

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 440 | Noviembre 2019

ISSN: 1138-9540

La nueva configuración del derecho de transmisión en el ámbito tributario

Alberto Artamendi Gutiérrez, Miguel Pérez Campos y Adriá Riba Lozano

La manipulación y desfiguración del impuesto sobre la plusvalía

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

Las actas con acuerdo desde la perspectiva del derecho comparado

Álvaro González Arias

Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC

Félix Alberto Vega Borrego

Valoración por parte del mercado español del aseguramiento de la información no financiera

Carmelo Reverte Maya

Aspectos contables de las entidades sin fines lucrativos

José Manuel Santos Jaén y José Serrano Madrid

Análisis práctico de la Resolución del ICAC sobre instrumentos financieros y operaciones societarias (I)

Anna Ayats Vilanova



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 440 | Noviembre 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-Cuellar 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 Osma. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III
Alberto García Valera. Inspector de Hacienda del Estado
Begoña Giner Inchausti. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Lorenzo de las Heras Miguel. Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
Clara Jiménez Jiménez. Socia de Pérez-Llorca Abogados
Manuel Lucas Durán. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
Diego Martín-Abril Calvo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados
Miguel Ángel Martínez Lago. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Enrique Ortega Carballo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado
Juan Manuel Pérez Iglesias. Inspector de Hacienda del Estado
Ferrán Rodríguez Arias. Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
Enrique Rubio Herrera. Presidente del ICAC
Luz Ruibal Pereira. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIM
Jesús Sanmartín Mariñas. Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales de España
Enrique Villanueva García. Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad. UCM

Evaluadores externos

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

Edita

Centro de Estudios Financieros

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

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

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

Suscripción anual (2019) (11 números) 157 €

Solicitud de números sueltos (cada volumen)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

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

Edita

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

Imprime

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

Indexada en



© 2019 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

Sumario

Tributación

Estudios

- Implicaciones fiscales de la nueva configuración del derecho de transmisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio: ¿Qué ocurre cuando alguien muere sin haber aceptado la herencia? 5-32

Tax implications of the ius transmissionis after Supreme Court Decision 936/2018, of 5 June: What happens now when a person dies without having accepted his or her inheritance?

Accésit del Premio «Estudios Financieros» 2019

Alberto Artamendi Gutiérrez, Miguel Pérez Campos y Adriá Riba Lozano

- La manipulación y desfiguración por el Tribunal Constitucional del impuesto municipal sobre la plusvalía 33-72

The manipulation and disfigurement by the Constitutional Court of the municipal tax on capital gains

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

- Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria desde la perspectiva del derecho comparado 73-114

Tax agreements under Spanish General Tax Law from the comparative law perspective

Álvaro González Arias

- Ⓐ La armonización fiscal como poder tributario (I): Naturaleza de la Unión Europea y de sus poderes 115-118

Tax harmonization as taxing power: Nature of the EU and of its attributions

Juan López Rodríguez

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima (Análisis de la SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 866/2016) 119-144

Félix Alberto Vega Borrego

- La nulidad de la tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas (Análisis de la STS de 22 de mayo de 2019, rec. núm. 1800/2017) 145-154

Ada Tandazo Rodríguez y Pedro Manuel Herrera Molina

- Ⓐ Sobre la compatibilidad del gravamen en TPO de las entregas de oro realizadas por particulares para empresarios o profesionales con el IVA (Análisis de la STJUE de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18) 155-156

Javier Bas Soria

Casos prácticos

- ④ Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado) 157-158
Rafael Enric Herrando Tejero

Contabilidad

Estudios

- Valoración por parte del mercado español del aseguramiento de la información no financiera 159-194

Valuation of the assurance of non-financial information by the Spanish market

Accésit del Premio «Estudios Financieros» 2019

Carmelo Reverte Maya

- Ejemplos prácticos del tratamiento contable y la labor auditora en el ámbito de las entidades sin fines lucrativos 195-238

Practical examples of the accounting treatment and auditing in the field of the non-profit organizations

José Manuel Santos Jaén y José Serrano Madrid

- Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (I) 239-278

Practical analysis of the ICAC Resolution of March 5, 2019, on criteria for the presentation of financial instruments and societary operations (I)

Anna Ayats Vilanova

Casos prácticos

- ④ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social 279-280
Elena Robledo Acinas y Ana Luna García González

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>>.



Implicaciones fiscales de la nueva configuración del derecho de transmisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio: ¿Qué ocurre cuando alguien muere sin haber aceptado la herencia?

Alberto Artamendi Gutiérrez

Abogado en el Departamento de Derecho Fiscal en Uría Menéndez de Barcelona

Miguel Pérez Campos

Abogado en el Departamento de Derecho Fiscal en Uría Menéndez de Valencia

Adriá Riba Lozano

Abogado en el Departamento de Derecho Fiscal en Uría Menéndez de Madrid

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

La Sentencia del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio (rec. núm. 1358/2017) acoge en el ámbito tributario la teoría moderna relativa al derecho de transmisión que ya había adoptado el orden civil en la Sentencia 539/2013, de 11 de septiembre (rec. núm. 379/2011), y abandona la teoría clásica que venía sosteniendo hasta entonces. Este artículo analiza la evolución histórica de la controversia, las implicaciones que este cambio supone desde el punto de vista fiscal y las cuestiones controvertidas que la modificación genera.

Palabras clave: impuesto sobre sucesiones y donaciones; aceptación de herencia; derecho de transmisión.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 30-09-2019

Cómo citar: Artamendi Gutiérrez, A., Pérez Campos, M. y Riba Lozano, A. (2019). Implicaciones fiscales de la nueva configuración del derecho de transmisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio: ¿Qué ocurre cuando alguien muere sin haber aceptado la herencia? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 5-32.



Tax implications of the *ius transmissionis* after Supreme Court Decision 936/2018, of 5 June: What happens now when a person dies without having accepted his or her inheritance?

Alberto Artamendi Gutiérrez

Miguel Pérez Campos

Adriá Riba Lozano

Abstract

Supreme Court Decision 936/2018, of 5 June (rec. no. 1358/2017) adopts the so-called «modern theory» concerning the nature of the transmission right for tax purposes, abandoning the «classic theory» which had predominated so far. This change had been anticipated by the same court in Decision 529/2013, of 11 September (rec. no. 379/2011), where it had already changed its criterion exclusively for civil law purposes. This article analyzes the historic evolution of this controversy, the tax implications of this change and the issues that it poses and that have not been solved yet.

Keywords: gift and inheritance tax; acceptance of inheritance; *ius transmissionis*.

Citation: Artamendi Gutiérrez, A., Pérez Campos, M. y Riba Lozano, A. (2019). Implicaciones fiscales de la nueva configuración del derecho de transmisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio: ¿Qué ocurre cuando alguien muere sin haber aceptado la herencia? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 5-32.



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Interpretación jurisprudencial del precepto: evolución
- 3. Estado actual de la cuestión
- 4. Cuestiones controvertidas
 - 4.1. Inclusión del propio derecho de transmisión en la herencia del heredero transmitente
 - 4.2. Devengo del segundo hecho imponible
 - 4.3. Cuantificación de la base imponible
- 5. Conclusiones
- Bibliografía

1. Introducción

Este trabajo tiene como objeto analizar las implicaciones fiscales del artículo 1.006 del Código Civil recorriendo la evolución de la doctrina y la jurisprudencia que se ha ido generando sobre esta cuestión hasta la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 936/2018, de 5 de junio (Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 1358/2017 –NFJ070611–).

A modo de introducción, conviene recordar el tenor literal del citado artículo 1.006 del Código Civil:

Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía.

El precepto regula el conocido como *ius transmissionis* o derecho de transmisión, esto es, la transmisión hereditaria del derecho a aceptar o repudiar una herencia (*ius delationis*) cuando el llamado a aceptar o repudiar originariamente esta herencia fallece antes de que pueda aceptarla. La interpretación de este artículo ha sido ampliamente debatida por la doctrina y la jurisprudencia desde el punto de vista del derecho civil, lo cual ha tenido un indudable impacto en el derecho tributario.

2. Interpretación jurisprudencial del precepto: evolución

Tal y como recuerda la STS 539/2013, de 11 de septiembre (Sala Primera de lo Civil, rec. núm. 397/2011 –NCJ058068–), han existido básicamente dos corrientes doctrinales respecto a la naturaleza de este derecho:

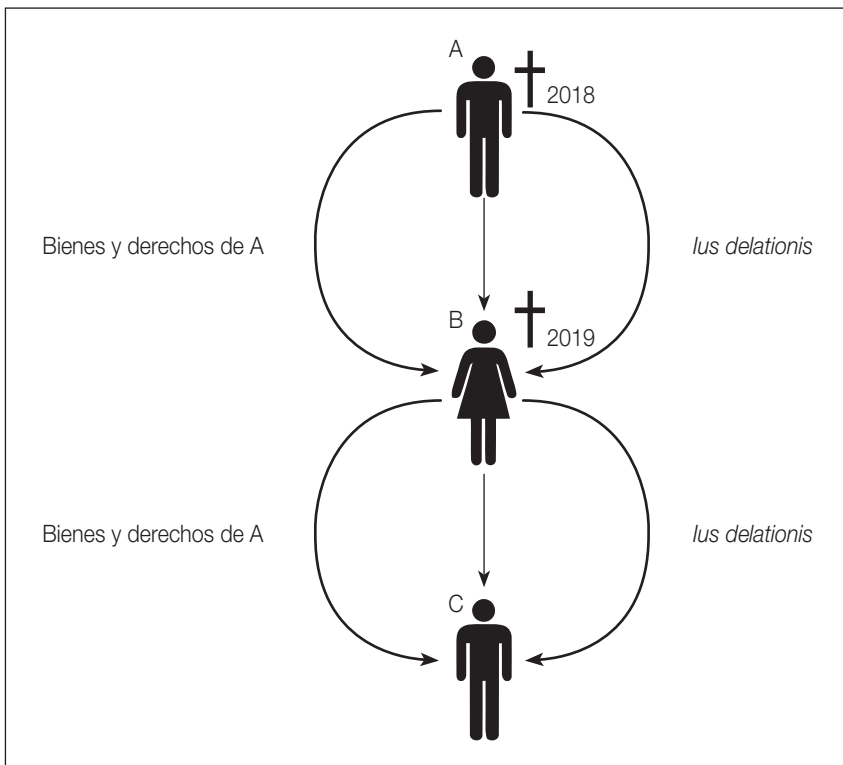
- **La denominada «teoría clásica» o «de la doble transmisión».** De acuerdo con esta interpretación doctrinal, en la sucesión por derecho de transmisión existen dos movimientos o pasos de los bienes, un primer movimiento desde el primer causante a la masa hereditaria del heredero transmitente, esto es, quien fallece sin poder ejercitar su *ius delationis*, y un segundo movimiento desde la masa hereditaria del citado heredero transmitente al heredero transmisario que acepta las dos herencias.

- **La denominada «teoría moderna», «de la adquisición directa» o «de la doble capacidad».** Según esta teoría, los bienes pasan directamente del primer causante al heredero transmisario cuando este ejercita positivamente el denominado *ius delationis*.

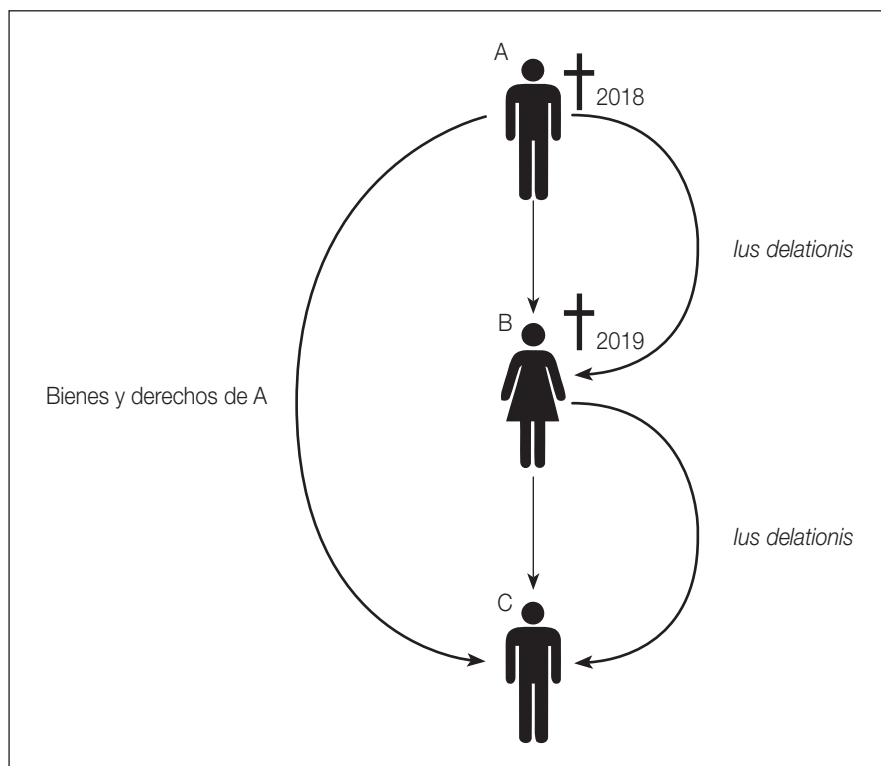
El siguiente ejemplo puede aclarar la cuestión controvertida:

El abuelo (A) fallece en 2018 dejando como única heredera a su hija (B), que a su vez tiene otro hijo (C), nieto de A, y que es el único heredero de B. Fallecido A, B adquiere *ope legis* el derecho a aceptar o rechazar la herencia de A. Si B fallece en 2019 antes de haber ejercido tal derecho, este pasa del patrimonio de B al de C, esto es, a su hijo (al ser su heredero), que es nieto del primer causante.

En la teoría clásica, cuando B fallecía y C aceptaba la herencia en su nombre, se entendía que los bienes habían sido adquiridos por B antes de morir (recordemos que la aceptación de la herencia retrotrae sus efectos a la fecha en la que murió el primer causante, A, tal y como establece el art. 989 del Código Civil) y, luego, desde B hasta C. Gráficamente se representaría de la siguiente forma:



En cambio, en la teoría moderna, una vez que C acepta la herencia de A en nombre de B, los bienes de A pasan directamente de A a C sin pasar por B:



La aplicación de una u otra teoría da lugar a implicaciones divergentes en el ámbito tributario, particularmente en cuanto a la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD).

Hasta la STS 539/2013, ya mencionada, la teoría dominante, tanto en el ámbito civil como en el ámbito fiscal, había sido la teoría clásica, es decir, la consideración de que el *ius transmissionis* implicaba una doble transmisión. Consecuentemente, desde un punto de vista fiscal, se exigía igualmente una doble liquidación del ISD:

- Una primera liquidación por la transmisión del *ius delationis* del primer causante al heredero transmitente, en la que se declaraba como base imponible el valor de los bienes que conformaban la herencia de aquel primer causante (en la proporción en la que se participaba en tal herencia). En esta primera liquidación del ISD se podían aplicar las reducciones, coeficientes multiplicadores y

bonificaciones que correspondían con el grado de parentesco existente entre el primer causante y el heredero transmitente. Del pago de esta liquidación debían hacerse cargo los herederos transmisarios como sucesores del heredero transmitente fallecido.

- Una segunda liquidación del ISD por la transmisión de los bienes (tanto los propios del heredero transmitente como los adquiridos por herencia del primer causante) desde el heredero transmitente al heredero transmisario. En este caso se aplicaban, por supuesto, las reglas de liquidación que correspondían al parentesco entre el heredero transmitente y el heredero transmisario. Adicionalmente, en esta segunda liquidación se permitía deducir de la base imponible del ISD el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes en caso de que se tratase de una sucesión entre descendientes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley del ISD), dado que se habían producido jurídicamente dos transmisiones de los bienes.

