noviembre de 2001 (rec. núm. 3136/1997 –NFJ014219–).

5. ¿Existen supuestos de no sujeción al IIVTNU no previstos de forma expresa en la LRHL?

Los supuestos de no sujeción son supuestos en los que no se realiza el hecho imponible del impuesto, por lo que no se produce el nacimiento de la obligación tributaria. En esto se diferencian de los supuestos de exención, donde sí se realiza el hecho imponible, pero un precepto legal determina que no se pague el impuesto.

Los supuestos de no sujeción, tal y como se definen en el artículo 20.2 de la LGT³², son un complemento que se utiliza para configurar el hecho imponible. En los supuestos en los que se enuncian estos supuestos, además de definir lo que es el hecho imponible en la ley propia del tributo, se realiza una delimitación negativa de lo que no constituye un hecho imponible.

Con carácter general el régimen jurídico del IIVTNU se encuentra recogido en la LRHL y es posteriormente desarrollado por las ordenanzas fiscales que aprueban los ayuntamientos. En el artículo 104 de la LRHL se mencionan determinados supuestos de no sujeción al impuesto, aunque han sido completados con los que se recogen en otros textos legales y con los que han sido reconocidos de forma expresa por la jurisprudencia del TS.

La aplicación práctica de los diferentes supuestos de no sujeción tiene algunas dificultades, en la medida en que en las ordenanzas fiscales del IIVTNU suelen recogerse los supuestos de no sujeción previstos en la LRHL, en algunos casos los previstos en otros textos legales, pero no es habitual hacer referencia a los supuestos reconocidos por la jurisprudencia.

Los supuestos de no sujeción que se recogen con carácter general en el artículo 104.2, 3 y 4 de la LRHL son los que hacen referencia a los terrenos de naturaleza rústica a efectos del IBI³³, determinados supuestos relacionados con la sociedad legal de gananciales o de transmisiones en favor de cónyuges o hijos³⁴ y las operaciones de reestructuración bancaria³⁵.

³² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³³ Son terrenos rústicos aquellos que se han calificado como urbanizable, pero no existen planes parciales, ni programas de actuación urbanística y carecen de cualquier dotación de servicios, de forma que no se han desarrollado urbanísticamente, careciendo en consecuencia de urbanización, pues para que adquiera esta condición hace falta un instrumento de gestión urbanística, con el fin de urbanizar los terrenos hasta convertirlos en aptos para edificar. STS de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 –NFJ054558–); SSTSJ de Castilla-La Mancha de 15 de noviembre de 2017 (rec. núm. 280/2016 –NFJ069527–) y de Murcia de 27 de diciembre de 2016 (rec. núm. 179/2016 –NFJ066418–).

³⁴ Aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que se realicen en pago de las citadas aportaciones en favor de los cónyuges, transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes, transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

³⁵ Aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, SA o por esta, y otras operaciones complementarias.

Los citados supuestos de no sujeción se completan con otros que se recogen de forma expresa en otras normas con rango legal:

- Las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, que se regula en los artículos 76 a 89 de la Ley del IS³⁶.
- Transmisiones de terrenos de naturaleza urbana que se realicen como consecuencia de operaciones relativas a los procesos de adscripción a una sociedad anónima deportiva de nueva creación, siempre que se ajusten plenamente a las normas previstas en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y al Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas³⁷.
- Transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos³⁸.

Estos supuestos de no sujeción no plantean problemas de aplicación, en la medida en que han sido establecidos con normas de rango de ley y se ajustan al principio de reserva de ley que rige para el establecimiento de los elementos esenciales de los tributos, de acuerdo con lo que se establece en el artículo 31.3 de la CE y en el artículo 8 de la LGT.

Los supuestos de no sujeción que se aplican en el IIVTNU no finalizan con los supuestos anteriores, en la medida en que cabe citar los siguientes, que han sido reconocidos por la jurisprudencia:

- Los supuestos en los que el contribuyente pueda probar que se ha producido una minusvalía o disminución patrimonial, en la medida en que el impuesto no puede someter a gravamen situaciones que no presentaran un aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión. Se trata de un supuesto de no sujeción que los tribunales de justicia y los ayuntamientos están reconociendo como consecuencia de la jurisprudencia del TC³⁹.

³⁶ Se recoge en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³⁷ Se establece en el apartado 3 de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

³⁸ Se recoge en el artículo 23.7 del Real Decreto legislativo 7/2015, de 30 de octubre, que aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana.

³⁹ SSTC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411); 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091), y 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176).

- Las adjudicaciones de pisos o locales verificados por las cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas⁴⁰, aunque los supuestos en los que la transmisión del bien inmueble se realizara por la cooperativa en favor de una persona que no tuviera la condición de socio cooperativista de la sociedad cooperativa, sí que está sujeta al impuesto⁴¹.
- Cuando se produzca la consolidación del dominio que se cause en favor de los nudos propietarios cuando recuperan la integridad de la propiedad sobre un bien inmueble, como consecuencia del fallecimiento del titular de un usufructo vitalicio o de la extinción del usufructo por cualquier otra causa, con independencia de que fuera vitalicio o temporal⁴².
- Los actos extintivos del condominio o copropiedad, pues el copropietario era ya anteriormente partícipe de la titularidad dominical de los terrenos que, como consecuencia de la extinción, se le atribuyen. En estos supuestos lo que se produce es la mera o simple sustitución de una porción o cuota pro indiviso que venía correspondiendo de un modo abstracto sobre la totalidad del inmueble, que era objeto de comunidad a cada uno de los partícipes, por una porción material concreta que se les adjudica en propiedad exclusiva sin incremento alguno de valor⁴³.
- Cuando se atribuye a un heredero un bien inmueble cuyo valor supera la cuota hereditaria y con la finalidad de compensar a los demás herederos se les atribuye a estos una compensación en metálico. Estos supuestos solo son una determinación específica y concreta de las cuotas que originariamente se tenían, de forma que esta operación es una de las que se inscriben en el mecanismo de especificación o concreción de derechos que la propia partición significa⁴⁴.
- Los expedientes de dominio, que son unos procedimientos judiciales que permiten la inscripción de un título de dominio en el Registro de la Propiedad, en aquellos casos en los que se haya adquirido un bien inmueble de una persona que no lo tenía previamente inscrito a su nombre o cuando se tiene la titularidad de un bien inmueble que no aparece inscrito en el Registro de la Propiedad⁴⁵.

⁴⁰ SSTS de 18 de diciembre de 1995, de 8 de noviembre de 1993 y de 22 de julio de 1991.

⁴¹ Consulta de la DGT V2399/2009, de 26 de octubre (NFC036134).

⁴² STS de 16 de enero de 1999 (rec. núm. 3067/1998 –NFJ007269–).

⁴³ SSTS de 28 de junio de 1999 y de 22 de enero de 1993 (rec. núm. 2009/1990 –NFJ002339–); Consultas de la DGT V1001/2018, de 18 de abril (NFC068518); 29/2017, de 19 de septiembre (NFC066471), V1262/2017, de 23 de mayo (NFC065109), y V2589/2016, de 13 de junio (NFC060344).

⁴⁴ SSTS de 19 de diciembre de 1998 (rec. núm. 10422/1997 –NFJ007268–), de 17 de diciembre de 1997 (rec. núm. 9465/1996 –NFJ005989–) y de 11 de diciembre de 1991.

⁴⁵ STS de 21 de noviembre de 1994.

La situación expuesta no es la situación más adecuada, pues si todos los supuestos de no sujeción al IIVTNU se recogieran en el artículo 104 de la LRHL ello contribuiría a garantizar el principio de seguridad jurídica que se recoge en el artículo 9.3 de la CE y que resulta necesario para la aplicación práctica de los tributos.

Es cierto que algunos de los supuestos de no sujeción que no se mencionan en el artículo 104 de la LRHL son recogidos en algunas ordenanzas fiscales del IIVTNU aprobadas por los ayuntamientos, pero ni esta es una actuación uniforme, ni se hace mención a todos los supuestos que serían aplicables⁴⁶. Estas actuaciones facilitan que los contribuyentes conozcan determinados supuestos de no sujeción que se aplican en el impuesto, pero no es la opción más adecuada.

En consecuencia, resultaría conveniente que en una próxima reforma de la LRHL se recojan todos los supuestos de no sujeción aplicables en el IIVTNU, con la finalidad de facilitar que sean conocidos por los contribuyentes y garantizar una aplicación uniforme por parte de los ayuntamientos.

6. ¿Quiénes son los que asumen el pago del IIVTNU? ¿Qué obligaciones formales tienen quienes no son sujetos pasivos del impuesto? ¿Quiénes pueden presentar un recurso contra una liquidación tributaria?

Con carácter general la persona que asume el pago del impuesto es el sujeto pasivo, respecto al cual, en el artículo 106.1 de la LRHL, se distingue entre los supuestos en que se realiza un acto o negocio jurídico oneroso o gratuito, pudiéndose hacer las siguientes consideraciones:

- Los supuestos más comunes en los que se produce un acto jurídico o negocio oneroso son las compraventas de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio, a cambio de una contraprestación.
- Los supuestos más comunes en los que se produce un acto o negocio jurídico gratuito son los supuestos en los que se formaliza la donación de un bien inmueble, cuando se recibe un bien inmueble mediante herencia o legado, o cuando

⁴⁶ Las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos de Madrid y Valencia mencionan la referida a las cooperativas, el supuesto de disolución de una comunidad se recoge en la ordenanza del Ayuntamiento de Valencia, mientras que el resto de supuestos de no sujeción no se reúne en ninguna de las ordenanzas fiscales de los tres principales ayuntamientos del Estado. Se puede comprobar que ni estas son exhaustivas en los supuestos existentes ni son uniformes en los supuestos que recogen.

se constituyen o transmiten derechos reales de goce limitativos de dominio a título gratuito.

En relación con los actos o negocios jurídicos onerosos que constituyen un hecho imponible del impuesto, en el artículo 106.1 b) de la LRHL se dispone que serán sujetos pasivos los siguientes:

- En los supuestos de transmisiones de terrenos el sujeto pasivo contribuyente es el transmitente, que obtiene una cantidad de dinero en contraprestación y es el titular de la capacidad económica que se somete a tributación.
- En los supuestos de constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, el sujeto pasivo contribuyente es la persona que constituye el derecho, que obtiene un beneficio.
- En los supuestos de transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, el sujeto pasivo contribuyente es el que los transmite.

En relación con los actos o negocios jurídicos gratuitos que constituyen un hecho imponible del impuesto, en el artículo 106.1 a) de la LRHL se dispone que son sujetos pasivos los siguientes:

- En los supuestos de transmisiones de terrenos, el sujeto pasivo contribuyente es el adquirente, pues la capacidad económica que se somete a tributación se produce por recibir en su patrimonio un bien que antes no poseía y que se obtiene sin ninguna contraprestación.
- En los supuestos de constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, el sujeto pasivo contribuyente es la persona en favor de la cual se constituye el derecho real, que obtiene un beneficio concreto.
- En los supuestos de transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, el sujeto pasivo contribuyente es la persona a la que se le transmite el derecho real.

La Administración tributaria debe exigirle la deuda tributaria al sujeto pasivo del impuesto. En la normativa anterior a la LRHL, en los supuestos de negocios jurídicos onerosos, el adquirente era sujeto pasivo sustituto del contribuyente y la Administración tributaria podía exigirle la deuda tributaria a este, que estaba obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, o bien al sujeto pasivo contribuyente, que era el vendedor, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 36 de la LGT.

En la actualidad solo tiene la consideración de sujeto pasivo sustituto la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 34.5 de la LGT, que adquiera el terreno o

a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el sujeto pasivo contribuyente sea una persona física no residente en España, conforme se dispone en el artículo 106.2 de la LRHL.

Esta disposición se orienta a garantizar el pago de la deuda tributaria en unos supuestos en los que no existe una seguridad de que los sujetos pasivos contribuyentes lo vayan a realizar y en los que, posteriormente, la Administración tributaria municipal tendrá pocas expectativas de recaudar la deuda tributaria en vía de apremio, atendiendo a que estos no tienen la consideración de residentes en España y es probable que no dispongan de bienes que puedan ser embargados.

En los supuestos anteriores, la situación en la que queda el sujeto pasivo sustituto le obliga a tener en cuenta el pago de la deuda tributaria del IIVTNU, disponiendo en el correspondiente contrato la reducción de esta en la cuantía del precio de compra y que aquel asumirá el pago de la deuda tributaria.

Con independencia de esta circunstancia, conviene recordar que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 36.3 de la LGT, que dispone que el sujeto pasivo sustituto podrá exigir del sujeto pasivo contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa y, en la medida en que el artículo 106.2 de la LRHL no indica nada al respecto, cabe concluir que es de aplicación la regla establecida con carácter general.

En los supuestos de negocios jurídicos onerosos, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, y en los negocios jurídicos gratuitos, el transmitente o la persona que constituya o transmita del derecho real de goce limitativo de dominio, la única obligación que asumen es la de poner en conocimiento del ayuntamiento la realización del hecho imponible del impuesto, en los mismos plazos de los que dispone el sujeto pasivo para presentar la declaración, conforme se dispone en el artículo 110.6 a) y b) de la LRHL⁴⁷.

Hay que hacer notar, no obstante, que al amparo del principio de libertad de pactos que se recoge en el artículo 1.255 del Código Civil, las partes en una transmisión onerosa pueden acordar que una persona distinta del sujeto pasivo del impuesto asuma la obligación de pago de la deuda tributaria⁴⁸, situación que también se puede producir en las transmisiones lucrativas. En estos supuestos, esta circunstancia no tiene relevancia alguna en el ámbito tributario, dado que el artículo 17.5 de la LGT dispone que los elementos

⁴⁷ Consulta de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales (DGCHT) de 19 de junio de 2000 (NFC011058). STSJ de Extremadura de 30 de julio de 2001 (rec. núm. 931/1998 –NFJ011227–).

⁴⁸ En el citado artículo 1.255 del Código Civil se indica que los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral y al orden público.

de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

En consecuencia, cabe concluir que la Administración tributaria municipal no queda vinculada por pactos privados contenidos en los contratos de compraventa, que solo producen efectos entre los contratantes, los cuales legitimarán, en su caso, al vendedor para repercutir el coste del impuesto sobre el que se obligó, pero que no produce un cambio en la persona del sujeto pasivo, ni el obligado al pago del tributo frente a la Administración.

En aplicación de los preceptos legales expresados, si el comprador cumple con la obligación asumida de pagar el impuesto lo hará por cuenta del sujeto pasivo, que es el vendedor, a cuyo nombre se expedirá el recibo correspondiente por parte de la Administración tributaria municipal⁴⁹.

En el supuesto de que el comprador no cumpliera con la obligación asumida de pago del impuesto, la Administración tributaria municipal no podrá actuar contra él, sino que deberá exigirle el pago del impuesto al vendedor, que es el único sujeto pasivo⁵⁰, al tiempo que este podrá exigirle en la jurisdicción civil la correspondiente indemnización por incumplimiento de una obligación asumida en un contrato⁵¹.

Ha sido una práctica habitual durante mucho tiempo que las partes intervinientes en un contrato de compraventa acordaran la persona obligada al pago del impuesto. Esta cuestión, sin embargo, ha evolucionado en los últimos años como consecuencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que considera que se puede producir un desequilibrio importante entre las partes cuando la cláusula contractual tenga una incidencia económica significativa en relación con el importe de la operación de que se trate, por lo que puede resultar una lesión suficientemente grave de la situación jurídica en la que se encuentra, como una restricción del contenido de los derechos que le confiere ese contrato, o bien de un obstáculo al ejercicio de estos, o también de que se le imponga una obligación adicional no prevista por las normas nacionales⁵².

En estos supuestos el TS ha confirmado que, con frecuencia, se lesiona la posición jurídica del consumidor protegido cuando se le transfiere, en su condición de adquirente, una deuda fiscal que le corresponde a la parte vendedora, la cual se beneficia del incremento del valor de la cosa vendida, ya incorporado en el precio, al imponer finalmente a la parte compradora el pago de un impuesto que tiene como base la misma plusvalía y cuyo impor-

⁴⁹ STSJ de Andalucía de 27 de marzo de 2000 (rec. núm. 1537/1996 –NFJ009940–).

⁵⁰ STSJ de Extremadura de 30 de julio de 2001 (rec. núm. 931/1998 –NFJ011227–).

⁵¹ STSJ de Andalucía de 24 de marzo de 2003 (rec. núm. 4121/1997 –NFJ014404–).

⁵² STJUE de 16 de enero de 2014 (asunto C-226/12 –NFJ053093–).

te esta no conoce en la fecha de celebración del contrato, soportando una incertidumbre sobre el alcance de su obligación⁵³.

Una reforma legislativa de la protección de los consumidores hace referencia a la existencia de cláusulas de carácter abusivo por las que se trasladen gastos que corresponden al vendedor, tal es el caso de los impuestos en los que el sujeto pasivo es el vendedor, o los gastos de las conexiones a los suministros generales de la vivienda, como el enganche del suministro de agua, alcantarillado, con el fin de evitar prácticas desleales que trasladan dichos gastos al consumidor por cláusulas no negociadas⁵⁴.

En la citada reforma legislativa se insiste en la necesidad de que el comprador tenga siempre información sobre las condiciones esenciales del contrato, en particular sobre sus condiciones jurídicas y económicas y la información sobre el precio completo, incluidos los impuestos, o presupuesto, en su caso. En toda información al consumidor sobre el precio de los bienes o servicios, incluida la publicidad, se informará del precio final completo, desglosando, en su caso, el importe de los incrementos o descuentos que sean de aplicación, de los gastos que se repercutan al consumidor y usuario y de los gastos adicionales por servicios accesorios, financiación u otras condiciones de pago similares.

En cualquier caso, ha de exigirse la buena fe como modelo de comportamiento y fuente de determinados deberes de conducta, de forma que este tipo de cláusulas serían nulas cuando se produce un desequilibrio entre las partes, en especial en aquellos supuestos en los que concurra la ausencia de información sobre la cuantía de la deuda tributaria, que pondría de manifiesto la ausencia de buena fe en la parte vendedora, de manera que sigue siendo habitual su utilización en los contratos de compraventa. La sanción de este tipo de cláusulas abusivas sería la nulidad que convierte en indebido y restituible lo pagado por el consumidor por ese concepto.

En el contexto expresado la situación ordinaria es que la deuda tributaria sea satisfecha por el sujeto pasivo contribuyente o sustituto, que tendrá la posibilidad de interponer los recursos y reclamaciones previstos en la normativa vigente⁵⁵. En los supuestos en los que un tercero hubiera asumido el pago de la deuda tributaria se ha venido negando la posibilidad de que este pudiera interponer recursos contra la liquidación tributaria del impuesto, pues se ha venido considerando que carecía de interés legítimo en la cuestión, pues no era el obligado tributario, salvo en los supuestos en los que el transmitente le hubiera conferi-

⁵³ SSTs de 17 de marzo de 2016 (rec. núm. 787/2014 –NCJ061210–), de 12 de marzo de 2014 (rec. núm. 184/2012 –NFJ054155–) y de 22 de octubre de 2014 (rec. núm. 2279/2012 –NFJ056594–).

⁵⁴ Exposición de motivos y artículo 1.7 de la Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios.

⁵⁵ Con carácter general el recurso de reposición previsto en el artículo 14 de la LRHL, y en los municipios de gran población, la reclamación económico-administrativa prevista en el artículo 137 de la LBRL.

do su representación para que actuase en su nombre ante la Administración tributaria municipal, pudiéndole notificar la liquidación practicada⁵⁶.

En la jurisprudencia más reciente y en la doctrina administrativa, sin embargo, se reconoce que, con independencia de que nunca perderá su condición de contribuyente quien legalmente debe soportar la carga tributaria, incluso cuando realice su traslación a otras personas, tal conclusión no es transportable al plano procesal para negar la legitimación para impugnar las liquidaciones tributarias a quien ha asumido contractualmente la obligación de pagar la deuda tributaria, en aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.2 de la CE, en la medida en que tendría un beneficio económico en los supuestos de nulidad de la liquidación tributaria, sin que ello suponga un perjuicio para la Administración tributaria municipal y sus intereses legítimos⁵⁷.

7. ¿Cómo se calcula el incremento de valor sujeto a gravamen en el IIVTNU?

La determinación del incremento de valor gravado en el impuesto se realiza mediante un sistema de cálculo en función del valor catastral del terreno y de los porcentajes que haya determinado el ayuntamiento en la correspondiente ordenanza fiscal del impuesto, de acuerdo con el artículo 107.4 de la LRHL, en función de los años de permanencia del terreno en el patrimonio del transmitente, sin tener en cuenta otros valores, como pueden ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición.

El legislador tuvo la posibilidad de escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, optando por no tener en cuenta la diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo haber sido dicha diferencia la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra⁵⁸.

En el IRPF, IS e IRNR las ganancias patrimoniales o incrementos de valor se determinan por comparación entre el valor de adquisición o el valor neto contable y el valor de

⁵⁶ SSTSJ de Andalucía de 21 de noviembre de 2016 (rec. núm. 673/2016 –NFJ065553–) y de 2 de marzo de 2003; de Madrid de 16 de febrero de 2002 (rec. núm. 2286/1997 –NFJ012584–).

⁵⁷ SSTS de 13 de mayo de 2010 (rec. núm. 296/2005 –NFJ038990–) y de 13 de marzo de 1987 (NFJ061864); SSTSJ de Madrid de 5 de octubre de 2017 (rec. núm. 165/2017 –NFJ069343–), de 22 de diciembre de 2015 (rec. núm. 155/2015 –NFJ062670–) y de 24 de abril de 2002 (rec. núm. 26/2002 –NFJ014918–); Consulta de la DGT V0549/2017, de 2 de marzo (NFC064066).

⁵⁸ Consultas de la DGT V0153/2014, de 23 de enero (NFC050252), y 12/2013, de 17 de mayo (NFC047847).

transmisión de los bienes inmuebles, mientras que las ganancias patrimoniales o incrementos de valor gravados en el ISD se calculan en función del valor real de los bienes inmuebles recibidos.

Los mecanismos establecidos en los citados impuestos permiten que en la base imponible se integren ganancias patrimoniales o incrementos de valor reales, mientras que en el IIVTNU se calculan de acuerdo con una especie de estimación objetiva de bases imponibles, mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo, en el mismo sentido que la estimación objetiva prevista en el IRPF y en el impuesto sobre el valor añadido, con la diferencia de que en estos impuestos los sujetos pasivos pueden renunciar a este método y acogerse a la estimación directa de bases imponibles, en la que se tienen en cuenta datos reales de ingresos y gastos, mientras que en el IIVTNU es obligatorio.

Esta modalidad de estimación objetiva de bases imponibles supone una renuncia al régimen de estimación directa de bases imponibles recogido con carácter general en el artículo 51 de la LGT, lo cual suscita una serie de dudas acerca de si lo que se grava son incrementos de valor reales o ficticios y si, en definitiva, son auténticas manifestaciones de capacidad económica.

Los valores que se obtienen de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.4 de la LRHL constituyen una auténtica presunción *iuris et de iure*, que no admite prueba en contrario, salvo en los supuestos en los que se pueda probar que exista una disminución patrimonial, que no estará sujeta al impuesto. Salvo este supuesto, el sujeto pasivo no puede probar, en ningún caso, que el incremento de valor real es menor o no coincide con el que se obtiene de la aplicación de los mecanismos recogidos en el citado artículo 107.4 de la LRHL.

El TC no ha puesto de manifiesto ningún problema de inconstitucionalidad del actual método de determinación de la base imponible del impuesto, circunstancia que ha determinado que el TS haya concluido la necesidad de aplicar el artículo 107.4 en los términos en los que está redactado, negando la posibilidad de aplicar métodos alternativos para la determinación del incremento de valor sujeto al impuesto⁵⁹.

Esta opción ha sido ratificada por la doctrina administrativa⁶⁰ y la única excepción que ha destacado la jurisprudencia se expresa, con ocasión de analizar la existencia de una minusvalía, en el sentido de que si la plusvalía fuera muy escasa, la aplicación del artículo 107.1 y 2 a) de la LRHL suscitaría dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 de la CE, aunque no

⁵⁹ SSTS de 27 de marzo de 2019 (rec. núm. 4924/2017 –NFJ073056–), de 14 de noviembre de 2018 (recs. núms. 6148/2017 –NFJ072071– y 4542/2017 –NFJ072072–) y de 12 de febrero de 2002 (rec. núm. 8053/1996 –NFJ011711–); STSJ de Aragón de 27 de septiembre de 2017 (rec. núm. 174/2016 –NFJ068738–).

⁶⁰ Consulta de la DGT 14/2014, de 20 de junio (NFC051522).

es una cuestión resuelta por el TC y, desde luego, no cabe acudir a criterios de determinación de la base imponible diferentes de los que se recogen en el artículo 107.4 de la LRHL⁶¹.

Se trata de un tema, sin embargo, que no está cerrado, pues el TS ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 107.1, 2 a) y 4 de la LRHL, habida cuenta de su eventual oposición a los principios de capacidad económica y, específicamente, de prohibición de confiscatoriedad, que proclama el artículo 31.1 de la CE⁶².

Se plantea por el TS que la cuantificación de la base imponible del impuesto, en aquellos casos en los que como consecuencia de la venta del inmueble se ha generado una plusvalía, comprobable por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión del inmueble que se reflejó en las correspondientes escrituras públicas, que resulta ser de menor importe que la cuota tributaria que deriva de la liquidación practicada, plantea serias dudas de compatibilidad con la primera de las exigencias que derivan de la interdicción de confiscatoriedad que consagra el artículo 31.1 de la CE, pues este principio exige no agotar la riqueza imponible que está en la base de la imposición so pretexto del deber de contribuir, y constituye un límite infranqueable a la progresividad del entero sistema tributario.

La sentencia del TC sobre la no sujeción de las minusvalías al IIVTNU, situación puesta de manifiesto con ocasión de la caída de precios del mercado inmobiliario no ha sido sino un avance de un tema en el que hay que profundizar, pues existen serias dudas de constitucionalidad sobre un impuesto que cuantifica los incrementos de valor de los terrenos sobre la base del valor catastral del bien inmueble y el número de años en los que se ha generado.

Como se puede comprobar, son muchas las cuestiones que se plantean respecto a la forma de determinar la base imponible en el IIVTNU. En este contexto, un estudio promovido por la Federación Española de Municipios y Provincias y desarrollado por un grupo de expertos académicos en financiación local (Suárez Pandiello, J. *et al.*, 2008), reconociendo el mantenimiento de este impuesto como una de las fuentes de financiación de los ayuntamientos, reconocía la necesidad de introducir algunas adaptaciones orientadas a mejorar su acomodo al principio de capacidad económica y una de las propuestas se refería a modificar la forma de determinar la base imponible del impuesto.

En el citado informe se manifiesta que una primera sugerencia, sin salirse de sistemas objetivos, sería sustituir el mecanismo actual por la comparación entre el valor administrativo del inmueble con el correspondiente al momento de la transmisión anterior. Sobre esa diferencia o incremento bruto del valor el ayuntamiento aplicaría, para determinar la base imponible, un porcentaje fijado por la ordenanza fiscal entre los mínimos y máximos que

⁶¹ STSJ de Castilla y León de 23 de julio de 2018 (rec. núm. 29/2018 –NFJ072081–).

⁶² Auto del TS de 1 de julio de 2019 (rec. núm. 981/2018 –NFJ074044–). El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 32 de Madrid ya planteó al TC esta misma cuestión, mediante el Auto de 8 de febrero de 2019 (rec. núm. 336/2018 –NFJ072945–).

autorice la norma legal, que podría ser diferente para distintas zonas o polígonos del municipio, en atención a la mayor o menor intensidad de la acción urbanística o, en general, de los servicios municipales que inciden en el valor de los inmuebles.