La aplicación tributaria de la «doctrina clásica» se refleja, por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de febrero de 2006 (Vocalía 5.^a, RG 1735/2005 –NFJ022926–):

Aplicado los razonamientos expuestos al caso concreto, se ha de concluir que es preciso, pues, practicar una primera liquidación a cargo de D.^a D, en la cual resulta evidente que la base imponible viene conformada por ese derecho que adquiere de su hermano y transmite a su vez a sus herederos y que como todo derecho es susceptible de valoración económica, que en este caso viene a coincidir con los bienes que conforman la herencia de aquel. En esta liquidación se aplica la reducción y el coeficiente multiplicador correspondiente a colaterales de segundo grado (grupo III), tal como ha hecho la Inspección, cuya liquidación debe confirmarse en ese extremo, sin perjuicio de que deban de hacerse cargo de ella D.^a A, D. B y D.^a C como herederos universales de la obligada tributaria.

La segunda transmisión es la causada por D.^a D a favor de sus hijos y nieta, lo que ha de dar lugar a otras tres liquidaciones con aplicación de las reducciones y coeficientes multiplicadores correspondientes a descendientes (Grupo I y II) y en las que se podrá tener en cuenta, a efectos de su deducción, la deuda de la causante correspondiente al impuesto sobre sucesiones por la herencia de su hermano.

En el mismo sentido se pronuncia la STS de 14 de diciembre de 2011 (Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 2610/2008 –NFJ045856–):

En el caso presente no ha habido confusión entre el concepto de hecho imponible del art. 3.1 de LISD, y el de devengo, pues en virtud de la constante referencia que se ha estado haciendo al supuesto excepcional del art. 1.006 del CC,

la adquisición se produce por la ficción jurídica de la aceptación por los herederos del heredero, lo que implica que no se está refiriendo el hecho imponible a la muerte, sino a dicha aceptación, que supone la adquisición de la herencia del primer fallecido.

Desde un punto de vista económico, también se impone la existencia de la dualidad de liquidaciones. En efecto, en circunstancias normales de que doña Bárbara hubiera aceptado la herencia antes de su muerte, se habría liquidado el impuesto de sucesiones en la herencia de su hermano, cuyo caudal relicto se habría visto disminuido en su importe, por lo que al morir ella sería el montante resultante el que se transmitiría a sus hijos y nieta. No parece lógico que estos se beneficien en perjuicio de la Hacienda mediante un enriquecimiento que afecta al principio de capacidad contributiva.

La interpretación tributaria expuesta se mantuvo incólume hasta la citada STS 539/2013, en la que la Sala de lo Civil del TS abandonó la «teoría clásica» de interpretación del artículo 1.006 del Código Civil y acogió la «teoría de la adquisición directa». En consecuencia, se abandonó la consideración de que el *ius transmissionis* implicaba una doble transmisión para acoger el razonamiento de que el ejercicio del *ius delationis* por parte del heredero transmisario implica la existencia de una única transmisión desde el primer causante al heredero transmisario. El propio TS, fijando doctrina jurisprudencial, lo expresa de la siguiente forma:

Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1.006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del «ius delationis» en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisario. *No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el «ius delationis», sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que «ex lege» ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el «ius delationis» integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente (la cursiva es nuestra).*

Como puede observarse, el anterior pronunciamiento del TS supuso un giro copernicano en la interpretación del artículo 1.006 del Código Civil y tuvo una influencia muy relevante en las implicaciones fiscales. Si civilmente no podía entenderse que existiesen dos transmisiones, tampoco deberían exigirse dos liquidaciones del ISD por los bienes adquiridos del primer causante.

La extrapolación de la nueva interpretación civil al ámbito tributario no fue inmediata. En este sentido, las primeras consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) que aco-gen la nueva teoría se emiten el 13 de mayo de 2016 (V2063/2016 –NFC059595–) y el 2 de marzo de 2017 (V0537/2017 –NFC064306–). Esta última recoge con mayor claridad la nueva interpretación del artículo 1.006 del Código Civil:

Por la adquisición hereditaria del «ius delationis», el nuevo heredero adquiere el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que si la acepta se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liqui-dar el impuesto de sucesiones por esa herencia, de forma separada de la herencia del segundo causante, por la que también deberá liquidar el impuesto de suce-siones, pues solo aceptando la segunda se le transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera.

Sin embargo, a pesar de que la STS del año 2013 era clara en cuanto a la nueva inter-pretación del precepto en cuestión, algunas comunidades autónomas se resistieron a liqui-dar el ISD de acuerdo con esta nueva interpretación. Por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Andalucía, en su Circular 1/2015, de 17 de marzo de 2015, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, de unificación de criterios relativos a la aplicación de los tributos, aunque se hace eco de la mencionada STS, termina concluyendo que «dada la especiali-dad del derecho tributario en el asunto comentado», las oficinas gestoras de dicha comu-nidad autónoma debían continuar aplicando el criterio anterior. Por lo tanto, en Andalucía seguía aplicándose el criterio de la doble liquidación tributaria a pesar de la evolución doc-trinal acontecida en el ámbito civil.

El último episodio de esta evolución interpretativa del artículo 1.006 del Código Civil se ha producido, al menos en el ámbito tributario, con la citada STS 936/2018, con la cual el Alto Tribunal acoge plenamente la doctrina de la Sala de lo Civil, como veremos seguidamente.

3. Estado actual de la cuestión

Como hemos anticipado, la STS 936/2018 supone un hito muy importante en relación con la situación actual del derecho de transmisión, ya que confirma la extrapolación al ám-bito tributario de la tesis de la transmisión única efectuada por la STS 539/2013.

Así, en la primera de las sentencias citadas, tras analizar la doctrina del TEAC en la ma-teria y la propia jurisprudencia de la Sala de lo Civil del mismo tribunal, se concluye que:

[...] se produce *una sola adquisición hereditaria* y, por ende, *un solo hecho imponi-ble*, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual

es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual «los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente» (la cursiva es nuestra).

Con esta sentencia queda claro, por tanto, que, también desde un punto de vista tributario, debe entenderse que el heredero transmisario recibe directamente el *ius delationis* del causante original y que podrá ejercerlo (aceptando expresa o tácitamente la herencia del causante original) siempre que, con carácter previo, haya aceptado igualmente la herencia del heredero transmitente. La previa aceptación de la herencia del causante transmitente es importante por cuanto, según aclara el TS en esta sentencia:

El presupuesto para poder ejercitar el derecho de transmisión o «*ius transmissionis*» es la aceptación por el transmisario de la herencia del transmitente. Una vez aceptada, podrá el transmisario optar por aceptar o repudiar la herencia del primer causante. Lo que no es admisible según la doctrina y la jurisprudencia es que el transmisario repudie la herencia del transmitente y acepte, en cambio, la del primer causante, pues el derecho a aceptar o repudiar la herencia de este está integrado en la herencia del transmitente, por lo que si repudia esta pierde la posibilidad de ejercitar aquel derecho.

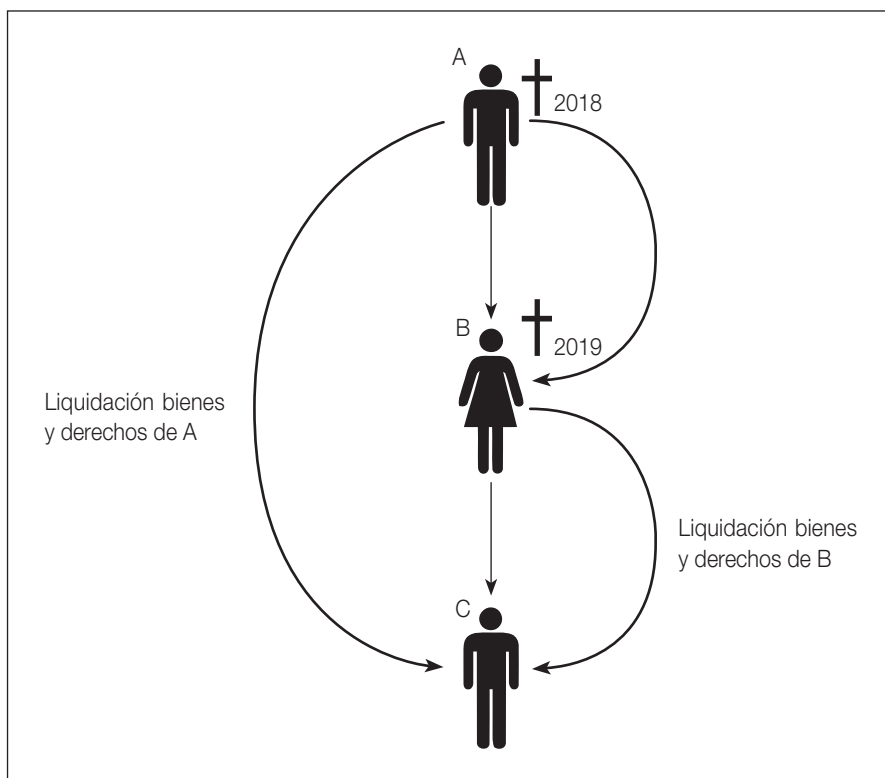
Una vez aceptada la herencia del heredero transmitente, se producen dos sucesiones diferenciadas que tendrán a su vez reflejo en el ámbito tributario. Así, por los bienes heredados del causante original y que no han sido objeto de aceptación o renuncia por el heredero transmitente no deben ya practicarse dos liquidaciones del ISD (al no existir dos transmisiones), sino que solo debe practicarse una única liquidación, pues desde el punto de vista civil existe una sola transmisión de estos bienes directamente del causante al heredero transmisario. Esta interpretación es la que, con carácter previo a la STS 936/2018, ya postularon las Consultas de la DGT V2063/2016, de 13 de mayo, y V0537/2017, de 2 de marzo, anteriormente citadas al amparo de la STS 539/2013. En consecuencia, desde un punto de vista tributario, en la actualidad deben efectuarse dos liquidaciones diferenciadas cuando nos encontramos ante un supuesto de aplicación del *ius transmissionis*, a saber:

- Por un lado, el heredero transmisario, al recibir directamente los bienes del causante original, deberá liquidar el ISD correspondiente a dichos bienes. A esta liquidación le resultarán en todo caso de aplicación las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones que correspondan con el grado de parentesco existente entre causante original y heredero transmisario.

Asimismo, al recibir los bienes directamente del causante original, en ningún caso puede aplicarse en esta liquidación la deducción en la base imponible del ISD regulada en el artículo 20.3 de la Ley del ISD (deducción del importe satisfecho por el ISD en las transmisiones precedentes en caso de que se tratase de una sucesión entre descendientes) o las mejoras que sobre esta reducción han

- aprobado las diferentes comunidades autónomas¹, como sucedía cuando tributariamente resultaba de aplicación la teoría clásica.
- Por otro lado, el heredero transmisario deberá igualmente liquidar el ISD correspondiente a los bienes recibidos del causante transmitente. El caudal relicto del causante transmitente no incluirá los bienes que eran titularidad del causante original, al haberse transmitido directamente desde este al heredero transmisario (y con la duda que se expondrá seguidamente en relación con la inclusión del propio derecho de transmisión en esta herencia). En consecuencia, a esta segunda liquidación le resultarán igualmente de aplicación las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones que correspondan con el grado de parentesco existente entre el causante transmitente y el heredero transmisario.

Gráficamente, las liquidaciones que deben practicarse serían las siguientes:



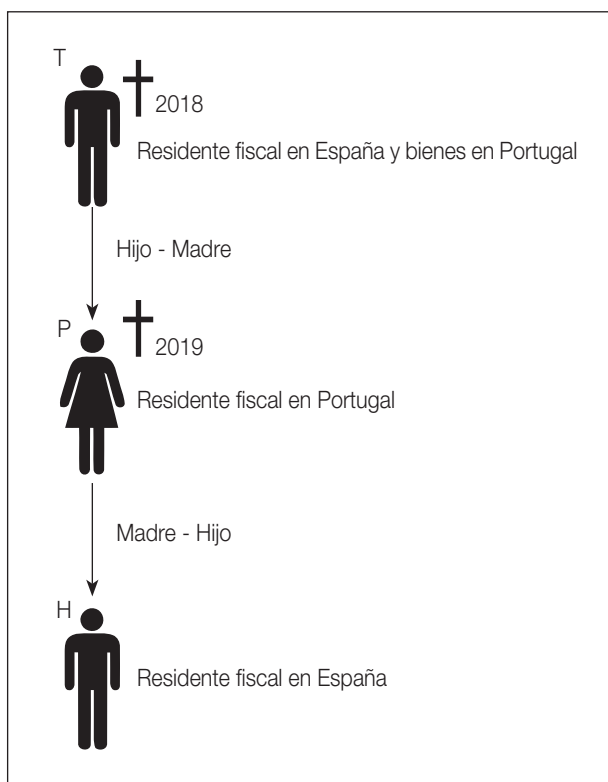
¹ Así, por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Cataluña permite deducir la mayor de las siguientes dos cuantías: un porcentaje del valor real de los bienes y derechos que se ven afectados por la transmisión sucesiva en función del tiempo transcurrido, o el importe de las cuotas del ISD satisfechas por estos bienes (cfr. art. 29 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones).

Intuitivamente se puede pensar que la aplicación de la «teoría moderna» o «de la adquisición directa» en el ámbito tributario es en todo caso más beneficiosa para los contribuyentes, al gravar una única vez la transmisión de los bienes del causante original (transmisión directa del causante original al heredero transmisario). Hay que tener presente, sin embargo, que esto no tiene por qué ser así en todo caso.

Piénsese, por ejemplo, en el siguiente supuesto:

Persona física residente en España (T), que tiene todos sus bienes y derechos situados en Portugal. T fallece en 2018 dejando como heredero de todos sus bienes a su madre (P), que es residente fiscal en Portugal. Antes de que P acepte la herencia de T, P fallece en 2019 dejando todos sus bienes a su otro hijo (H, hermano de T) a título de heredero universal, dándose la situación de que es residente fiscal en España.

Gráficamente se representaría de la siguiente forma:



Pues bien, con la «teoría clásica» o «de la doble transmisión», los bienes de T serían adquiridos en primer lugar por P. Al estar estos bienes situados en Portugal, esta transmisión

no quedaría gravada en España por el ISD y tampoco en Portugal, porque en este último país las transmisiones *mortis causa* de hijos a padres estarían exentas de tributación de acuerdo con el artículo 6 del Código do Imposto do Selo, Lei n.º 150/99, de 11 de setembro. Posteriormente, P transmitiría los bienes a H, sujetándose la transmisión al ISD pero pudiendo beneficiarse H de las bonificaciones existentes en las transmisiones de padres a hijos (en muchos casos muy beneficiosas, como podría ser en la Comunidad de Madrid). Por el contrario, en el supuesto de aplicación de la «teoría moderna» o «de la adquisición directa», H adquiriría los bienes directamente de T, sin que pudiera, en consecuencia, beneficiarse de las bonificaciones establecidas por las comunidades autónomas para las transmisiones lucrativas *mortis causa* de padres a hijos. El resultado de la aplicación de la «teoría clásica» o «de la doble transmisión» en este caso sería que la transmisión de los bienes de T a H debería soportar un mayor importe de ISD respecto del que habría resultado en el caso de haber aplicado la «teoría clásica» o «de la doble transmisión».

Sea como fuere, lo cierto es que esta interpretación de la adquisición única ha sido ya expresamente aceptada por varias comunidades autónomas. La primera autonomía en actuar fue Andalucía, que, en virtud de la Circular 1/2017 de la Agencia Tributaria de Andalucía, pese a haber dado previamente instrucciones expresas de no aplicación al ámbito tributario de la tesis de la única transmisión sostenida a efectos civiles en la STS 539/2013, acogió el criterio administrativo de la Consulta de la DGT V0537/2017, de 2 de marzo. En esta circular, la Agencia Tributaria de Andalucía alcanza la siguiente conclusión:

En el caso de que alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia, el fallecido todavía no era heredero del causante (tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia), pero como tampoco la había repudiado permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia («ius delationis»), derecho que es transmisible a sus herederos («ius transmissionis»).

Por la adquisición hereditaria del «ius delationis», el nuevo heredero adquiere el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, *de forma que si la acepta se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liquidar el impuesto de sucesiones por esa herencia, de forma separada de la herencia del segundo causante*, por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pues solo aceptando la segunda se le transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera (la cursiva es nuestra).

Posteriormente, fue la Generalitat de Catalunya la que analizó, en la Resolució 2/2018 sobre el tractament del dret de transmissió en l'impost sobre successions i donacions, el tratamiento del derecho de transmisión en el ISD al amparo de las SSTs 936/2018 y 539/2013 y de las Consultas de la DGT V2063/2016, de 13 de mayo, y V0537/2017, de 2 de marzo, anteriormente citadas. En esta resolución, la Direcció General de Tributs i Joc del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya cambia su

interpretación histórica del tratamiento en el ISD de este derecho al entender que la teoría moderna del derecho de transmisión debía tener plena eficacia en el derecho tributario, y todo ello por cuanto, pese a existir una normativa civil catalana que regula el derecho de transmisión (art. 461-13 de la Llei 10/2008, de 10 de juliol, del llibre quart del Codi civil de Catalunya, relatiu a les successions - Libro Cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, aprobado por la Ley 10/2008, de 10 de julio), el cambio interpretativo efectuado por el Alto Tribunal en la STS 539/2013 en relación con el artículo 1.006 del Código Civil es plenamente aplicable al derecho catalán.

En la Resolució 2/2018, sobre el tractament del dret de transmissió en l'impost sobre successions i donacions, la Generalitat de Catalunya establece específicamente que no resulta de aplicación la reducción por sobreimposición decenal cuando el heredero transmisor adquiere los bienes del causante original, al no estar estos bienes incluidos en la herencia del causante transmitente (bajo la teoría moderna del derecho de transmisión, estos bienes se transmiten directamente del causante original al heredero transmisor). Asimismo, y en relación con el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar la herencia del causante original por parte del heredero transmisor, la Generalitat de Catalunya entiende, en una interpretación que, como veremos más adelante, no deja de ser controvertida, que este plazo no se inicia hasta que se transmite al heredero transmisor el derecho a aceptar o repudiar la herencia del causante original, esto es, cuando fallece el causante transmitente, al amparo del artículo 24.3 de la Ley del ISD, que establece que «toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan».

Como conclusión de todo lo expuesto, podemos afirmar que con la STS 936/2018 es pacífica la aplicación de la teoría moderna del derecho de transmisión en el ámbito tributario, si bien, como se analizará seguidamente, esta (no tan) nueva tesis plantea algunos interrogantes sobre los que probablemente deberá pronunciarse el TS en el futuro.

4. Cuestiones controvertidas

Una vez expuesto el nuevo régimen relativo al derecho de transmisión cuando el heredero fallece sin haber aceptado la herencia, planteamos a continuación tres cuestiones controvertidas que las sentencias del TS del orden civil y contencioso-administrativo no abordan: la primera es la procedencia de incluir o no el propio derecho de transmisión en la herencia del transmisor y su valoración a los efectos del ISD, la segunda es el momento en el que debe entenderse devengado el hecho imponible derivado de la transmisión entre el primer causante y el heredero transmisor y la tercera (muy unida a la anterior) es la cuantificación de los bienes y derechos del primer causante en la base imponible al liquidar el impuesto el heredero transmisor.

4.1. Inclusión del propio derecho de transmisión en la herencia del heredero transmitente

Plantearse la procedencia de incluir el propio derecho de transmisión en la herencia del heredero transmitente puede *a priori* parecer una cuestión absurda, pero si analizamos la nueva configuración del derecho de transmisión según la doctrina del TS y la Ley del ISD, se plantea enseguida la duda. El hecho imponible del ISD en el caso de transmisiones *mortis causa* es (art. 3 de la Ley del ISD) «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio». No cabe duda de que el heredero transmisor adquiere del transmitente a título sucesorio una serie de bienes y derechos, entre los que se incluye el derecho de transmisión, cuyo ejercicio le permite acceder a la herencia del primer causante.

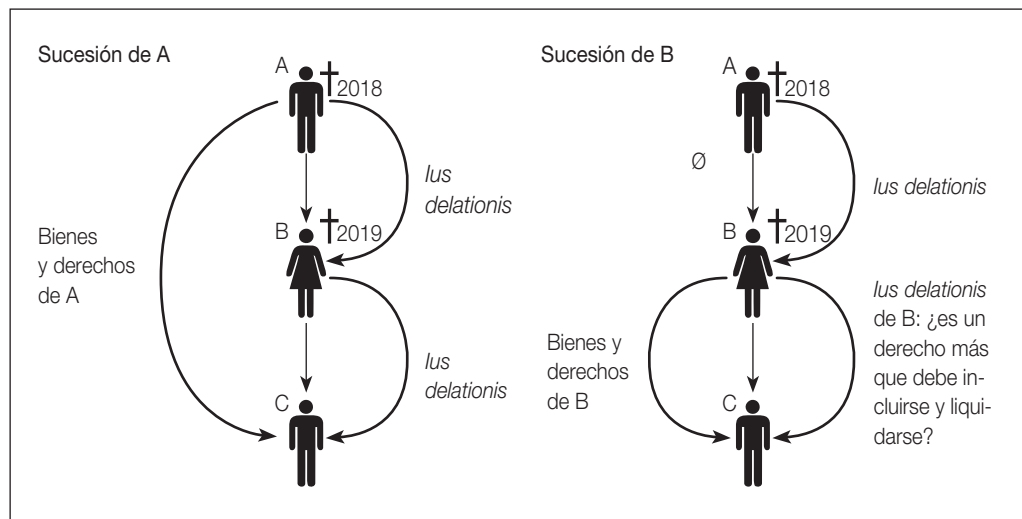
A diferencia del derecho a aceptar o rechazar la herencia, que en una transmisión *mortis causa* ordinaria –en la que el llamado a la herencia no muere antes de aceptar o rechazar– se genera *ope legis* (adquisición originaria) en sede del heredero, en este caso este mismo derecho nace en sede del heredero transmitente y se transmite del patrimonio de este al del heredero transmisor. El TS lo expresa de la siguiente forma en las mencionadas sentencias del orden civil y contencioso-administrativo:

No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el «ius delationis», sino *un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica* como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que «ex lege» ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, *de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el «ius delationis» integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia* y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente (la cursiva es nuestra).

Por tanto, parece que el derecho a aceptar o rechazar la herencia sí se transmite entre el transmisor y el heredero transmitente. En cambio, el resto de los bienes y derechos del primer causante transitan directamente del primer causante al heredero transmisor una vez aceptada la herencia. Para entender adecuadamente este punto y sus consecuencias, resulta conveniente retomar el ejemplo que se planteaba al comienzo de este artículo para ilustrar las dos teorías existentes:

A (abuelo) fallece dejando una hija (B), que, a su vez, tiene otro hijo (C), nieto de A. Fallecido A, B adquiere *ope legis* el derecho a aceptar o rechazar la herencia de A. Si B fallece antes de haber ejercido tal derecho, este derecho pasa del patrimonio de B al de C. No

obstante, una vez que C acepta la herencia de A, los bienes de A pasan directamente de A a C sin pasar por B. Sin embargo, parecería que en la herencia de B se integran, por un lado, los bienes y derechos de los que B era titular y, por otro, el propio derecho a aceptar o rechazar la herencia:



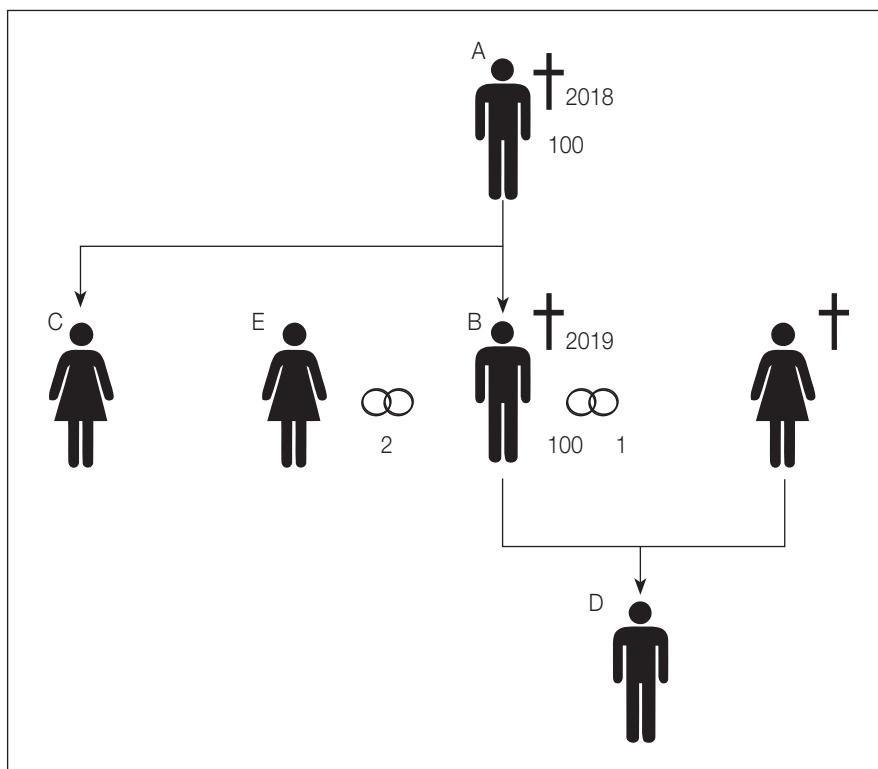
Podría argumentarse que este derecho que se integra en la herencia de B no tiene contenido económico como tal, pero esta afirmación no podría sostenerse. De hecho, la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) ha aclarado reiteradamente al amparo de la nueva concepción del derecho de transmisión que sí lo tiene (véanse, por ejemplo, las Resoluciones de 22 de enero –NCR008904–, 12 de marzo –NCR008970– y 25 de abril de 2018 –NCR009022–). En todas ellas, la DGRN concluye –acertadamente, en nuestra opinión– que este derecho de transmisión que se integra en la herencia del heredero transmitente tiene valor económico y que debe computarse a efectos de cuantificar la legítima de los interesados en la sucesión. Así, la última de estas resoluciones señala expresamente lo siguiente:

Este Centro Directivo estima que la obligada protección de los herederos forzosos exige entender que, a efectos de determinar el importe de la legítima, el «ius delationis» también se computa, porque en sí es susceptible de valoración económica por lo mismo que es susceptible de venta (art. 1.000.1.º del Código Civil).

La solución es acertada, pues la respuesta contraria daría lugar a picaresca. Piénsese en el siguiente ejemplo:

A fallece en 2018, dejando como herederos a partes iguales a un hijo (B) y a una hija (C). B tuvo a su vez un hijo (D) en un primer matrimonio, estando casado en segundas nupcias con E. Asíase que el valor del patrimonio de A es de 100 y B fallece en 2019 antes de aceptar la herencia de A, dejando a su vez un patrimonio de 100. Asíase igualmente que la relación entre D y E no es buena.

La situación gráficamente sería como sigue:



¿Cuál es el valor de la legítima que a E corresponde en la herencia de B? ¿El usufructo del tercio de mejora calculado sobre los 100 que existían en el patrimonio de B cuando este falleció, o el usufructo de este mismo tercio calculado sobre 150 –los 100 que había en el patrimonio de B cuando falleció más 50 equivalentes a la parte de la herencia de A que le correspondía–? Lógicamente, la respuesta tiene que ser que se calcula sobre 150, porque no se puede hacer depender la cuantía de las legítimas de que el heredero transmisario haya llegado a aceptar o a rechazar su herencia; la protección del interés que las legítimas representan así lo exige. Esta respuesta no puede modificarse en función de que el heredero transmisario acepte o rechace la herencia. De lo contrario, podría darse lugar a picarescas.

Por ejemplo, en nuestro caso, D podría rechazar la herencia de A para reducir la legítima de su madrastra, E, sabiendo que al rechazar la herencia los bienes acrecen a su tía (C), con la que sí existe buena relación. Además, si C no tiene descendientes, D podría acabar siendo llamado a la herencia de C, con lo que recibiría los bienes a los que originalmente renunció y sin que estos quedaran gravados por la legítima de E.

Evidentemente, esta solución no puede ser aceptada y precisamente la doctrina de la DGRN permite descartarla. El valor de la legítima debe computarse sobre 150 en todo caso, con independencia de que D acepte o rechace la herencia de A. Esto no quiere decir que D tenga necesariamente que aceptar la herencia de A para no agredir los derechos de su madrastra, E. Lo que quiere decir es que D tiene que recibir el usufructo de 50 (33% de 150), con independencia de que en la herencia de B haya 100 o 150 (según se acepte o rechace la herencia de A). Por supuesto, si en la herencia de B eventualmente no hay bienes para satisfacer la legítima de E, esta puede en último término llegar a ejercitar la acción pauliana especial prevista en el artículo 1.001 del Código Civil para resarcirse:

Si el heredero repudia la herencia en perjuicio de sus propios acreedores, podrán estos pedir al juez que los autorice para aceptarla en nombre de aquel. La aceptación solo aprovechará a los acreedores en cuanto baste a cubrir el importe de sus créditos. El exceso, si lo hubiere, no pertenecerá en ningún caso al renunciante, sino que se adjudicará a las personas a quienes corresponda según las reglas establecidas en este Código.

Podría plantearse si en el ámbito fiscal este criterio de la DGRN debe llevar a sostener que el derecho de transmisión es un derecho más que se integra en el caudal relicto del heredero transmitente y que, al tener contenido económico, tal y como indica expresamente la DGRN en su Resolución de 25 de abril de 2018 –a saber, «el “ius delationis” también se computa, porque en sí es susceptible de valoración económica por lo mismo que es susceptible de venta (art. 1.000.1.º del Código Civil)»–, al liquidar la herencia del heredero transmitente habría que incorporar a la base imponible el valor de los bienes del causante original en forma de derecho de transmisión. Esto nos llevaría, en cuanto a la liquidación de la herencia del heredero transmitente, a una situación de doble imposición: en la herencia del heredero transmitente se integraría el valor del derecho a aceptar los bienes y derechos del causante original, y en la herencia del causante original, esos bienes y derechos, que pasarían directamente del causante original al heredero transmisario.

La situación sería peor que la que se derivaba de la interpretación clásica, en el sentido de que ahora los derechos no han sido objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* en favor de descendientes, de modo que resultaría muy dudosa la aplicación de la reducción por sobreimposición decenal, que hasta ahora era pacífica. Como mucho, se podría argumentar que ha habido una subrogación: el derecho de transmisión se habría convertido en los bienes. Sin embargo, lo cierto es que ni los bienes ni el derecho de transmisión han sido objeto de dos transmisiones en favor de descendientes, sino que, por un lado, los

bienes han pasado del causante original al heredero transmisor y, por otro, el derecho de transmisión ha nacido en el heredero transmitente y ha pasado al heredero transmisor.

Ni las consultas de la DGT ni las resoluciones emitidas por las Administraciones autonómicas abordan expresamente esta cuestión, y los criterios que recogen no resultan, a nuestro juicio, del todo esclarecedores.

Así, por ejemplo, la Resolució 2/2018 de la Generalitat de Catalunya, sobre el tractament del dret de transmissió en l'impost sobre successions i donacions, anteriormente citada, afirma al hilo de la discusión sobre la aplicación de la reducción por sobreimpotación decenal (conclusión primera) lo siguiente: «dado que en la herencia del segundo causante (el heredero transmitente) no se incluyen los bienes de la primera herencia»². Aunque podría argumentarse que, con esta declaración, la Generalitat está afirmando que el derecho de transmisión no se incluye en la herencia del heredero transmitente, en realidad lo que la Generalitat excluye es la inclusión de los bienes de la primera herencia, lo cual es una cuestión pacífica. No se hace, sin embargo, ninguna mención al propio derecho de transmisión. De hecho, en la conclusión segunda de la misma resolución, la Generalitat también reconoce implícitamente que el derecho de transmisión efectivamente se transmite desde el heredero transmitente al heredero transmisor: «hasta que no se produce la muerte del segundo causante, no se transmite a su heredero el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante»³. Por lo tanto, esta resolución parece abonar más la tesis de que el derecho de transmisión debería incluirse en la segunda liquidación, dando lugar al abono del impuesto correspondiente, que la contraria, pero sin resultar clara en su contenido.