Una propuesta alternativa más ambiciosa consistiría en transformar el impuesto en uno nuevo y más amplio sobre las plusvalías inmobiliarias que gravase el incremento real de valor obtenido y que no se circunscribiera solo al terreno, sino también a las construcciones y que afectase a todos los inmuebles independientemente de su calificación urbanística. Este nuevo impuesto debería incorporar elementos de integración con otros tributos, fundamentalmente el IRPF y el ISD, a efectos de evitar problemas de doble imposición.

Lo que resulta evidente es que el poder legislativo debe promover una reforma de la forma en que se calculan los incrementos de valor de los terrenos sujetos al IIVTNU y concluir todos los proyectos que se han promovido en los últimos años, en los que se han desarrollado numerosas iniciativas y comisiones de estudio que no han conseguido sus objetivos.

Una alternativa práctica, sobre la base del actual sistema previsto en la LRHL debería fundamentarse en la determinación del incremento de valor por la comparación entre los valores declarados, o en su caso comprobados, en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) y en el ISD. Esta opción sería de muy fácil aplicación por los ayuntamientos y solo exigiría que el IIVTNU se pagara con posterioridad al pago de estos otros impuestos.

Una segunda medida que debería adoptarse, en todo caso, es la posibilidad de deducir en las cuotas íntegras del IRPF, IS, IRNR e ISD las cuotas satisfechas en el IIVTNU, con la finalidad de garantizar la autonomía local y evitar la doble imposición, en la medida en que resulta evidente que se está gravando la misma capacidad económica.

Estas medidas serían de muy sencilla aplicación y reconocerían de forma efectiva que las plusvalías de los terrenos deben ser objeto de un impuesto municipal, a diferencia de otras opciones planteadas, como sería la supresión del impuesto, con la consiguiente compensación a los municipios; la integración práctica del impuesto en el IBI; o que fuera un gravamen complementario del ITP y AJD.

8. ¿Cómo se determina que existe una minusvalía no sujeta al IIVTNU?

La aplicación del artículo 107 de la LRHL, referido a la base imponible del IIVTNU, determina que el incremento de valor se produce por imperativo legal, por el hecho de realizar el negocio jurídico de transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, o por haber constituido o transmitido un derecho real de goce limitativo de dominio sobre un bien de esta naturaleza, y siempre en función del periodo impositivo del impuesto, de

forma que cuanto mayor es este, mayor es el incremento de valor; sin considerar los valores reales que se hacen constar en la escritura pública en la que se documenta el negocio jurídico que origina el hecho imponible.

Este método de cálculo de la base imponible del impuesto es un método objetivo, que determinaba la existencia de incrementos en todos los casos y que eran más elevados conforme se incrementaba el periodo impositivo del impuesto. Esta situación se modificó por la jurisprudencia del TC que ha admitido la existencia de minusvalías, que no estarían sujetas al impuesto⁶³.

En la actualidad existe un supuesto de no sujeción al impuesto en los supuestos de existencia de una minusvalía patrimonial, con independencia de que no se recoge de forma expresa en la redacción vigente del artículo 104 de la LRHL. En estos supuestos los tribunales de justicia están reconociendo la no sujeción al impuesto, en cumplimiento de la jurisprudencia del TC, que determinó que eran contrarios a la Constitución aquellos supuestos en los que sometía a tributación situaciones que no presentaran un aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión, a pesar de que no se cuenta con cobertura legal⁶⁴.

El problema que se plantea es que, una vez expulsados del ordenamiento jurídico los artículos 107.2 y 110.4 de la LRHL, que fueron declarados inconstitucionales, por permitir el gravamen de las minusvalías patrimoniales, el TC manifiesta que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación en el impuesto es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, que debe llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Existía una proposición de ley para adaptar la LRHL a la jurisprudencia del TC que decayó por la disolución de las Cortes Generales y todavía no se ha propuesto un nuevo proyecto o proposición de ley con esta finalidad, aunque es previsible que cuando se formalice

⁶³ SSTC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411); 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091), y 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176).

⁶⁴ SSTS de 11 y de 21 de diciembre, de 27 de junio de 2017; SSTSJ de Navarra de 6 de febrero de 2018 (rec. núm. 535/2016 –NFJ069726–); de Murcia de 23 de noviembre de 2017 (rec. núm. 181/2017 –NFJ069225–), de 28 de noviembre de 2017 (rec. núm. 140/2017 –NFJ069227–), de 14 de julio de 2017 (rec. núm. 90/2017 –NFJ068192–); de la Comunitat Valenciana de 6 de julio de 2017 (rec. núm. 3/2017 –NFJ068190–), de 4 de octubre de 2017 (rec. núm. 49/2017 –NFJ069023–) y de 24 de octubre de 2017 (rec. núm. 61/2016 –NFJ068998–); de Castilla y León de 9 de junio de 2017 (rec. núm. 2/2017 –NFJ067983–) y de 22 de septiembre de 2017 (rec. núm. 21/2017 –NFJ068463–); de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–); de Extremadura de 13 de julio de 2017 (rec. núm. 128/2017 –NFJ068189–).

responda a los mismos criterios básicos de la citada proposición, porque había sido negociada con la Federación Española de Municipios y Provincias⁶⁵.

En la citada reforma se proponía la creación del apartado 5 del artículo 104 de la LRHL para la introducción de un supuesto de no sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, para los supuestos en los que el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno, debiendo el sujeto pasivo declarar la transmisión no sujeta, así como aportar las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor.

Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno se tomarían los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien, en su caso, los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos.

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se tomaría por importe real de los valores respectivos aquellos que consten en la correspondiente declaración del ISD, o bien el comprobado administrativamente por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión en caso de que sea mayor a aquel.

Como se ha comentado, es previsible que la reforma legislativa pendiente vaya en la línea apuntada, que ya se ha hecho efectiva en los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, así como en Navarra, estableciéndose la comparación del valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y del valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio, como criterio para determinar la existencia de una minusvalía patrimonial.

Hasta el momento en que se produzca la reforma de la LRHL, la jurisprudencia viene exigiendo que sea el contribuyente el que aporte un principio de prueba sobre el no incremento del valor del terreno, pues no basta la mera negación de la existencia del hecho imponible y, de aportarse un elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración tributaria, si pretende cuestionar el decremento alegado, se le trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno⁶⁶.

⁶⁵ Proposición de ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. XII legislatura. Serie B: proposiciones de ley, 9 de marzo de 2018, n.º 225-1.

⁶⁶ SSTSJ de la Comunitat Valenciana de 6 de julio de 2017 (rec. núm. 3/2017 –NFJ068190–); de Extremadura de 13 de julio de 2017 (rec. núm. 128/2017 –NFJ068189–); de Andalucía de 19 de enero de 2017 (rec. núm. 634/2016 –NFJ066186–).

Se han planteado diversas alternativas para la determinación de una minusvalía no sujeta al impuesto, la comparación entre los valores declarados en la adquisición y transmisión del bien inmueble, mediante la traslación al IIVTNU de los cálculos realizados en el IRPF para cuantificar las ganancias patrimoniales, por la traslación al impuesto del concepto de valor real o valor de mercado previsto en el ITP y AJD, o mediante la comparación entre el valor catastral del suelo en el momento de la adquisición y enajenación.

En este sentido el TS señala que los valores consignados en las escrituras públicas, en la medida en que son expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto, bastaría como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto. En estos supuestos debería ser suficiente, desde la perspectiva de la *onus probandi*, para desplazar a la parte contraria, al ayuntamiento gestor y liquidador del impuesto, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido⁶⁷.

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas anteriores, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que consten en la correspondiente declaración del ISD, o bien el comprobado administrativamente por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión en caso de que sea mayor a aquel⁶⁸.

Se puede concluir que es urgente la aprobación de la modificación de la LRHL para su adaptación en la jurisprudencia del TC, con la finalidad de garantizar el principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9.3 de la CE, de forma que se recoja, tanto en el texto legal, como en las ordenanzas fiscales la no sujeción al impuesto de los supuestos en los que concurra una minusvalía patrimonial y la forma en que esta se determina.

Es necesario que exista un reconocimiento legislativo de estas realidades, con la finalidad de garantizar una aplicación homogénea y uniforme por todos los ayuntamientos es-

⁶⁷ SSTs de 4 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6482/2017 –NFJ072245–), de 12 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6047/2017 –NFJ072246–), de 17 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6380/2017 –NFJ072218–), de 18 de diciembre de 2018 (rec. núm. 5484/2017 –NFJ072384–), de 19 de diciembre de 2018 (rec. núm. 245/2018 –NFJ072373–), de 6 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5279/2017 –NFJ071967–), de 7 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4843/2017 –NFJ071966–), de 8 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5214/2017 –NFJ071965–), de 14 de noviembre de 2018 (recs. núms. 6148/2017 –NFJ072071– y 4542/2017 –NFJ072072–), de 21 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4983/2017 –NFJ072052–), de 17 de julio de 2018 (rec. núm. 3960/2017 –NFJ072770–) y 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–); SSTSJ de Aragón de 27 de septiembre de 2018 (rec. núm. 143/2018 –NFJ071978–); de Andalucía de 14 de diciembre de 2017 (rec. núm. 925/2016 –NFJ070717–); de Murcia de 23 de noviembre de 2017 (rec. núm. 181/2017 –NFJ069225–) y de 28 de noviembre de 2017 (rec. núm. 140/2017 –NFJ069227–); de la Comunitat Valenciana de 30 de marzo de 2017 (rec. núm. 51/2016 –NFJ068042–).

⁶⁸ STS de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–).

pañoles, sin necesidad de que los contribuyentes deban acudir a los tribunales de justicia para que les sean reconocidos sus derechos.

En cualquier caso, y como se ha expresado en el punto anterior, debería aprovecharse la coyuntura para promover una reforma más ambiciosa del régimen jurídico del IIVTNU, garantizando que grave incrementos de valor reales y no los que son consecuencia de la aplicación de un método objetivo de cálculo de las bases imponibles, frente al que los contribuyentes no pueden promover iniciativa alguna.

9. ¿Qué bonificaciones existen en la cuota íntegra del IIVTNU?

La cuota íntegra del impuesto es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del impuesto que establezca cada ayuntamiento en la correspondiente ordenanza fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.1 de la LRHL, y la cuota líquida es el resultado de restar a aquella, en su caso, las bonificaciones aplicables en el impuesto.

La única bonificación obligatoria que se aplica con carácter general en el IIVTNU es la prevista en el artículo 159.2 de la LRHL, respecto a los supuestos en los que el impuesto se devenga en las ciudades de Ceuta y Melilla, por los terrenos situados en estas ciudades. En estos supuestos se aplica una bonificación del 50%, con independencia de que se recoja de forma expresa en las ordenanzas fiscales del impuesto.

En el IIVTNU se pueden aplicar, asimismo, las siguientes bonificaciones potestativas previstas en los apartados 4 y 5 del artículo 108 de la LRHL, que deben ser previstas en las ordenanzas fiscales del impuesto:

- Una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto, en los supuestos de transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte, en favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptante.

El artículo 108.4 de la LRHL no establece ningún requisito respecto al tipo de bienes inmuebles urbanos para los que resulte aplicable la bonificación, ni en cuanto al uso de los mismos, ni tampoco, en cuanto al valor catastral de los bienes inmuebles. En este contexto, será la ordenanza fiscal la que establezca determinados requisitos, como puede ser que se trate de la vivienda habitual del causante o del adquirente, que se resida en la misma un determinado número de años, que se trate de locales comerciales en los que el causante ejerciera una actividad económica y dicha actividad sea continuada por el adquirente, que el valor catastral del bien inmueble no supere un determinado importe, y asimismo establecerá el

porcentaje de bonificación aplicable, pudiendo establecer un único porcentaje o varios en función de las variables que determine⁶⁹.

Como se puede comprobar, el régimen jurídico de la bonificación previsto en el artículo 108.4 de la LRHL ofrece un amplio margen a los ayuntamientos para la configuración de la bonificación atendiendo a las circunstancias que se establezcan, como sobre las condiciones para su aplicación, que se han de establecer en la correspondiente ordenanza fiscal del impuesto⁷⁰.

El órgano competente para determinar si se cumplen o no los requisitos sustantivos y formales exigidos en la ordenanza fiscal para la aplicación de la bonificación, así como para la interpretación de los mismos, es el ayuntamiento de la imposición⁷¹, teniendo en cuenta que en la citada ordenanza fiscal debe regularse el procedimiento para la solicitud y concesión de la bonificación por parte de la Administración tributaria municipal, dado que debe concederse siempre a instancia del sujeto pasivo.

En relación con la aplicación práctica de la bonificación, en el supuesto de muerte de uno de los cónyuges, cabe hacer mención a que el porcentaje sobre los bienes inmuebles urbanos adjudicados que corresponda a la disolución de gananciales no estará sujeto al IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104.3 de la LRHL; mientras que el porcentaje que corresponda al pago de los derechos hereditarios al cónyuge sí estará sujeto al IIVTNU y se podrá aplicar la bonificación, en el supuesto de que se haya establecido por el ayuntamiento y en las condiciones que se hayan establecido⁷².

- Una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

La bonificación se concede previa solicitud del sujeto pasivo, que tiene la obligación de acreditar el cumplimiento de los requisitos que se establezcan en la correspondiente ordenanza fiscal del impuesto, sin que pueda ser aplicada de oficio por los ayuntamientos⁷³.

⁶⁹ Consultas de la DGT V2504/2018, de 18 de septiembre (NFC070098), y V5118/2016, de 28 de noviembre (NFC062625).

⁷⁰ SSTSJ de Cataluña de 22 de febrero, de 11 de marzo y de 22 de julio de 2016; Consultas de la DGT V2504/2018, de 18 de septiembre (NFC070098), 12/2017, de 25 de abril (NFC064719), y V5118/2016, 28 de noviembre (NFC062625).

⁷¹ Consultas de la DGT 12/2017, de 25 de abril (NFC064719), y V5118/2016, 28 de noviembre (NFC062625).

⁷² Consulta de la DGT V2081/2009, de 21 de septiembre (NFC035755).

⁷³ SSTSJ de Canarias de 21 de diciembre de 2012 (rec. núm. 113/2012 –NFJ051603–) y de Cantabria de 30 de mayo de 2008 (rec. núm. 29/2008 –NFJ034796–).

La declaración de que concurren las circunstancias que permiten aplicar la bonificación se realizará por acuerdo del pleno del ayuntamiento y se acordará por el voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Es el único supuesto en el que la aplicación de un beneficio fiscal no corresponde a los órganos de gestión tributaria de los ayuntamientos, sino al máximo órgano de representación municipal.

Como en la bonificación anterior, el régimen jurídico previsto en el artículo 108.5 de la LRHL ofrece un amplio margen a los ayuntamientos para su configuración, tanto sobre el porcentaje que se aplica, como sobre las condiciones para su aplicación, que se han de establecer en la correspondiente ordenanza fiscal del impuesto, a fin de hacer efectivo el principio de autonomía financiera municipal⁷⁴.

En relación con la aplicación práctica de la bonificación cabe hacer mención a que es necesario que la ordenanza fiscal recoja una declaración de bienes de interés o utilidad municipal a los que les sea aplicable la bonificación⁷⁵, de forma que tiene un cierto carácter reglado, en la medida en que el ayuntamiento tiene que seguir los criterios previamente establecidos⁷⁶.

En este sentido, se puede afirmar que se trata de una facultad discrecional del ayuntamiento, que puede o no acordar la bonificación, aunque siempre debe hacerlo de forma motivada⁷⁷, aunque la decisión relativa a si un determinado bien inmueble reviste especial interés o utilidad municipal puede ser revisado por los órganos judiciales⁷⁸.

Como se puede comprobar, se trata de dos bonificaciones potestativas, que para su aplicación requieren un acuerdo previo del ayuntamiento que se recoge en la ordenanza fiscal del impuesto, de forma que no se puede aplicar en los ayuntamientos que no la hayan establecido.

El artículo 108.6 de la LRHL remite a la ordenanza fiscal del impuesto la regulación de cualquier aspecto sustantivo o formal de las bonificaciones, siempre que se respeten los límites establecidos para cada una de las bonificaciones, otorgando así a los ayuntamientos una amplia potestad para regular o no en sus ordenanzas fiscales esa bonificación y las condiciones de la misma.

Un ayuntamiento que establezca alguna de estas bonificaciones en la ordenanza fiscal del IIVTNU, al regular las condiciones en las que se aplican con arreglo a lo que se dispone

⁷⁴ STS de 5 de mayo de 2009 (rec. núm. 60/2007 –NFJ033862–).

⁷⁵ STSJ del País Vasco de 20 de diciembre de 2010 (rec. núm. 147/2010 –NFJ043013–).

⁷⁶ STSJ de Aragón de 30 de junio de 2009 (rec. núm. 91/2005 –NFJ035439–).

⁷⁷ STSJ de Murcia de 19 de diciembre de 2008 (rec. núm. 278/2008 –NFJ032517–).

⁷⁸ STSJ de la Comunitat Valenciana de 6 de noviembre de 2012 (rec. núm. 10/2012 –NFJ050260–).

en el artículo 108.6 de la LRHL, no viene sino a ejercer y desarrollar una potestad que deriva de la propia LRHL, que reconoce una amplia autonomía municipal reconocida en los artículos 137 y 140 de la Constitución, de manera tal que la ordenanza fiscal puede conceder la bonificación o no concederla, y puede regular las condiciones de esa bonificación en el marco que establece la propia LRHL⁷⁹.

En este contexto, un ayuntamiento puede establecer de forma discrecional una bonificación en la que se establezca exigir determinadas condiciones para conceder la bonificación. En relación con la bonificación del artículo 108.4 de la LRHL se puede disponer que la vivienda transmitida tenga la condición de vivienda habitual; otorgando la máxima bonificación del 95% para las viviendas con un valor catastral del suelo inferior a determinada cantidad y una bonificación del 20% para los supuestos, en los que exista un valor catastral del suelo superior a la cantidad establecida.

Una bonificación de este tipo responde a evidentes razones sociales, pues lo que se pretende es limitar la bonificación a la transmisión hereditaria de la vivienda habitual, evitando que la misma se generalice para supuestos de transmisiones patrimoniales inmobiliarias distintas a la vivienda habitual y, además, otorgar el máximo de la bonificación a las transmisiones con menor capacidad económica, limitando la misma al 20% para las transmisiones con mayor valor⁸⁰.

En el mismo sentido, un ayuntamiento puede establecer la bonificación con una restricción subjetiva, excluyendo de la misma a los descendientes y adoptados mayores de edad, así como a los ascendientes y adoptantes, sin que esta opción suponga sobrepasar los límites del principio de reserva de ley tributaria, pues si la propia norma habilita para establecer o no una bonificación, con mayor razón podrán establecerla pero reduciendo su ámbito, sea subjetivo u objetivo⁸¹.

10. ¿Se gravan en el IIVTNU todos los incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana? ¿Cuál es el periodo de generación de los incrementos de valor?

El IIVTNU grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que se pone de manifiesto en el periodo que media entre su adquisición o la constitución de un derecho real de goce limitativo del dominio y la posterior transmisión de la

⁷⁹ STS de 29 de mayo de 2008 (rec. núm. 6500/2002 –NFJ034854–).

⁸⁰ Véase nota anterior.

⁸¹ STSJ de Castilla y León de 30 de septiembre de 2008 (rec. núm. 1377/2008 –NFJ032410–).

propiedad de los terrenos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de los citados derechos reales sobre los referidos terrenos.

La circunstancia de que el incremento de valor que se grava en el impuesto se haya producido a lo largo de un periodo de tiempo no desvirtúa que el IIVTNU tenga la consideración de impuesto de devengo instantáneo, sin que ello suponga, por otra parte, que se trate de un gravamen con efectos retroactivos⁸².

El periodo durante el que se ha puesto de manifiesto el incremento de valor es relevante, en la medida en que sirve para la aplicación de los porcentajes determinados por los ayuntamientos para calcular la base imponible del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 107.4 de la LRHL. Con relación a la determinación de este periodo interesa tener presentes las siguientes consideraciones:

- El periodo no puede ser superior a 20 años, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107.1 de la LRHL, de forma que nunca puede superar este límite, lo que determina un tratamiento favorable a los incrementos de valor a largo plazo con un periodo de generación superior a 20 años.

Esta previsión legislativa se produce a pesar de que el dilatado transcurso del tiempo apoyaría la existencia de ganancia, dada la inevitable revalorización de los precios que se produciría, aunque habría que obrar con cautela en cuanto a la aplicación automática de esta conclusión, pues siempre cabe la oportunidad de probar que la revalorización no se ha producido⁸³.

- Existe un límite mínimo de un año, de modo que los incrementos de valor que se hayan generado en un periodo inferior al año no estarán sujetos al impuesto, salvo en el Ayuntamiento de Barcelona, que tiene una normativa específica en la que se someten a gravamen estos incrementos de valor, que se calculan en función de los meses completos durante los cuales se hayan generado⁸⁴.

La circunstancia anterior no se dice expresamente en la LRHL, aunque se deduce de la redacción del artículo 107.4 de la LRHL, que dispone que en el cálculo del número de años en el que se ha producido el incremento de valor solo se considerarán los años completos que integren el periodo de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho periodo, de acuerdo con lo dispuesto en el

⁸² SSTs de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 2362/1996 –NFJ008549–) y de 23 de junio de 1986.

⁸³ STS de 21 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4983/2017 –NFJ072052–).

⁸⁴ Artículo 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona.

artículo 107.4.3.^a de la LRHL⁸⁵. En la medida en que no se tienen en cuenta las fracciones, no se tendrán en cuenta los periodos de menos de un año.

Por otra parte, en el cuadro de porcentajes anuales que se giran sobre el valor catastral del terreno, para calcular el incremento del valor, previsto en el artículo 107.4 de la LRHL, no hay asignado ninguno a los periodos de menos de un año, aquellos que serían la fracción de un año.

En la propuesta de reforma de la LRHL para ajustarla a la jurisprudencia del TC, que todavía no se ha aprobado, se recoge el gravamen al impuesto de los incrementos de valor generados en periodo inferiores al año. En este contexto, en la normativa vigente en Navarra, que ya se ha ajustado a la citada jurisprudencia, se someten a gravamen estos incrementos de valor.

- Es indiferente la naturaleza jurídica que ha tenido el terreno durante el periodo de generación del incremento de valor, en la medida en que solo se exige que tenga la consideración de urbano o de características especiales en el momento del devengo del impuesto, en los términos prevenidos para el IBI o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables⁸⁶.

Como acertadamente ha destacado el TS, uno de los casos más relevantes en los que se produce un incremento de valor en los terrenos es con ocasión de su transformación de rústicos a urbanos, por la actividad urbanística municipal y no tendría sentido que se interpretara que solo pueden tomarse en cuenta los incrementos de valor producidos en el periodo de tiempo en que los bienes en cuestión han podido legalmente conceptuarse como urbanos⁸⁷.

El citado criterio se completa con la construcción jurisprudencial que ha determinado que se sometan a gravamen los incrementos de valor de terrenos que puedan no tener en el momento del devengo la condición de bienes inmuebles de naturaleza urbana, pero que gocen de una vocación o expectativa inmediata de serlo⁸⁸.

- Como se ha comentado anteriormente, el artículo 107.4.3.^a de la LRHL dispone que para el cómputo del periodo en el cual se ha realizado el incremento de valor de los terrenos solo se considerarán los años completos que integren el periodo

⁸⁵ STSJ de Andalucía de 1 de febrero de 2001 (rec. núm. 2300/1998 –NFJ010878–).

⁸⁶ SSTs de 8 de abril de 2003 (rec. núm. 75/2002 –NFJ013968–) y de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 3262/1996 –NFJ011714–); SSTSJ de Cataluña de 13 de abril de 2012 (rec. núm. 287/2010 –NFJ048033–) y de 21 de julio de 2011 (rec. núm. 32/2010 –NFJ044330–); de Murcia de 24 de febrero de 2012 (rec. núm. 201/2010 –NFJ046977–).

⁸⁷ STS de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 2362/1996 –NFJ008549–).

⁸⁸ SSTs de 13 de junio de 2001 (rec. núm. 3239/1996 –NFJ011150–) y de 14 de marzo de 2000 (rec. núm. 3025/1995 –NFJ011293–); SSTSJ de Aragón de 3 de noviembre de 2011; de Galicia de 30 de noviembre de 2001 (rec. núm. 8594/1997 –NFJ011714–).

de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho periodo.

- En determinados supuestos de no sujeción al impuesto, en posteriores transmisiones de los terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones no sujetas al impuesto.

En este contexto, cabe hacer mención a que esta situación se produce en los siguientes supuestos de no sujeción: transmisiones en favor de los cónyuges o hijos, operaciones de reestructuración bancaria, fusiones, escisiones y aportaciones de activos, adscripción a una sociedad anónima deportiva de nueva creación, actuaciones urbanísticas o de expropiación forzosa y disolución de una comunidad.

Estos supuestos tienen su origen en unos casos en la propia LRHL y en otros en determinados textos legales o en la jurisprudencia de los tribunales de justicia o en la doctrina administrativa de consultas vinculantes de la DGT en la que se fundamenta en cada uno de ellos.

Como se puede comprobar, en el IIVTNU no se gravan todos los incrementos de valor y es especialmente llamativa la no sujeción al impuesto de los incrementos de valor inferiores al año, que tratándose de bienes inmuebles tienen generalmente la consideración de especulativos, por lo que no existe justificación alguna, atendiendo al principio de capacidad económica que se recoge en el artículo 31.1 de la CE para que se produzca esta situación. Es deseable que en una próxima reforma de la LRHL se resuelva esta situación.

En relación con la forma de determinación del periodo de generación del incremento de valor que se tiene en cuenta para el cálculo de la base imponible hay una situación que interesa resaltar, que es contraria al principio de igualdad consagrado en el artículo 31.1 de la CE, que es la situación que se produce cuando el impuesto se devenga con ocasión de una transmisión de la propiedad, constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativo de dominio a título gratuito.

Cuando se realiza una transmisión de la propiedad, la constitución o transmisión de un derecho real a título oneroso, el sujeto pasivo es el transmitente y se tiene en cuenta todo el periodo de tiempo que el terreno ha estado en su patrimonio, por lo que no existen dudas de que se tributa por un incremento de valor imputable a él.

En los supuestos en que se realiza una transmisión de la propiedad, la constitución o transmisión de un derecho real a título lucrativo, ya sea entre vivos o por causa de muerte, el sujeto pasivo es el adquirente del terreno o la persona en cuyo favor se constituye o transmite el derecho real. En estos supuestos, sin embargo, el periodo en el que se ha producido el incremento de valor para el cálculo de la base imponible del impuesto es imputable al que transmite la propiedad, constituye o transmite el derecho real.

Se puede producir la situación, cuando menos curiosa, de que dos hermanos reciban en herencia dos bienes inmuebles idénticos, con la diferencia de que uno de ellos fue adquirido por el causante hace más de veinte años y el otro menos de un año antes de su muerte. El primero de ellos pagaría el impuesto por los porcentajes más elevados previstos en el artículo 107.4 de la LRHL, mientras que el segundo no pagaría nada porque la transmisión estaría no sujeta al impuesto.

La situación anterior se produciría a pesar de que ambos han experimentado un mismo incremento de valor y, en este sentido, pagarán idéntica cuota tributaria en el ISD. Aunque no se llegara a esta situación límite, resulta evidente que el tiempo en el que el causante ha tenido en su patrimonio un bien inmueble no puede ser el criterio que se utilice para determinar el incremento de valor que experimenta el heredero, cuando se trata de un dato que le resulta ajeno.