En sentido similar, la Circular 1/2017, de 13 de octubre, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, de Unificación de Criterios Relativos a la Aplicación de los Tributos, también reconoce en varias ocasiones que el derecho de transmisión se transmite desde el heredero transmitente al heredero transmisor:

[...] permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia («ius delationis»), derecho que es transmisible a sus herederos («ius transmissionis»), tal como dispone el artículo 1.006 del Código Civil [...]. De acuerdo con el precepto transcrito, lo que se transmite es el llamado «ius delationis», esto es, el derecho del nuevo heredero a aceptar o repudiar la herencia del primer causante [...]. Por la adquisición hereditaria del «ius delationis», el nuevo heredero adquiere el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante.

² Textualmente, «atès que en l'herència del segon causant no s'inclouen els béns de la primera herència...».

³ Textualmente, «fins que no es produeix la mort del segon causant, no es transmet al seu hereu el dret a acceptar o repudiar l'herència del primer causant...».

Por su parte, las consultas vinculantes de la DGT se expresan en términos más genéricos, de tal forma que no es posible extraer ninguna guía expresa sobre esta cuestión.

Parecería, por tanto, que la Ley del ISD no está adaptada a la nueva doctrina del TS, sino que está configurada pensando en un sistema en el que resulta aplicable la doctrina tradicional, y que esta distorsión provoca la paradoja de tener que incluir el propio derecho de transmisión. Sin embargo, en nuestra opinión, esta falta de adaptación no es tal y la doctrina que se ha desarrollado previamente no resultaría correcta.

A nuestro juicio, aunque a efectos civiles el *ius transmissionis* deba tenerse en cuenta en la herencia del heredero transmitente para determinar los derechos de sus legitimarios, no debe integrarse en la base imponible del heredero transmisario. A estos efectos, entendemos que la situación de quien ha adquirido el derecho de transmisión debe asimilarse a la de quien ha adquirido y todavía no ha ejercitado el derecho a aceptar o rechazar la herencia, como sucede en una sucesión *mortis causa* ordinaria en la que el llamado a la herencia no premuere. En esta situación, resulta pacífico que todavía no se ha concretado la condición del sujeto pasivo: cuando un abuelo fallece y los hijos no han aceptado o rechazado la herencia, los hijos no son todavía sujetos pasivos del impuesto ni pesa sobre ellos ninguna obligación tributaria formal o material en tanto que no acepten la herencia (con independencia de que el devengo ya se haya producido y los efectos de la eventual aceptación se retrotraigan a la fecha del fallecimiento). Si alguno de estos hijos fallece y los nietos adquieren el derecho de transmisión, su situación debería ser la misma a todos los efectos. En consecuencia, debería aceptarse que la mera adquisición de este derecho no genera la obligación de contribuir por el ISD.

Esto es, aunque el derecho de transmisión supone una adquisición *mortis causa* de un derecho que además se puede valorar económicamente (lo que en una interpretación literal del art. 3 de la Ley del ISD podría llevar a considerar que se ha producido el hecho imponible), lo mismo podría decirse de quien ha adquirido el derecho a aceptar o rechazar la herencia sin premorir: también este ha adquirido un derecho con un contenido económico y, sin embargo, en este caso no se plantea que el heredero transmitente deba tributar. Es cierto que esta última adquisición es originaria, pues este derecho no se adquiere de un tercero, a diferencia del derecho de transmisión, que se adquiere del heredero transmitente. No obstante, la redacción del hecho imponible en la Ley del ISD no excluye las adquisiciones originarias dado que habla de «adquisiciones» sin mayor precisión. Donde la ley no distingue, no debería distinguir el intérprete del derecho y, por tanto, esta diferencia no permitiría justificar un trato diferente entre estas dos situaciones (la de quien tiene el derecho a aceptar o rechazar la herencia y la de quien tiene el derecho de transmisión).

Puede entenderse, por tanto, que existe una no sujeción implícita del derecho a aceptar o rechazar la herencia. De esta forma, se evita incurrir en una incoherencia y en una doble imposición difícil de justificar desde el punto de vista del principio de capacidad

económica. A pesar de tratarse de un derecho adquirido *mortis causa* que podría valorarse económicamente, este derecho es transitorio y es sustituido finalmente por los bienes y derechos que componen la herencia, que son los que se pretenden gravar (sea en el heredero original o en quien adquiere finalmente los bienes en caso de renuncia pura y simple). Siendo esto así, esta no sujeción implícita debe extenderse también al derecho de transmisión, que es el mismo derecho a aceptar o rechazar la herencia transmitido a los herederos de quien ha premuerto sin ejercitarlo, pues la naturaleza de este derecho no se ha modificado. Sin embargo, resultaría deseable que esta cuestión fuera aclarada expresamente –preferiblemente en la propia norma– para que la cuestión fuera zanjada definitivamente y la nueva doctrina sobre el derecho de transmisión no suscitara dudas interpretativas.

4.2. Devengo del segundo hecho imponible

Otra cuestión no resuelta es la de cuándo se debe entender devengado el segundo hecho imponible, pregunta para la que caben *a priori* dos respuestas: a la muerte del primer causante o a la muerte del segundo (heredero transmitente). Volviendo al ejemplo que nos ha acompañado a lo largo de este trabajo, cabría plantearse si el devengo del segundo hecho imponible se produce a la muerte de A (2018) o de B (2019).

La cuestión no es en absoluto baladí, porque el devengo determina el momento temporal en el que se deben determinar: a) la ley aplicable (imagínese que en el momento de fallecer A existe una bonificación que ha sido derogada cuando B fallece), b) los tipos de gravamen, c) el valor de los bienes y derechos que componen el caudal relicto para cuantificar la base imponible, d) el plazo para liquidar el tributo (con carácter general, seis meses desde el devengo, tal y como prevé el artículo 67.1 a) de la Ley del ISD) y e) el inicio del cómputo de la prescripción. Esto provoca que las consecuencias tributarias del fallecimiento de A y de B puedan variar significativamente en función de que se tome una fecha u otra como fecha de devengo.

Como es sabido, el artículo 47 de la Ley del ISD señala que, en las adquisiciones por causa de muerte, el ISD se devenga con carácter general cuando fallece el causante. No obstante, en los casos en los que la efectividad de la adquisición está condicionada por cualquier causa, el devengo se difiere hasta que esta condición desaparece (art. 24.3 de la Ley del ISD).

Tras leer este precepto podría plantearse como primera hipótesis que el devengo se produce con la muerte del primer causante (A, en el ejemplo), con independencia de cuándo fallezca B. Esta interpretación parece, en principio, la más sencilla y parece casar bien con el hecho de que, en la actualidad y en aplicación de la «teoría moderna» o «de la adquisición directa», los bienes transitan desde el primer causante (A) hasta C directamente,

sin pasar por B. En efecto, si los bienes transitan desde A hasta C, es lógico concluir que la muerte de A es la que debe ser tomada como fecha de devengo para configurar la obligación tributaria.

Esta hipótesis no está exenta, sin embargo, de inconvenientes. Si la muerte del primer causante (A) marca la fecha de devengo, entonces los plazos de presentación también empiezan a correr desde la muerte de A. En un caso en el que el heredero transmitente (B) falleciera sin haber aceptado la herencia –por ejemplo, por desconocimiento de su existencia–, pero cuando ya hubiera transcurrido el plazo de seis meses para la liquidación del impuesto en periodo voluntario, el heredero transmisario (C) se encontraría automáticamente fuera de plazo para declarar la herencia del primer causante, A. En consecuencia, tendría que hacer frente a los recargos e intereses de demora correspondientes que, en principio, no han sido provocados por su actuación. De la misma forma, si el plazo de prescripción de cuatro años ha transcurrido antes de la muerte de B, C podría aceptar la herencia sin abonar impuesto alguno, porque este se encontraría prescrito. Es más, si transcurrido el plazo de prescripción rechazara la herencia, este rechazo tendría la consideración de una donación (art. 28.3 de la Ley del ISD).

Ciertamente, estos inconvenientes no son ajenos a la mecánica habitual del impuesto. En efecto, estos problemas también están presentes en una herencia ordinaria en la que solo intervienen el causante y un heredero que no fallece. Así, si este heredero tarda más de seis meses en aceptar la herencia del causante desde su muerte –cuestión perfectamente posible desde el punto de vista civil, y a salvo las posibilidades de extender el plazo de liquidación que prevé la Ley del ISD y su normativa de desarrollo–, es cuestión pacífica que este heredero debería abonar también los correspondientes recargos e intereses de demora. También es pacífico que el hecho imponible prescribe transcurrido el periodo de cuatro años previsto desde el fin del plazo para su abono. Finalmente, si este heredero rechaza la herencia transcurrido el plazo de prescripción, este acto también se calificaría como una donación en virtud del artículo 28.3 de la Ley del ISD.

Sin embargo, en nuestra opinión, existe una diferencia fundamental entre el supuesto de un heredero ordinario y el de un heredero transmisario. En el primer caso, los efectos que se han descrito antes dependen exclusivamente de la voluntad del propio heredero ordinario (a salvo de supuestos de ignorancia del fallecimiento o de la condición de llamado a la herencia). En cambio, en el segundo caso, el heredero transmisario no tiene control sobre estos efectos hasta que fallece el heredero transmitente. Hasta este momento ni siquiera sabe si finalmente será llamado a la herencia del primer causante o si el heredero transmitente aceptará la herencia antes de fallecer. Tampoco tiene garantías de ser llamado a la herencia del heredero transmitente; de hecho, lo único que tiene es una mera expectativa más bien difusa de heredar en su caso.

Esta circunstancia evidencia que el derecho del heredero transmisario está sujeto a una condición, que es el fallecimiento del heredero transmitente antes de que este último

acepte la herencia: mientras el heredero transmitente no fallece, el heredero transmisor no adquiere ningún derecho; si el heredero transmitente acepta la herencia del primer causante antes de fallecer, entonces lo que el heredero transmisor adquiere son bienes y derechos que ya habían pasado al patrimonio del heredero transmitente, como en una herencia ordinaria. En consecuencia, el heredero transmisor no se plantearía ninguno de estos problemas (en todo caso, es el heredero transmitente quien los padece). Solamente si el heredero transmitente fallece sin haber aceptado la herencia, el ordenamiento jurídico concede al heredero transmisor un poder de configuración jurídica especial, el derecho de transmisión.

En consecuencia, entendemos que es más correcto considerar que la segunda transmisión está sujeta a una condición y que, por tanto, el devengo no se produce hasta que la condición desaparece (art. 24.3 de la Ley del ISD). Por ello, el devengo debe diferirse hasta el fallecimiento del segundo causante. Precisamente, la ya mencionada Resolución 2/2018 de la Generalitat de Catalunya, refrenda lacónicamente esta tesis cuando afirma que:

La prescripción del derecho a liquidar el impuesto por la adquisición de la primera herencia no se inicia hasta que acontece la muerte del segundo causante, de conformidad con el artículo 24.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴.

En otras palabras, de acuerdo con el criterio de la Generalitat, la prescripción debe computarse desde la muerte del segundo causante, lo cual es tanto como decir que este es el devengo, por la remisión que se hace al artículo 24.3 de la Ley del ISD.

La consecuencia más interesante de esta conclusión es el rejuvenecimiento del hecho imponible: en un primer momento, existía un hecho imponible producido como consecuencia de la muerte del primer causante (A), en la que el heredero transmitente (B) estaba llamado como heredero. Cuando B aceptara, los efectos de su aceptación se retrotraerían al momento del fallecimiento de A y esta fecha se tomaría como devengo. Sin embargo, al fallecer B sin aceptar, el devengo se retrasa hasta la muerte de B. En consecuencia, la Administración podría recuperar el derecho a comprobar una herencia que ya se encontrara prescrita por el retraso del heredero en aceptar la herencia.

También es destacable el distinto régimen jurídico que puede resultar aplicable a una misma herencia en función de si el heredero transmitente acepta la herencia antes o después de fallecer:

⁴ Textualmente, «la prescripció del dret a liquidar l'impost per l'adquisició de la primera herència no s'inicia fins que ocorre la mort del segon causant, de conformitat amb l'article 24.3 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions».

- Si lo hace antes, la valoración de los bienes, los tipos de gravamen y la norma aplicable son los vigentes cuando fallece el primer causante. Además, en caso de que el plazo de liquidación en periodo voluntario hubiera concluido, deberían abonarse intereses y recargos. De la misma forma, cabe la posibilidad de que el hecho imponible ya se encuentre prescrito.
- Si lo hace después, debe aplicarse la norma que está vigente cuando fallece el heredero transmitente. También debe atenderse a la composición y a la valoración que los bienes y derechos del primer causante en este momento. Además, el cómputo de la prescripción se reiniciaría y el heredero transmisario dispondría del plazo completo de seis meses desde el fallecimiento del heredero transmitente para la liquidación del impuesto.

4.3. Cuantificación de la base imponible

Una tercera cuestión que merece la pena destacar es el tratamiento que debe darse a los bienes que formaban parte del caudal relicto del primer causante (A) cuando este falleció, pero que han desaparecido de este caudal cuando fallece el heredero transmitente (B). Por ejemplo, podría pensarse en una carga de la herencia yacente, como podrían ser los pagos periódicos de los suministros de una vivienda que fuera propiedad del causante. También puede plantearse la situación inversa, bienes que no formaban parte del caudal relicto en el momento en el que A falleció, pero que se han incorporado a este cuando fallece B (por ejemplo, los intereses de un depósito bancario).

Si bien se trata de una cuestión difícil de resolver, creemos que lo razonable es atender a la composición del caudal relicto en el momento del devengo, excluyendo los bienes que hubieran desaparecido e incluyendo los que se hubieran incorporado hasta ese momento, lo que enlazaría esta problemática con la de la fijación del momento del devengo.

Esta interpretación es coherente con el hecho de que la valoración de los bienes existentes y la norma aplicable deben determinarse por referencia al momento del fallecimiento del segundo causante; la variación en el valor de los bienes debería recibir un tratamiento análogo al de la variación en la composición de los bienes. De esta forma, también se evita el problema de cómo valorar en el momento de fallecer el segundo causante bienes que desaparecieron previamente. Asimismo, con esta interpretación no se plantea la incógnita de qué tratamiento tributario debería otorgarse a los rendimientos generados entre la muerte del primero y del segundo causante (que, de otra forma, deberían ser declarados en el impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– con carácter retroactivo e incurriendo en recargos e intereses de demora por presentación fuera de plazo).

La Consulta de la DGT V1664/2011, de 27 de junio (NFC041887), referida a una donación sometida a condición suspensiva por el plazo de diez años, podría argüirse para refrendar

esta tesis. En ella el contribuyente se pregunta qué pasaría si el impuesto sobre donaciones desaparece antes de que se cumpla la condición suspensiva. La DGT contesta que «En la hipótesis que plantea el escrito de que el impuesto haya desaparecido en ese momento, parece innecesario señalar que no procederá liquidación alguna por el mismo».

No obstante, a pesar de la contundencia de la respuesta de la DGT, no podemos dejar de indicar que, en el ámbito de las sucesiones con derecho de transmisión, la solución sí plantea ciertas dudas interpretativas que merece la pena desarrollar y aclarar:

- Por un lado, desde un punto de vista jurídico, los efectos de la aceptación de herencia se retrotraen civilmente a la fecha del fallecimiento del primer causante (A), tal y como establece el artículo 989 del Código Civil y disposiciones concomitantes de los derechos civiles forales y especiales de nuestro ordenamiento jurídico. Esta retroacción no se produce en el caso de una donación.

Para sortear este obstáculo habría que entender que el hecho de que los efectos de la aceptación se retrotraigan a la fecha de fallecimiento del primer causante (A) no supone una adquisición retroactiva de aquello que ya no forma parte de la herencia de A, sino que se entiende *ope legis* que los bienes del caudal relicto de A son del heredero desde que A falleció.

- En el ámbito fiscal, además, ya se ha señalado que el devengo se produce como norma general con el fallecimiento del causante, con independencia de que se haya aceptado o no todavía. Por esta razón, en coherencia con el tratamiento civil, en una herencia ordinaria los bienes y derechos que se incorporan o desaparecen del caudal relicto desde que fallece el causante hasta que el heredero acepta no se liquidan por el ISD, sino que tendrán en su caso las implicaciones fiscales que correspondan en el ámbito del IRPF.

En el caso de una adquisición *mortis causa* a través del derecho de transmisión, debería entenderse que la retroacción de los efectos fiscales se limita al momento del segundo fallecimiento (el del heredero transmitente, B) y no al momento del fallecimiento del primer causante (A). De lo contrario, todas las rentas producidas desde la muerte de A hasta el fallecimiento de B deberían declararse en el ámbito del IRPF con carácter retroactivo –siempre que no hubieran prescrito– junto con los correspondientes recargos e intereses de demora, lo cual no resultaría satisfactorio. Es cierto que este último problema sigue existiendo en el periodo que va desde que fallece el heredero transmitente (B) hasta que el heredero transmisor (C) acepta la herencia, pero esta es una cuestión común a todas las herencias con la vigente Ley del ISD.

- Finalmente, desde un punto de vista práctico, esta interpretación podría dar lugar a consecuencias no deseadas en relación con las deudas no deducibles a efectos

del ISD. En particular, como es sabido, el artículo 13 de la Ley del ISD considera no deducibles las deudas a favor de «los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos aunque renuncien a la herencia». Con arreglo a esta interpretación, si en el momento de fallecer el primer causante (A) existían deudas no deducibles, y cuando fallece el segundo (B) estas deudas han desaparecido porque han vencido y se han abonado, la base imponible que debería tenerse en cuenta es la que corresponde a los bienes y derechos existentes cuando fallece B.

El efecto práctico de esta solución es que la deuda ha devenido deducible solamente por haber diferido la aceptación de la herencia hasta que fallece el heredero transmitente. Sería deseable que se introdujera una modificación normativa para eliminar esta incoherencia normativa.

5. Conclusiones

1. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en su Sentencia 936/2018 se ha pronunciado sobre la tributación del *ius transmissionis* acercando su fiscalidad a la doctrina civil imperante en la interpretación civil del artículo 1.006 del Código Civil.

2. La citada sentencia establece que, también desde un punto de vista tributario, debe entenderse que el heredero transmisario recibe directamente el *ius delationis* del causante original cuando el heredero transmitente fallece sin haber aceptado la herencia del causante original. Por lo tanto, en estos supuestos se produciría una única transmisión, devengándose un solo hecho imponible del ISD (la transmisión de los bienes del causante original al heredero transmisario). De esta forma, el TS deja atrás la anterior postura en la que entendía que se producían dos transmisiones (del causante original al heredero transmitente y del heredero transmitente al heredero transmisario) y, en consecuencia, dos hechos imponibles del ISD.

3. Ha de hacerse notar, no obstante, que el hecho de que, desde el punto de vista fiscal, deba liquidarse como una única transmisión y no como dos transmisiones, no asegura una menor tributación para el heredero transmisario. La propia mecánica de liquidación del ISD, sujeta a coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco y del patrimonio preexistente, reducciones en la base imponible y bonificaciones tanto autonómicas como estatales, hacen difícil prever apriorísticamente y de forma general cuál es la solución más ventajosa para el contribuyente.

4. La tesis acogida por la Sala Tercera del TS no está exenta de dudas interpretativas y suscita cuestiones que no están resueltas ni normativa ni doctrinal o jurisprudencialmente: a) la inclusión o no del *ius transmissionis* en la base imponible del ISD correspondiente a la herencia del heredero transmitente, b) la determinación del devengo del hecho imponible

del ISD en la transmisión del primer causante al heredero transmisor y c) los bienes y derechos que han de entenderse transmitidos directamente cuando el caudal relicto genera frutos o hay bienes que desaparecen.

5. En cuanto a la inclusión del *ius transmissionis* en la base imponible de la herencia del heredero transmitente, pese a que ese derecho deba tenerse en cuenta a efectos civiles para valorar la legítima, la Ley del ISD parece configurar el derecho a aceptar o rechazar la herencia como un supuesto de no sujeción implícita. Lo contrario implicaría incurrir en una doble imposición contraria al principio de capacidad económica y tratar distintamente el derecho a aceptar o repudiar la herencia en función de si se transmite desde el primer causante o desde el heredero transmitente.

6. En cuanto al devengo del impuesto, parece razonable entender que se produce con el fallecimiento del heredero transmitente, pues en dicho momento se transmite el derecho a aceptar la herencia al heredero transmisor. Dicho esto, siendo el devengo uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, que determina, además, las circunstancias relevantes para su configuración, sería conveniente que la cuestión quedara esclarecida cuanto antes en aras de una mayor seguridad jurídica.

7. Finalmente, la determinación de los bienes y derechos es una cuestión que debe venir determinada, en nuestra opinión, por la de devengo.

En conclusión, entendemos que este no es un tema cerrado y que, a tenor de la nueva doctrina del TS, veremos en los próximos años suscitarse nuevas cuestiones sobre las diferentes derivadas de la tributación del *ius transmissionis*. Asimismo, entendemos que aquellos contribuyentes que se hayan visto en esta situación en los cuatro últimos años y hayan tenido que practicar una doble liquidación del ISD siguiendo la doctrina anterior, si la nueva interpretación del TS les supone reducir la carga tributaria que soportaron, podrían plantearse acudir a la vía de la rectificación de las autoliquidaciones presentadas y solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Bibliografía

Vela, J. A. (2016). Interpretación jurisprudencial actual del derecho de transmisión del artículo 1.006 CC. En C. Hornero, J. Ramos y J. M. Macarro, *Derecho y fis-*

calidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar (pp. 201 a 210). (1.ª ed.). Pamplona: Aranzadi.



Díez-Picazo, L. y Ponce de León, A. (2017). *Sistema de Derecho civil. Volumen IV, Tomo 2. Derecho de Sucesiones*. (12.^a ed.). Madrid: Tecnos.

Martorell, V. (20 de mayo de 2018). Apuntes fiscales y transfronterizos sobre el derecho de transmisión. *Notarios y Registradores*. Recuperado de <<https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/derecho-de-transmission-apuntes-fiscales-y-transfronterizos/>>.

El Supremo se desdice de su jurisprudencia anterior sobre la transmisión del ius delationis: solo hay una transmisión (21 de junio de 2018). *CEF*. Recuperado de <<https://www.fiscal-impuestos.com/sentencia-tribunal-supremo-cambia-criterio-tributacion-transmission-ius-delationis.html>>.

La manipulación y desfiguración por el Tribunal Constitucional del impuesto municipal sobre la plusvalía

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación 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.

Extracto

En este trabajo se analiza el significado y alcance de las sentencias constitucionales sobre el IIVTNU, fundamentalmente a la luz de la práctica de la jurisprudencia constitucional anterior y de las elaboraciones doctrinales acerca de los llamados pronunciamientos intermedios o atípicos del Tribunal Constitucional. Se indaga en lo que ha hecho el supremo intérprete de la Constitución en ellas, así como también se comprueba si lo realizado se ajusta a las funciones que corresponden al Tribunal Constitucional en nuestro sistema jurídico. Se llega a la conclusión de que el Tribunal Constitucional ha manipulado el IIVTNU que existía en la normativa invadiendo competencias del legislador y sacrificando exigencias constitucionales de la reserva de ley y de la seguridad jurídica, al tiempo de producir como resultado un nuevo impuesto desfigurado desde la perspectiva de las categorías tributarias, que ha invitado a los titulares del poder legislativo a reproducir este modelo.

Palabras clave: impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana; Tribunal Constitucional; inconstitucionalidad; categorías tributarias.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 25-09-2019

Cómo citar: Sánchez Blázquez, V. M. (2019). La manipulación y desfiguración por el Tribunal Constitucional del impuesto municipal sobre la plusvalía. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 33-72.



The manipulation and disfigurement by the Constitutional Court of the municipal tax on capital gains

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

Abstract

This work analyzes the meaning and extent of the constitutional Judgements on the tax on increased value of urban land (IIVTNU), fundamentally in the light of the practice of the previous constitutional case law and the doctrinal elaborations about the so-called intermediate or atypical pronouncements of the Constitutional Court. It is investigated in what the supreme interpreter of the Constitution has done in them, as well as it is checked if what has been done conforms to the functions that correspond to the Constitutional Court in our legal system. It is concluded that the Constitutional Court has manipulated the IIVTNU that existed in the regulations, invading competences of the legislator and sacrificing constitutional requirements of the principle of legal reservation and legal security, while producing as a result a new disfigured tax from the perspective of the tax categories, which has invited the holders of the legislative power to reproduce this model.

Keywords: tax on increased value of urban land; Constitutional Court; unconstitutionality; tax categories.

Citation: Sánchez Blázquez, V. M. (2019). La manipulación y desfiguración por el Tribunal Constitucional del impuesto municipal sobre la plusvalía. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 33-72.

Sumario

1. Introducción
2. Las sentencias sobre el IIVTNU como pronunciamientos intermedios o atípicos del TC formalmente reductores
 - 2.1. Los pronunciamientos intermedios o atípicos del TC
 - 2.2. La inconstitucionalidad «en cuanto que» o «en la medida que»: las sentencias modificativas, reconstructivas o normativas
 - 2.3. La inconstitucionalidad del tratamiento de las situaciones de inexistencia de incremento de valor y su consiguiente exclusión de determinados preceptos sobre la base imponible y la gestión del impuesto como efecto directo de las sentencias
 - 2.4. El alcance de la inconstitucionalidad según el TS
 - 2.4.1. Inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL
 - 2.4.2. ¿Inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL?
 - 2.4.2.1. La inconstitucionalidad total afirmada por el TS y su posible fundamento
 - 2.4.2.2. La inconstitucionalidad parcial también del artículo 110.4 del TRLRHL
 - 2.5. ¿Nulidad y expulsión del ordenamiento de los preceptos declarados inconstitucionales y reparación de la inconstitucionalidad solo por el legislador?
 - 2.5.1. Planteamiento
 - 2.5.2. Nulidad y expulsión del ordenamiento de los preceptos declarados inconstitucionales
 - 2.5.3. Referencia en el fallo a las situaciones de inexistencia de incrementos de valor como reiteración de la causa de la inconstitucionalidad y mera indicación al legislador
 - 2.5.4. La apelación o llamada al legislador
3. Las sentencias sobre el IIVTNU como pronunciamientos intermedios o atípicos del TC materialmente aditivos, sustitutivos y manipulativos: el nuevo supuesto de no sujeción, hecho imponible e impuesto
 - 3.1. Planteamiento
 - 3.2. El hecho imponible y la base imponible en el IIVTNU
 - 3.3. Los efectos de las sentencias del IIVTNU sobre su hecho imponible: la creación de uno nuevo mediante un supuesto de no sujeción



- 3.4. El nuevo IIVTNU creado: la manipulación legislativa realizada por el TC con el resultado de un impuesto desfigurado
 - 3.4.1. El nuevo IIVTNU resultante de las sentencias del TC
 - 3.4.2. Valoración desde la óptica del respeto a la libertad de configuración del legislador
 - 3.4.3. La falta de un concepto normativo suficientemente determinado de incremento de valor determinante de la sujeción o no al impuesto: reserva de ley, seguridad jurídica, sentencias aditivas de principio y reparación de la inconstitucionalidad compartida con los aplicadores del derecho

Referencias bibliográficas

1. Introducción

La declaración de inconstitucionalidad por varias sentencias del Tribunal Constitucional (TC) de determinados preceptos reguladores de la base imponible y de la gestión del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), en relación con la normativa de régimen común y de algunos territorios forales, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» (SSTC 26/2017, de 16 de febrero –NCJ062176–; 37/2017, de 1 de marzo; 59/2017, de 11 de mayo –NCJ062411–, y 72/2017, de 5 de junio –NCJ062507–), ha generado uno de los más amplios, interesantes y prolongados debates jurídicos en la teoría y en la práctica del derecho tributario de los últimos años.

En el ámbito doctrinal, ya desde los momentos iniciales inmediatamente posteriores a las primeras sentencias y de forma sucesiva y continuada después, en el marco de la polémica surgida que fue alimentada también por diversos posicionamientos judiciales y administrativos, se fue poniendo de relieve la singularidad o peculiaridad que habría supuesto el pronunciamiento contenido en estas sentencias, que fue calificado incluso como fallo «inédito» (Ruiz Almendral, 2018) o «solución insólita en la jurisprudencia constitucional» (Orón Moratal, 2017). En esta línea de cierta perplejidad ante lo que habría hecho el TC en estas sentencias, se llamó la atención por algunos en que a partir de lo que parece decirse en ellas «esas normas sean a un tiempo constitucionales o inconstitucionales» (Merino Jara, 2017) o en que «algunos artículos de la ley están "borraditos" o "derogaditos", esto es, que están derogados en unos casos (pérdida) pero vigentes en otros (ganancia)» (Miguélez Freire, 2018). Este pronunciamiento contenido en las sentencias sobre el IIVTNU, además, fue entendido o interpretado no solo de un modo parcialmente distinto, con base en la consustancial diversidad de matices con que suele ir acompañada una determinada opinión, sino con sentidos o alcances radicalmente diferentes, totalmente contrarios entre sí en muchos casos (adicionalmente a los citados y a los que se citarán, entre otros, Menéndez Moreno, 2017; Fernández Pavés, 2018; Utande San Juan, 2018). Aunque ello fuera inevitable, a juicio de algunos otros, al estarse «ante una sentencia un tanto contradictoria» (Varona Alabern, 2018).

Estas incertidumbres y diferentes pareceres acerca del modo de entender la declaración de inconstitucionalidad de aquellos preceptos reguladores del IIVTNU encontraron su reflejo también en la práctica del Derecho, en la que se llegó a hacer una mención expresa a aquellos que eran calificados como «desacuerdos doctrinales» (Sentencia del Juzgado

Contencioso-Administrativo núm. 2 de La Coruña de 30 de junio de 2017, rec. núm. 73/2017 –NFJ075011–), que sin duda estuvieron muy presentes en ella. Se ahondó incluso más en aquellas perplejidades suscitadas en la doctrina a que hacíamos referencia con anterioridad, cuando se aludía a lo extraño que podía ser el resultado al que se habría llegado por aquellas sentencias, de entenderse de un determinado modo: se estaría entonces ante una «norma intermitente» o una norma «expulsada intermitentemente y a ratos» (Sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza de 7 de julio de 2017, rec. núm. 371/2016 –NFJ069149–). En definitiva, tanto los ayuntamientos como los tribunales de justicia tuvieron que enfrentarse igualmente a la averiguación del sentido y alcance de estas sentencias, en particular de la relativa al territorio de régimen común, respecto a la cual se llegó a decir «que desde luego no puede calificarse como una muestra o modelo de absoluta claridad y precisión en cuanto al alcance de su fallo» (Sentencia del Tribunal Supremo –STS– de 9 de julio de 2018, rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–), poniéndose de relieve igualmente que este fallo «no está exento [...] de serias dudas interpretativas» o «presenta oscuridades» o que la redacción de dicho fallo «puede parecer equívoca» (Sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza de 7 de julio de 2017, rec. núm. 371/2016 –NFJ0699149–).