La regularización de esta situación anómala debería producirse en una reforma integral del IIVTNU, en el que los sujetos pasivos tributen por los incrementos de valor reales que han experimentado, que, en el caso de las transmisiones y constituciones o transmisiones de derechos reales a título gratuito, pasaría porque se tuviera en cuenta el valor declarado en las escrituras o, en su caso, el valor comprobado a efectos del ISD.

11. ¿Cuáles son las obligaciones formales de los sujetos pasivos del IIVTNU? ¿Cuáles son las actuaciones que desarrolla la Administración tributaria que gestiona el impuesto?

En virtud de lo dispuesto en el artículo 98.1 de la LGT las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria. En desarrollo del citado precepto legal en el artículo 110 de la LRHL, con respecto al IIVTNU, se dispone lo siguiente:

- Con carácter general los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

Cuando se trate de actos *inter vivos* el plazo de presentación de la declaración será de treinta días hábiles, mientras que si se trata de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, que será obligatoria para la Administración municipal⁸⁹.

⁸⁹ Consulta de la DGT 5/2015, de 3 de marzo (NFC054099).

A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición, que son las escrituras en las que se fundamenta la transmisión de los terrenos o la constitución o transmisión de los derechos reales de goce limitativos de dominio. En algunas ocasiones se solicita la presentación del último recibo del IBI, en el que consta el valor catastral del terreno, aunque este es un documento que no debería solicitarse, pues ya obra en la Administración municipal⁹⁰.

- Los ayuntamientos están facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de la misma dentro de los plazos citados anteriormente, aunque solo se aplicará en los ayuntamientos que lo hayan previsto de forma expresa en la correspondiente ordenanza fiscal del impuesto, sin que pueda ser aplicado en ningún otro supuesto⁹¹.

Las autoliquidaciones tributarias se presentarán en los mismos plazos previstos en el artículo 110.2 de la LRHL para la presentación de las declaraciones tributarias del impuesto, distinguiendo si se trata de actos entre vivos o por causa de muerte.

En el artículo 110.7 de la LRHL se dispone que los notarios advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar la correspondiente declaración o autoliquidación por el impuesto y sobre las responsabilidades en que pueden incurrir por su falta de presentación.

En los supuestos en los que los sujetos pasivos del impuesto presentan la correspondiente declaración tributaria, el ayuntamiento correspondiente o la entidad que ejerza la gestión tributaria por delegación practicará la liquidación del impuesto, que notificará íntegramente al sujeto pasivo, en los términos previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT, con indicación del plazo de ingreso de la deuda tributaria y los recursos que procedan.

La liquidación tributaria, de acuerdo con el artículo 101.1 de la LGT, es el acto resolutorio mediante el cual se realizan las operaciones de cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con la normativa del impuesto, sin que la Administración tributaria se encuentre obligada a realizarla conforme a los datos consignados por los obligados tributarios en las declaraciones tributarias.

En los supuestos en los que se ha practicado la liquidación según los datos proporcionados por el contribuyente, no es posible la posterior comprobación y regularización

⁹⁰ Artículos 28.2 y 53.1 d) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

⁹¹ Consulta de la DGT V2269/2018, de 1 de agosto (NFC069792).

del impuesto por la inspección municipal, por no tratarse de una autoliquidación, sino que el ayuntamiento debería proceder por el trámite de la revisión de oficio de sus propios actos⁹².

La liquidación del impuesto debe realizarse teniendo en cuenta el valor catastral vigente al momento del devengo, que es un dato predeterminado y en los supuestos en que existen ponencias de valores que no reflejen de forma adecuada modificaciones de planeamiento anteriores al devengo del impuesto, se ha de practicar una liquidación provisional del impuesto con arreglo al valor que tuviera en ese momento, sin perjuicio de que posteriormente se practique una liquidación definitiva con el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, aunque refiriendo dicho valor catastral al momento del devengo, mediante la aplicación a la inversa de los coeficientes de actualización fijados en las Leyes de presupuestos generales del Estado⁹³, siempre que se hayan notificado a los sujetos pasivos los nuevos valores catastrales y hubieran podido presentar las correspondientes reclamaciones económico-administrativas contra estos valores⁹⁴.

Existe una doctrina constante del TS, en el sentido de considerar que la falta de notificación al sujeto pasivo de las liquidaciones del impuesto o su notificación defectuosa determina la nulidad de los trámites ulteriores, debiendo apreciarse de oficio, incluso en los supuestos en los que no se hubiera alegado en vía administrativa, circunstancia que obliga a reponer el procedimiento al citado trámite⁹⁵.

La notificación de la liquidación tributaria consiste en una comunicación formal del acto administrativo, del que depende su eficacia y constituye una garantía para el sujeto pasivo del impuesto, en la medida en que le permite tener un conocimiento exacto de su contenido y puede presentar los recursos que estime convenientes, al tiempo que interrumpe el plazo de prescripción de la deuda tributaria⁹⁶.

⁹² SSTSJ de Madrid de 19 de enero de 2016 (rec. núm. 590/2015 –NFJ062669–) y de 18 de marzo de 2016 (rec. núm. 510/2015 –NFJ063255–).

⁹³ Consultas de la DGT V0291/2014, de 6 de febrero (NFC050350), y V1009/2009, de 7 de mayo (NFC033321); SSTSJ de Cataluña de 29 de abril de 2013 (rec. núm. 122/2012 –NFJ051831–); de Castilla y León de 14 de septiembre de 2010 (rec. núm. 71/2010 –NFJ040982–) y de 21 de abril de 2014 (rec. núm. 9/2014 –NFJ055087–).

⁹⁴ SSTS de 25 de mayo de 2012 (rec. núm. 69/2010 –NFJ047772–) y de 12 de enero de 2008 (rec. núm. 4/2007 –NFJ028085–); SSTSJ de la Comunitat Valenciana de 3 de julio de 2013 (rec. núm. 33/2012 –NFJ052226–) y de Madrid de 20 de septiembre de 2012 (rec. núm. 623/2012 –NFJ049986–).

⁹⁵ SSTS de 6 de marzo de 1997 (NFJ005137), de 18 de noviembre de 1996 (rec. núm. 8365/1991 –NFJ004830–) y de 11 de septiembre de 1995.

⁹⁶ SSTSJ de Madrid de 2 de marzo de 2002 (rec. núm. 382/1998 –NFJ013199–) y de Cataluña de 2 de julio de 2010 (rec. núm. 166/2009 –NFJ040931–).

La liquidación tributaria que realice la Administración tributaria municipal o la que la ejerza por delegación debe practicar la liquidación tributaria dentro del plazo de cuatro años, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con los artículos 66 a) y 67.1 de la LGT⁹⁷.

En los supuestos en los que esté establecido el sistema de autoliquidación será el sujeto pasivo el que determine la deuda tributaria, de forma que la Administración tributaria municipal o la que ejerce la competencia por delegación las revisará posteriormente, a través de verdaderos actos administrativos de gestión tributaria, naturaleza jurídica que no tienen las autoliquidaciones⁹⁸.

En los supuestos en los que los ayuntamientos hayan establecido en las ordenanzas fiscales del IIVTNU el sistema de autoliquidación, este sistema debe ser utilizado por todos los sujetos pasivos del impuesto, que no puede optar por la presentación de una declaración tributaria y la posterior liquidación por el ayuntamiento, pues no es posible dejar en suspenso una disposición de carácter general y supondría una actuación arbitraria respecto a los demás contribuyentes, sin perjuicio de la obligación que tiene la Administración tributaria municipal de informar y orientar a los contribuyentes sobre los requisitos técnicos o jurídicos que las normas exijan⁹⁹.

Cuando la Administración tributaria haya aprobado modelos normalizados para formular las autoliquidaciones tributarias, los sujetos pasivos deben utilizarlos para el cumplimiento de su obligación tributaria, sin perjuicio de que pueda acompañar cualquier otro documento o justificante que estime oportuno para la defensa de sus intereses¹⁰⁰.

Las autoliquidaciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos pueden ser revisadas por la Administración tributaria municipal, aunque solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de los criterios establecidos en la LRHL y en la ordenanza fiscal del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas, salvo en los supuestos en los que se haya probado por el sujeto pasivo que no se ha producido un incremento del valor de los terrenos, en los que no procede realizar la liquidación, pues no se ha producido el hecho imponible del impuesto¹⁰¹.

En estos supuestos la Administración tributaria practica una liquidación definitiva en el marco del procedimiento inspector, previa comprobación e investigación de la totalidad de

⁹⁷ Consultas de la DGT V2216/2013, de 5 de julio (NFC048461), y V1665/2011, de 27 de junio (NFC041890).

⁹⁸ STS de 29 de septiembre de 2000 (rec. núm. 7684/1995 –NFJ011278–).

⁹⁹ STSJ de Galicia de 18 de enero de 2002 (rec. núm. 9111/1997 –NFJ012711–).

¹⁰⁰ Consulta de la DGT 12/2013, de 17 de mayo (NFC047847).

¹⁰¹ STC 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176).

los elementos de la obligación tributaria, teniendo en cuenta que no se encuentre obligada a ajustarse a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones realizadas, de acuerdo con lo que se dispone en el artículo 101 de la LGT.

Con carácter general, tanto en los supuestos en los que se debe presentar una declaración tributaria, como cuando se debe presentar una autoliquidación, en garantía de los contribuyentes, los ayuntamientos pueden establecer dos vías para su presentación: una primera vía que sería por vía telemática para aquellos sujetos pasivos que dispongan de certificado de firma digital, y una segunda vía, para aquellos sujetos pasivos que no dispongan de este certificado o, aun disponiendo del mismo, no lo utilicen por cualquier circunstancia, que pueden presentarse en las oficinas municipales, donde se les cumplimentará el modelo de autoliquidación¹⁰².

En relación con las obligaciones formales establecidas en el IIVTNU hay que hacer mención a las que deben llevar a cabo las siguientes personas, que no ostentan la condición de sujetos pasivos del impuesto:

- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio que se hayan producido por negocio jurídico entre vivos a título lucrativo, que son las donaciones, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.
- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

En estos supuestos las citadas personas deben comunicar a los ayuntamientos la realización del hecho imponible del impuesto, de acuerdo con el artículo 110.6 de la LRHL, con la finalidad de garantizar que la Administración tributaria pueda practicar la correspondiente liquidación tributaria.

Las obligaciones de información en el IIVTNU se completan con las siguientes que se establecen para los notarios en el artículo 110.7 de la LRHL:

- Estarán obligados a remitir al ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad.

¹⁰² Consulta de la DGT V2269/2018, de 1 de agosto (NFC069792).

- También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados, comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas.

En este contexto, en numerosos ayuntamientos se están practicando las liquidaciones del IIVTNU sobre la base de la información que facilitan los notarios, sin necesidad de que los sujetos pasivos presenten las preceptivas declaraciones tributarias o autoliquidaciones.

12. ¿Qué recursos se pueden presentar para impugnar una liquidación tributaria del IIVTNU y qué plazos?

La titularidad de las competencias de liquidación de los tributos municipales están asignadas con carácter general a los ayuntamientos, de acuerdo con lo que se dispone en el artículo 106.3 de la LBRL¹⁰³, sin perjuicio de que pueden delegarlas en la comunidad autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas, generalmente las diputaciones provinciales, de acuerdo con lo que se establece en el artículo 7 de la LRHL, en los supuestos en los que carezcan de medios personales y materiales para desarrollarla¹⁰⁴.

En la determinación de los recursos que se pueden interponer contra una liquidación del IIVTNU y de los plazos establecidos, hay que tener en cuenta las siguientes circunstancias:

- La Administración pública que ejerza las competencias de liquidación, en la medida en que puede ser el propio ayuntamiento u otra Administración pública en la que haya delegado la competencia.
- En el supuesto de que la competencia de liquidación sea ejercida por el ayuntamiento, la circunstancia de si se trata o no de un municipio de gran población.
- En los supuestos en los que la competencia de liquidación tributaria esté asumida por los ayuntamientos la circunstancia de si se ha establecido o no el sistema de autoliquidación, de acuerdo con el artículo 110.4 de la LRHL.

En el supuesto de que las competencias de liquidación tributaria se hayan delegado en una diputación provincial o en otra entidad local de ámbito superior, hay que tener en cuenta que en el artículo 7.3 de la LRHL se dispone que los actos de gestión que se realicen en el ejercicio de una delegación de competencias de gestión tributaria serán impug-

¹⁰³ Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

¹⁰⁴ SSTS de 7 de enero de 1996 y de 29 de noviembre de 1995 (NFJ004160).

nados con arreglo al procedimiento que corresponda al ente gestor y, en último término, ante la jurisdicción contencioso-administrativa¹⁰⁵.

En estos supuestos se podrá interponer el recurso de reposición, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la LRHL, ante el mismo órgano que dictó el acto de liquidación tributaria en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto cuya revisión se solicita. Hay que tener presente que en estos supuestos no puede establecerse el sistema de autoliquidación, que solo pueden establecerlo los ayuntamientos, de acuerdo con el artículo 110.4 de la LRHL.

Contra la resolución del recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso y en la medida en que la resolución que se dicte pone fin a la vía administrativa, se podrá interponer por los interesados directamente el recurso contencioso-administrativo.

Cuando la entidad delegada fuera una comunidad autónoma, la revisión de los actos de liquidación tributaria se ajustará a los procedimientos que se hayan previsto en las correspondientes normas autonómicas¹⁰⁶. En estos supuestos cada comunidad autónoma puede establecer las especialidades que considere convenientes, aunque, con carácter general, se presenta el recurso de reposición, que tiene carácter potestativo y posteriormente la reclamación económico-administrativa contra la resolución del recurso de reposición o, en su lugar, si este no se ha interpuesto. Con posterioridad se puede presentar el recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la reclamación económico-administrativa.

En los supuestos en los que la competencia de liquidación tributaria sea ejercida directamente por los ayuntamientos y no se haya establecido el sistema de autoliquidación, se pueden dar dos situaciones:

- Si se trata de un municipio de gran población, de acuerdo con el artículo 121 de la LBRL, se podrá interponer el recurso de reposición con carácter potestativo y contra la resolución de este recurso o, en su lugar, se podrá presentar la reclamación económico-administrativa prevista en el artículo 137.2 de la LBRL ante los tribunales económico-administrativos municipales.

La reclamación económico-administrativa se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, de acuerdo con el artículo 235.1 de la LGT y contra su resolución, que pone fin a la vía administrativa, solo cabrá la interposición del recurso contencioso-administrativo.

- En el resto de municipios españoles, que no ostentan la condición de municipios de gran población, únicamente se podrá presentar el recurso de reposición previsto en

¹⁰⁵ Consulta de la DGCHT de 1 de septiembre de 1999 (NFC009489).

¹⁰⁶ Véase nota anterior.

el artículo 14 de la LRHL, que será obligatorio y se presentará ante el mismo órgano que dictó el acto de liquidación tributaria en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto cuya revisión se solicita.

El recurso de reposición pone fin a la vía administrativa y contra su resolución solo podrá interponerse el recurso contencioso-administrativo en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la notificación de la resolución expresa del recurso de reposición o de su resolución tácita por silencio administrativo, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de su presentación, conforme se dispone en el artículo 14.2 l) de la LRHL¹⁰⁷.

En los supuestos en los que la competencia de liquidación tributaria sea ejercida directamente por los ayuntamientos y se haya establecido el sistema de autoliquidación, los recursos se interpondrán frente a eventuales actuaciones de la Administración tributaria municipal de verificación y comprobación, practicando las liquidaciones que procedan, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.2 de la LGT.

En estos supuestos se interpondrá con carácter general el recurso de reposición en el plazo de un mes contado desde el acto de notificación de la liquidación tributaria practicada por la Administración tributaria municipal o, en su caso, la reclamación económico-administrativa, si se trata de un municipio de gran población.

Con independencia de las consideraciones anteriores, que se refieren a las situaciones más ordinarias, el contribuyente podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación, que deberá presentarse antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT¹⁰⁸.

Hay que hacer notar que, con ocasión de la impugnación de las liquidaciones tributarias del IIVTNU, no pueden impugnarse cuestiones relativas a la delimitación del suelo de naturaleza urbana, elaboración y aprobación de las ponencias de valores, aprobación de la fijación, revisión, modificación y actualización de los valores catastrales, pues son cuestiones integradas en la gestión catastral del IBI que son competencia del catastro inmobiliario¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Artículo 46.1 y 4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

¹⁰⁸ El procedimiento para la tramitación de las rectificaciones de las autoliquidaciones se recoge en los artículos 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

¹⁰⁹ SSTSJ de Cataluña de 18 de julio de 2016 (rec. núm. 20/2016 –NFJ064282–), de Aragón de 23 de junio de 2010 (rec. núm. 193/2008 –NFJ041017–) y de Andalucía de 27 de febrero de 2007 (rec. núm. 4586/1997 –NFJ033647–).

La única excepción a esta regla es cuando los valores catastrales resultantes de los procedimientos de valoración colectiva de carácter general no hayan sido notificados individualmente a los sujetos pasivos, puesto que la liquidación del IIVTNU tiene como presupuesto fáctico el valor catastral¹¹⁰, que no puede aplicarse en este impuesto si no ha sido notificado al sujeto pasivo¹¹¹.

En relación con la posibilidad de que puedan impugnar las liquidaciones tributarias las personas que hayan asumido contractualmente la obligación de pago del impuesto, existe una doctrina jurisprudencial y una doctrina administrativa recientes que admiten esta posibilidad, en la medida en que sus intereses legítimos y directos resultan afectados por la liquidación del impuesto¹¹², aunque hay jurisprudencia que no admite esta posibilidad, pues los convenios entre particulares solo producen efectos entre las partes y solo los pueden hacer valer en el ámbito civil¹¹³.

Referencias bibliográficas

Suárez Pandiello, J., Bosch Roca, N., Pedraja Chaparro, F., Rubio Guerrero, J. J. y Utrilla de la Hoz, A. (2008). *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*. Salamanca: Federación Española de Municipios y Provincias. Recuperado de <<http://femp.femp.es/files/566-578-archivo/HACIENDAS%20LOCALES%20RADIOGRAFIA.pdf>>.

¹¹⁰ SSTS de 12 de enero de 2008 (rec. núm. 4/2007 –NFJ028085–) y de 20 de diciembre de 2004 (rec. núm. 3709/1999 –NFJ020269–); STSJ de la Comunitat Valenciana de 3 de julio de 2013 (rec. núm. 33/2012 –NFJ052226–).

¹¹¹ STS de 25 de mayo de 2012 (rec. núm. 69/2010 –NFJ047772–); SSTSJ de Cataluña de 15 de mayo de 2015 (rec. núm. 258/2013 –NFJ059514–) y de Madrid de 6 de abril de 2010 (rec. núm. 1547/2009 –NFJ039650–).

¹¹² STS de 13 de mayo de 2010 (rec. núm. 296/2005 –NFJ038990–) y de 13 de marzo de 1987 (NFJ061864); STSJ de Madrid de 5 de octubre de 2017 (rec. núm. 165/2017 –NFJ069343–), de 22 de diciembre de 2015 (rec. núm. 155/2015 –NFJ062670–) y de 24 de abril de 2002 (rec. núm. 26/2002 –NFJ014918–); Consulta de la DGT V0549/2017, de 2 de marzo (NFC064066).

¹¹³ SSTSJ de Andalucía de 21 de noviembre de 2016 (rec. núm. 673/2016 –NFJ065553–) y de Madrid de 16 de febrero de 2002 (rec. núm. 2286/1997 –NFJ012584–).



Propuestas de diferenciación entre patrimonio neto y pasivo tras la resolución del ICAC

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Profesor de la Universidad Complutense de Madrid

Este trabajo ha obtenido un accésit del **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 Osma, 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

El 5 de marzo de 2019, el ICAC emitió una resolución por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

La resolución del ICAC, continuando con lo establecido en el PGC, no aplica completamente los criterios económicos a la diferenciación entre patrimonio neto y pasivo, pues tanto en su terminología como en su concepción, realiza un tratamiento equidistante entre los criterios jurídicos y económicos. Esta investigación pretende solventar las deficiencias de la resolución en el tratamiento contable de las emisiones de acciones. Para ello intentará aplicar de forma rigurosa el principio de fondo económico sobre la forma jurídica.

El artículo concluye desarrollando la resolución del ICAC, especificando detalladamente las figuras que deben ser contabilizadas como pasivos financieros; esto permite obtener una calificación concreta para cada una de las figuras, cosa que no realiza la resolución del ICAC.

Palabras clave: patrimonio neto; acciones privilegiadas; acciones rescatables.

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

Cómo citar: Villacorta Hernández, M. Á. (2019). Propuestas de diferenciación entre patrimonio neto y pasivo tras la resolución del ICAC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 175-204.



Proposals for differentiation between net and liabilities after the ICAC resolution

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Abstract

On March 5, 2019, the ICAC issued a resolution that develops the criteria for the presentation of financial instruments and other accounting aspects related to the regulation of capital companies.

The ICAC resolution, continuing with of the PGC, does not fully apply the economic criteria to the differentiation between net and liabilities, because both in its terminology and in its conception, it performs an equidistant treatment between legal and economic criteria. This research aims to resolve the deficiencies of the Resolution in the accounting treatment of share issues. To do this, it will try to rigorously apply the principle of substance over form.

The article concludes by developing the ICAC resolution, specifying in detail the figures that should be accounted for as financial liabilities. This allows to obtain a specific qualification for each of the figures, matter that does not realize the resolution of the ICAC.

Keywords: net; privileged shares; redeemable shares.

Citation: Villacorta Hernández, M. Á. (2019). Propuestas de diferenciación entre patrimonio neto y pasivo tras la resolución del ICAC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 175-204.



Sumario

1. Introducción
 2. Presentación de los instrumentos financieros en la resolución del ICAC
 - 2.1. Regulación de las acciones y participaciones ordinarias en la resolución del ICAC
 - 2.2. Regulación de las acciones y participaciones privilegiadas en la resolución del ICAC
 - 2.3. Regulación de las acciones rescatables en la resolución del ICAC
 3. Propuesta de diferenciación entre instrumentos de neto y pasivo
 - 3.1. Privilegiadas en el rescate
 - 3.2. Privilegiadas en el derecho a participar de las ganancias
 4. Propuesta de introducción de subcuentas y su presentación en los estados financieros
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

El 5 de marzo de 2019, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, 2019) emitió la resolución (basada en el Proyecto de Resolución de 11 de abril de 2018) por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital. La resolución desarrolla los criterios de presentación de los instrumentos financieros (tales como acciones, participaciones y obligaciones) en sintonía con la normativa internacional adoptada por la Unión Europea (NIC-UE 32: Instrumentos financieros. Presentación).

La resolución será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020 (un año más tarde de lo establecido en el Proyecto de Resolución).

La resolución del ICAC, continuando con lo establecido en el Plan General de Contabilidad (PGC), no aplica completamente los criterios económicos a la diferenciación entre patrimonio neto y pasivo, pues tanto en su terminología como en su concepción, realiza un tratamiento equidistante entre los criterios jurídicos y económicos. Esto le lleva a utilizar términos con un claro matiz jurídico como «fondos propios» o «instrumento de patrimonio» sin plantearse una terminología económica distinta. De la misma forma, le lleva a considerar como «instrumento financiero compuesto» a algunas emisiones de acciones, con la consiguiente contabilización separada de sus componentes («desde la fecha de reconocimiento inicial la sociedad deberá distribuir el importe recibido entre el componente de pasivo y el de patrimonio»). Además de los inconvenientes de interpretación de un registro separado de un título en pasivo exigible y no exigible, existe un problema de coherencia porque es difícil pensar que ninguna acción es exclusivamente un instrumento de pasivo financiero, pues las características de rescate y remuneración pueden hacer que un instrumento financiero con naturaleza de acción tenga las mismas características económicas que la deuda más tradicional.

Esta equidistancia tiene su origen en una herencia mercantil de la legislación contable española que queda materializada en la redacción del marco conceptual del PGC: «en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica» (PGC 2007, 3). La resolución continúa con esa equidistancia: «teniendo en cuenta la realidad económica y no solo la forma jurídica» (ICAC, 2019, art. 5), y «atendiendo a la realidad económica y jurídica de la operación» (ICAC, 2019, art. 12.4). Todas las redacciones del ICAC equilibran el fondo económico y la forma jurídica, no estableciendo de forma precisa una prevalencia del fondo sobre la forma (*substance over form*), definida expresamente en el primer marco conceptual del IASB (1989, 35).

Esta investigación pretende solventar las deficiencias de la resolución en el tratamiento contable de las emisiones de acciones. Para ello intentará aplicar de forma rigurosa el principio de fondo económico sobre la forma jurídica, lo que supone centrarse en: a) interpretar las aportaciones de los accionistas en función de los acuerdos contractuales, b) entender las aportaciones de los socios como recursos externos a la sociedad, y no basándose en recursos propios y otros ajenos, y c) considerar a las acciones privilegiadas como instrumentos financieros.

Tras una introducción, el artículo incluye un primer apartado con los contenidos incorporados en la resolución del ICAC. El segundo epígrafe recoge las propuestas de esta investigación para mejorar el registro de las diferentes emisiones, dejando para el tercer epígrafe las propuestas para mejorar su presentación. El artículo termina con dos tipos de conclusiones. Por un lado, desarrolla la resolución del ICAC, especificando detalladamente las figuras que deben ser contabilizadas como pasivos financieros; esto permite obtener una calificación concreta para cada una de las figuras, cosa que no realiza la resolución del ICAC. Por otro lado, propone corregir la contabilización separada de las emisiones normalizadas con rasgos mixtos, porque esta separación no es necesaria y, sin embargo, dificulta la interpretación de los estados financieros.

2. Presentación de los instrumentos financieros en la resolución del ICAC

En el capítulo I de la resolución se incluyen los criterios generales para la presentación de instrumentos financieros y, en particular, las definiciones de pasivo e instrumento de patrimonio con el objetivo de poder juzgar cuándo el importe recibido a título de capital social o por causa de la emisión de otros instrumentos financieros debe mostrarse en los fondos propios o en el pasivo del balance.

En las sociedades capitalistas, el socio capitalista percibe un dividendo proporcional a su aportación al capital social, previo acuerdo de la junta general, y no tiene un derecho incondicional a recuperar la aportación realizada. Sin embargo, en otras ocasiones, los instrumentos financieros emitidos por la sociedad otorgan al inversor el derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero (atendiendo a diversas motivaciones, por ejemplo, en unos casos para dar respuesta a la singularidad de algunas sociedades de responsabilidad limitada, de base más personalista, que confieren al socio un derecho incondicional de separación; y en otras, por ejemplo, en la sociedad cotizada, para dotar a estos operadores económicos de una modalidad de financiación más atractiva para el inversor).

Como consecuencia de una evolución normativa en que se ha puesto de manifiesto una acusada tendencia hacia la convergencia tipológica (aproximación del tipo de anónima al de limitada) y en favor de la autonomía de la voluntad y de la autorregulación, estos problemas son cada vez más habituales en méritos de los pactos lícitos sobre las prestaciones

accesorias, el derecho de separación, exclusión, cláusulas de venta/compra obligatorias a cargo de los socios, etcétera. En tales casos, la totalidad o una parte del importe recibido por la sociedad a cambio de la emisión de los instrumentos financieros debe mostrarse en el pasivo del balance, al margen de que la citada aportación se haya realizado a título de capital social.

El artículo 8 de la resolución regula las aportaciones de los socios al capital social. En él se establece que las participaciones sociales creadas en la sociedad de responsabilidad limitada y las acciones emitidas en la sociedad anónima se presentarán en el patrimonio neto o en el pasivo del balance de acuerdo con el criterio de clasificación establecido en el artículo 5 de la resolución, donde se recogen los criterios de presentación de los instrumentos financieros. El artículo 5 establece que la sociedad clasificará los instrumentos financieros emitidos o creados, en el momento de su reconocimiento inicial, en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, como un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio, de acuerdo con las definiciones incluidas en el artículo 3 de la resolución.

El ICAC especifica una ubicación distinta para las emisiones clasificadas como patrimonio neto y otra para las clasificadas como pasivo financiero.

El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones sociales clasificado como patrimonio neto se presentará en los epígrafes A-1.I. «Capital» y A-1.II. «Prima de emisión», siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento con anterioridad al plazo establecido en la ley para la formulación de las cuentas anuales. En caso contrario, figurarán en la partida 5. «Otros pasivos financieros» o 3. «Otras deudas a corto plazo», ambas del epígrafe C.III. «Deudas a corto plazo» del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente (ICAC, 2019, art 8.2).

El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones sociales clasificado como pasivo financiero se presentará en un epígrafe específico del balance que deberá crearse a tal efecto, tanto en el pasivo no corriente como en el corriente, denominado «Deuda con características especiales a largo plazo» y «Deuda con características especiales a corto plazo», respectivamente (ICAC, 2019, art 8.3).

2.1. Regulación de las acciones y participaciones ordinarias en la resolución del ICAC

El artículo 11 de la resolución establece el tratamiento contable de las acciones y participaciones ordinarias o comunes. Las acciones y participaciones comunes no atribuyen al socio un derecho incondicional (en el Proyecto de Resolución aparecía definido como «incondicional o contingente»), pero exigible, a recibir efectivo u otro activo financiero y, en consecuencia, el reparto de las ganancias acumuladas es discrecional. Del mismo modo,

con carácter general, la sociedad no está obligada a devolver el patrimonio aportado, o ese compromiso solo surgirá si previamente se produce un suceso que la sociedad controla, como son los supuestos de separación o exclusión del socio. Hasta ese momento, el derecho del socio es una pura y simple expectativa de derecho sin sustancia jurídica equiparable a la de un verdadero derecho de crédito y, en consecuencia, no origina desde un punto de vista contable el reconocimiento de un pasivo.

Por tanto, las acciones y participaciones comunes se clasifican como instrumentos de patrimonio y se presentan en el patrimonio neto.

2.2. Regulación de las acciones y participaciones privilegiadas en la resolución del ICAC

El artículo 12 de la resolución regula las acciones y participaciones con privilegio. Las sociedades de capital, con las formalidades prescritas para la modificación de los estatutos, pueden crear participaciones sociales y emitir acciones que confieran algún privilegio frente a las comunes.

Los instrumentos se clasifican como instrumentos de patrimonio, y se presentan en el patrimonio neto, si el privilegio de las acciones o participaciones consiste:

- a) En el derecho a un dividendo preferente, siempre y cuando está condicionado al previo acuerdo de un dividendo ordinario, y siempre que estos instrumentos no sean acreedores de otro privilegio que pudiera originar una obligación en la sociedad de entregar efectivo u otro activo financiero.
- b) En el derecho a obtener el reembolso de su valor, en caso de liquidación, antes de que se distribuya cantidad alguna a los restantes accionistas o partícipes, o
- c) En no quedar afectadas por la reducción del capital social por pérdidas, cualquiera que sea la forma en que se realice, sino cuando la reducción supere el valor nominal de las restantes acciones o participaciones sociales contabilizadas como instrumentos de patrimonio.

Por el contrario, si las acciones o participaciones gozan de un privilegio incondicional en forma de dividendo mínimo (en el Proyecto de Resolución se ampliaba a que fuese un dividendo mínimo «contingente pero obligatorio»), sea o no acumulativo, las acciones o participaciones sociales se clasificarán como un instrumento financiero compuesto.

En tal caso, en la fecha de reconocimiento inicial, la sociedad deberá distribuir el importe recibido entre el componente de pasivo y el de patrimonio. El componente de pasivo será el valor actual de la mejor estimación de los dividendos preferentes descontados a una

tasa que refleje las evaluaciones del mercado correspondientes al valor temporal del dinero, a los riesgos específicos de la entidad y a las características del instrumento. El espacio temporal a considerar para realizar la estimación será la duración o vigencia del privilegio. A tal efecto, y para las sociedades que no tengan valores admitidos a cotización, salvo mejor evidencia, se tomará el tipo de interés incremental como tasa de descuento; esto es, aquel tipo de interés al que se pudiese refinanciar la entidad en un plazo igual al del flujo de caja que se quiere descontar.

En aplicación del principio de aportación patrimonial efectiva, el valor del pasivo no debe superar el valor del patrimonio recibido.

Por su parte, el tratamiento contable de las acciones y participaciones sin voto aparece en el artículo 13 de la resolución. Con la emisión o creación de las acciones o participaciones sin voto la sociedad asume una obligación por un importe equivalente al valor actual del dividendo mínimo y, por lo tanto, estas acciones o participaciones sociales se clasificarán como un instrumento financiero compuesto. En particular, el dividendo mínimo devengado y no pagado originará, al cierre del ejercicio, el registro de un gasto financiero y del correspondiente pasivo financiero por su valor de reembolso, que se dará de baja con abono a un ingreso financiero en el supuesto de que no se cumplan las circunstancias previstas en la legislación mercantil para poder efectuar el pago.

Por último, a las acciones y participaciones cuyo privilegio es un dividendo con carácter acumulativo, se aplicará el mismo criterio que las acciones sin voto.

2.3. Regulación de las acciones rescatables en la resolución del ICAC

El artículo 14 de la resolución regula el tratamiento contable de las acciones rescatables; no participaciones porque el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), solo permite que sean emitidas por sociedades anónimas. Las acciones rescatables se clasificarán como instrumentos de patrimonio si el rescate solo puede hacerse efectivo a solicitud de la sociedad emisora, siempre y cuando estos instrumentos no sean acreedores de otro privilegio que pudiera originar una obligación en la sociedad de entregar efectivo u otro activo financiero.

En caso contrario, se clasificarán como un pasivo o un instrumento financiero compuesto porque la sociedad no tiene un derecho incondicional a evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero (el Proyecto de Resolución añadía «al margen de que la amortización de las acciones se produzca con cargo a beneficios distribuibles, con el producto de una nueva emisión, o previo cumplimiento de los requisitos establecidos para la reducción de capital social mediante devolución de aportaciones»).

El componente de pasivo será el valor actual de la mejor estimación del importe a reembolsar, con una tasa de descuento que refleje las evaluaciones del mercado correspondientes al valor temporal del dinero y a los riesgos específicos de la entidad. Si las acciones son reembolsables en cualquier fecha a solicitud del inversor, el valor inicial del pasivo será equivalente al valor de emisión.

En el caso de las acciones rescatables se observa claramente como la resolución presenta las dos indefiniciones. Por un lado, no especifica las características que debe cumplir una acción rescatable para que se convierta en pasivo financiero. Por el otro, solo permite considerar a las acciones rescatables como instrumentos de patrimonio o considerarlos instrumentos compuestos con una contabilidad separada.

3. Propuesta de diferenciación entre instrumentos de neto y pasivo

En este epígrafe se pretende resolver el problema de la identificación de los títulos clasificándolos en función del criterio económico en vez de en el jurídico. Para ello es necesario: a) interpretar las aportaciones de los accionistas en función de los acuerdos contractuales, b) entender las aportaciones de los socios como recursos externos a la sociedad y c) considerar a las acciones privilegiadas como instrumentos financieros.

El concepto jurídico para diferenciar la masa de pasivo se deriva del criterio de propiedad; así, unos recursos se consideran entregados por sujetos propietarios de la empresa y otros por agentes externos a ella. El concepto económico se debe alejar del concepto de propietario de la sociedad (de ahí provienen términos como «fondos propios» o «instrumento de patrimonio»), acercándose a una diferenciación basada en los acuerdos contractuales.

Atendiendo a la prevalencia de los criterios económicos los accionistas ordinarios tienen derecho a recibir su remuneración, no porque sean los propietarios de la empresa, sino porque son los titulares de un instrumento contractual de determinadas características. La empresa es una unidad con personalidad propia y diferente de los sujetos que la integran (principio de entidad), ya que, aunque los intereses de alguno de ellos puedan coincidir en algún momento del tiempo con los de la empresa, no son siempre necesariamente los mismos. La empresa como entidad independiente de los acreedores, proveedores, accionistas ordinarios y accionistas privilegiados, necesita registrar los derechos y obligaciones que genera su relación con ellos. Las aportaciones de estos sujetos no deben estar divididas en recursos pertenecientes al interior de la empresa (acciones) y otros de fuera de la empresa (deudas), sino que todos deberán ser concebidos como recursos obtenidos externamente a la unidad empresarial.

Una vez abandonados los criterios jurídicos como la propiedad, y aceptadas todas las formas de financiar la empresa como externas a ella, proponemos considerar a cada una de las fuentes de financiación de la sociedad como instrumento financiero.

De la definición de instrumentos financieros del PGC 2007 (NRV 9.^a 4), PGC Pymes (NRV 11.^a), FASB (1990a, 6) e IASB (1998a, 4; 1998b, 5), podemos concluir que las deudas, empréstitos, acciones ordinarias y acciones privilegiadas son instrumentos financieros, ya que representan la obligación de un emisor de entregar riqueza u otro instrumento financiero a otro sujeto cumpliendo una serie de condiciones contractuales. Analizando las definiciones de los instrumentos financieros identificamos tres figuras: por un lado, el activo financiero, y como contrapartida a este, un pasivo financiero o un instrumento de participación en el pasivo no exigible de la sociedad emisora, que por deducción debería denominarse neto financiero.

Estas definiciones señalan intrínsecamente una clasificación de los instrumentos financieros basada en los derechos que conceden al titular. Así, diferenciamos los instrumentos de pasivo financiero de los instrumentos de neto financiero. Los instrumentos de pasivo financiero son la representación en el pasivo de la sociedad emisora de la aportación de un activo financiero que concede a su titular un derecho a recibir riqueza del emisor según lo establecido en el contrato, siempre que no sea un derecho sobre el pasivo no exigible de la sociedad emisora. Por el contrario, los netos financieros son la representación en el pasivo de la sociedad emisora de la aportación de un activo financiero que contractualmente concede al titular un derecho sobre los pasivos no exigibles de la sociedad emisora.

Preferimos denominar «neto financiero» a lo que el PGC 2007 y el PGC Pymes denominan «instrumentos de patrimonio»; el FASB, «evidencia del interés de propietario», y el IASB, «instrumento de neto patrimonial», para eliminar su connotación de propiedad jurídica, otorgándole un significado financiero.

Para diferenciar un pasivo financiero de un instrumento de neto financiero, la característica clave es la existencia contractualmente de una obligación incondicional, que recae sobre una de las partes implicadas en el instrumento financiero (el emisor), consistente en entregar dinero u otro instrumento financiero a la otra parte (el tenedor), bajo condiciones que son potencialmente desfavorables para el emisor. Cuando tal obligación contractual existe, el instrumento cumple la definición de pasivo financiero. Por su parte, un instrumento de neto financiero es un instrumento financiero que no genera contractualmente para el emisor la obligación incondicional de entregar dinero u otro activo financiero o intercambiarlo por otro instrumento financiero, en condiciones que le son potencialmente desfavorables (entregar riqueza), hasta el momento de la extinción, donde se ejercerá el derecho de participación sobre los pasivos no exigibles. En el neto financiero, aunque el comprador de un instrumento de neto puede tener derecho a recibir una proporción de los eventuales dividendos u otras distribuciones de partidas del pasivo no exigible, el emisor no tiene contractualmente la obligación incondicional de entregarle riqueza hasta el momento de la liquidación de la empresa.

Este criterio de exigibilidad sería el más adecuado para diferenciar las fuentes de financiación, porque supone una coherencia lógica total al diferenciar entre exigibles y no exigibles.

Para priorizar el fondo sobre la forma, los criterios contables deben relacionarse y basarse con los conceptos económicos de pasivo financiero y neto financiero. El pasivo contable está dividido en pasivo exigible (pasivo en las legislaciones del ICAC) y no exigible (patrimonio neto en las legislaciones del ICAC); en el primero, deben contemplarse las fuentes de financiación que obligan contractualmente de forma incondicional a la sociedad emisora a entregar riqueza antes de la finalización de la vida de la empresa, mientras que en el pasivo no exigible se situarán las fuentes de financiación que no obligan a la empresa emisora a entregar riqueza hasta el momento de la liquidación. Esta clasificación permite destinar los pasivos financieros al pasivo exigible, mientras que el neto financiero debe aparecer en el pasivo no exigible. Según esta idea, el pasivo no exigible estará constituido, en un primer momento, por las aportaciones de los titulares de activos financieros que participan contractualmente en el pasivo no exigible de la sociedad emisora, la cual las registrará como un instrumento de neto financiero, para posteriormente irse modificando con las variaciones del pasivo no exigible.

Tras la unión entre los conceptos contables y económicos para registrar las fuentes de financiación, es necesario comparar la concepción económica con la jurídica. En la mayoría de las situaciones la concepción jurídica y económica coincide, es decir, las deudas son pasivos financieros y las acciones ordinarias son netos financieros, pero esta generalidad se rompe con ciertas acciones privilegiadas. Aunque es conocida la conceptualización entre ordinarias y privilegiadas, existe otra alternativa que es el concepto de clase de acciones –establecido en el art. 94 TRLSC– que recoge las emisiones de acciones con más derechos, menos derechos o simplemente diferentes.

Esta investigación pretende identificar los diferentes derechos que pueden poseer las acciones y participaciones privilegiadas y observar los que pueden generar diferencias entre el criterio jurídico y económico. Estudiados todos los derechos de las privilegiadas, observamos que únicamente existen diferencias en dos: en el rescate y en el reparto de beneficios.

En primer lugar, analizamos el derecho de rescate y, posteriormente, las diferentes alternativas sobre el derecho a recibir ganancias, porque permite conseguir una línea argumental lógica.

La resolución del ICAC resolvió adecuadamente la naturaleza de las acciones privilegiadas en otros derechos, porque en ellos coincide la consideración jurídica de acciones y la económica de neto financiero. En concreto explicita las emisiones en las que el privilegio de las acciones o participaciones consiste en el derecho a obtener el reembolso de su valor, en caso de liquidación, antes de que se distribuya cantidad alguna a los restantes accionistas o partícipes; también recoge expresamente las que no quedan afectadas por la reducción del capital social por pérdidas, cualquiera que sea la forma en que se realice, sino cuando la reducción supere el valor nominal de las restantes acciones o participaciones sociales contabilizadas como neto. Estas emisiones deben registrarse como pasivo no exigible –al igual que las acciones comunes u ordinarias–, y así correctamente aparece en la resolución del ICAC.

3.1. Privilegiadas en el rescate

A pesar de la condición jurídica del título –que es claramente de acciones–, la naturaleza de algunas acciones rescatables nos hace suponer que económicamente son más títulos de pasivo exigible que de neto. Entre ellas señalamos:

- Las acciones rescatables con fecha de rescate prefijada poseen semejanzas de tipo financiero con la emisión de un empréstito, porque la empresa emisora deberá entregar a los accionistas una cantidad fija de dinero transcurrido ese periodo.
- Los accionistas que adquieran una acción con carácter rescatable no buscan pertenecer a la empresa de forma duradera, sino que sus títulos nacen con la finalidad de ser amortizados. Salvo que la empresa tenga que dejar de existir por una causa extraordinaria, las acciones rescatables no permanecerán en la empresa para recibir la cuota de liquidación.
- Las acciones rescatables pueden poseer un interés implícito (diferencia entre el precio de venta de la acción y el precio de adquisición) plenamente determinado, lo que es característico de las deudas, por ejemplo, de los empréstitos.
- El neto tiene como finalidad dar garantías a los acreedores sociales de que recibirán las cantidades pendientes de pagar que tiene la empresa con ellos. El TRLSC permite la amortización de acciones rescatables por medio de la disminución de capital y, por tanto, esta parte del capital no puede considerarse como garante de los acreedores. La amortización de las acciones rescatables por medio de una disminución de capital debe ser entendida como el pago de la sociedad a las personas que anteriormente habían aportado recursos a la empresa.

Esto no quiere decir que todas las acciones rescatables deban ser consideradas pasivo exigible, ya que los derechos contractuales de estos son tan amplios que impiden obtener una naturaleza única para todas las emisiones. Por el contrario, debe ser aplicado el criterio de exigibilidad a todas las acciones privilegiadas con derecho de rescate para identificar su naturaleza económica.

La condición que debe cumplir un instrumento financiero para ser considerado pasivo financiero es que el emisor tenga la obligación incondicional de transferir riqueza al tenedor de la acción en un momento anterior a la liquidación de la sociedad; en este caso, si se cumple una serie de condiciones, la empresa emisora no puede negarse a transferir recursos, ya sea por remuneración periódica o por extinción del título. En el otro extremo, las acciones cuyo emisor no tiene la obligación contractual de transferir riqueza a los titulares de las acciones antes del momento de la liquidación deben ser consideradas neto financiero.

Para realizar una clasificación contable adecuada de las acciones rescatables debemos utilizar dos criterios de diferenciación: a) según el sujeto o situación que hace nacer el privilegio y b) según la forma prefijada de rescate.

Para aplicar el criterio de exigibilidad sobre las acciones rescatables, atendiendo al sujeto o situación que hace surgir el privilegio, es necesario evaluar las obligaciones contractuales en cada una de las situaciones.

Las acciones rescatables a opción del emisor son un instrumento de *neto financiero* porque la empresa emisora tiene la potestad (pero no la obligación) de entregar recursos a los titulares, mientras que los titulares no tienen derecho a exigir recursos a la empresa emisora hasta el momento de la liquidación. Solamente surgirá una obligación de transferir activos financieros y, por tanto, constituirá un *pasivo financiero*, cuando el emisor de las acciones ejercite la opción, comunicando formalmente a los accionistas su intención de proceder al rescate de las acciones.

Las acciones rescatables a opción del inversor son un instrumento de *pasivo financiero*, teniendo la condición de exigibles, ya que el titular puede obligar a la empresa emisora a entregarle recursos antes de la fecha de rescate. Una eventual imposibilidad, por parte del emisor, de satisfacer la deuda correspondiente al rescate de la acción preferente, cuando sea requerido contractualmente para ello, ya sea por motivos de falta de fondos o por restricciones legales, no niega el carácter de *pasivo financiero* de la obligación contraída.

Las acciones rescatables a opción de ambos conceden la opción de rescate tanto al emisor como al titular, siendo un caso mixto entre los dos anteriormente citados. Según el criterio de exigibilidad debería ser registrado como *pasivo financiero*, ya que la empresa está obligada a entregar recursos si el titular se lo exige, pero pueden existir dudas derivadas de que el título es un instrumento financiero que comparte características de *pasivo financiero* y de *neto financiero*.

Para reconocer la naturaleza de los instrumentos financieros compuestos, con características de *pasivo financiero* y de *neto financiero*, tenemos tres alternativas: a) considerar su naturaleza por separado, b) considerar su naturaleza según la mayor probabilidad de acaecimiento y c) considerar su naturaleza según la característica predominante.

La primera alternativa es la elegida por FASB (1990b, 9), IASB y CICA (1990, 2042), IASB (1997a, 81; 1998b, 23) y la resolución del ICAC (2019), que son partidarios de la contabilización separada de cada uno de los componentes que integran las figuras contables. El IASB (1998b, 23), al estudiar las acciones rescatables a opción de emisor e inversor, exhorta a que «[...] el emisor de un instrumento financiero que contenga simultáneamente un elemento de *pasivo* y otro de *neto*, contabilice cada parte del instrumento por separado».

La segunda alternativa consiste en contabilizar un instrumento financiero compuesto según la probabilidad de que ocurra un hecho. Esta opción tiene sus antecedentes en el FASB para contabilizar las opciones (FASB, 1989b) y obligaciones convertibles (FASB, 1990b). Para este último caso afirma que «[...] una obligación convertible debe ser reco-

nocida completamente como un pasivo si el vencimiento es más probable que el rescate» (FASB, 1990b, 280). Igualmente, el IASB (1998b, 22) se plantea el registro de las acciones privilegiadas atendiendo a la probabilidad de concurrencia del hecho. Según este organismo, si la probabilidad de que ocurra el hecho es media o alta, debemos considerarlo un pasivo financiero. Si por el contrario el hecho tuviese probabilidad baja de cumplimiento, se debería contabilizar como si fuese un instrumento de neto patrimonial.

La tercera alternativa es observar el rasgo predominante, opción que parece más adecuada con la línea argumental seguida hasta el momento en esta investigación. Aceptando esta opción las acciones rescatables a opción de ambos deben ser consideradas pasivo financiero, ya que, al ser en parte exigibles y no exigibles, la empresa emisora posee la obligación de entregar recursos al titular, en el supuesto de que este ejercite su derecho. Este tratamiento parece más lógico. Por un lado, no obliga a separar el registro de un mismo instrumento en dos componentes, pues conceptualmente la naturaleza contable de un elemento debe ser única. Por otro, no obliga al contable a decidir el nivel de probabilidad de que suceda un acontecimiento, lo cual puede llegar a ser difícil. Considerando el rasgo predominante evitamos parte de la subjetividad del registro.

En las acciones rescatables en una fecha fijada, la empresa emisora está obligada a entregar recursos a los titulares, llegado el momento del rescate, y por ser este un momento anterior a la liquidación de la empresa, el título debe ser considerado pasivo financiero. En este caso tampoco deja de tener el carácter de pasivo financiero ante la eventual imposibilidad, por parte del emisor, de satisfacer la deuda correspondiente al rescate de la acción preferente cuando sea requerido contractualmente para ello, ya sea por motivos de falta de fondos o por restricciones legales.

Una acción con rescate supeditado a que se produzca un evento es un pasivo financiero, ya que, si sucede el hecho, la empresa emisora está obligada a entregar recursos al titular antes de la fecha de liquidación.

El cuadro 1 resume la clasificación de las acciones rescatables atendiendo al sujeto o situación que hace surgir el privilegio.

Cuadro 1. Clasificación de las acciones rescatables atendiendo al sujeto o situación que hace surgir el privilegio

Tipología	Naturaleza contable
Rescatables a opción del emisor	Pasivo no exigible
Rescatables a opción del inversor	Pasivo exigible



Tipología	Naturaleza contable
▶ Rescatables a opción de ambos	Pasivo exigible
Rescatables en una fecha fijada	Pasivo exigible
Rescatables cuando se produzca un hecho determinado	Pasivo exigible
Rescatables a solicitud de un tercero	Pasivo exigible
Rescate sujeto a una condición	Pasivo exigible

Fuente: elaboración propia.

La segunda clasificación consiste en diferenciar las acciones privilegiadas atendiendo a la forma de rescatar prefijada en el contrato.

En el supuesto de que las acciones rescatables tengan prefijado que el rescate sea financiado únicamente con una nueva emisión, la consideración del instrumento financiero como pasivo financiero o neto financiero depende de la naturaleza económica de la emisión con la que se financiará el rescate. Si la nueva obligatoria emisión es un neto financiero, debemos considerar a la emisión original como un neto financiero, por el contrario, si la nueva emisión es un pasivo financiero, el instrumento financiero tendría la misma naturaleza.

La otra posibilidad es que en las acciones rescatables se establezca que el rescate sea financiado únicamente con los recursos propios de la empresa, tanto si supone para la sociedad emisora reducciones de capital como amortizaciones de capital. En este caso, el accionista recibe recursos de la propia empresa sin recurrir a financiación externa, por lo que debemos acudir al criterio del hecho que provoque el rescate para conocer la naturaleza de la emisión.

El único supuesto en el que pueden ocurrir desavenencias entre ambos criterios clasificatorios es una emisión en la que se obligue a financiar la operación con otra emisión y obtengamos una conclusión de la naturaleza en sentido contrario según la situación que hace surgir el rescate. Esta situación debe registrarse como un pasivo financiero, ya que, atendiendo a la característica predominante, consideramos a todas las acciones como instrumentos de neto financiero hasta que obtengamos alguna evidencia de que la empresa está obligada a entregar riqueza al titular antes de la fecha de liquidación.

El cuadro 2 recoge la propuesta de clasificación contable de las acciones rescatables basada en criterios económicos. En ella aparece que deben ser contabilizados como pasivos exigibles las emisiones que contengan alguna o algunas de estas características:

rescatables a voluntad del inversor, a voluntad del inversor y del emisor indistintamente, rescatables a fecha fijada y las que tengan la obligación, por parte de la empresa, de emitir o entregar instrumentos de pasivo financiero en el momento del rescate. Por el contrario, serán pasivo no exigible las acciones privilegiadas rescatables cuyo rescate tenga exclusivamente una de las siguientes características: rescatables a voluntad del emisor y las que posean la obligación, por parte de la empresa, de emitir o entregar instrumentos de pasivo financiero en el momento del rescate.

Cuadro 2. Clasificación contable de las acciones rescatables

	Rescate financiado con recursos propios de la sociedad	Rescate financiado con una nueva emisión de pasivo financiero	Rescate financiado con una nueva emisión de pasivo financiero
Rescatables a opción del emisor	Pasivo no exigible	Pasivo no exigible	Pasivo exigible
Rescatables a opción del inversor	Pasivo exigible	Pasivo exigible	Pasivo exigible
Rescatables a opción de ambos	Pasivo exigible	Pasivo exigible	Pasivo exigible
Rescatables en una fecha fijada	Pasivo exigible	Pasivo exigible	Pasivo exigible
Rescatables cuando se produzca un hecho determinado	Pasivo exigible	Pasivo exigible	Pasivo exigible
Rescatables a solicitud de un tercero	Pasivo exigible	Pasivo exigible	Pasivo exigible
Rescate sujeto a una condición	Pasivo exigible	Pasivo exigible	Pasivo exigible

Fuente: elaboración propia.

3.2. Privilegiadas en el derecho a participar de las ganancias

En este epígrafe se estudia la naturaleza jurídica de los privilegios por diferenciación del derecho a participar en el reparto de las ganancias sociales de las acciones, y entre ellas se encuentran las acciones sin voto y las que tienen un derecho al beneficio acumulativo.

La primera restricción mercantil que debe cumplir una empresa al emitir acciones privilegiadas es la prohibición de crear acciones con derecho a un interés, cualquiera que sea la forma de su determinación (art. 96 TRLSC). Por lo tanto, aunque en los estatutos sociales estuviera recogido, la ley impide el otorgamiento de un interés a una acción.

Una vez identificada esta prohibición, es necesario definir el concepto de interés para el TRLSC. La idea clásica es considerar como interés una remuneración independiente de la existencia de beneficios. La prohibición de la emisión de acciones con un interés pretende evitar que algunos accionistas privilegiados acaparen el beneficio social por la vía indirecta de tener asegurado un interés fijo independiente de los resultados, al igual que la remuneración de las deudas. Los titulares de una deuda poseen un interés, entendido como el derecho de crédito frente a la sociedad, que, con independencia de los resultados sociales, hará efectivo con la garantía explícita del patrimonio presente o futuro de la sociedad (art. 191.1 Código Civil). El interés, al no respetar la concurrencia de beneficio, atenta contra la solvencia patrimonial de la sociedad, permitiendo el desvío de fondos a los socios sin someterse previamente a la disciplina reguladora del pago de dividendos.

Esta idea tradicional debe revisarse al estudiar la remuneración de ciertas acciones con interés, permitidas por la ley, y aceptadas legalmente como acciones. En el ámbito financiero clásico destaca la distinción entre títulos de deuda y acciones, tomando como referencia sus retribuciones típicas: el interés y el dividendo. En la actualidad, el mercado financiero ha desarrollado productos que intentan obtener las ventajas de las acciones y de las deudas en materia de retribución, proponiéndose, por un lado, fórmulas de vincular la retribución del prestamista a la marcha próspera o adversa de la empresa prestataria, y por otro, medios para garantizar un privilegio retributivo mínimo al socio.