Es aquí, en el ámbito de la aplicación práctica por los ayuntamientos y los tribunales de justicia, de lo que habría quedado de la normativa reguladora del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad, donde se desarrollaron las dos tesis básicas, que habían sido elaboradas ya en gran medida por la doctrina, en relación con la situación normativa resultante de las sentencias con anterioridad a la aprobación de la nueva ley reguladora de esta materia a la que se refería el propio TC cuando señaló lo que correspondía «al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta sentencia», y que en el ámbito del régimen común está aún pendiente: la habitualmente llamada tesis maximalista, calificativo rechazado en la STS de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–) por su sentido peyorativo y considerado, no obstante, generoso en alguna ocasión («quizá habría sido más adecuado hablar –se ha dicho– de tesis "rebelde" o al menos "creacionista"») (Ruiz Almendral, 2018), conforme a la cual el vacío normativo resultante de la declaración de inconstitucionalidad impediría la aplicación de la normativa del impuesto hasta la aprobación de la nueva, lo que trajo determinadas consecuencias, no siempre idénticas, en el ámbito judicial o administrativo (estimación de los recursos, en el primero, simplemente o con la advertencia de la eventual práctica futura de liquidaciones sobre impuestos no prescritos tras la nueva normativa dotada de efectos retroactivos; suspensión de procedimiento hasta las nuevas normas, en el segundo); y la generalmente denominada tesis posibilista, según la que cabría exigir el impuesto en los casos de plusvalía y no en los supuestos de inexistencia de incremento de valor a los que se refiere el TC en su fallo, admitiéndose así la prueba de la inexistencia de incremento, sin perjuicio de las diferentes variantes de esta misma tesis, a partir de distintos matices en lo relativo, fundamentalmente, al objeto, medios y carga de dicha prueba, por los obligados tributarios o ayuntamientos (Varona Alabern, 2018, por todos). Como es sabido, sobre la corrección de estas dos tesis, decantándose a favor de la segunda, se pronunció el TS por primera vez en la mencionada Sentencia de 9 de julio de 2018.

Sin embargo, una mirada a la jurisprudencia constitucional, también a la dictada en materia financiera y tributaria, nos muestra que no era tan novedosa la declaración de inconstitucionalidad de una disposición o precepto «en la medida que» o «en cuanto que», como hicieron las sentencias del TC sobre el IIVTNU. Esto fue puesto de relieve por el TS, en la sentencia antes citada, cuando aludió a la STC 193/2004, de 4 de noviembre –NFJ018541–, como ejemplo de que «no es la primera vez que el máximo intérprete de nuestra Constitución declara la inconstitucionalidad parcial de una norma por vulneración de los principios de justicia consagrados en el artículo 31.1 CE». Puesto que en su fallo el TC decidió entonces:

Declarar inconstitucional y nulo el art. 90.2 de la Ley 39/1988, [...] en su redacción original, solo en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas.

Pero en realidad son bastantes más los casos en los que el TC, en relación con la materia financiera y tributaria, ha declarado en sus sentencias la inconstitucionalidad de una norma «en la medida que» o «en cuanto que», con independencia de que su auténtico significado no sea siempre el mismo en todas ellas (STC 45/1989, de 20 de febrero –NFJ000499–; 146/1994, de 12 de mayo –NFJ003364–; 134/1996, de 22 de julio –NFJ003509–; 166/1998, de 15 de julio –NFJ006539–; 233/1999, de 16 de noviembre –NFJ008394–). Y si elevamos nuestra mirada fuera de la materia financiera y tributaria, los supuestos de declaraciones de inconstitucionalidad empleando estas fórmulas son innumerables (STC 5/1981, de 13 de febrero –NCJ064266–; 116/1987, de 7 de julio –NCJ064267–; 222/1992, de 11 de diciembre –NCJ060657–; 40/1998, de 19 de febrero –NCJ022503–; 87/1991, de 25 de abril –NSJ001749–; 208/1999, de 11 de noviembre –NCJ056208–; 54/2002, de 27 de febrero –NCJ040151–, entre otras), lo que también ocurre en la práctica de la jurisprudencia constitucional alemana desde hace mucho tiempo (Kreutzberger, 2007; Benda, Klein y Klein, 2012), en un ejemplo más de la influencia que ha tenido esta última en nuestro TC.

Esta amplia y consolidada práctica de la jurisprudencia constitucional, no solo en España sino también en Alemania, de las declaraciones de inconstitucionalidad «en la medida que» o «en cuanto que» ha tenido su reflejo, como no podía ser de otra manera, en los estudios doctrinales al respecto. Puesto que es habitual en ellos incluir estos pronunciamientos en las diversas tipologías o clasificaciones de sentencias constitucionales que se han elaborado, en función de diferentes criterios, normalmente como una determinada categoría dentro de la amplia gama de los que se suelen denominar sentencias, decisiones, fallos o pronunciamientos intermedios o atípicos. A estas sentencias se ha hecho referencia, concretamente, con unos u otros matices no siempre idénticos, aludiendo a unas sentencias modificativas, reconstructivas, normativas, reductoras, aditivas o sustitutivas (Jiménez Campo, 1997; Gómez Montoro, 2001; Díaz Revorio, 2007; Casal, 2014). O se ha hablado en estos casos, como se hace en el ámbito germánico, de unas declaraciones de nulidad parcial sin reducción del texto de la norma o de nulidad parcial cualitativa (Kreutzberger, 2007; Benda, Klein y Klein, 2012).

Estas circunstancias son las que aconsejan una aproximación a la problemática surgida en relación con el significado y alcance de las sentencias del TC sobre el IIVTNU a la luz de los amplios precedentes de este tipo de declaraciones de inconstitucionalidad «en la medida que» o «en cuanto que» y de las numerosas elaboraciones doctrinales sobre esta materia, que es lo que llevaremos a cabo en este trabajo. Ello fundamentalmente con la intención de lograr un doble grupo de objetivos, conectados entre sí, pero distintos, y que, sin embargo, quizá no se han separado siempre nítidamente en esta polémica: clarificar e identificar qué es lo que ha hecho realmente el TC en relación con parte de la normativa de este impuesto municipal que ha sido declarada inconstitucional y nula; y, enjuiciar y valorar críticamente la operación realizada por el supremo intérprete de la Constitución en este caso.

Estamos convencidos de que las sentencias de nuestro TC que han utilizado aquellas fórmulas, y entre ellas las relativas a la materia tributaria, también en su comparación con otras que incluyen modalidades distintas de pronunciamientos intermedios o atípicos, pueden contribuir a esclarecer el significado de las recientes sentencias constitucionales sobre el IIVTNU. Como también tenemos la convicción de que muchas de las elaboraciones conceptuales sobre esta materia, en nuestro país o fuera de él, pueden ayudarnos, además de a lo anterior, a comprobar si el supremo intérprete de la Constitución se ha mantenido, en estas discutidas sentencias, en el ámbito de las funciones que le corresponden en los procesos de control de constitucionalidad de las leyes o se ha excedido de las mismas.

En relación con ambos grupos de objetivos, no obstante, deberá estar también presente de forma necesaria la perspectiva estrictamente tributaria, puesto que solo un conocimiento preciso de la estructura y contenido básico de la norma tributaria, en concreto, de la norma tributaria sustantiva relativa a la obligación tributaria principal, de acuerdo con la terminología de la actual Ley general tributaria (LGT), del lugar que ocupan en ella los elementos estructurales del tributo, el hecho imponible y la base imponible en particular, así como también de las exigencias constitucionales en este ámbito del principio de capacidad económica, permitirá responder con el debido rigor a los interrogantes planteados acerca de qué ha hecho realmente el TC en estas sentencias y sobre si lo realizado por él se adecúa al papel que le corresponde en nuestro sistema jurídico.

2. Las sentencias sobre el IIVTNU como pronunciamientos intermedios o atípicos del TC formalmente reductores

2.1. Los pronunciamientos intermedios o atípicos del TC

Las sentencias del TC sobre el IIVTNU, como ya hemos adelantado, son una manifestación de las que se han denominado sentencias, decisiones, fallos o pronunciamientos intermedios o atípicos (Jiménez Campo, 1997; Gómez Montoro, 2001; Díaz Revorio, 2007; Casal, 2014), en cuanto que no son ninguno de los que podrían darse según una más sencilla, ri-

gida o rudimentaria visión del control de constitucionalidad de las leyes: los que estiman totalmente el recurso o cuestión declarando la inconstitucionalidad y nulidad del precepto o disposición objeto de impugnación que por ello es expulsado en su integridad del ordenamiento jurídico con efectos *ex tunc*; y los que proceden a la desestimación total del recurso o cuestión de inconstitucionalidad al entender que el precepto o disposición impugnado es acorde con el texto constitucional, por lo que sigue manteniéndose vigente tras la sentencia del mismo modo y con idéntico contenido a como estaba con anterioridad a la misma.

Con estos pronunciamientos intermedios o atípicos (este es quizá el término más adecuado, en cuanto que en una sentencia pueden incluirse varios pronunciamientos diferentes) (Casal, 2014), que se han ido generalizando desde hace tiempo en la práctica de los distintos Tribunales Constitucionales con un mayor o menor respaldo normativo, también en la del español, se ha ampliado la gama de posibles resultados de los procesos de constitucionalidad de las leyes, afinándose así las técnicas e instrumentos a utilizar en el control constitucional. A través de estos pronunciamientos intermedios o atípicos, que adquieren una pluralidad de variedades y modalidades diferentes, se trata de tener en consideración las distintas situaciones que pueden darse en la realidad de contradicción de una disposición legal con la norma suprema del ordenamiento, que no son siempre idénticas, lográndose de este modo una mejor adaptación a las peculiaridades o singularidades de cada una de ellas. Esto es lo que habría tenido presente el TC en sus sentencias sobre el IIVTNU, al entender vulneradas las exigencias constitucionales por la normativa de este impuesto no «con carácter general», sino «únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica», de modo que la vulneración constitucional no habría sido tan grave. También con algunos de estos pronunciamientos intermedios o atípicos se logra adaptar la constatación de inconstitucionalidad por el TC a las circunstancias y situaciones que se verían afectadas por aquella o que resultarían de la misma, teniendo presente así en el momento mismo de configurar en la sentencia el sentido y alcance de la declaración de inconstitucionalidad los efectos o consecuencias que podrían derivarse de ella.

2.2. La inconstitucionalidad «en cuanto que» o «en la medida que»: las sentencias modificativas, reconstructivas o normativas

Sin embargo, el modelo al que responden las sentencias del TC sobre el IIVTNU no es el de los más conocidos y extendidos pronunciamientos intermedios o atípicos de las sentencias interpretativas o sentencias de simple inconstitucionalidad sin nulidad, como se puso de relieve tempranamente en algunos de los primeros análisis sobre las mismas y se confirmó después de modo reiterado por una amplia parte de la jurisprudencia. Por el contrario, según nuestro parecer y en una primera aproximación, estas sentencias sobre el IIVTNU responden al esquema de las sentencias que modifican el supuesto de hecho o ámbito ma-

terial de la norma al limitarse la declaración de inconstitucionalidad a una parte del mismo, sin que aquella afecte al texto legal del precepto o disposición correspondiente como tal, que permanece invariable en su literalidad tras el pronunciamiento constitucional (Palao Taiboadá, 2017). Se trata, no obstante, como ya adelantamos, de un tipo de sentencias que también ha sido bastante utilizado por los Tribunales Constitucionales, incluido el español, y que ha sido identificado y estudiado ampliamente por la doctrina, haciendo referencia a las mismas como sentencias modificativas, reconstructivas o normativas (Jiménez Campo, 1997; Gómez Montoro, 2001; Díaz Revorio, 2007; Casal, 2014).

Y es que con la declaración de inconstitucionalidad de un determinado precepto o disposición normativa «en la medida que» o «en cuanto que», que se contiene en muchos de los fallos del TC, incluidos los de las sentencias sobre el IIVTNU, se viene normalmente a limitar la inconstitucionalidad de determinadas regulaciones legales a uno o varios de los supuestos o casos a los que alcanzan las mismas o a los que aquellas no se extienden, sin que se vea afectado directamente el texto de las mismas. Esto se debe a que el enunciado legal no recoge de modo independiente o separado la inclusión o exclusión que se considera contraria a la Constitución, por lo que la reparación de la inconstitucionalidad a través de la intervención del TC no puede lograrse declarando inconstitucional un fragmento o inciso textual de la norma, sino solo declarando inconstitucional la norma o contenido normativo deducido del precepto o disposición que se refiere al supuesto de hecho o caso que de modo contrario a la norma suprema está incluido en aquellos o queda fuera de los mismos, con lo que sigue vigente la norma en cuanto al resto de supuestos o casos cuya inclusión o exclusión no vulnera en nada el ordenamiento constitucional. Y con esta declaración de inconstitucionalidad el resultado al que se llega es que la disposición o precepto que permanece invariable en su literalidad deja de alcanzar al supuesto o caso cuya inclusión era inconstitucional o se extiende también al supuesto o caso cuya no inclusión era contraria a la Constitución, lográndose así la reparación directa e inmediata por el TC de la situación inconstitucional existente al modificarse en uno u otro sentido la norma por efecto de la sentencia.

2.3. La inconstitucionalidad del tratamiento de las situaciones de inexistencia de incremento de valor y su consiguiente exclusión de determinados preceptos sobre la base imponible y la gestión del impuesto como efecto directo de las sentencias

En concreto, en las sentencias del TC sobre el IIVTNU se ha declarado la inconstitucionalidad de la inclusión de un determinado supuesto o caso en los preceptos enjuiciados, por lo que tras la misma dicho supuesto o caso ha quedado excluido, extraído o extirpado de dichos preceptos, que, por lo tanto, han sufrido un determinado corte como efecto o consecuencia directa de dichas sentencias. Es así como debería entenderse la inconstitucionalidad de determinados artículos de la regulación de este impuesto municipal, «pero úni-

camente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Puesto que como señala el propio tribunal a lo largo de su argumentación, lo que supone someter «a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1», es «el tratamiento» que los preceptos enjuiciados «otorgan a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana». O incluso de forma mucho más clara, porque lo que es «contrario al texto constitucional» «no es» «el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos» «con carácter general», sino «únicamente en aquellos supuestos en los que se somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión».

Desde esta perspectiva, podría decirse que con las sentencias del TC sobre el IIVTNU, al menos formalmente y en una primera aproximación, estaríamos en presencia de una de las sentencias, fallos o pronunciamientos reductores (Palao Taboada, 2017): los preceptos a los que se refiere el fallo de las sentencias, entre los que no se encuentran las letras b), c) y d), del artículo 107.2 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), por lo que a la normativa de régimen común se refiere, tras la declaración de su inconstitucionalidad, han visto reducido su alcance o ámbito objetivo, al quedar ya fuera de los mismos las «situaciones de inexistencia de incrementos de valor».

2.4. El alcance de la inconstitucionalidad según el TS

2.4.1. Inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL

Esta misma idea de que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la sentencia del TC sobre la normativa del territorio común no recae sobre los preceptos reguladores de la base imponible del IIVTNU en su integridad, sino solo sobre determinados supuestos contemplados en dicha normativa, es la que ha recogido con gran precisión la ya mencionada STS de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–), cuando hacía referencia a la inconstitucionalidad parcial, no total o absoluta, de los artículos 107.1 y 107.2 del TRLRHL.

Esto es evidente, a modo de ejemplo, por mencionar alguno de los pasajes de la sentencia, cuando en el contexto de decidir la problemática suscitada en torno a si «los preceptos declarados inconstitucionales por la STC 59/2017 continúan siendo aplicables en aquellos supuestos en los que se aprecia la existencia de una plusvalía» o si, por el contrario, no cabe su aplicación en ningún caso al haber «sido anulados *ex origine* por la citada sentencia 59/2017» (tesis posibilista versus tesis maximalista, para entendernos), el TS enuncia con claridad su posición sobre los artículos 107.1 y 107.2 del TRLRHL:

[...] son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar [...] que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título [...] no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2.4.2. ¿Inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL?