El estudio conjunto de la legislación y del mercado nos lleva a afirmar que, en la práctica, se permite la remuneración de ciertas acciones independientemente de la existencia de beneficios, es decir, por medio de un concepto económico interés, aunque jurídicamente se le otorgue la denominación de «dividendo». Esto es debido a que la legislación española mezcla conceptos jurídicos y económicos, al considerar dividendo a toda retribución de las acciones, por lo tanto, jurídicamente será dividendo, y no interés, la remuneración concedida a todas las figuras consideradas como acciones en la legislación española. Así, nunca una acción concederá un interés en términos jurídicos, porque, en caso contrario, el título pasaría a ser deuda, abandonando la consideración de acción.

En definitiva, desde el punto de vista jurídico se debe considerar dividendo toda retribución de los accionistas, e interés toda retribución de una deuda, de tal forma que, si el título es una acción y la ley permite su remuneración, no será legalmente interés, porque si no entraría en contradicción con el artículo 96 del TRLSC. Así que, jurídicamente, la figura que la ley española en cada momento considere acción, tendrá una remuneración denominada «dividendo».

Económicamente serán pasivo no exigible todas las acciones que estatutariamente no posean privilegios sobre los beneficios. En el caso que sí los posean, debemos analizar cada derecho para poder discernir si el título tiene naturaleza económica de pasivo exigible.

Los privilegios sobre el beneficio admitidos jurídicamente en España son los siguientes:

- **Preferencia.** Las acciones preferentes son una clase de acciones que se favorecen de una jerarquía temporal positiva en el reparto de dividendos respecto otras clases. El dividendo preferente ofrece un privilegio de carácter temporal, aunque no cuantitativo, sobre la remuneración.

El artículo 95 del TRLSC establece que:

Quando el privilegio consista en el derecho a obtener un dividendo preferente, las demás participaciones sociales o acciones no podrán recibir dividendos con cargo a los beneficios mientras no haya sido satisfecho el dividendo privilegiado correspondiente al ejercicio. La sociedad, salvo que sus estatutos dispongan otra cosa, estará obligada a acordar el reparto de ese dividendo si existieran beneficios distribuibles.

Lo anterior está regulado para las sociedades no cotizadas, el artículo 498 del TRLSC señala para las cotizadas que:

Quando el privilegio conferido por acciones emitidas por sociedades cotizadas consista en el derecho a obtener un dividendo preferente la sociedad estará obligada a acordar el reparto del dividendo si existieran beneficios distribuibles, sin que los estatutos puedan disponer otra cosa.

La inclusión del concepto de «distribuible» tiene dos consecuencias. La primera es que para retribuir a los accionistas no solo tenemos que esperar a tener beneficios, sino que, además, debemos esperar a tener beneficios una vez deducidas una serie de obligaciones que tiene la sociedad (reservas legales, reservas por fondo de comercio y reservas estatutarias entre otras). La segunda es que para calcular el dividendo a entregar siempre que existan beneficios distribuibles, deben tenerse en cuenta las reservas disponibles por la empresa independientemente de su origen, sean beneficios de este ejercicio o de anteriores, por supuesto, cumpliendo las restricciones sobre el reparto que establece el TRLSC para cualquier dividendo.

Los estatutos habrán de establecer las consecuencias de la falta de pago total o parcial del dividendo preferente, si este tiene o no carácter acumulativo a los ejercicios siguientes en relación con los dividendos no satisfechos, así como los eventuales derechos de los titulares de estas participaciones o acciones privilegiadas con respecto a los dividendos que puedan corresponder a las demás (art. 95 TRLSC).

Una vez todos los accionistas con dividendos preferentes los hayan recibido, los accionistas ordinarios podrán exigir el cobro de su dividendo, pero nunca se podrán distribuir dividendos a las acciones ordinarias en un ejercicio, sin haber satisfecho con anterioridad el dividendo preferente.

La redacción puede ofrecer dudas sobre si la obligatoriedad del reparto, en cuanto existan beneficios repartibles, es solo aplicable a las acciones preferentes, o también se amplía al resto de acciones privilegiadas. No obstante, la redacción de la Comisión de Expertos y de la enmienda n.º 99 del Grupo Parlamentario Catalán en el momento en que se debatía la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de Reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LRLMV), dejó claro que esta preferencia debe ser aplicada a todas las clases de acciones que reconozcan una preferencia en el cobro de la remuneración: preferentes, las que posean un dividendo adicional, las que posean un derecho acumulado y las acciones sin voto con dividendo adicional acumulativo.

- **Dividendo adicional.** Consiste en el reparto de una parte de los beneficios distribuibles entre una o varias clases de acciones. Una vez recibido este dividendo, se sitúan en igualdad de condiciones con las otras clases de acciones para recibir el resto del beneficio repartible.

La diferencia entre las acciones preferentes y las que posean dividendo adicional es que estas últimas se benefician del dividendo privilegiado y posteriormente tienen derecho a recibir el dividendo restante como el resto de acciones, sin embargo, las acciones preferentes reciben los dividendos en un momento anterior al resto, pero posteriormente no tienen derecho a ningún dividendo adicional.

- **Derecho a la acumulación.** En este caso el derecho a recibir remuneración no desaparece si no existen beneficios no distribuibles en ese ejercicio, sino que se extiende a posteriores; esto es, si no existen beneficios repartibles en este ejercicio se acumulan a los siguientes, hasta que existan beneficios repartibles y se cobren todos los no realizados hasta ese momento. La inclusión de este derecho protege al accionista de todas las posibles actuaciones de la empresa para infravalorar los beneficios del ejercicio.

El derecho de acumulación se puede añadir a cualquier otro privilegio sobre las ganancias (dividendo preferente, dividendo adicional...), aunque la legislación española únicamente regula explícitamente este derecho para algunas acciones sin voto.

- **Acciones sin voto.** El dividendo adicional aparece explícitamente en el TRLSC para regular el tratamiento de algunas acciones sin voto, donde sus titulares tienen el derecho a percibir el dividendo anual mínimo fijo o variable que establezcan los estatutos sociales; una vez concedido el dividendo mínimo, tendrán derecho al mismo dividendo que corresponda a las acciones ordinarias. Existiendo beneficios distribuibles, la sociedad está obligada a acordar el reparto del dividendo

mínimo. La peculiaridad de algunas acciones sin voto es que sus titulares son beneficiarios de dos derechos: dividendo adicional y acumulación.

- **Derecho a un porcentaje de la base repartible.** La base de reparto se divide entre los accionistas, pero una emisión se asegura un porcentaje sobre la base repartible o sobre los beneficios de este ejercicio cada vez que la sociedad tome la decisión de repartir dividendos.
- **Derecho de un dividendo mínimo superior.** El dividendo mínimo aparece regulado en el artículo 218 del TRLSC, donde se garantiza un dividendo del 4% de los beneficios, o un porcentaje superior si así lo establecen los estatutos, a entregar a los accionistas antes de retribuir a los administradores. La regulación estatutaria que conceda un dividendo mínimo superior al 4% es generadora de clase, porque establece un privilegio sobre las emisiones que no posean ese derecho.

Una vez analizados los criterios jurídicos admitidos en España, podemos afirmar que, aunque en la mayoría de los casos los criterios jurídicos y económicos coinciden, existe una ruptura entre ambos en el estudio de la remuneración de algunos títulos.

En el plano económico no debemos tener en cuenta su denominación (interés, dividendo fijo, garantizado...), sino la verdadera naturaleza económica de la remuneración, es decir, la dependencia de la gestión de la sociedad y de la voluntad de esta.

En el plano jurídico un título es una deuda si recibe una remuneración independientemente de la existencia de resultados, siendo considerado un gasto financiero a efectos legales y fiscales. Por el contrario, un título es una acción si su remuneración se establece después del cálculo del beneficio, tiene la consideración jurídica de dividendos y no es ni gasto financiero ni gasto fiscalmente deducible.

Económicamente no es adecuado diferenciar un título en función de si su remuneración se realiza antes o después del cálculo del beneficio, o si es un gasto financiero o un dividendo a efectos fiscales o legales. El criterio económico consiste en considerar que un instrumento de pasivo financiero tendrá una remuneración independiente de la voluntad del emisor y de los resultados de la empresa, y que un instrumento de neto financiero retribuirá en función de la gestión de la sociedad y según su propia discrecionalidad. La prueba más clara de que una remuneración es neto financiero, es que si no existen beneficios repartibles no se puede repartir, y aun existiendo beneficios repartibles, la empresa posee la potestad para no hacerlo.

Este razonamiento, derivado de la exigibilidad como criterio primario de la diferenciación económica de la masa de pasivo, ofrece un criterio económico para diferenciar los instrumentos de neto financiero de los de pasivo financiero respecto al derecho de recibir ganancias. Según este criterio, un instrumento de neto financiero tiene una remuneración que necesita la existencia de netos repartibles (beneficios o reservas disponibles) y que el

reparto sea decidido por el órgano gerencial; por el contrario, un instrumento de pasivo financiero tiene una remuneración que no depende de ninguno de estos factores.

El emisor de instrumentos de neto financiero solamente está obligado a entregar riqueza a los titulares cuando la dirección tome un acuerdo de distribución o haya llegado el momento de la liquidación; por esta razón, en un neto financiero, aunque existan beneficios repartibles, el administrador de la empresa emisora puede tomar la decisión de no remunerar.

Como criterio general, deberán ser considerados pasivos financieros los productos que concedan una remuneración prefijada independiente de la voluntad del emisor y de los resultados de la empresa («derecho incondicional» en denominación de la resolución del ICAC; «derecho incondicional o contingente» en denominación del Proyecto de Resolución del ICAC). Por otro lado, son instrumentos de neto financiero las emisiones que concedan un mayor porcentaje en el reparto que al resto de los accionistas, siempre que al reparto del dividendo se anteponga la necesidad de un beneficio repartible y la voluntad del administrador en repartirlo.

Este criterio clasificatorio está basado en el concepto clásico y teórico de participación en el patrimonio neto de la sociedad, el cual supone que en los instrumentos que participan en la cuota liquidativa de la sociedad, la parte no recibida como remuneración durante la vida de la sociedad, será recibida al final de esta, y que, aunque los titulares de este tipo de instrumentos preferirían recibirlos lo más pronto posible, nada obliga a la sociedad a entregarlos antes de su extinción. Por esta razón, las decisiones judiciales o legislativas que obligasen al reparto a las acciones que participan del pasivo no exigible de la sociedad, irían en contra de la propia naturaleza del título.

Los titulares de un instrumento de neto financiero poseen una remuneración menos segura que la de un pasivo financiero; en cambio, el rendimiento de un instrumento de neto financiero no tiene límite máximo, como ocurre con el de un pasivo financiero.

La remuneración de un neto financiero no es una obligación contractual de la empresa, sino que es pagadera a discreción del emisor, quien tiene pleno poder para omitirla. La omisión de la retribución de un instrumento de neto financiero no es un incumplimiento de la obligación de la empresa con sus inversores, sin embargo, toda empresa está obligada a pagar la remuneración de los pasivos financieros si se cumplen las condiciones y plazos.

La principal ruptura entre el concepto jurídico y económico en España es la obligación de entregar el dividendo preferente en el ejercicio que posea beneficios, situación que se hace extensible al resto de privilegios del derecho a recibir ganancias. Por ello, es necesario establecer un análisis económico de cada uno de los privilegios sobre el beneficio contable para el caso español.

- **Preferencia.** El TRLSC obliga, a las sociedades cotizadas y a las no cotizadas sin mención estatutaria en contra, a conceder dividendos en el primer ejercicio que tuvieran beneficios distribuibles; esta situación anula la voluntad del órgano gestor de la sociedad emisora, por lo que deberían ser registrados como instrumentos de pasivo financiero.

Si una empresa no cotizada establece en sus estatutos que no es obligatorio conceder el dividendo privilegiado en el primer ejercicio que tuviera beneficios distribuibles, el título debería ser registrado como un instrumento de neto financiero.

Por tanto, en la legislación española, las sociedades cotizadas y las no cotizadas sin mención estatutaria en contra están obligadas a conceder remuneración en el primer ejercicio en el que tuvieran beneficios distribuibles, por lo que deberían registrar esas fuentes de financiación como pasivo exigible; sin embargo, las empresas no cotizadas que establezcan en sus estatutos la no obligatoriedad de conceder el dividendo privilegiado en el primer ejercicio en el que tengan beneficios distribuibles, teniendo la potestad de no concederlo, deberán registrar esa fuente de financiación como un pasivo no exigible. El cuadro 3 recoge la consideración económica de las acciones preferentes.

Cuadro 3. Clasificación contable de las acciones preferentes

	Empresas cotizadas	Empresas no cotizadas
Si la empresa no rechaza estatutariamente el reparto del dividendo en cuanto aparezca un beneficio distribuible	Pasivo exigible	Pasivo exigible
Si la empresa rechaza estatutariamente la obligación de repartir el dividendo en cuanto aparezca un beneficio distribuible	Pasivo exigible	Pasivo no exigible

Fuente: elaboración propia.

- **Dividendo adicional.** En las sociedades cotizadas y en las no cotizadas sin mención estatutaria en contra, la acción tendrá derecho de exigibilidad y la empresa emisora debe considerarla pasivo financiero. Por el contrario, en las no cotizadas que tengan establecido en sus estatutos que no es obligatorio conceder el dividendo adicional en el primer ejercicio que tuviera beneficios distribuibles, el título debería ser registrado como un instrumento de neto financiero.
- **Derecho a la acumulación.** El privilegio acumulativo concede un derecho a que se acumulen los dividendos en los ejercicios en los que no se conceda el reparto. La sociedad emisora está obligada a abonar los dividendos atrasados de sus instrumentos con privilegio de dividendo acumulado, antes de remunerar sus acciones

ordinarias. Para que una retribución acumulativa tuviese la consideración de remuneración de neto financiero, la empresa emisora debería tener la facultad de poder decidir si entregar la remuneración o no en el ejercicio que posea beneficios repartibles. Sin embargo, el tratamiento de la legislación española convierte al título, de una cotizada o no cotizada con mención en contra, en un instrumento de pasivo financiero, pues existe la obligación de entregarlo en cuanto genere beneficios.

Suponiendo una homogeneidad en la ley, un dividendo acumulativo de las sociedades mencionadas debe ser concedido en cuanto la empresa posea beneficios. Aceptando este razonamiento, el derecho a la acumulación en España convierte a los instrumentos financieros que lo posean en pasivos financieros, ya que conceden a sus titulares una remuneración independiente de la voluntad del empresario. La empresa tiene la obligación de abonar los dividendos privilegiados, en consecuencia, deberían ser considerados pasivos exigibles tanto los dividendos decididos por la junta, como los no decididos en este ejercicio y acumulados de ejercicios anteriores.

Los títulos que están obligados a acumular los dividendos en los periodos que haya pérdidas hasta el primer ejercicio en que existan beneficios distribuibles deberán considerarse pasivo financiero, porque normalmente generarán beneficios repartibles en algún ejercicio. Con carácter excepcional, si la empresa llega a la finalización de su vida con anterioridad a que algún ejercicio tenga beneficios, se debería producir un ingreso extraordinario al compensar ese pasivo.

Para el IASB (1998b) la acumulación no es representativa a la hora de identificar la naturaleza económica de un instrumento financiero. Estamos de acuerdo con su razonamiento, ya que este pronunciamiento se refiere a la acumulación tal como lo define la legislación estadounidense, donde la acción con privilegio de acumulación no está obligada a la concesión del dividendo cuando la empresa posee beneficio, por lo que es un instrumento de neto financiero. En nuestro país ocurre lo contrario: si no se concede dividendo porque existen pérdidas, se acumula hasta el primer ejercicio en que existan beneficios repartibles.

- **Acciones sin voto.** Los titulares de las acciones sin voto pueden ser beneficiarios de dos derechos: dividendo adicional y acumulación. La legislación mercantil española convierte a todas las acciones sin voto que tengan cualquiera de los dos derechos en pasivos financieros, porque ambos privilegios llevan a cualquier título a ser considerado un pasivo financiero.
- **Derecho a un porcentaje de la base repartible.** En este caso, la base de reparto se divide entre los accionistas, pero una clase de acciones se asegura un porcentaje sobre la base repartible o sobre los beneficios de este ejercicio, cada vez que la sociedad tome la decisión de repartir dividendos. Por esta razón, el reparto del dividendo depende de la consecución de un beneficio repartible y de la voluntad de la gerencia para entregarlo, debiendo considerarse neto financiero.

- **Derecho de un dividendo mínimo superior.** Un privilegio de aumentar el dividendo mínimo del artículo 130 del TRLSC solo será concedido si existen beneficios y si existe la voluntad de la empresa emisora, por lo que es un instrumento de neto financiero.

El cuadro 4 refleja la clasificación contable de las acciones con privilegios en el derecho a participar de las ganancias, basada en su consideración económica.

Cuadro 4. Clasificación contable de las acciones con privilegios en el derecho a participar de las ganancias

	Empresas cotizadas	Empresas no cotizadas cuyos estatutos no rechazan repartir el dividendo en cuanto aparezca un beneficio distribuible	Empresas no cotizadas que rechazan estatutariamente la obligación de repartir el dividendo en cuanto aparezca un beneficio distribuible
Preferentes	Pasivo exigible	Pasivo exigible	Pasivo no exigible
Con dividendo adicional	Pasivo exigible	Pasivo exigible	Pasivo no exigible
Con derecho de acumulación	Pasivo exigible	Pasivo exigible	Pasivo no exigible
Sin voto	Pasivo exigible	Pasivo exigible	Pasivo no exigible
Con derecho a un porcentaje de la base repartible	Pasivo no exigible	Pasivo no exigible	Pasivo no exigible
Con derecho de un dividendo mínimo superior	Pasivo no exigible	Pasivo no exigible	Pasivo no exigible

Fuente: elaboración propia.

4. Propuesta de introducción de subcuentas y su presentación en los estados financieros

Registrar algunas acciones como pasivos no exigibles y otras como pasivos exigibles requiere establecer una serie de cuentas para absorber esos conceptos.

Las acciones privilegiadas que tengan naturaleza económica de neto financiero deberían ser registradas en el pasivo no exigible de la sociedad, concretamente, en la cuenta

1001, «Capital social privilegiado», que será incluida en el epígrafe I. Capital, del apartado A-1) Fondos propios, del título A) Patrimonio neto del actual modelo de presentación de cuentas anuales del PGC 2007.

Las acciones privilegiadas por el derecho a recibir las ganancias con naturaleza económica de pasivo financiero deberían ser registradas en el pasivo exigible de la sociedad emisora. Si es de largo plazo, se debería crear la subcuenta 1501, «Acciones privilegiadas con naturaleza de pasivo financiero». Esta subcuenta debería ser presentada en el subapartado 6. «Deudas con características especiales a largo plazo», del apartado II. «Deudas a largo plazo», del título B) Pasivo no corriente del modelo normal de balance del PGC. Si es de corto plazo, se debería crear la subcuenta 5021, «Acciones privilegiadas a corto plazo con naturaleza de pasivo financiero», que sería incluida en el subapartado 6. «Deudas con características especiales a largo plazo», del apartado III. «Deudas a corto plazo», del título C) Pasivo no corriente del PGC.

Las acciones rescatables con naturaleza económica de pasivo financiero deberían ser registradas en el pasivo exigible de la sociedad emisora. Si es de largo plazo, se debería crear la subcuenta 1502, «Acciones rescatables con naturaleza de pasivo financiero». Esta subcuenta debería ser presentada en el subapartado 6. «Deudas con características especiales a largo plazo», del apartado II. «Deudas a largo plazo», del título B) Pasivo no corriente del modelo normal de balance del PGC. Si es de corto plazo, se debería crear la subcuenta 5021, «Acciones rescatables a corto plazo con naturaleza de pasivo financiero», que sería incluida en el subapartado 6. «Deudas con características especiales a largo plazo», del apartado III. «Deudas a corto plazo», del título C) Pasivo no corriente del PGC.

Las mismas subcuentas deberían ser incluidas en el PGC Pymes. La única mínima diferencia es que las subcuentas del subapartado «Deudas con características especiales a corto plazo», aquí tendrían la numeración arábiga 4 (en vez de 6).

Por todo ello, proponemos la inclusión de cinco subcuentas en el cuadro de cuentas (cuarta parte) del PGC 2007:

- 1002, «Capital social privilegiado».
- 1501, «Acciones privilegiadas a largo plazo con naturaleza de pasivo financiero».
- 1502, «Acciones rescatables a largo plazo con naturaleza de pasivo financiero».
- 5021, «Acciones privilegiadas a corto plazo con naturaleza de pasivo financiero».
- 5022, «Acciones rescatables a corto plazo con naturaleza de pasivo financiero».

El PGC recomienda el traspaso de los saldos de las cuentas de la masa patrimonial de pasivo de largo a corto plazo cuando reste un año para su vencimiento. Las accio-

nes que por razones contractuales vayan a amortizarse en menos de un año se deberían traspasar al pasivo corriente. Esto únicamente puede producirse cuando el rescate se encuentre fijado de antemano en el contrato, bien por estar fijada la fecha, por estar condicionado al cumplimiento de un hecho o cuando el rescate sea solicitado con suficiente antelación.

5. Conclusiones

1. La resolución del ICAC presenta tres deficiencias en su redacción. La primera es que no utiliza una terminología adecuada a la hora de regular las emisiones normalizadas. La segunda es que parte de una contabilización separada de sus componentes de las emisiones híbridas entre pasivo y neto, como si fueran instrumentos financieros compuestos, cuando no lo son; no tienen una parte de pasivo y otra de neto, sino que tienen una única naturaleza que, según las características contractuales, estará más cercana al pasivo exigible o al no exigible. Por último, el legislador no ha tenido en cuenta que las empresas cotizadas, y las no cotizadas que no lo hayan evitado estatutariamente, están obligadas a entregar dividendos a sus accionistas en cuanto posean beneficios repartibles.

2. La resolución del ICAC considera erróneamente que unas acciones y aportaciones son «ordinarias o comunes», y en contraposición a ellas, otras son «con privilegio».

La denominación más apropiada para identificar las acciones con diferentes derechos es el concepto de clase de acciones, establecido en el artículo 94 del TRLSC, porque recoge las emisiones de acciones con más derechos, menos derechos o simplemente diferentes.

El artículo 94 del TRLSC define el concepto de clases de acciones como el conjunto de acciones de una sociedad que comparten los mismos derechos, siendo a su vez diferentes a los derechos de otras clases de acciones, ya sea por incluir más derechos, menos derechos o por la inclusión de algunos y la exclusión de otros. En nuestra opinión, esta conceptualización mercantil es la que debe ser tenida en cuenta a la hora de realizar una regulación contable en España. No parece conveniente denominar acciones privilegiadas a las clases de acciones con mayor número de derechos respecto a una clase existente, ya que, si posteriormente se realiza una nueva emisión, el privilegio de la anterior emisión podría ser a partir de ese momento un derecho inferior respecto a la nueva. Además, no en todos los casos resulta fácil decidir cuándo estamos ante acciones privilegiadas en términos absolutos o ante emisiones con una ventaja en un derecho y una desventaja en otro. Por ejemplo, las acciones sin voto constituyen una clase de acciones, incluso podrían denominarse acciones especiales si aceptamos a otra emisión de acciones previa como «ordinaria», pero difícilmente podría entenderse como acciones privilegiadas o preferentes, pues las ventajas económicas son ensombrecidas por la

pérdida de voto. Por esta razón, parece más conveniente hablar de emisiones especiales en vez de privilegiadas o preferentes y, aun mejor, de clases de acciones diferentes. El término clases de acciones solo requiere que dos emisiones tengan derechos diferentes, en contraposición a la consideración de privilegiadas o preferentes, que precisa considerar a una de las emisiones como normal («ordinarias o comunes» en denominación de la resolución del ICAC).

3. La resolución del ICAC, continuando con lo que estableció en el PGC, no aplica completamente los criterios económicos a la diferenciación entre neto y pasivo, pues tanto en su terminología como en su concepción, realiza un tratamiento equidistante entre los criterios jurídicos y económicos. Esto le lleva a utilizar términos con un claro matiz jurídico como «fondos propios» o «instrumento de patrimonio»; de la misma forma, le lleva a considerar como «instrumento financiero compuesto» a algunas emisiones de acciones, con la consiguiente contabilización separada de sus componentes («desde la fecha de reconocimiento inicial la sociedad deberá distribuir el importe recibido entre el componente de pasivo y el de patrimonio»).

Esta equidistancia no es adecuada con el principio del fondo sobre la forma, que busca un registro y presentación de las operaciones según su realidad económica y no solo a su forma jurídica.

Esta investigación intenta solventar las deficiencias de la resolución en el tratamiento contable de las emisiones de acciones. Para ello aplica de forma rigurosa el principio de fondo económico sobre la forma jurídica, lo que supone centrarse en: a) interpretar las aportaciones de los accionistas en función de los acuerdos contractuales, b) entender las aportaciones de los socios como recursos externos a la sociedad y c) considerar a las acciones privilegiadas como instrumentos financieros.

4. La diferenciación primaria de la masa «Patrimonio neto y pasivo» debe realizarse en función de la exigibilidad o no exigibilidad de las fuentes de financiación, en vez de atender a los criterios jurídicos sobre si son recursos propios o ajenos. Basándonos en esta clasificación, las acciones privilegiadas deben diferenciarse por el criterio de exigibilidad, en vez de por sus criterios jurídicos.

5. Ninguna de las dos clasificaciones es más importante que la otra, sino que ambas tienen utilidades distintas.

La consideración jurídica de un instrumento financiero es la que permite observar sus restricciones y limitaciones mercantiles y fiscales. Por ejemplo, un instrumento de pasivo financiero podrá emitirse por un valor inferior al nominal si su consideración legal es de deuda, situación que no es permitida si tiene naturaleza de acción. Igualmente, las acciones privilegiadas son jurídicamente acciones y, como tales, siempre conceden dividendos. Pues bien,

la diferenciación jurídica es válida para el cumplimiento de normas fiscales y restricciones mercantiles, pero no es adecuada para basar en él el registro contable.

Por el contrario, la diferenciación económica solo es válida para la contabilización de los títulos, pero no sirve para su diseño jurídico ni para observar su validez mercantil.

6. La clasificación más adecuada para contabilizar un instrumento financiero es la económica, es decir, registrar los netos financieros como pasivo no exigible y los pasivos financieros como pasivo exigible. La diferenciación contable de las emisiones no debe realizarse teniendo en cuenta si son valores de renta fija o de renta variable, ni si la financiación es de los propietarios o de personas ajenas. Las acciones privilegiadas son acciones y pueden establecer una remuneración fija en función del valor nominal o de emisión, del mismo modo que las deudas pueden establecer una remuneración variable en función de índices. Por todo ello, el criterio relevante a efectos contables es la diferenciación entre emisiones exigibles y no exigibles.

7. Un título es un instrumento financiero de pasivo financiero cuando está obligado a entregar recursos independientemente de la voluntad de la empresa y de los resultados de la misma, mientras que un instrumento es de neto financiero si no remunera en el caso que la sociedad tenga pérdidas y no está obligada a remunerar aun teniendo beneficios.

8. La resolución del ICAC establece un criterio para clasificar la financiación de la empresa, pero no especificó individualizadamente la naturaleza de cada una de las posibles emisiones, lo cual es imprescindible.

Un instrumento financiero considerado jurídicamente en España como acción o participación es, como criterio general, un neto financiero. Únicamente será pasivo financiero si posee cualquiera de los privilegios siguientes:

- Acción con dividendo preferente, en acciones cotizadas o no cotizadas sin mención estatutaria en contra.
- Acción con derecho a la acumulación, en acciones cotizadas o no cotizadas sin mención estatutaria en contra.
- Acción con dividendo adicional, en acciones cotizadas o no cotizadas sin mención estatutaria en contra.
- Acción sin voto, en acciones cotizadas o no cotizadas sin mención estatutaria en contra.
- Acciones rescatables a opción del inversor.
- Acciones rescatables a opción de inversor y emisor.

- Acciones rescatables a fecha fijada.
- Acciones rescatables cuando se cumpla un hecho.
- Acciones rescatables con la obligación, por parte de la empresa, de emitir o entregar instrumentos de pasivo financiero.

9. De la diferenciación económica de las acciones privilegiadas se deriva una consecuencia relacionada con el derecho mercantil: existe una nueva relación entre exigibilidad e indisponibilidad. En una primera aproximación podríamos considerar que solo los recursos no exigibles son disponibles o indisponibles, siendo los exigibles todos disponibles. Pero esto no ocurre, ya que las clasificaciones de recursos exigibles y no exigibles, por un lado, y disponible y no disponible, por otro, son independientes. Las acciones privilegiadas con naturaleza económica de pasivo financiero son exigibles, y al formar parte del capital social son indisponibles, ya que no puede ser disminuida sin ofrecer un procedimiento que mantenga las garantías a acreedores.

Referencias bibliográficas

Financial Accounting Standard Board (FASB). (1989a). EITF Issue N.º 85-1. *Classifying Notes Received for Capital Stock*. Norwalk, Connecticut: FASB.

Financial Accounting Standard Board (FASB). (1989b). EITF Issue N.º 85-40. *Comprehensive Review of Sales of Marketable Securities with Put Arrangements*. Norwalk, Connecticut: FASB.

Financial Accounting Standard Board (FASB). (1990a). Statement of Financial Accounting Standards n.º 105. *Disclosure of information about financial instruments with Off - Balance-Sheet Risk and Financial Instruments with Concentrations of Credit Risk*. Norwalk, Connecticut: FASB, December.

Financial Accounting Standard Board (FASB). (1990b). Discussion Memorandum n.º 94. *Distinguishing between liability and equity instruments with characteristics of both*. Stanford, Connecticut.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). (2019). *Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital*. 5 de marzo de 2019. Madrid: ICAC.

International Accounting Standard Board (IASB). (1989). *Framework for the preparation and presentation of financial statements (NIC M)*. London: IASB, July.



International Accounting Standard Board (IASB). (1997b). *Accounting for financial assets and financial liabilities*. A discussion Paper issued for comment by Steering Committee on Financial Instruments. London: IASB, March.

International Accounting Standard Board (IASB). (1998a). International Accounting Standard n.º 39. *Financial Instruments: Recognition and measurement*. December, IASB.

International Accounting Standard Board (IASB). (1998b). International Accounting Standard n.º 32 (revised). *Financial instruments: Disclosures and presentation*. London: IASB.

International Accounting Standards Committee and the Canadian Institute of Chartered Accountants (IASB/CICA). (1990). *General Standards of Financial Statement Presentation*. Toronto: CICA, 1500, October.



Honorarios de auditoría y empresa auditada: sector y tamaño

Sandra Rubio Box

*Máster en Auditoría de Cuentas.
Universidad de Murcia*

Esther Ortiz Martínez

*Profesora titular del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Facultad de Economía y Empresa.
Universidad de Murcia*

Extracto

Existe una amplia literatura sobre la relación entre los honorarios de auditoría y otras variables, tanto de la empresa auditada como de la empresa auditora. En este trabajo nos planteamos analizar una muestra de empresas incluidas en dos índices bursátiles de referencia, el Ibex 35 y el Dow Jones, para el año 2016, con el objetivo de determinar si existe una relación entre los honorarios medios de auditoría y el tamaño y el sector de la empresa auditada. Obtenemos que ciertos sectores de actividad de la empresa auditada van a determinar los honorarios medios pagados por su auditoría, y que sea cual sea la medida del tamaño de la empresa auditada, condiciona de forma positiva los honorarios medios que paga a sus auditores. Estos resultados son de interés, tanto para las empresas auditoras como para las auditadas, a la hora de gestionar los términos del contrato de auditoría, así como para el regulador o cualquier posible interviniente en el mercado de auditoría.

Palabras clave: grandes multinacionales de auditoría; empresas auditadas; honorarios de auditoría; tamaño; sector.

Fecha de entrada: 13-03-2019 / Fecha de aceptación: 11-07-2019

Cómo citar: Rubio Box, S. y Ortiz Martínez, E. (2019). Honorarios de auditoría y empresa auditada: sector y tamaño. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 205-224.



Auditing fees and audited company: industry and size

Sandra Rubio Box
Esther Ortiz Martínez

Abstract

There is a wide background about the relationship between auditing fees and other variables, of the audited company and also of the auditing one. In this paper we analyze a sample of listed companies included in two important indexes such as Ibex 35 and Dow Jones, in 2016, to try to determine if there is a relationship between average auditing fees and the size and industry of the audited company. Our main conclusions are that the average auditing fees are determined by the industry in which the audited company operates. Also that there is a positive relationship between the size of the audited company and the average auditing fees. Bearing in mind that we have measured size of the audited company through three different ways. These results are interesting for auditing firms and audited companies, when there are managing the audit contract, and also for the regulator or whoever takes part in the auditing market.

Keywords: Big Four; audited companies; audit fees; size; industry.

Citation: Rubio Box, S. y Ortiz Martínez, E. (2019). Honorarios de auditoría y empresa auditada: sector y tamaño. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 205-224.



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Antecedentes
 - 3. Metodología y muestra
 - 4. Análisis de los resultados: Honorarios medios de auditoría por sector y tamaño de la empresa auditada
 - 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

Existe una amplia literatura previa sobre la relación entre los honorarios de auditoría y otras variables, tanto de la empresa auditada, como de la empresa auditora. Los resultados de los antecedentes en la materia destacan el tamaño de la empresa auditada como determinante de los honorarios abonados por la auditoría, con relaciones estadísticamente significativas positivas. De manera que para las empresas más grandes los honorarios de auditoría serán mayores. En un entorno de internacionalización de los negocios y mercados cada vez más interconectados, las mayores empresas serán las que deban recurrir a mercados de capitales como fuente de financiación, y también como herramienta de imagen y reputación, de ahí que sean las empresas cotizadas una buena referencia para analizar en qué medida existen relaciones entre honorarios de auditoría y el tamaño de la empresa auditada.

Si a ello unimos que también el sector en el que opera la empresa auditada puede condicionar los honorarios pagados por la actividad de auditoría, nos encontramos con que puede existir una múltiple casuística y relaciones sobre las que obtener conclusiones.

De ahí que en este trabajo nos planteamos como objetivo analizar una muestra de empresas incluidas en dos índices bursátiles de referencia mundial, el Ibex 35 y el Dow Jones, para el año 2016, de manera que podamos determinar si existe una relación entre los honorarios medios de auditoría, y el tamaño y el sector de la empresa auditada. De manera que se pueda seguir aportando información *a priori* sobre qué variables determinan el precio de los servicios de auditoría para todos aquellos que intervienen en este mercado: firmas de auditoría y empresas auditadas; datos a tener en cuenta para los reguladores a la hora de normalizar; nuevos resultados sobre la materia a contrastar con la literatura ya existente; entre otra información que pueda ser útil para todos los posibles interesados en los resultados y conclusiones obtenidas.

Para completar este objetivo, en primer lugar, realizamos un breve repaso sobre los antecedentes en la materia. Seguidamente exponemos la metodología seguida y la muestra analizada. En los resultados estudiamos las relaciones entre los honorarios medios de auditoría y el tamaño y sector de la empresa auditada. En el último epígrafe del trabajo exponemos las conclusiones obtenidas.

2. Antecedentes

Tradicionalmente se han tratado de establecer relaciones entre los honorarios pagados a las firmas auditoras y otras variables diversas. Entre las distintas variables que se introducen para comprobar en qué medida afectan a los honorarios de auditoría se pueden destacar como las más comunes: el tamaño de la empresa auditada, el tipo de firma auditora, concretamente diferenciando entre las Big Four y el resto de empresas, y la actividad o sector en el que opera la empresa auditada.

Si nos centramos en los trabajos que estudian el tamaño como variable determinante de los honorarios de auditoría, encontramos que no importa el tipo de influencia que se esté analizando, porque una de las variables independientes o de control normalmente siempre es el tamaño, ya sea el tamaño de la empresa auditada, o el tamaño de otra de sus características internas, como puede ser el tamaño de su comité de auditoría, o ambas, como es el caso de Zaman *et al.* (2011).

En principio la relación entre tamaño de la empresa auditada y honorarios de auditoría se obtiene como estadísticamente significativa y positiva (Collier y Gregory, 1996; Firth, 1997; Mike *et al.*, 1997; Naser y Nuseibeh, 2008; Bortolon *et al.*, 2013; Rusmanto y Waworuntu, 2015; Ciampaglia *et al.*, 2017). Se supone que las empresas más grandes son más visibles y tienden a publicar más información que las pequeñas, de manera que el importe de su auditoría es más elevado, pues implica que las auditoras deben destinar más recursos para realizar su labor (Hassan y Naser, 2013). Por lo tanto, las empresas de mayor tamaño pagarán honorarios de auditoría mayores (Palmrose, 1986; Carson *et al.*, 2004; Vermeer *et al.*, 2009; Bottaro *et al.*, 2015).

Todo ello con independencia de las unidades de medida que se hayan usado para el tamaño, aunque en general las más utilizadas son: el total de activos o alguna medida derivada de los mismos (Haniffa y Cooke, 2005; Ali *et al.*, 2004; Barako *et al.*, 2006; Othman y Thani, 2009; Khan, 2010; Wu, 2012; Rusmanto y Waworuntu, 2015), alguna medida de las ventas, o el importe neto de la cifra de negocios (INCN) (Depoers, 2000; Naser *et al.*, 2002; Prencipe, 2004; Rouf, 2011), o medidas de mercado, como la capitalización de la empresa (Naser *et al.*, 2006; Ghazali, 2007; Chatterjee y Mir, 2008).

En lo que respecta al tipo de empresa auditora, los trabajos previos han establecido normalmente dos claras categorías, diferenciando entre las grandes multinacionales de auditoría y las otras empresas (De Angelo, 1981; Haniffa y Cooke, 2005; Glaum y Street, 2003). En este sentido, la relación de los honorarios de auditoría con el hecho de que sea una Big Four la que presta esos servicios, puede argumentarse desde diferentes puntos de vista (García *et al.*, 2000). Por un lado, las grandes empresas están más sometidas a escrutinio por sus distintos grupos de interés, y para reducir esta presión contratan los servicios de las grandes auditoras. Las Big Four es más probable que satisfagan las necesidades informativas de los grupos de interés y tienen una mayor reputación. A su vez la mayor reputación del auditor supone una información de mayor calidad y, por lo tanto, unos mayores precios (Zaman *et al.*,

2011; Bortolon *et al.*, 2013; Bottaro *et al.*, 2015). Por otro lado, se podrían relacionar precios inferiores con una mayor eficiencia, desde la perspectiva de las economías de escala, de las de alcance y de actuaciones concretas. Autores como Palmrose (1986) y Danos y Eichenseher (1986) llevaron a cabo estudios que apoyan la idea de que la demanda de servicios de auditoría a las grandes firmas auditoras, las cuales tienen elevados costes fijos, hace que repartan los mismos entre sus numerosos clientes. Esto conlleva un menor coste medio que permite a estas firmas poder rebajar sus precios, con lo que estos costes más competitivos estarían basados en las economías de escala. Mientras que en las economías de alcance la elección del auditor viene explicada por la oferta de servicios de no auditoría que se ofertan a sus clientes, aprovechando el conocimiento de los mismos y del sector en el que operan (Simunic, 1984).

Finalmente, si nos centramos en la actividad que realiza la empresa auditada y su posible relación con los honorarios de auditoría, también existen antecedentes en la materia, que destacan que algunos sectores requieren que los auditores lleven a cabo un mayor trabajo y, por lo tanto, se elevan los costes de la auditoría (Firth, 1985; Anderson y Zeghal, 1994), o que simplemente existe una relación entre sector y honorarios de auditoría (Zaman *et al.*, 2011; Hassan y Naser, 2013; Bottaro *et al.*, 2015). Concretamente hay autores, como Naser y Nuseibeh (2008), que demuestran que el sector manufacturero, como requiere de una mayor inversión en capital y, por lo tanto, mayores fuentes de financiación, conlleva el uso de mayores recursos para realizar la auditoría, y los honorarios se elevan. También existen sectores con tales especificidades que han suscitado el interés de análisis concretos en esta línea, como puede ser el de los materiales básicos en Brasil, obteniendo de nuevo relaciones entre honorarios de auditoría, tamaño de la empresa auditada y realización de la auditoría por parte de una Big Four, entre otras variables (Vasconcelos *et al.*, 2018).

3. Metodología y muestra

Para nuestro análisis nos hemos centrado en las empresas que forman parte de dos de los principales índices de cotización de los mercados de renta variable de España y Estados Unidos, Ibex 35 y Dow Jones, respectivamente. Dicha elección viene motivada por la intención de tener una representación tanto de empresas cotizadas en nuestro país, Bolsa de Madrid, como de una de las principales y más importantes bolsas mundiales, la Bolsa de Nueva York (en adelante, NYSE). El total de empresas cotizadas que conforman esta muestra es de 66 empresas, 30 de las cuales cotizan bajo el índice Dow Jones y el resto pertenecen al Ibex 35.

Por su parte, la actividad, el total de activo, el número de empleados y el INCN son variables que tendremos en cuenta para la clasificación de nuestra muestra de empresas auditadas por tamaño.

La obtención de los datos la llevamos a cabo a través de las cuentas anuales, o los Annual Reports (Form 10-k) y Proxy Statement del ejercicio 2016, en función de si las empresas cotizan en la Bolsa de Madrid o en la NYSE, respectivamente. Cabe mencionar que,

para una mayor representatividad de la muestra, hemos decidido obtener todos los datos del consolidado de los grupos de empresas que la forman, en lugar de hacerlo de la matriz del grupo. Por este motivo, al referirnos a las cuentas anuales en todo momento hacemos referencia a dichos documentos consolidados.

Atendiendo a los tipos de variables que hemos escogido, disponemos de variables de carácter métrico y variables categóricas nominales. En nuestro análisis pretendemos comprobar si los honorarios medios cobrados por los servicios de auditoría se ven afectados por alguna de las características analizadas de la empresa auditada: sector de actividad y tamaño en función de tres variables (INCN, activo y número de empleados). Para ello realizamos un contraste de diferencias de medidas en muestras emparejadas aplicando una prueba T a los distintos pares de medias que podemos obtener en función de las categorías establecidas para cada una de las variables con un nivel de confianza del 90%. En este caso los valores estadísticamente significativos obtenidos serán aquellos en los que las diferencias de honorarios medios son significativas, ya sea entre distintos sectores de actividad, o entre diferentes tamaños de empresas.

Tabla 1. Parejas de medias para el contraste T

Honorarios de auditoría por actividad de la empresa auditada		Honorarios de auditoría por tamaño de la empresa auditada	
Financiera y aseguradora	Telecomunicaciones y tecnología	Categoría 1	Categoría 2
Financiera y aseguradora	Energía	Categoría 1	Categoría 3
Financiera y aseguradora	Construcción	Categoría 2	Categoría 3
Financiera y aseguradora	Otros		
Telecomunicaciones y tecnología	Energía		
Telecomunicaciones y tecnología	Construcción		
Telecomunicaciones y tecnología	Otros		
Energía	Construcción		
Energía	Otros		
Construcción	Otros		

Fuente: elaboración propia.

Las distintas variables métricas analizadas las recodificamos en función de sus percentiles en tres grupos, de manera que para cada una de ellas la clasificación es la siguiente:

- Honorarios de auditoría. Aquellas empresas en las que los honorarios son inferiores a 1.968,50 miles de euros estarán incluidas en la categoría 1; en la categoría 3, aquellos superiores a 29.900 miles de euros, y el intervalo entre ambos corresponde a la categoría 2.
- Tamaño en función del INCN. En la categoría 1 se incluirán aquellas empresas cuyo INCN es inferior a 4.577,21 millones de euros; en la categoría 3, las que tienen un INCN superior a 55.451,76 millones de euros, y el intervalo entre ambas corresponde a la categoría 2.
- Tamaño en función del activo. La categoría 1 corresponde a empresas cuyo activo es inferior a 16.934,27 millones de euros, la categoría 3 abarca a aquellas con activo superior a 148.628,81 millones de euros y las empresas cuyo activo pertenece al intervalo intermedio forman la categoría 2.
- Tamaño en función del total de trabajadores. La categoría 1 hace referencia a aquellas empresas cuyo número de empleados es inferior a los 14.008, la categoría 3 se refiere a empresas con más de 127.830 empleados y el intervalo entre ambas categorías compone la categoría 2.

La variable sector de actividad de la empresa auditada la hemos agrupado en cinco tipos:

- Financieras y aseguradoras.
- Telecomunicaciones y tecnología.
- Energía.
- Construcción.
- Otros.

Así hemos establecido las distintas parejas de medias de los honorarios de auditoría, en función de cada una de las variables escogidas, obteniendo los pares que incluimos en la tabla 1, 10 pares de medias según la actividad y 3 pares de medias para cada una de las medidas del tamaño, lo que hacen un total de 19 contrastes de pares de medias a realizar.

En cualquiera de los casos se trata de comprobar que no existen diferencias estadísticamente significativas en las medias de las notas obtenidas, y, por lo tanto, que se sigue el mismo patrón entre los distintos honorarios de auditoría. En definitiva, tendremos 19 hipótesis de medias iguales entre cada par de cifras de honorarios de auditoría.

En lo que respecta a la descripción de la muestra, para las variables numéricas vamos a analizar sus principales descriptivos, y para las categóricas, sus frecuencias, ya que así se puede obtener una primera información de las mismas.

Tabla 2. Descriptivos variables métricas

		Activo total (millones €)	N.º empleados	INCEN (millones €)	Honorarios auditoría (miles €)	Otros honorarios (miles €)
N	Válido	66	66	66	66	66
	Perdidos	0	0	0	0	0
Media		152.782.97	120.220.33	45.767.19	20.351.30	2.270.14
Mediana		69.375.85	54.176.50	23.344.99	12.250.00	768.00
Desviación estandar		339.773.64	288.704.062	69.746.27	22.762.46	3.359.24
Mínimo		7.77	150	271.40	293.00	0.00
Máximo		2.363.126.84	2.300.000	460.936.34	89.300.00	18.740.00
Percentiles	25	16.934.27	14.008.50	4.577.21	1.968.50	203.00
	50	69.375.85	54.176.50	23.344.99	12.250.00	768.00
	75	148.628.81	127.830.00	55.451.76	29.900.00	3.104.75

Fuente: elaboración propia a partir de las cuentas consolidadas de las empresas de la muestra.

El tamaño de las empresas analizadas es grande, aunque existen diferencias entre ellas, por ejemplo, el valor del resultado más bajo, es el de J. P. Morgan Chase (2,36 billones de €), frente al de Amadeus (7,77 millones de €). Situación parecida ocurre con el INCEN, con un máximo de 460.936 millones de euros de Wal-Mart Stores, y un mínimo de 271,4 millones de euros que obtiene Inmobiliaria Colonial, recientemente incluida en el Ibex 35. También para el caso del número de los empleados sucede lo mismo, que a pesar de que todas son empresas grandes, muestra una gran dispersión entre las mismas (tabla 2).

Tabla 3. Distribución de la muestra en función de las categorías de actividad y tamaño de la empresa auditada (%)

Tipo de actividad	Categoría de tamaño	INCEN	Activo	Empleados
Financiera y aseguradora	1	31,3	12,5	25
	2	50	37,5	50
	3	18,8	50	25



Tipo de actividad	Categoría de tamaño	INCN	Activo	Empleados
Telecomunicaciones y tecnología	1	17,6	23,5	17,6
	2	41,2	58,8	47,1
	3	41,2	17,6	35,3
Energía	1	22,2	22,2	33,3
	2	55,6	55,6	55,6
	3	22,2	22,2	11,1
Construcción	1	30	40	40
	2	60	60	40
	3	10	0	20
Otros	1	21,4	28,6	14,3
	2	57,1	50	64,3
	3	21,4	21,4	21,4

Fuente: elaboración propia.

Dado que pretendemos comprobar si existen diferencias entre los honorarios medios de auditoría y el sector de actividad de la empresa auditada y su tamaño, analizamos también la distribución de la muestra en función de ambas variables (tabla 3). De manera que podemos apreciar que en términos generales sea cual sea la forma de medida del tamaño de la empresa su distribución en cuanto al tipo de actividad es equivalente, y además normalmente la mayoría de las empresas que operan en cada sector se encuentran por tamaño en la categoría central, la que nosotros hemos denominado categoría 2.

Por último, en este apartado incluimos la distribución de las empresas de la muestra por categorías establecidas de tipo de actividad (tabla 4), pues es una de las características de la empresa auditada que vamos a analizar si determina los honorarios medios de auditoría. Comprobamos que la distribución de la muestra en función de los tipos de sector de actividad que hemos establecido es bastante equitativa, no estando muy sesgada *a priori* por un número desigual de empresas en cada sector, lo que podría desvirtuar las conclusiones obtenidas.

Tabla 4. Distribución de la muestra en función de las categorías de actividad de la empresa auditada (%)

Tipo de actividad	%
Financiera y aseguradora	24,24
Telecomunicaciones y tecnología	25,76
Energía	13,64
Construcción	15,15
Otros	21,21

Fuente: elaboración propia.

4. Análisis de los resultados: Honorarios medios de auditoría por sector y tamaño de la empresa auditada

En un primer análisis de los honorarios medios de auditoría en función del sector en el que realiza su actividad la empresa auditada (tabla 5), podemos apreciar que los mayores honorarios son los que se pagan en el sector de telecomunicaciones y tecnología, muy cerca de los del sector de las entidades financieras y aseguradoras.

En el sector de las entidades financieras y aseguradoras podemos apreciar, por la desviación de los honorarios, que existe una gran diversidad dentro del sector, pues tienen un margen de variación muy alto. En cambio, son las empresas de la muestra que realizan su actividad en el sector de la construcción las que en términos medios pagan los menores honorarios por su auditoría, con mayor similitud también entre los honorarios pagados en todas las empresas analizadas, pues tienen una menor dispersión.

En la tabla 6 incluimos los honorarios medios de la auditoría de las empresas de la muestra, pero en función de su tamaño. Hemos incluido las tres categorías, de menor a mayor, para las tres variables a través de las que se ha medido el tamaño. El primer resultado a destacar es que claramente los honorarios que se pagan por término medio por la auditoría van aumentando en función de que el tamaño de la empresa sea mayor, con independencia de la forma a través de la que hayamos medido el tamaño. En todos los casos también existe un gran salto cuantitativo en la media de los honorarios de auditoría entre las empresas de menor tamaño (nuestra categoría 1) y las que se encuentran en la siguiente categoría (la categoría 2), mientras que ese gran salto cuantitativo es menor cuando se pasa de la categoría de tamaño intermedia a la mayor (de la categoría 2 a la 3).

Tabla 5. Honorarios medios de auditoría en función del sector de la empresa auditada

Sector de la empresa auditada	N	Media	Desviación estándar	Media de error estándar
Financiera y aseguradora	16	25.924.131,25	330.119.666,89	8.252.991,7220
Telecomunicaciones y tecnología	17	26.457.794,12	23.150.656,67	5.614.858,985
Energía	9	14.775.372,86	13.147.358,58	4.382.452,86
Construcción	10	7.759.880	10.420.942,48	3.295.391,3590
Otros	14	19.145.714,29	16.123.851,49	4.309.280,575

Fuente: elaboración propia.

Tabla 6. Honorarios medios de auditoría en función del tamaño de la empresa auditada

Variable de tamaño	Categoría de tamaño	N	Media	Desviación estándar	Media de error estándar
INCN	1	16	1.220.987,5	761.274,039	190.318,5098
	2	34	19.874.248,7	18.033.342,53	3.092.692,729
	3	16	40.495.343,75	26.561.039,46	6.640.259,865
Activo	1	16	1.134.050	739.772,7849	184.943,1962
	2	34	20.889.395,76	17.352.262,4	2.975.888,45
	3	16	38.425.093,75	28.969.650,66	7.242.412,665
Empleados	1	16	1.300.612,5	914.501,76	228.625,44
	2	34	21.083.194,12	17.330.039,43	2.972.077,243
	3	16	37.846.709,73	29.475.964,36	7.368.991,091

Fuente: elaboración propia.

Además, sea cual sea la forma de medir el activo, a través de INCN, activo o número de trabajadores, los honorarios medios de auditoría por categoría de tamaño de las empresas son muy similares cuantitativamente (tabla 6).



Tabla 7. Prueba T para honorarios medios de auditoría en función del sector de la empresa auditada

Pares por sector	Prueba de Levene de igualdad de varianzas				Prueba T para la igualdad de medias				
	F	Sig.	t	gl	Sig. (bil.)	Diferencia de medias	Diferencia de error estándar	95% de intervalo de confianza de la diferencia	
								Inferior	Superior
Financiera y aseguradora/ Telecomunicaciones y tecnología	Igualdad	,142	-,054	31	,957	-533662,8676	9876065,278	-20676030,8	19608705,06
	No		-,053	26,731	,958	-533662,8676	9981909,325	-21024509,36	19957183,62
Financiera y aseguradora/ Energía	Igualdad	,024	,964	23	,345	11148758,39	11568451	-12782405,81	35079922,58
	No		1,193	21,454	,246	11148758,39	9344397,542	-8258993,294	30556510,07
Financiera y aseguradora/ Construcción	Igualdad	,004	1,677	24	,106*	18164251,25	10830483,09	-4188767,215	40517269,71
	No		2,044	19,345	,055**	18164251,25	8886589,704	-413178,7184	36741681,22
Financiera y aseguradora/ Otros	Igualdad	,019	,698	28	,491	6778416,964	9713671,28	-13119136,66	26675970,59
	No		,728	22,375	,474	6778416,964	9310304,583	-12511224,29	26068058,22
Telecomunicaciones y tecnología/Energía	Igualdad	,16	1,391	24	,177*	11682421,26	8396976,579	-5648086,627	29012929,14
	No		1,64	23,781	,114*	11682421,26	7122677,48	-3025230,03	26390072,54
Telecomunicaciones y tecnología/Construcción	Igualdad	,024	2,4	25	,024**	18697914,12	7790197,352	2653702,339	34742125,9
	No		2,872	23,883	,008**	18697914,12	6510471,997	5257483,457	32138344,78



Pares por sector	Prueba de Levene de igualdad de varianzas		Prueba T para la igualdad de medias							
	F	Sig.	t	gl	Sig. (bil.)	Diferencia de medias	Diferencia de error estándar	95% de intervalo de confianza de la diferencia		
								Inferior	Superior	
▲ Telecomunicaciones y tecnología/Otros	Igualdad	1,308	,262	,998	29	,327	7312079,832	7327698,303	-7674745,945	22298905,61
	No		1,033		28,311	,31	7312079,832	7077890,963	-7179154,974	21803314,64
Energía/Construcción	Igualdad	2,316	,146	1,296	17	,212	7015492,862	5413827,909	-4406685,596	18437671,32
	No		1,279		15,266	,220	7015492,862	5483201,371	-4653954,07	18684939,79
Energía/Otros	Igualdad	,538	,471	-,679	21	,504	-4370341,424	6434111,558	-17750808,9	9010126,051
	No		-,711		19,646	,485	-4370341,424	6146201,44	-17205899,87	8465217,021
Construcción/Otros	Igualdad	4,321	,05	-,954	22	,064**	-11385834,29	5826776,086	-23469828,28	698159,7118
	No		-,2099		21,855	,048**	-11385834,29	5424896,615	-22640719,07	-130949,4981

***p-valor < 0,01; **p-valor < 0,05; *p-valor < 0,1.

Fuente: elaboración propia.