2.4.2.1. La inconstitucionalidad total afirmada por el TS y su posible fundamento

Sin embargo, el alcance parcial de la declaración de inconstitucionalidad sostenido clara y fundadamente por el TS en su citada Sentencia de 9 de julio de 2018 es solo en relación con los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL. Puesto que el TS sostiene con igual claridad «que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es total [...]», haciéndose eco así de lo que había sido sugerido ya por la profesora García Frías (2017), a partir de la literalidad de las «precisiones últimas sobre» el alcance del fallo del fundamento jurídico (FJ) 5.º de la STC 59/2017 (NCJ062411).

En este sentido, los «aspectos concretos» en los que «acota el alcance del fallo» en dicho FJ 5.º, en lo que aquí interesa, son, en opinión de aquella autora: «a) Declara inconstitucionales y nulos, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, pero "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica"; «b) Declara inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, sin límite alguno porque viene a "impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica"». De ahí que concluya que «la declaración de inconstitucionalidad [...] vendría a constituir una declaración de inconstitucionalidad parcial y por omisión respecto de los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLRHL, mientras que el art. 110.4 TRLRHL resulta sin más inconstitucional».

Desde la perspectiva del específico objeto de regulación, de los artículos sobre la base imponible del impuesto, de un lado, y de aquel precepto sobre la gestión del IIVTNU, de otro, es mucho más precisa esta formulación del FJ 5.º de la STC 59/2017 (NCJ062411) sobre la normativa del territorio común, que es reproducida después por la STC 72/2017 (NCJ062507) sobre la legislación navarra, que no se encuentra ni en su fallo ni en las sentencias anteriores sobre las normas de los territorios forales de Guipúzcoa y Álava. Porque el sometimiento a tributación de las situaciones inexpressivas de capacidad económica denunciado por el TC, estrictamente, se lleva a cabo a través de las disposiciones sobre la base imponible, que prevén un sistema objetivo de cálculo consistente en la aplicación de determinadas reglas que no tienen en cuenta si ha existido o no en realidad un incremento de valor. Y no, por tanto, por el precepto que, en coherencia con la naturaleza sustantiva de aquellas disposiciones sobre la base imponible, en el ámbito de la aplicación o gestión del tributo, no permite una comprobación de los hechos relevantes para la liquidación del tributo distinta a la que se llega

por la aplicación de aquellas normas del impuesto. Por este motivo, su inconstitucionalidad se fundamenta con gran precisión por el TC en que dicho precepto impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una de dichas situaciones, al entender, de forma correcta en nuestra opinión, que la regulación que literalmente se hace en dicho artículo de la comprobación administrativa por los ayuntamientos es al mismo tiempo la regulación de la prueba por parte del sujeto pasivo, al ser ambas las dos caras de la misma moneda.

Por otra parte, esta es precisamente la idea que, también de forma acertada en nuestra opinión, se encuentra en estas sentencias cuando identifican, como parámetro de constitucionalidad de los preceptos impugnados, el artículo 31.1 de la CE, y no el artículo 24 de la norma fundamental, «dado que la imposibilidad de probar la inexistencia de un incremento de valor, en algunos supuestos, es algo consustancial, inherente, a la propia naturaleza de la ficción jurídica que la norma contempla». En definitiva, con ello el TC muestra que lo decisivo y determinante de la regulación enjuiciada y, por tanto, aquello que debía ser fundamentalmente objeto de enjuiciamiento constitucional, son las reglas objetivas de cálculo del incremento de valor (el art. 107 TRLRHL, relativo a la base imponible, por lo que a la normativa de régimen común se refiere). Y no tanto, en consecuencia, las previsiones sobre la gestión del impuesto (el art. 110.4 TRLRHL, en cuanto a aquella normativa) que, además, solo se refieren en su literalidad al sistema de autoliquidación, cuando, sin embargo, similares conclusiones a las que se derivan de aquellas previsiones normativas sobre los procedimientos tributarios en cuanto a las posibilidades de comprobación por la Administración deben entenderse aplicables en el sistema de declaración simple seguida de liquidación administrativa, a partir de la regulación sustantiva aplicable que es la misma sea cual sea el sistema de gestión previsto por el ayuntamiento.

2.4.2.2. La inconstitucionalidad parcial también del artículo 110.4 del TRLRHL

Sin embargo, estas ligeras diferencias en la redacción literal de las sentencias y la mayor precisión al respecto en la STC 59/2017 (NCJ062411), de acuerdo con lo que acabamos de señalar, no pueden llevar, desde nuestro punto de vista, ni a entender erróneas las sentencias sobre la normativa de Guipúzcoa y Álava, ni a considerar que las sentencias sobre la normas de régimen común y de Navarra establecen un alcance de la inconstitucionalidad del precepto mencionado sobre la gestión del impuesto que es distinto al que tendría la declaración de inconstitucionalidad de los correlativos artículos de la normativa de aquellos otros territorios forales. Y es que, desde nuestro punto de vista, el alcance parcial de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 (NCJ062411), que indudablemente afecta a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL, se extiende también al artículo 110.4 del TRLRHL, tal como refleja su fallo que no recoge la precisión que se hacía en su FJ 5.º.

Esto, además, en nuestra opinión, se desprende de la misma literalidad del FJ 5.º en el que parece haberse encontrado la solución favorable a la inconstitucionalidad total del precepto.

Y esto, igualmente, según nuestro parecer, es lo que creemos que defiende en el fondo el TS, pese a que de una primera aproximación a la Sentencia de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–) pudiera llevar a una conclusión distinta, al hacerse referencia en ella a una declaración de inconstitucionalidad, de alcance parcial respecto a los artículos 107.1 y 107.2 a) y de alcance total, en relación con el artículo 110.4, todos ellos del TRLRHL.

En este sentido, es cierto que la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 110.4 del TRLRHL, en el FJ 5.º de la STC 59/2017 (NCJ062411), no es «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica», como, sin embargo, sí ocurre con los artículos 107.1 y 107.2 a), también declarados inconstitucionales y nulos. Lo que, como antes señalamos, es muy preciso. Pero es que también debe prestarse atención a que la inconstitucionalidad y nulidad que se predica de este artículo 110.4 del TRLRHL en ese FJ 5.º es «al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica». Y no es una inconstitucionalidad y nulidad, por tanto, de un modo más amplio, tal como prevé el precepto, porque no «puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de» «las normas reguladoras del impuesto», al disponerse que «el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado [las autoliquidaciones] mediante la aplicación correcta de» «tales normas».

Se trata este de un matiz importante porque si el artículo 110.4 del TRLRHL hubiera quedado expulsado del ordenamiento jurídico, podría defenderse la admisibilidad de la prueba para determinar «valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de [...] [las] normas reguladoras del impuesto», no solo en los casos de inexistencia de incremento, sino también en los casos de incremento existente, pero inferior al resultante de aplicar dichas normas.

Además, debe precisarse que esto no es, sin embargo, lo que afirma el TS, puesto que creemos que es consciente de lo anterior y en realidad no sostiene, pura y simplemente, la inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL y no entiende, por tanto, que este precepto ha quedado expulsado de modo absoluto del ordenamiento jurídico. Así lo pone de relieve cuando señalaba que «se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL», es cierto, pero se decía a continuación que «y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos». Es decir, lo que quedaría suprimido tras la declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 del TRLRHL es solo la imposibilidad «de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos», que serían únicamente aquellos en los que no existe incremento de valor alguno (por eso, no procede liquidar ni estar obligado al pago del impuesto). Y no habría quedado suprimida, sin embargo, la imposibilidad de demostrar la improcedencia de liquidar por una cuantía mayor a la que corresponde al incremento de valor real y de venir obligado al pago por dicha cuantía superior a la derivada del incremento de valor realmente producido, puesto que a ello no se refiere el TS.

Por si hubiera alguna duda al respecto, esta idea es reiterada después igualmente en la STS de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–), al señalarse que la que ha sido, en su opinión, «anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico» es «la prohibición que hasta la fecha de dictarse la sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE».

Esto, además, elimina un problema que podría generar entender que la declaración de inconstitucionalidad sobre el artículo 110.4 del TRLRHL es total, habiendo quedado este precepto en consecuencia, íntegramente y en su totalidad, expulsado del ordenamiento jurídico. Puesto que entonces habría desaparecido la habilitación legal para el establecimiento por los ayuntamientos del sistema de autoliquidación, que también se contiene en este precepto, cuya inconstitucionalidad, no lo olvidemos, no queda restringida en la STC 59/2017 (NCJ062411) a uno de los fragmentos de su texto como, sin embargo, podría haberse hecho perfectamente. Con lo que se suscitarían serias dudas acerca de la eventual imposibilidad sobrevenida de exigir el IIVTNU a través del sistema de autoliquidación, con las relevantes consecuencias que ello podría traer consigo en la gestión realizada o a realizar por los numerosos ayuntamientos que han optado por este sistema de gestión con base en una habilitación normativa que, sin embargo, habría desaparecido.

2.5. ¿Nulidad y expulsión del ordenamiento de los preceptos declarados inconstitucionales y reparación de la inconstitucionalidad solo por el legislador?

2.5.1. Planteamiento

Pese a que como acabamos de justificar, las sentencias del TC sobre el IIVTNU, en nuestra opinión, son un ejemplo de pronunciamiento reductor, al menos formalmente y en una primera aproximación, habiéndose reparado ya la inconstitucionalidad con ellas al excluir de los supuestos de hecho de determinados preceptos reguladores de la base imponible y de la gestión del impuesto, como resultado de dichas sentencias, las situaciones de inexistencia de incrementos de valor, se trata esta de una cuestión que no ha estado exenta de polémica. Porque tanto en el ámbito doctrinal como en el de la práctica de los entes locales y tribunales de justicia, como se puso de relieve al principio, se defendió una posición distinta: el que hasta la aprobación de la ley mencionada por el TC en sus sentencias con su llamada al papel que corresponde al legislador no sería posible la aplicación de la normativa resultante de la declaración de inconstitucionalidad.

De las ideas básicas en torno a las cuales se ha mantenido esta postura, ahora corresponde examinar tres: la nulidad y expulsión del ordenamiento de los preceptos declarados inconstitucionales; la referencia en el fallo a los supuestos de inexistencia de incrementos

de valor como reiteración de la causa de la inconstitucionalidad y mera indicación al legislador; y, la apelación al legislador en las sentencias al corresponderle a él la determinación de los supuestos de incremento de valor susceptibles de gravamen.

2.5.2. Nulidad y expulsión del ordenamiento de los preceptos declarados inconstitucionales

Ya desde las primeras aportaciones doctrinales respecto a las sentencias del TC sobre el IIVTNU de los territorios forales de Guipúzcoa y Álava, se puso el acento por algunos autores en que la declaración de inconstitucionalidad contenida en dichas sentencias venía acompañada de la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales que, por tanto, quedaban expulsados del ordenamiento jurídico con efectos *ex tunc*. Señalaba García Novoa (2017):

Se trata de normas que ya no pueden ser aplicadas y que no lo hubieran podido ser nunca, por el efecto *ex tunc* de la nulidad. Y ello es así frente a opiniones que entienden que la inaplicación de tales normas dependerá de un análisis caso a caso y solo cuando se pruebe que no había plusvalía gravable.

Esta fue también una de las ideas empleadas por los tribunales de justicia que acogieron la tesis maximalista, cuando especialmente a partir de la precisión que añadió la STC 59/2017 (NCJ062411) sobre la normativa del territorio común frente a las anteriores al recoger literalmente la expresión «Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL», además del artículo 107.1 que se olvidó en este pasaje de la sentencia, señalaron que «eso quiere decir que no existen, y además *ex origine*, con lo cual no pueden seguir dictándose sentencias, determinando al buen criterio de cada órgano judicial, si ha habido o no incremento» (Sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza de 7 de julio de 2017, rec. núm. 371/2016 –NFJ069149–) o que «la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*» (STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017, rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–).

Desde nuestro punto de vista, el TC en estas sentencias sobre el IIVTNU, declara no solo la inconstitucionalidad, sino también la nulidad de determinados preceptos de la normativa de este impuesto. Y, además, como precisaba con rigor el profesor García Novoa (2017) en relación con la primera de ellas, «declara la inconstitucionalidad de ciertos preceptos, cumpliendo lo dispuesto en el artículo 39,1 de la Ley Orgánica del TC, esto es, declarando la nulidad de los mismos y sin modular sus efectos ni incluir referencia a las situaciones irrevisables».

Sin embargo, en nuestra opinión, con ello no está haciendo referencia alguna el supremo intérprete de la Constitución al alcance objetivo de la declaración de inconstitucionalidad, sino únicamente a la nulidad que también acompaña a la misma, con la consiguiente

anulación y expulsión del ordenamiento jurídico de lo declarado inconstitucional, y a su alcance temporal: al no recogerse expresamente modulación o precisión alguna acerca de la extensión en el tiempo de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, frente a lo realizado en otras muchas sentencias, el efecto es el general efecto retroactivo o *ex tunc* asociado a la declaración de nulidad, como habría precisado de forma expresa la STC 59/2017 (NCJ062411) en su FJ 5.º. Pero esa expresión que se introdujo en esta sentencia frente a las anteriores de que habían sido «expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL», a los que hay que añadir el artículo 107.1, era, como se decía a continuación, «en los términos señalados», es decir, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica», en cuanto al artículo 107.1 y 2, y «al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica», respecto al artículo 110.4. Por tanto, sin que ello supusiera una variación del alcance objetivo que se había precisado con anterioridad y que es reiterado en el fallo.

No obstante, la nulidad, y no simple inconstitucionalidad, de los preceptos declarados inconstitucionales podría ser un obstáculo para entender producida una reducción del ámbito material de aquellos a través de una sentencia reductora en los términos señalados desde otra perspectiva, pese a que este posible reparo no se ha puesto de manifiesto en el debate generado en relación con las sentencias sobre el IIVTNU. En este sentido, debe tenerse en cuenta que, desde una perspectiva conceptual, se ha considerado en la doctrina española que en estos supuestos en los que la inconstitucionalidad se proyecta únicamente sobre el supuesto de hecho o ámbito material de la disposición o precepto que no es identificado en su texto que permanece inalterado, lo procedente es la mera declaración de inconstitucionalidad y no la nulidad. Lo que se ha fundamentado en que la nulidad sería una categoría predicable no de las normas o contenidos normativos deducibles de las disposiciones y preceptos, sino solo de estos últimos como tales, que, en estos casos, sin embargo, permanecen en su enunciación textual invariables tras la declaración de inconstitucionalidad (Jiménez Campo, 1997; Gómez Montoro, 2001).

Esta, además, ha sido también la concepción recogida por el TC español en algunos de sus pronunciamientos de este tipo, puesto que en ellos se recogen declaraciones de simple inconstitucionalidad, sin nulidad. Así lo explicaba claramente, por ejemplo, la STC 87/1991, de 25 de abril (NSJ001749), en la que se declara «que el art. 139 de la Ley de Procedimiento Laboral de 1980, es inconstitucional en lo que se refiere al cómputo de los plazos de prescripción», al entender que «el distinto tratamiento en el cómputo de los plazos de prescripción que establece es contrario al art. 14 CE». Se añade que:

Ello no obstante, no será preciso anularlo formalmente en cuanto que la inconstitucionalidad del precepto se limita, como hemos visto, a las interferencias que el mismo produce en el cómputo de los plazos de prescripción, dado que, aplicado a la caducidad, conduce a las mismas consecuencias que los arts. 49 y 52 LPL, por lo que, respecto a esta última institución, no produce efectos discriminatorios.

Se insiste en que:

En este contexto, es claro que no hace falta anular el precepto cuestionado. El mismo puede mantenerse [...] a condición de que se entienda que es solo aplicable, como ocurre en preceptos similares de la Ley de Procedimiento Laboral, a la institución de la caducidad y no a la de la prescripción.