Los resultados obtenidos de la prueba T para diferencias de honorarios medios por sectores de actividad de las empresas analizadas los incluimos en la tabla 7. Se obtiene que lo que cuesta una auditoría en término medio es significativamente diferente entre las empresas que se dedican al sector financiero y asegurador y las que se dedican a la construcción; entre las del sector de telecomunicaciones y tecnología y las de la construcción; entre las del sector de telecomunicaciones y tecnología y las de energía; y entre las del sector de la construcción y las empresas de otros sectores.

Tabla 8. Prueba T para honorarios medios de auditoría en función del tamaño de la empresa auditada

Pares por tamaño		Prueba de Levene de igualdad de varianzas		Prueba T para la igualdad de medias						
		F	Sig.	t	gl	Sig. (bil.)	Diferencia de medias	Diferencia de error estándar	95% de intervalo de confianza de la diferencia	
									Inferior	Superior
INCN Categoría 1/2	Igualdad	23,916	,000	-4,113	48	,000***	-18653261,2	4534965,238	-27771419,93	-9535102,467
	No			-6,02	33,249	,000***	-18653261,2	3098543,118	-24955498,98	-12351023,41
INCN Categoría 1/3	Igualdad	33,612	,000	-5,912	30	,000***	-39274356,25	6642986,694	-52841145	-25707567,5
	No			-5,912	15,025	,000***	-39274356,25	6642986,694	-53431524,7	-25117187,8
INCN Categoría 2/3	Igualdad	4,108	,048	-3,228	48	,002**	-20621095,05	6388475,142	-33465985,22	-7776204,882
	No			-2,815	21,748	,010**	-20621095,05	7325148,421	-35822722,55	-5419467,548
Activo 1/2	Igualdad	21,234	,000	-4,527	48	,000***	-19755345,76	4363724,593	-28529202,1	-10981489,42
	No			-6,626	33,254	,000***	-19755345,76	2981629,764	-25819755,27	-13690936,25
Activo 1/3	Igualdad	40,44	,000	-5,147	30	,000***	-37291043,75	7244773,647	-52086845,42	-22495242,08
	No			-5,147	15,02	,000***	-37291043,75	7244773,647	-52731161,66	-21850925,84
Activo 2/3	Igualdad	8,5	,005	-2,67	48	,01**	-17535697,99	6567450,168	-30740441,57	-4330954,416
	No			-2,24	20,231	,037**	-17535697,99	7829971,473	-33856807,67	-1214588,311
Empleados 1/2	Igualdad	37,44	,000	-4,538	48	,000***	-19782581,62	4359092,997	-28547125,51	-11018037,73
	No			-6,637	33,389	,000***	-19782581,62	2980857,717	-25844498,34	-13720664,9
Empleados 1/3	Igualdad	45,877	,000	-4,957	30	,000***	-36546097,23	7372536,828	-51602826,13	-21489368,34
	No			-4,957	15,029	,000***	-36546097,23	7372536,828	-52257658,12	-20834536,35

***p-valor < 0,01; **p-valor < 0,05; *p-valor < 0,1.

Fuente: elaboración propia.

Si a su vez unimos estos resultados con los honorarios medios de auditoría por sectores incluidos en la tabla 5 se aprecia que parece que las empresas financieras y aseguradoras por término medio pagan unos honorarios mayores de auditoría que las empresas de la construcción. Al igual que las empresas del sector de telecomunicaciones y tecnología, con respecto a las empresas de la construcción y la energía. Y finalmente que las empresas de otras actividades también hacen frente a unos honorarios medios de auditoría superiores a los del sector de la construcción. Siendo estas diferencias significativas y pudiendo establecerse cierta relación entre el sector y los honorarios pagados por la auditoría, como obtienen otros estudios previos citados en los antecedentes.

Si analizamos los resultados de las parejas de honorarios medios de auditoría en función de las distintas medidas del tamaño de la empresa auditada (tabla 8) comprobamos como en todos los casos las diferencias de medias son estadísticamente significativas. De manera que el tamaño de la empresa auditada está determinando diferencias entre los honorarios medios de auditoría. Sea cual sea la forma de medir el tamaño de la empresa auditada va a condicionar los honorarios pagados por los servicios de auditoría, y si a su vez unimos a estos resultados los de la tabla 5, podemos afirmar que esta relación es positiva. Cuanto mayor es el tamaño de la empresa auditada, mayores son los honorarios pagados por los servicios de auditoría.

A su vez debemos mencionar en este punto los datos incluidos en las tablas 3 y 4 que nos aseguran que las diferencias obtenidas entre los honorarios medios de auditoría no se deben a una mera distribución de la muestra en función de la actividad y el tamaño de la empresa auditada.

5. Conclusiones

La posibilidad de que los honorarios de la actividad auditora estén influidos por ciertas variables es un tema de estudio clásico, pero también de plena actualidad. Por ello pretendemos seguir aportando con este trabajo sobre una cuestión fundamental en una actividad básica y regulada como es la auditoría de cuentas. Teniendo además en cuenta que el cálculo y fijación de los honorarios de auditoría es un tema importante para el regulador, que también establece premisas al respecto, y no solo para el regulador nacional, sino también para el europeo, que ejecuta su capacidad normalizadora en este ámbito.

El objetivo de este trabajo era comprobar si existía relación entre el sector de actividad de la empresa auditada y su tamaño, y los honorarios medios pagados a sus auditores. Para medir el tamaño de la empresa auditada utilizamos tres diferentes medidas que tradicionalmente se han usado en la literatura previa: el INCN, el total de activos y el número de trabajadores.

Según lo obtenido, en términos medios, sí que existen algunos sectores de actividad que determinan unos honorarios de auditoría más altos o más bajos. Parece lógico que *a priori* se pueda suponer una relación entre determinadas actividades empresariales y la cuantía

de los honorarios fijados por el servicio de auditoría, pues las horas que va a conllevar la prestación del servicio vienen determinadas por la actividad de la empresa (Firth, 1985; Anderson y Zeghal, 1994; Vasconcelos *et al.*, 2018).

En cuanto a la relación entre el tamaño de la empresa auditada y los honorarios de auditoría tal y como reflejan los resultados de nuestros contrastes, podemos afirmar que sí que se obtiene como estadísticamente significativa, sea cual sea la forma de medir el tamaño de la empresa (según INCN, número de empleados o activo). En concreto esta relación es positiva, lo que supone que, el hecho de que una empresa sea de mayor tamaño conlleva un pago de mayores costes de auditoría, tal y como han comprobado múltiples antecedentes sobre la materia (Palmrose, 1986; Collier y Gregory, 1996; Firth, 1997; Mike *et al.*, 1997; Carson *et al.*, 2004; Naser y Nuseibeh, 2008; Vermeer *et al.*, 2009; Bortolon *et al.*, 2013; Hassan y Naser, 2013; Bottaro *et al.*, 2015; Rusmanto y Waworuntu, 2015; Ciampaglia *et al.*, 2017; Rubio-Box y Ortiz-Martínez, 2019). Este resultado además es totalmente coherente con el hecho de que los honorarios de auditoría deben ser fijados de acuerdo con el número de horas estimado para prestar el servicio, y a su vez estas dependen claramente de forma directa del tamaño de la empresa auditada, lo que también determinará la complejidad de sus operaciones.

Los resultados de este trabajo son de claro interés para las partes implicadas en el contrato de auditoría: la empresa que presta el servicio y la entidad auditada. El deber de fijar los honorarios de auditoría con carácter previo al inicio de los trabajos y, por lo tanto, el formar parte de una actividad regulada conlleva que cualquier información de la que se pueda disponer *a priori* estará aportando para un mejor cálculo y estimación de este precio. Además, el disponer de más información en el mercado siempre redundará en mayor certidumbre y mejor toma de decisiones por parte de todos aquellos posibles intervinientes, como pueden ser también analistas, profesionales interesados en general o incluso académicos dedicados a este estudio.

Para trabajos futuros nos planteamos incrementar nuestra muestra, añadiendo empresas incluidas en otros índices bursátiles, y analizando entre otras variables adicionales el país de origen de la empresa auditada, que puede conllevar diferencias culturales. Además, los nuevos requerimientos a empresas grandes sobre publicación de información no financiera en Europa podrían constituir una oportunidad para construir una base de datos de empresas cotizadas europeas, y analizar diversas relaciones entre la auditoría (empresa auditora, honorarios...) y la verificación de la información no financiera (empresa verificadora y sus características, tipo de verificación...). Y no solo en el ámbito de las empresas grandes, sino ampliar la muestra con otros países para aportar valor en el estudio de la auditoría para las pymes y la aportación de firmas medianas de auditoría. Asimismo, se podría trabajar la relación que hay entre la calidad de la información contable, quién la realiza y cómo, y los honorarios de auditoría.

Como limitaciones del estudio realizado podríamos señalar el tamaño de la muestra, que quizás no ha permitido obtener conclusiones más significativas, así como el número de variables estudiadas que, siendo más elevado, podía haber llevado a obtener más resultados interesantes en la materia.

Referencias bibliográficas

- Ali, M. J., Ahmed, K. y Henry, D. (2004). Disclosure compliance with national accounting standards by listed companies in South Asia. *Accounting and Business Research*, 34(3), 183-199. DOI: 10.1080/00014788.2004.9729963.
- Anderson, T. y Zeghal, D. (1994). The pricing of audit services: Further evidence from the Canadian market. *Accounting and Business Research*, 24(95), 195-207. DOI: 10.1080/00014788.1994.9729479.
- Barako, D. G., Hancock, P. y Izan, H. Y. (2006). Factors influencing voluntary corporate disclosure by Kenyan companies. *Corporate Governance: An International Review*, 14(2), 107-125.
- Bortolon, P. M., Sarlo Neto, A. y Barreto Santos, T. (2013). Audit costs and corporate governance. *Revista Contabilidade e Finanças*, 24(61), 27-36.
- Bottaro de Lima Castro, W., Ricardo Peleias, I. y Perez da Silva, G. (2015). Determinants of Audit Fees: A study in the companies listed on the BM&FBOVESPA, Brazil. *Revista Contabilidade e Finanças*, 26(69), 261-273. DOI: 10.1590/1808-057x201501560.
- Carson, E., Fargher, N., Simon, D. T. y Taylor, M. H. (2004). Audit fees and market segmentation-further evidence on how client size matters within the context of audit fee models. *International Journal of Auditing*, 8(1), 79-91. DOI: 10.1111/J.1099-1123.2004.00159.x.
- Chatterjee, B. y Mir, M. Z. (2008). The current status of environmental reporting by Indian companies. *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 609-629. DOI: 10.1108/02686900810882138.
- Ciampaglia Nardi, P. C., Elias Orsi, L., Places Borges, V. y Menezes da Silva, R. L. (2017). Influence of discretionary accounting practices in the audit fees. *Enfoque Reflexão Contábil*. DOI: 10.4025/enfoque.v37i3.34831.
- Collier, P. y Gregory, A. (1996). Audit committee effectiveness and the audit fee. *European Accounting Review*, 5(2), 177-198. DOI: 10.1080/09638189600000012.
- Danos, P. y Eichenseher, J. (1986). Long-Term Trends Toward Seller Concentration in the U.S. Audit Market. *The accounting Review*, 61(4), 633-650.
- De Angelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Depoers, F. (2000). A cost benefit study of voluntary disclosure: Some empirical evidence from French listed companies. *European Accounting Review*, 9(2), 245-263. DOI: 10.1080/09638180050129891.
- Firth, M. (1985). An analysis of audit fees and their determinants in New Zealand. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 4(2), 23-37.
- Firth, M. (1997). The provision of non-audit services and the pricing of audit fees. *Journal of Business Finance & Accounting*, 6(2), 511-525. DOI: 10.1111/1468-5957.00118.
- García, M. A., Ruiz, E. y Vico, A. (2000). Factores que condicionan la elección y el cambio del auditor en la empresa española. *Revista de Contabilidad*, 3(6), 49-80.
- Ghazali, N. A. M. (2007). Ownership structure and corporate social responsibility disclosure: some Malaysian evidence. *Corporate Governance*, 7(3), 251-266. DOI: 10.1108/14720700710756535.
- Glaum, M. y Street, D. L. (2003). Compliance with the disclosure requirements of Ger-

- many's new market: IAS versus US GAAP. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14, 64-100. DOI: 10.1111/1467-646X.00090.
- Haniffa, R. y Cooke, T. (2005). The impact of culture and governance on corporate social reporting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(5), 391-430. DOI: 10.1016/j.jaccpubpol.2005.06.001.
- Hassan, Y. M. y Naser, K. (2013). Determinants of Audit Fees: Evidence from an Emerging Economy. *International Business Research*, 6(8), 13-25. DOI: 10.5539/ibr.v6n8p13.
- Khan, M. H. U. Z. (2010). The effect of corporate governance elements on corporate social responsibility (CSR) reporting: empirical evidence from private commercial banks of Bangladesh. *International Journal of Law and Management*, 52(2), 82-109. DOI: 10.1108/17542431011029406.
- Mike, A., Mike, S. y Muhammad, H. (1997). The determinants of external audit costs in the New Zealand life insurance industry. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 8, 69-86. DOI: 10.1111/1467-646X.00018.
- Naser, K. y Nuseibeh, R. (2008). Determinants of audit fees: Empirical evidence from an emerging economy. *International Journal of Commerce and Management*, 17(3), 239-254. DOI: 10.1108/10569210710833635.
- Naser, K., Al-Khatib, K. y Karbhari, Y. (2002). Empirical evidence on the depth of corporate information disclosure in developing countries: the case of Jordan. *International Journal of Commerce and Management*, 12(3/4), 122-155. DOI: 10.1108/eb047456.
- Naser, K., Al, H. A., Al-Kwari, D. y Nuseibeh, R. (2006). Determinants of corporate social disclosure in developing countries: the case of Qatar. *Advances in international accounting*, 19, 1-23. DOI: 10.1016/S0897-3660(06)190017.
- Othman, R. y Thani, M. G. (2009). Determinants of Islamic social reporting among top Shariah-approved companies in Bursa Malaysia. *Research Journal of International Studies*, 12, 4-20.
- Palmrose, Z. (1986). Auditor Fees and Auditor Size: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110.
- Prencipe, A. (2004). Proprietary costs and determinants of voluntary segment disclosure: evidence from Italian listed companies. *European Accounting Review*, 13(2), 319-340.
- Rouf, A. (2011). Corporate characteristics, governance attributes and the extent of voluntary disclosure in Bangladesh. *African Journal of Business Management*, 5(19), 7.836-7.845.
- Rubio-Box, S. y Ortiz-Martínez, E. (2019). Grandes firmas de auditoría y sus empresas auditadas: sector, tamaño y honorarios de auditoría. *Observatorio Contable/Accounting Observatory*, 7(Mayo), 307-315.
- Rusmanto, T. y Waworuntu, S. R. (2015). Factors influencing audit fee in Indonesian Publicly Listed Companies applying GCG. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 172, 63-67.
- Simunic, D. (1984). Auditing, Consulting and Auditor Independence. *Journal of Accounting Research*, 22(2), 679-702.
- Vasconcelos, V. D.; Borges Alves, F. I. A. y Silva de Oliveira, F. A. (2018). Os determinantes dos honorários da auditoria independente no setor brasileiro de materiais básicos. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, Septiembre. Recuperado de <<https://www.eumed.net/rev/oel/2018/09/honorarios-auditoria-independiente.html>>.



Vermeer, T. E., Raughunandan, K. y Forgiione, D. A. (2009). Audit fees at US non-profit organizations. *Auditing: A Journal of Practices & Theory*, 28(2), 289-303. DOI: 10.2308/aud.2009.28.2.289.

Wu, X. (2012). Corporate governance and audit fees: Evidence from companies listed on the Shanghai Stock Exchange. *China*

Journal of Accounting Research, 5, 321-342. DOI: 10.1016/j.cjar.2012.10.001.

Zaman, M., Hudaib, M. y Haniffa, R. (2011). Corporate governance quality, audit fees and non-audit services fees. *Journal of business finance & accounting*, 38(1 & 2), 165-197. DOI: 10.1111/j.1468-5957.2010.02224.x.

Dividendo recibido cuando se han realizado inversiones sucesivas (NRV 9.^a)

Análisis de la consulta de contabilidad 9 del BOICAC 113, de marzo de 2018

Ángel González García

Profesor del CEF.-

Extracto

Aplicación práctica de la norma de registro y valoración 9.^a del Plan General de Contabilidad respecto a los dividendos recibidos en caso de inversiones sucesivas.

Consulta 9

Sobre la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a, «Instrumentos financieros», apartado 2.8, «Intereses y dividendos recibidos de activos financieros», del Plan General de Contabilidad (PGC), cuando se realizan inversiones sucesivas.

Respuesta

La sociedad A participa en el 50 % del capital social de la sociedad B desde la constitución de esta última. Con posterioridad (una vez han transcurrido varios ejercicios), la sociedad A adquiere el otro 50 %. A partir de esa fecha la sociedad B ha repartido dividendos con cargo a reservas.

La consulta versa sobre la correcta interpretación del apartado 2.8, «Intereses y dividendos recibidos de activos financieros», de la NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», del PGC, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que se transcribe a continuación:

2.8. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

[...], 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.

Y, en particular, se pregunta sobre el criterio a seguir para juzgar el origen de los beneficios generados por la participada que son objeto de reparto, cuando se producen inversiones sucesivas.

Conforme a la NRV 9.^a 2.8, el reparto de un dividendo se reconoce como un ingreso, salvo que procedan de forma inequívoca de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición, porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios obtenidos por la participada desde esa fecha.

Cuando se producen inversiones sucesivas, a efectos contables, en cada inversión se determina un nuevo coste medio de la cartera. En estos casos, es claro que la norma contable no considera por separado cada inversión sucesiva. Por lo tanto, para juzgar la procedencia de los beneficios que se distribuyen, cabría concluir que, con carácter general, todo reparto de reservas que reduzca los fondos propios de la sociedad participada hasta un importe equivalente al precio de adquisición de la inversión, minorado en el importe de las plusvalías adquiridas, debería reconocerse como un ingreso en las cuentas anuales de la sociedad A.

Es decir, en el caso que nos ocupa, las reservas distribuidas se contabilizarán como ingresos en la sociedad A en el importe resultante de multiplicar los resultados acumulados de la participada por el porcentaje de participación en su capital. Si dicho porcentaje se modifica por haberse realizado inversiones sucesivas, la renta devengada en ese periodo se multiplicará por el nuevo porcentaje de participación. En definitiva, de acuerdo con los datos facilitados por la consultante, esa cifra sería el 50 % de la renta generada por la participada desde la fecha de adquisición inicial, porque el otro 50 % constituye patrimonio adquirido. Una vez repartido dicho importe, cualquier reparto adicional debería calificarse como una recuperación de la inversión.

Ejemplo

La sociedad A compra el 50 % de la sociedad B por importe de 60 um, obteniendo el control de la sociedad B. En este momento, el balance de la sociedad B es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Resto de activos	200	Capital	100
		Reservas	20
		Deudas	80
Total	200	Total	200

Al cabo de tres ejercicios económicos, A compra el 50 % restante de la sociedad B por 250 um. En este momento, el balance de la sociedad B es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Resto de activos	1.500	Capital	100
		Reservas	400
		Deudas	1.000
Total	1.500	Total	1.500

El día siguiente de la adquisición, la sociedad B reparte un dividendo de 400 um.

Se pide:

Realizar los asientos en la sociedad A.

Solución

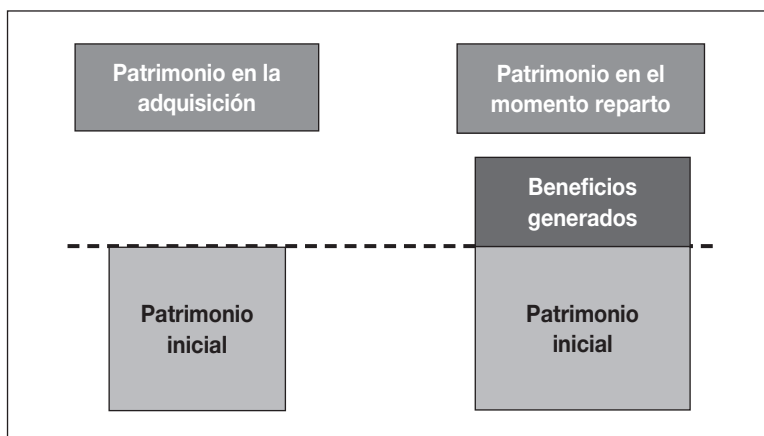
La NRV 9.^a, con el objeto de contabilizar correctamente los dividendos cobrados, establece que:

[...] 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.

Con esta expresión, quiere establecer que la empresa inversora solo podrá reconocerse un ingreso cuando la cantidad cobrada como dividendos provenga de beneficios que ha generado la participada desde el momento de la adquisición, y si distribuye reservas generadas

con anterioridad, deben reconocerse como un menor valor de la inversión, sin afectar a la cuenta de resultados.

Se puede ver gráficamente en la siguiente imagen:



Si comparamos el patrimonio de la participada en el momento de la adquisición y en el momento del reparto, los beneficios generados por la participada desde la adquisición se consideran ingresos, y si repartiéndose una cantidad superior, el exceso se considera minoración del valor de las acciones.

Cuando se compran acciones a distintos precios y en distintos momentos, la diferenciación puede complicarse, toda vez que el patrimonio de la participada no permanece estable, sino que va cambiando a lo largo del tiempo. La consulta establece dos criterios, que llegan a la misma conclusión:

[...] todo reparto de reservas que reduzca los fondos propios de la sociedad participada hasta un importe equivalente al precio de adquisición de la inversión, minorado en el importe de las plusvalías adquiridas, debería reconocerse como un ingreso en las cuentas anuales de la sociedad A.

Vamos a verlo con los datos numéricos de nuestro ejemplo.

Los asientos a realizar serían:

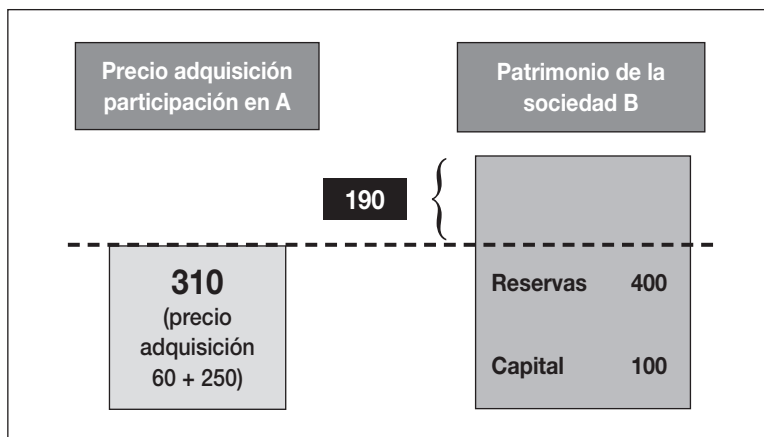
Por la primera adquisición del 50 % a 60 um:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	60	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60

Por la segunda adquisición del otro 50% a 250 um:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		250

Tenemos un precio de adquisición de las acciones de 310 um (250 + 60), y la participada tiene un patrimonio de 500 um (100 de capital y 400 de reservas). Todo dividendo repartido por la participada superior a 190 um (la diferencia entre el patrimonio de la participada 500 y el precio de adquisición de la cartera 310) se considera como minoración del precio de las acciones.



Como se observa en el gráfico, cualquier importe que reparta B que supere las 190 um, se considerará como una minoración del valor de las acciones.

Los asientos realizados por el cobro del dividendo serían:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	400	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		190
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas		210

El importe por el que hemos minorado la cartera de acciones corresponde a las «reservas compradas». Nos llevamos como ingreso, siguiendo la consulta, la parte de las reservas repartidas que reducen los fondos propios de la participada hasta un importe equivalente al precio de adquisición (310).

Viéndolo desde otro punto de vista, en el momento de la primera compra, la sociedad tenía unas reservas de 20 um, y compramos el 50 % (hemos «comprado», por lo tanto, 10 um de reservas). En el momento de la segunda adquisición, la sociedad tenía unas reservas de 400 um, y compramos el otro 50 % (hemos «comprado», por lo tanto, 200 um de reservas). El importe total de reservas compradas asciende a 210 um.

Tratamiento contable del impuesto sobre el valor añadido en las donaciones de inmovilizado (NRV 12.^a y 18.^a)

Análisis de la consulta de contabilidad 1 del BOICAC 115, de septiembre de 2018

Carlos Calderero Parlange

Profesor del CEF.-

Extracto

| Aplicación práctica sobre el tratamiento contable del impuesto sobre el valor añadido en las donaciones de inmovilizado.

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en las donaciones de inmovilizado, tanto para la sociedad donante como para la sociedad donataria.

Respuesta

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 84 y 88 de la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre](#), del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios y profesionales que realicen las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas por el IVA están obligados a repercutir íntegramente el importe del mismo sobre el destinatario de la operación, mediante la expedición de la correspondiente factura, quedando este último obligado a soportar tal repercusión siempre que la misma se ajuste a lo dispuesto en la normativa reguladora del impuesto, cualesquiera que fuesen las estipulaciones existentes entre ellos.

En cuanto al registro contable del IVA, tanto en la sociedad donante como en la donataria, la norma de registro y valoración (NRV) 12.^a, «Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA),

Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el [Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre](#), establece:

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.

Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la empresa y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

De acuerdo con lo anterior, si la empresa realiza una donación por la que esté obligada a repercutir el IVA, en caso de que se acuerde que el donatario no abone dicho importe, el donante contabilizará un mayor gasto por donación y viceversa; esto es, el donatario reconocerá dicho importe como una donación (un ingreso).

Ejemplo

La sociedad anónima La Generosa, SA dona un terreno de su propiedad, adquirido por 200.000 um, importe que coincide con su valor razonable, a la sociedad anónima La Agradecida, SA, ambas domiciliadas en Zaragoza y sujetas a un IVA del 21%.

Se pide:

Contabilizar la operación en ambas sociedades, suponiendo que:

- a) La Agradecida, SA abona el IVA correspondiente.
- b) La Agradecida, SA no abona el IVA.

Solución

a) La Agradecida, SA abona el IVA correspondiente.

La Generosa, SA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	42.000	
210	Terrenos y bienes naturales		200.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		42.000

La Agradecida, SA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	200.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	42.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		42.000
941	Ingresos de donaciones		200.000

b) La Agradecida, SA no abona el IVA.

La Generosa, SA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	242.000	
210	Terrenos y bienes naturales		200.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		42.000

La Agradecida, SA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	200.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	42.000	
941	Ingresos de donaciones		242.000

Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado. Convocatoria de 2017. Segundo ejercicio

26 de abril de 2018

Javier Aguilar López
Marta Borque Francisco
Profesores del CEF.-

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para en ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado, convocado por Resolución de 7 de noviembre de 2017 [BOE de 14 de noviembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Moneda extranjera. Error contable. Activos por impuesto diferido. Operaciones entre empresas del grupo.
- Caso 2. Análisis de estados financieros.** Elaboración de balance de comprobación de sumas y saldos, adquisición de inmovilizado, regularización de gastos e ingresos, moneda extranjera, emisión de valores representativos de deuda, asientos de regularización y cierre, elaboración del balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
- Caso 3. Consolidación de estados financieros.** Elaboración de balance de comprobación de sumas y saldos, adquisición de inmovilizado, regularización de gastos e ingresos, moneda extranjera, emisión de valores representativos de deuda, asientos de regularización y cierre, elaboración del balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
- Caso 4. Operaciones financieras.** Precio de un bono. Duración y duración modificada. Convexidad.

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

Realice las anotaciones correspondientes al año 3 de la sociedad Amunro, SA que se derivan de la siguiente información. No se tiene en cuenta el efecto impositivo excepto en el punto 3. La moneda funcional de la sociedad es el euro.

Punto 1

En enero del año 3 la sociedad realiza las siguientes operaciones con instrumentos financieros:

- a) Adquiere en su emisión bonos de renta fija a su valor nominal de 10.000 dólares mediante pago al contado. Los bonos no devengan intereses explícitos, amortizándose en enero del año 5 con una prima de reembolso que supone un tipo de interés efectivo del 5 % anual. Los bonos adquiridos se valoran al cierre al coste amortizado.
- b) Adquiere una cartera de 20.000 acciones a 3 dólares la acción. Al cierre del ejercicio las acciones cotizan a 2,3 dólares la acción. Las acciones se contabilizan como «activos financieros disponibles para la venta».

Los tipos de cambio relevantes son:

- Tipo de cambio en la fecha de adquisición (enero del año 1): $1 \$ = 0,8 €$.
- Tipo de cambio medio año 3: $1 \$ = 0,9 €$.
- Tipo de cambio de cierre del año 3: $1 \$ = 1,1 €$.

Punto 2

La sociedad adquirió en enero del año 1 un intangible por importe de 2.000 um En los años 1 y 2 la sociedad no ha amortizado dicho intangible, y en el año 3 considera un error

este tratamiento, ya que el mismo tenía una vida útil de 5 años desde su adquisición. La sociedad considera que el gasto de amortización es lineal.

Punto 3

En ejercicios previos la sociedad ha generado bases imponibles negativas pendientes de compensar derivadas de unas pérdidas fiscales de 5.000 um, que no reconoció contablemente al no considerar probable su compensación. En el ejercicio 3, ante el cambio de situación económica, la sociedad considera probable que en los próximos ejercicios podrá compensar dichas bases imponibles. El tipo impositivo de la sociedad es del 30 %.

Punto 4

La sociedad tiene una deuda con su sociedad matriz, que posee el 100 % de las acciones de Amunro, SA, y que está reconocida en la partida de «Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo» por un importe de 8.000 um. En el ejercicio 3, la sociedad matriz condona dicha deuda a la sociedad Amunro, SA.

Punto 5

En diciembre del año 3 la sociedad contrata un derivado financiero para cubrir el riesgo de precio de una compra futura. La contratación de este derivado no supone desembolso alguno. Al cierre del ejercicio, el derivado tiene un valor razonable negativo para la sociedad de - 500 um. El derivado se contabiliza como instrumento de cobertura.

Punto 6

En julio del año 3 la sociedad firma un contrato de arrendamiento como parte arrendadora por 5 años, con dos años de carencia. Los cobros previstos del contrato son los siguientes:

Periodo	Importe
Julio año 3 - Julio año 4	0
Julio año 4 - Julio año 5	0
Julio año 5 - Julio año 6	6.000 um



Periodo	Importe
▶	
Julio año 6 - Julio año 7	6.000 um
Julio año 7 - Julio año 8	6.000 um

El arrendamiento se contabiliza como un arrendamiento operativo y se prescinde del efecto financiero.

Solución

Punto 1

Apartado a)

Conforme a los datos del enunciado se trata de una inversión en renta fija clasificada en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

De acuerdo con la norma de registro y valoración 11.^a, apartado 1 a), se entiende por partidas monetarias el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores. Es decir, se trata de una partida monetaria.

A 1 de enero del año 3

En el momento de su reconocimiento inicial, aplicando la citada norma en su apartado 1:

Toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del periodo (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que estas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (10.000 × 0,8 €/€)	8.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000

A 31 de diciembre del año 3

Conforme a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 11.^a en su apartado 1. 2.1:

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

Por el devengo de intereses, que se realiza al tipo de cambio medio del año:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (10.000 × 5% × 0,9 €/€)	450	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		450

Por la actualización al tipo de cambio al cierre del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo [10.000 × (1,1 €/€ - 0,8 €/€)] + [500 × (1,1 €/€ - 0,9 €/€)]	3.100	
768	Diferencias positivas de cambio		3.100

Apartado b)

Conforme a los datos del enunciado se trata de una inversión en renta variable clasificada en la categoría de activos financieros disponibles para la venta.

De acuerdo con la norma de registro y valoración 11.^a apartado 1 b), se entiende por partidas no monetarias los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es

decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario. Es decir, se trata de una partida no monetaria.

A 1 de enero del año 3

En el momento del reconocimiento inicial:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (20.000 × 3 × 0,8 €/€)	48.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		48.000

A 31 de diciembre del año 3

Conforme a la norma de registro y valoración 11.^a apartado 1.2.2.2, relativo a las partidas no monetarias valoradas a valor razonable:

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable.

Cuando se reconozcan directamente en el patrimonio neto las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificados como activos financieros disponibles para la venta, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto.

• Valor contable	48.000
• Valor razonable (20.000 × 2,3 × 1,1 €/€)	50.600
• Diferencia positiva	2.600

Esta diferencia responde a dos efectos:

• Efecto precio [(2,3 – 3) × 20.000 × 1,1 €/€]	– 15.400
• Efecto tipo de interés [(1,1 €/€ – 0,8 €/€) × 20.000 × 3]	18.000
• Efecto total	2.600

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	2.600	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		2.600

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	2.600	
133	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta		2.600

Punto 2

Conforme a la norma de registro y valoración 22.^a, a los errores contables les será de aplicación lo dispuesto para los cambios de criterio contables. Concretamente: el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas.

Por la corrección de la cuota de amortización de los años 1 y 2:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias [(2.000/5) × 2]	800	
2810	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		800

Por la dotación de la cuota de amortización correspondiente al año 3:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (2.000/5)	400	
281	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		400

Punto 3

En aplicación de la norma de registro y valoración 12.^a, de acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles.
- b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales.
- c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquellos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4745	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio (5.000 × 30%)	1.500	
6301	Impuesto diferido		1.500

Punto 4

Conforme a la norma de registro y valoración 18.^a:

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. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

Es decir, se valorarán a valor razonable.

Desde el punto de vista de Amunro, SA:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
163	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo	8.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		8.000

Desde el punto de vista de la matriz:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	8.000	
2423	Créditos a largo plazo a empresas del grupo		8.000

Punto 5

Se trata de una cobertura de flujos de efectivo, regulada en la noma de registro y valoración 9.^a, que dispone que:

La parte de la ganancia o la pérdida del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz se reconocerá transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en los que la operación cubierta prevista afecte al resultado...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
810	Pérdidas por cobertura de flujo de efectivo	500	
1768	Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura		500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1340	Cobertura de flujos de efectivo	500	
810	Pérdidas de instrumentos de cobertura		500

Punto 6

Conforme a la Consulta 11 del BOICAC número 96/2013 (NFC049807), relativa a un arrendamiento operativo con rentas escalonadas:

- Cuando un contrato de arrendamiento operativo incluye incentivos, como pudiera ser el supuesto de hecho descrito por la consultante, en todo caso, el gasto por arrendamiento debe contabilizarse a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado, al margen de cuando se produzca la corriente financiera.
- A tal efecto, salvo mejor evidencia, la empresa deberá distribuir de forma lineal el importe total de la contraprestación en el plazo contractual.
- Por último, al objeto de contabilizar la renta diferida que constituye el incentivo al arrendamiento en función de su naturaleza, la empresa deberá considerar el efecto financiero de la operación.

$$\text{Gasto anual por arrendamiento} = \frac{\text{Importe total a pagar}}{\text{Número total de pagos}} = \frac{18.000}{5} = 3.600$$

A 1 de julio del año 3:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
440	Deudores	3.600	
752	Ingresos por arrendamientos		3.600

A 31 de diciembre del año 3:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
752	Ingresos por arrendamientos	1.800	
440	Deudores		1.800

Caso práctico 2

Análisis de estados financieros

La sociedad Arcana, SA presenta el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias del año 2 y comparativo del año anterior que se detalla a continuación:

Balance de situación	Año 2	Año 1
Activo no corriente	245	182
Existencias	104	94
Clientes	3	15
Tesorería	46	51
Total activo	398	342
Patrimonio neto	294	259
Deudas a largo plazo	25	67
Proveedores	79	16
Total pasivo y patrimonio	398	342

Cuenta de pérdidas y ganancias	Año 2	Año 1
Ventas	880	736
Coste de ventas	- 480	- 416
Otros gastos	- 328	- 208
Amortización	- 26	- 24
Resultado de explotación	46	88
Gasto intereses	- 3	- 11
Resultado antes de impuestos	43	77
Impuesto sobre beneficios	- 2	- 29
Resultado del ejercicio	41	48

Se considera que los saldos del balance son representativos del saldo medio anual.

Se pide:

- a) Calcular el margen de explotación y la ratio de rotación de los activos en los dos años.
- b) Calcular la rentabilidad económica en los dos años. Explique los factores que han motivado el cambio en la rentabilidad económica.
- c) Calcule la rentabilidad financiera en los dos años. Explique los factores que han motivado el cambio en la rentabilidad financiera.
- d) Analice la evolución de la ratio de rotación de proveedores. Explique si la evolución supone una mejora para la sociedad.
- e) Analice la evolución de la ratio de cobertura de gastos de financieros. Explique si la evolución supone una mejora para la sociedad.

Solución

Apartado a)

Margen de explotación = Resultado de explotación/ Importe neto de la cifra de negocios

Margen explotación año 1 $(88/736 \times 100)$	11,95 %
Margen explotación año 2 $(46/880 \times 100)$	5,2 %

Rotación de activos = Ventas/Activo total

Rotación activos año 1 $(736/342 \times 100)$	215,2 %
Rotación activos año 2 $(880/398 \times 100)$	221,1 %

Apartado b)

ROI = BAI/AT

ROI año 1 $(88/342 \times 100)$	25,73 %
ROI año 2 $(46/398 \times 100)$	11,55 %

La disminución viene causada en su mayoría por el incremento de otros gastos. El incremento de estos ha sido en un porcentaje muy superior al de las ventas.

Incremento de ventas $[(880 - 736)/736 \times 100]$	19,56 %
Incremento de otros gastos $[(328 - 208)/208 \times 100]$	57,69 %

Las ventas se han incrementado un 19,56 %, mientras que otros gastos un 57,69 %.

Apartado c)

ROE = BDI/Patrimonio neto

ROE año 1 $(48/259 \times 100)$	18,53 %
ROE año 2 $(41/294 \times 100)$	13,94 %

La entidad ha cambiado su estructura de financiación en el año 2 con respecto al año 1. Las deudas a largo plazo han disminuido de un importe de 67 a 25, provocando una disminución en el efecto apalancamiento (deudas/patrimonio neto). Además de esta disminución del efecto apalancamiento tenemos que tener en cuenta la disminución de la rentabilidad económica, siendo estos dos factores los causantes de la disminución.

Apartado d)

Rotación de proveedores = Compras netas/Saldo medio proveedores

Rotación proveedores año 2 $\{480/[(79 + 16)/2]\}$	10,1
--	------

El incremento del saldo de proveedores de 16 a 79 es muy superior con respecto al incremento de compras de 416 a 480. Esto nos indica que la ratio de rotación de proveedores se ha incrementado con respecto al ejercicio anterior (no disponemos de datos para poder calcular la rotación del año 1). Este incremento de rotación es beneficioso para la entidad al poder realizar los pagos a sus proveedores más tarde, con ello mejora el periodo medio de maduración financiero.

Apartado e)

Ratio gastos financieros = Gastos financieros/Importe neto de cifra de negocios

Ratio gastos financieros año 1 ($11/736 \times 100$)	1,49 %
Ratio gastos financieros año 2 ($3/880 \times 100$)	0,34 %

La situación de la empresa es positiva en este aspecto, los gastos financieros respecto a ventas se encuentran en unos umbrales muy bajos. Existe una mejora en el año 2 con respecto al año 1 bastante considerable, con estos datos en principio la entidad se encuentra en una situación favorable, no obstante deberíamos tener los datos del sector para poder realizar una análisis y comparativa mejor.

Caso práctico 3

Consolidación de estados financieros

Caso 3.1. Balance de situación consolidado

La sociedad M adquirió, en enero del año 1, el 80 % del capital de F por importe de 1.500 um.

Información para la consolidación inicial.

En la fecha de adquisición, el valor contable de los elementos patrimoniales de la sociedad F se corresponde con su valor razonable, excepto un elemento del activo no corriente cuyo valor contable es de 100 um, siendo su valor razonable de 600 um

Información consolidaciones posteriores.

El elemento de activo no corriente con plusvalía es no amortizable.

En el caso de que surgiera fondo de comercio, se amortizaría linealmente en 10 años.

Impuestos sobre sociedades y operaciones internas.

Se prescinde del efecto impositivo y se asume que no hay operaciones internas entre las sociedades.

Balances de situación de las sociedades.

Los balances de M y F en enero del año 1 y en diciembre del año 3 son los siguientes:

Balance de situación enero año 1	M	F	Agregado
Intangible	700		700
Activo no corriente	500	1.300	1.800
Inversión en dependiente	1.500	–	1.500
Activo corriente	200	400	600
Total activo	2.900	1.700	4.600
Capital	2.000	1.200	3.200
Reservas	600	300	900
Deudas	300	200	500
Total pasivo y patrimonio neto	2.900	1.700	4.600

Balance de situación a 31 de diciembre año 3	M	F	Agregado
Intangible	800	100	900
Activo no corriente	600	1.400	2.000
Inversión en dependiente	1.500	0	1.500
Activo corriente	400	1.000	1.400
Total activo	3.300	2.500	5.800
Capital	2.000	1.200	3.200
Reservas	300	700	1.000



Balance de situación a 31 de diciembre año 3	M	F	Agregado
▶			
Resultado del ejercicio	400	300	700
Ajustes por cambio de valor		200	200
Deudas	600	100	700
Total pasivo y patrimonio neto	3.300	2.500	5.800

Se pide:

- Ajuste, en forma de asiento de Libro Diario, para formular el balance de situación consolidado en enero del año 1.
- Ajustes, en forma de asiento de Libro Diario, para formular el balance de situación consolidado de diciembre del año 3.
- Indique el importe de las siguientes partidas del balance de situación consolidado del año 3:
 - Socios externos
 - Pérdidas y ganancias atribuibles a la sociedad dominante.
 - Ajustes por cambio de valor.
- Indicar, en forma de asiento de Libro Diario, el impacto en las partidas del balance de situación consolidado que supondría que M venda en enero del año 4 a terceros acciones de F representativa del 20 % capital (con lo que pasaría a tener un 60 %) al precio de coste (375 um).
- Indicar el ajuste o ajustes a añadir, en forma de asiento de Libro Diario, a los realizados en el punto b) anterior, para formular el balance de situación consolidado del año 3, si se considerase que el activo no corriente con plusvalía hubiese sido amortizable linealmente en 5 años.

Solución

Apartado a)

Cálculo de la diferencia de primera consolidación en el 1 de enero de año 1:

(+) Contraprestación transferida total	1.500
(--) 80 %s/ Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos	(1.600)
• 80 % Patrimonio neto a 1 de enero añox1 (80 % × 1.500)	(1.200)
• Plusvalía activo amortizable [80 % × (600 – 100)]	(400)
(=) Diferencia de primera consolidación)	(100)

Asiento de eliminación inversión-patrimonio neto de primera consolidación.

Ajuste en balance de situación agregado

Denominación cuenta	Debe	Haber
Capital social (F)	1.200	
Reservas (F)	300	
Plusvalía activo no corriente no amortizable (600 – 100)	500	
Resultado del ejercicio (M)		100
Participación en empresas del grupo, F (M)		1.500
Intereses de socios externos en F (20% × 2.000)		400

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada

Denominación cuenta	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (M)	100	
Diferencia negativa primera consolidación		100

Apartado b)

Al haberse generado una diferencia negativa de primera consolidación y no un fondo de comercio, no procede realizar amortización alguna del mismo.

Ajuste en balance de situación agregado

Denominación cuenta	Debe	Haber
Capital social (F)	1.200	
Reservas (F)	300	
Plusvalía activo no corriente no amortizable (600 - 100)	500	
Resultado del ejercicio (M)		100
Participación en empresas del grupo, F (M)		1.500
Intereses de socios externos en F (20% × 2.000)		400

Por las evoluciones desde la fecha de adquisición en el patrimonio neto:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Reservas (F) (700 - 300)	400	
Ajustes por cambios de valor (F) (300 - 0)	300	
Resultado del ejercicio (M)	200	
Reservas en sociedades consolidadas en F (80% × 400)		320
Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas en F (80% × 300)		240
Resultado del ejercicio atribuido a M (80% × 200)		160
Intereses de socios externos en F [20% × (400 + 300 + 200)]		180

Por las evoluciones del resultado en pérdidas y ganancias.

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada

Denominación cuenta	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a M	160	
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a intereses de socios externos en M	40	
Saldo de pérdidas y ganancias (F)		200

Apartado c)

Importe de socios externos	580
Importe del resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante	160
Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas	240
Ajustes por cambios de valor atribuidos a intereses de socios externos en F	60

Apartado d)

Si no se hubiese producido la reducción de la participación sin pérdida de control:

Ajuste en balance de situación agregado

Denominación cuenta	Debe	Haber
Capital social (F)	1.200	
Reservas (F)	300	
Plusvalía activo no corriente no amortizable (600 - 100)	500	
Resultado del ejercicio (M)		100
Participación en empresas del grupo, F (M)		1.500
Intereses de socios externos en F (20% × 2.000)		400

Por las evoluciones desde la fecha de adquisición en el patrimonio neto hasta el 1 de enero año4:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Reservas (F) (900 - 300)	600	
Ajustes por cambios de valor (F) (300 - 0)	300	
Reservas en sociedades consolidadas en F (80 % × 600)		480
Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas en F (80 % × 300)		240
Intereses de socios externos en F [20 % × (400 + 300 + 200)]		180

Aplicación del artículo 29 del Real Decreto 1159/2010:

Habría que eliminar el resultado del ejercicio agregado de cuentas individuales de la sociedad dominante M:

(+) Precio de venta	375
(-) Valor cuentas individuales [1.500 × (20 %/80 %)]	(375)
(=) Beneficio/Pérdida procedente de participaciones en empresas del grupo	0

Intereses de socios externos (20 % participación en el capital social): 580 um

Valor contable consolidado de la participación: 80 % × (patrimonio neto + Plusvalías):

$$(2400 + 500) \times 80 \% = 2.320 \text{ um}$$

$$(2.320/80 \%) \times 20 \% = 580 \text{ um}$$

(+) Contraprestación recibida	375
(-) Aumento de intereses de socios externos	(580)
(=) Reservas (M)	(205)

Ajustes sobre el balance de situación agregado:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Participación en F (M)	375	
Resultado del ejercicio (M) $[(375) - (20\%/80\%) \times 1.500]$	0	
Reservas (M)	205	
Intereses de socios externos en F		580

Para evitar saltos históricos, se adapta a través de los siguientes ajustes las evoluciones en el patrimonio neto desde la fecha de adquisición, las atribuimos específicamente al 60 %, por lo que reducimos la atribución previa realizada del 80 %.

Denominación cuenta	Debe	Haber
Reservas en sociedades consolidadas en F $(20\% \times 600)$	120	
Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas en F (20×300)	60	
Reservas (M)		180

Apartado e)

Por la amortización de la plusvalía del activo amortizable:

Ajustes sobre el balance de situación agregado:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (F)	100	
Reservas (F)	400	
Amortización acumulada de plusvalía activo no corriente amortizable		500

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Amortización plusvalía inmovilizado	100	
Saldo de pérdidas y ganancias (F)		100

Los saldos agregados ajustados cambian, por lo que el asiento de ajuste de eliminación inversión-patrimonio neto por el que se atribuyen las evoluciones de patrimonio neto posteriores, también se ve modificado:

Capital social	1.200
Reservas (Saldo inicial 300) (900 - 400)	500
Resultado del ejercicio (200 - 100)	100
Ajustes por cambios de valor	300

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Capital social (F)	1.200	
Reservas (F)	300	
Plusvalía activo no corriente no amortizable (600 - 100)	500	
Resultado del ejercicio (M)		100
Participación en empresas del grupo, F (M)		1.500
Intereses de socios externos en F (20% × 2.000)		400

Por las evoluciones desde la fecha de adquisición en el patrimonio neto:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Reservas (F) [(900 - 400) ajustado - 300]	100	



Denominación cuenta	Debe	Haber
▶		
Ajustes por cambios de valor (F) (300 - 0)	300	
Resultado del ejercicio atribuido (F) (100 ajustado)	100	
Reservas en sociedades consolidadas en F (80% × 100)		80
Resultado del ejercicio atribuido a M		80
Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas en F (80% × 300)		240
Intereses de socios externos en F [20% × (100 + 300 + 100)]		100

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a M	80	
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a intereses de socios externos en F	20	
Saldo de pérdidas y ganancias (F)		100

Caso 3.2. Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada con operaciones internas

La sociedad P adquirió en enero del año 1 una participación del 60 % en el capital social de la sociedad S, formulando cuentas anuales consolidadas desde dicha fecha.

Las cuentas de pérdidas y ganancias del año 5 de las sociedades son las siguientes:

Cuenta de pérdidas y ganancias año 5	P	S	Agregada
Ventas	36.000	27.000	63.000
Consumo de existencias	- 12.000	- 16.000	- 28.000



Cuenta de pérdidas y ganancias año 5	P	S	Agregada
▶			
Gastos de personal	- 4.000	- 3.000	- 7.000
Amortizaciones	- 3.000	- 2.000	- 5.000
Otros resultados	- 1.000	5.000	4.000
Gastos financieros	- 2.500	- 3.000	- 5.500
Ingresos financieros	1.500	2.000	3.500
Impuesto sobre beneficios	- 4.000	- 3.000	- 7.000
Resultado del ejercicio	11.000	7.000	18.000

Los resultados derivados de la venta de inmovilizados se recogen en la partida de «otros resultados».

Se pide:

- a) Indicar los ajustes a realizar, en forma de anotación de Libro Diario, para formular la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del año 5, prescindiendo del efecto impositivo, a partir de la siguiente información:
 1. En la consolidación inicial surgió un fondo de comercio de 6.000 um. Este fondo de comercio se amortiza linealmente a un 10 % anual desde la compra.
 2. En el año 4, S vendió a P un inmovilizado no amortizable por 12.000 um, cuyo coste había sido 9.000 um. En el ejercicio 5, P vende el inmovilizado a terceros.
 3. Al final del año 4, P vendió a S un inmovilizado amortizable por importe de 7.000 um, que tenía contabilizado a 6.500 um. S amortiza el inmovilizado linealmente al 20 % a partir de enero del año 5.
 4. Al cierre del ejercicio 4, la sociedad P ha concedido un préstamo a la sociedad S por importe de 4.000 um. En el ejercicio 5, el préstamo ha devengado unos intereses del 10 %.
- b) Calcular el importe del resultado consolidado, distinguiendo el atribuido a la sociedad dominante y el resultado atribuido a socios externos.

Solución

Apartado a)

Punto 1

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Amortización inmovilizado intangible	600	
Saldo de pérdidas y ganancias (S)		600

Punto 2

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (S) (12.000 – 9.000)	3.000	
Beneficio procedente del inmovilizado no amortizable		3.000

Punto 3

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (P) $[(7.000 - 6.500) \times 20\%]$	100	
Amortización del inmovilizado amortizable		100

Punto 4

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Ingresos financieros por intereses de créditos (P)	400	
Gastos financieros por intereses de deudas (S) (10% × 4.000)		400

Apartado b)

Calcular el importe del resultado consolidado, distinguiendo el atribuido a la sociedad dominante y el resultado atribuido a socios externos.

Saldo agregado de la filial S: 7.000

Ajustes:

(-) (Punto a.1.)	(600)
(+) (Punto a.2.)	+ 3.000
(+) (Punto a.3.)	100
Saldo agregado ajustado de la filial S (7.000 – 600 + 3.000 + 100)	9.500
Pérdidas y ganancias atribuido a intereses de socios externos en S (40% × 9.500)	3.800
Pérdidas y ganancias atribuido a la sociedad dominante [(60% × 9.500) + 11.000]	16.700

Caso práctico 4

Operaciones financieras

Sea un bono con valor nominal de 10.000 euros, vencimiento en 10 años y cupones anuales del 6%. Su rentabilidad actual es del 5%.

Se pide:

- a) Calcular el precio.
- b) Calcular la duración y la duración modificada.
- c) Calcular la convexidad.
- d) Utilizando la información de los puntos b) y c), calcular la variación del precio si la rentabilidad aumenta un 1 %.

Solución

Apartado a)

$$\text{Precio del bono} = 600 \times a_{10-5\%} + 10.000 \times (1 + 5\%)^{-10}$$

$$\text{Precio del bono} = 600 \times \frac{1 - (1 + 5\%)^{-10}}{5\%} + 10.000 \times (1 + 5\%)^{-10}$$

$$\text{Precio del bono} = 10.772,173493$$

Apartado b)

Cálculo de la duración, siendo:

C = valor nominal

i = tipo de interés

n = número de periodos

P = precio del bono

$$\text{Duración} = \frac{\sum_{s=1}^n s \times Ci \times (1+i)^{-s} + n \times C \times (1+i)^{-n}}{\sum_{s=1}^n Ci \times (1+i)^{-s} + C \times (1+i)^{-n}}$$

$$\text{Duración} = \frac{\sum_{s=1}^{10} s \times 600 \times (1+5\%)^{-s} + 10 \times 10.000 \times (1+5\%)^{-10}}{\sum_{s=1}^{10} 600 \times (1+5\%)^{-s} + 10.000 \times (1+5\%)^{-10}}$$

$$\text{Duración} = \frac{600 \times A(1,1)_{10-5\%} + 10 \times 10.000 \times (1 + 5\%)^{-10}}{10.772,173493}$$

Cálculo de la duración modificada:

$$\text{Duración modificada} = \frac{\text{Duración}}{(1 + i)}$$

$$\text{Duración modificada} = \frac{7,892148703}{(1 + 5\%)} = 7,516332098$$

Apartado c)

$$\text{Convexidad} = \frac{1}{P} \times \frac{1}{(1 + i)^2} \times \left[\sum_{t=1}^n \frac{F_t \times t \times (1 + t)}{(1 + i)^t} \right]$$

$$\text{Convexidad} = \frac{1}{10.772,173493} \times \frac{1}{(1 + 5\%)^2} \times \left[\sum_{t=1}^{10} \frac{600 \times t \times (1 + t)}{(1 + 5\%)^t} + \frac{10.000 \times 10 \times 11}{(1 + 5\%)^{10}} \right]$$

$$\text{Convexidad} = \frac{1}{10.772,173493} \times \frac{1}{(1 + 5\%)^2} \times [181.853,832 + 675.304,5789]$$

$$\text{Convexidad} = 9,28318^{-5} \times 0,907029478 \times [857.158,4109]$$

$$\text{Convexidad} = 72,17373048$$

Apartado d)

$$\frac{\Delta P}{P} = -Dm \times \Delta i + \frac{1}{2} \times \text{Convexidad} \times \Delta i^2$$

$$\frac{\Delta P}{P} = -7,516332098 \times 0,01 + \frac{1}{2} \times 72,17373048 \times 0,01^2$$

$$\frac{\Delta P}{P} = -7,155463446\%$$

$$P' = P - 7,155463446\% \times P'$$

$$P' = 10.772,173493 - 7,155463446\% \times 10.772,173493$$

$$P' = 10.001,37456$$