Sin embargo, no puede desconocerse que el propio TC en otras muchas sentencias sí ha decidido la inconstitucionalidad acompañada de la nulidad de los preceptos o disposiciones sometidos a su enjuiciamiento «en la medida que» o «en cuanto que» incluyen o no determinados supuestos o casos, al igual que lo que ocurre en las sentencias sobre el IIVTNU. Esto sucedió también, por ejemplo, además de en la STC 193/2004 (NFJ018541), sobre el impuesto sobre actividades económicas (IAE), reproducida en parte al principio, en la STC 134/1996 (NFJ003509), que decidió:

Declarar que el art. 62 de la Ley 21/1993 [...] es inconstitucional y nulo solo en la medida en que viene a suprimir, únicamente para los funcionarios de las Administraciones públicas que se hallen en situación de incapacidad permanente absoluta, la exención de dicho impuesto.

Ha señalado Jiménez Campo (1997) desde una perspectiva general:

Cuál sea la razón de que así haya sido no es cosa a conjeturar aquí, aunque es probable que, en algunos casos, el tribunal haya estimado inescindible, por imperativo del art. 39.1 de la LOTC, aquella secuencia entre inconstitucionalidad y nulidad y que en otros haya operado con un concepto de esta última, distinto [...] según el cual la «nulidad» sería el instrumento más enérgico y versátil para impartir a los aplicadores del derecho mandatos sobre el entendimiento futuro de la regla legal «reordenada», esto es, alterada en su contenido por el fallo de la sentencia.

Lo importante y decisivo es, no obstante, desde nuestro punto de vista, que tras la declaración de inconstitucionalidad el precepto o disposición es reducido o ampliado en su ámbito material de aplicación, quedando en consecuencia rechazados o incluso expulsados del ordenamiento jurídico, tal como se señala expresamente en la STC 59/2017 (NCJ062411), bien la inclusión en el precepto o disposición de que se trate de un determinado caso o supuesto (las situaciones de inexistencia de incremento de valor, en las sentencias sobre el IIVTNU), bien su exclusión (las situaciones de incapacidad permanente de los funcionarios de las exenciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF–, en la STC 134/1996 –NFJ003509–, o los supuestos de baja del prorrateo por trimestres, en el IAE, en la STC 193/2004 –NFJ018541–), al ser considerados contrarios a la Constitución. Logrando así el TC, directa e inmediatamente a través de su sentencia,

la reparación de la inconstitucionalidad constatada, sin perjuicio de los problemas que puede suscitar en ocasiones su ejecución (muchos hubo en relación con la STC 134/1996 –NFJ003509–, Pérez Ron, 1997).

Esta es la idea esencial que también se recoge en la jurisprudencia constitucional y doctrina en Alemania, donde en estos casos se habla claramente de nulidad «en la medida que» o «en cuanto que», y no de mera inconstitucionalidad, que son identificados como de nulidad parcial cualitativa sin modificación del texto de la disposición. Esta es considerada como una categoría conceptual incluida dentro de la más amplia de nulidad parcial, junto con la nulidad parcial cuantitativa que sí afecta a un fragmento o inciso del precepto legal, que se incluyen a su vez dentro de los supuestos en los que la declaración de inconstitucionalidad va acompañada de la declaración de nulidad, a diferencia de lo que ocurre en las allí muy extendidas sentencias de mera incompatibilidad con la Constitución de la disposición legal (Kreutzberger, 2007; Benda, Klein y Klein, 2012).

2.5.3. Referencia en el fallo a las situaciones de inexistencia de incrementos de valor como reiteración de la causa de la inconstitucionalidad y mera indicación al legislador

Otras de las ideas que han estado presentes en la posición que ha entendido que no era posible aplicar la normativa resultante de la declaración de inconstitucionalidad hasta la aprobación de la nueva regulación es que:

[...] la matización de que son inconstitucionales y nulos «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» –señalaba Marín-Barnuevo Fabo (2017) en relación con la STC 37/2017– vendría a ser una reiteración de la argumentación del fallo oportunamente desarrollada en el fundamento jurídico tercero de la sentencia.

Y añade:

Se trataría pues de una reiteración innecesaria, mediante la que quizás se ha pretendido resaltar que la vulneración del principio de capacidad económica no es especialmente grave y, por tanto, podría superarse mediante un procedimiento que identificara los supuestos en que no existe incremento de valor del suelo. Nos encontraríamos, pues, ante una indicación al legislador del camino a seguir para salvar la constitucionalidad del impuesto. De ser cierta esta interpretación –concluye–, consideramos que hubiera sido preferible omitir esa declaración en el fallo y, en su caso, recoger una remisión al fundamento jurídico en el que detalladamente se explican los motivos por los que se consideraba que los preceptos enjuiciados eran inconstitucionales.

Lo que el profesor Marín-Barnuevo Fabo (2017) pone aquí de relieve con gran rigor es algo en lo que ha incurrido en alguna ocasión el TC y, que, por tanto, podría haber sucedido también en las sentencias sobre el IIVTNU. En este sentido, es especialmente clara la STC 146/1994 (NFJ003364), que declaró «la inconstitucionalidad y nulidad del art. 7.2 de la Ley 20/1989 [...] en la medida en que incluye las sanciones en la obligación solidaria que en el mismo se establece». Puesto que con ello no se estaba declarando inconstitucional y nulo únicamente una parte del contenido normativo del precepto y no el artículo completo en su integridad, pese a que a esto parece llevar la literalidad empleada en el fallo con la expresión «en la medida en que». Lo que es fácilmente comprensible si se tiene en cuenta que en realidad lo único que establecía el precepto, y todo él en su integridad, no solo uno de sus párrafos, incisos o palabras, era la solidaridad de las sanciones de los miembros de la unidad familiar, tal como pone de relieve el propio TC en su sentencia. Además, la obligación solidaria de estos en relación con los distintos componentes de la deuda tributaria, entre los que no se incluían las sanciones, se establecía en otro artículo diferente, lo que fundamentaba la no posible interpretación conforme de aquel precepto que es rechazada también. De ahí que, con la inconstitucionalidad y nulidad declarada en esta sentencia, pese a los términos empleados en el fallo, se estaba declarando inconstitucional y nulo todo el precepto en su integridad. Por lo que esa mención a que era «en la medida en que incluye las sanciones en la obligación solidaria que en el mismo se establece», constituía solo una referencia a la causa de su inconstitucionalidad que podía servir de orientación al legislador futuro, pese a ser totalmente rechazable al ser los fundamentos jurídicos, y no el fallo, el lugar para hacerlo sin necesidad de reiteración en este último, también además por la confusión que ello podía suponer (Gómez Montoro, 2001).

En las sentencias del TC sobre el IIVTNU, sin embargo, es difícil entender que ha ocurrido lo mismo que sucedió en esta sentencia sobre la solidaridad en las sanciones de los miembros de la unidad familiar en el IRPF. Tal como hemos puesto ya de relieve, con la precisión contenida en el fallo, como confirman los propios fundamentos jurídicos que muestran la argumentación que lleva a dicha precisión, claramente se está indicando el alcance objetivo de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos sobre la base imponible y gestión del impuesto sobre los que recae, que no es general, sin más o sin matización o limitación alguna: esta inconstitucionalidad, y nulidad, es solo en lo relativo a los supuestos o situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

2.5.4. La apelación o llamada al legislador

Ha sido especialmente la apelación o llamada al legislador que se hace en las sentencias sobre el IIVTNU la que ha servido de base para defender la no aplicación de la normativa resultante de la declaración de inconstitucionalidad hasta la aprobación de la nueva ley que aquel dictara respondiendo a aquel llamamiento. Porque en estas sentencias se señala que:

[...] la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta sentencia, llevando 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.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, lo determinante a la hora de identificar el sentido y significado de esta evidente apelación o llamada al legislador contenida en las sentencias, no es, pura y simplemente, ella misma aisladamente considerada. Puesto que el sentido y significado de esta apelación o llamada al legislador vendrá determinada por la específica función que cumpla en estas sentencias, que debe ser identificada y extraída a partir de las mismas, consideradas cada una de ellas en su integridad, incluido el contenido de sus fallos. Lo que adquiere una relevancia decisiva, puesto que la específica función que realiza una apelación o llamada al legislador en una sentencia del TC no es igual en todas ellas.

En este sentido, no parece que nadie pueda oponer reparo alguno a la identificación de una peculiar, al tiempo que limitada, función que cumple una llamada o apelación al legislador en orden a modificar el precepto o preceptos sobre los que recae un proceso de control de constitucionalidad, cuando se incluye en una sentencia que no llega a declarar su inconstitucionalidad, desestimándose así el recurso o cuestión planteados. De llamadas o apelaciones al legislador de este tipo hay múltiples ejemplos en la jurisprudencia constitucional española y alemana (Jiménez Campo, 1997; Herrera Molina, 1996, respectivamente), sin que obedezcan todas, a su vez, a unas mismas razones y sin que pueda darse a todas ellas uniformemente una misma valoración en cuanto a su corrección o idoneidad, desde la óptica del respeto al reparto de competencias entre el TC y el poder legislativo. Algunas de estas llamadas o apelaciones al legislador también podrían incluirse, con unas funciones o finalidades semejantes, en sentencias interpretativas, fueran estas formalmente desestimatorias, como es más habitual, o estimatorias.

Pero es que también la función que cumple la llamada o apelación al legislador en una sentencia del TC debe ser diferenciada según que el pronunciamiento contenido en la misma sea de simple inconstitucionalidad sin nulidad o, por el contrario, suponga no solo declarar inconstitucional el precepto o preceptos impugnados, sino también su nulidad. O dicho con más precisión, al ser este aspecto del verdaderamente determinante a efectos de lo que aquí nos interesa, según que la intervención del TC con su sentencia suponga o no la reparación de la inconstitucionalidad constatada, que será lo que determinará, a su vez, que la participación subsiguiente del legislador reclamada por aquel sea o no para que se logre restablecer la situación de conformidad con la Constitución.

Esto tiene mucho que ver con la distinción a que aludía Jiménez Campo (1997) entre dos grupos de supuestos en los que el legislador actúa tras una previa declaración de inconsti-

tucionalidad, atendiendo normalmente a una llamada o apelación contenida en la sentencia. Porque una cosa es la que se produce en aquellos supuestos en los que tras la sentencia de inconstitucionalidad hay un simple «deber» institucional del legislador de dictar una normativa que colme el vacío creado con la anulación de la ley enjuiciada por la sentencia o que reordene la ley parcialmente anulada por aquella, «aunque sin más coerción que la que viene del apremio que impone el vacío creado por la expulsión de una regla del ordenamiento» o «en obediencia al principio de seguridad jurídica». Y otra cosa muy distinta es la que ocurre cuando surge un «deber estricto de legislar, que es lo que sucede cuando el mandato que así formula el tribunal se presenta como alternativa a la anulación de la inconstitucionalidad declarada y única vía, por lo tanto, para reparar la inconstitucionalidad. Esta es la técnica, como bien se sabe –añadía–, de las declaraciones de incompatibilidad (*Unvereinbarkeit*) o de mera inconstitucionalidad, que, acompañadas de un emplazamiento al legislador, son empleadas, con toda normalidad, por el TC Federal alemán».

Desde nuestro punto de vista, las sentencias sobre el IIVTNU se incluyen dentro del primer grupo de supuestos, los de reparación por el propio TC de la inconstitucionalidad constatada. En concreto, de acuerdo con lo señalado hasta ahora, a través de una sentencia formalmente reductora que elimina de determinados preceptos los supuestos de inexistencia de incrementos de valor, por lo que la llamada al legislador es solo desde la óptica de su «deber» institucional –en los términos de aquel autor– de reordenar la situación normativa parcialmente modificada en las sentencias, pero ya acomodada a la Constitución. Es así como debe entenderse, en nuestra opinión, «la nueva regulación de los elementos del tributo [...] que alumbra [...] un nuevo texto legal subsanando el vacío normativo ocasionado por aquella declaración de nulidad», dictada dentro «de la libertad de configuración que esta última sentencia reconoció al legislador autonómico, siempre que no sometiera otra vez a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de dichos inmuebles», mencionada recientemente por la STC 44/2019, de 27 de marzo, en referencia a la legislación navarra resultante de la STC 72/2017.

Dentro del segundo grupo, por el contrario, hay que situar a la conocida STC 45/1989, que es clarificadora también en orden a diferenciar de ella en este aspecto las sentencias sobre el IIVTNU, pese a que algunos de los términos utilizados en la llamada al legislador de estas últimas son muy semejantes, cuando no idénticos, a los empleados en aquella. En la STC 45/1989, es cierto, con una literalidad que acogen en gran medida las sentencias sobre el IIVTNU, se señala que le cumple, pues, «al legislador, a partir de esta sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa». Pero con ello se estaba imponiendo un «deber estricto de legislar», en la terminología de Jiménez Campo (1997), puesto que de lo dispuesto en esta sentencia se deduce claramente que con ella no se reparan las vulneraciones constitucionales detectadas, por lo que la responsabilidad en la restauración de la constitucionalidad conculcada se atribuía por el TC al legislador.

Esto es evidente a partir de las afirmaciones que se hacen en la sentencia, que no encuentran reflejo alguno, sin embargo, en las sentencias sobre el IIVTNU, acerca de que «la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz para reordenar el régimen del impuesto sobre la renta de las personas físicas en términos compatibles con la Constitución», de que la «infracción del principio de igualdad no podría ser reparada», de que la «ilegitimidad constitucional» de «los preceptos enjuiciados», «sea cual sea la fórmula utilizada (nulidad o simple inconstitucionalidad) hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo a preceptos contrarios a la Constitución» o a que la «nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno». Así lo confirmó la ejecución posterior que se hizo de la STC 45/1989 por la Administración tributaria y el legislador, cuya corrección fue corroborada también, en algunos de sus aspectos, por el propio TC (para más detalles, por todos, Malvárez Pascual, 1998).

También otras sentencias del TC adicionales, que deben incluirse igualmente en el segundo grupo de supuestos a los que se refería Jiménez Campo (1997) de imposición por el TC de un «deber estricto de legislar», dan luz en orden a considerar que en las sentencias sobre el IIVTNU no se habría contenido una declaración de inconstitucionalidad «totalmente inoperante, al menos de momento» (Rubio de Urquía, 2017), al tenerse que esperar a la intervención del legislador, en cuanto que «la derogación y expulsión del ordenamiento que supone la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se ve demorada en su eficacia no hasta la publicación de la sentencia [...] sino que queda en suspenso hasta que se establezca legalmente la forma de determinar la existencia o no de incremento de valor» (Orón Moratal, 2017; también Informe del Consell Tributari de Barcelona de 13 de julio de 2017).

Se trata de las sentencias, algunas de las cuales son en materia financiera y tributaria, que han recogido la figura de la nulidad diferida, que en ocasiones sería ciertamente una «mal llamada nulidad diferida» (Gómez Montoro, 2001, Fernández Segado, 2011), en una evolución jurisprudencial que ha dejado atrás las afirmaciones que hacía la STC 45/1989 de que «la Ley Orgánica no faculta a este tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad». Son unas sentencias que en la práctica de nuestro TC han adquirido distintas formulaciones y han sido utilizadas en supuestos diferentes, pero que coinciden en lo siguiente: junto a una apelación o llamada al legislador, que habrá de intervenir, «con presteza» «para propiciar una pronta sanación de la situación inconstitucional», «dentro de un plazo de tiempo razonable», «en el plazo más breve posible», en el «plazo de un año», al considerarse «razonable», o sin indicación adicional alguna, de forma clara e indubitada, bien solo en los fundamentos, a los que en todo caso se suele remitir el fallo, bien también expresamente en el fallo, se difieren los efectos de la nulidad, adicional a la inconstitucionalidad declarada, a un momento posterior, que puede ser una determinada circunstancia, la aprobación por el legislador de la ley reclamada o el transcurso del plazo previsto, de haberse establecido en la sentencia y no haberse cumplido por el legislador. Lo que se suele justificar de modo expreso y

motivado, en atención a las circunstancias de cada caso, por los vacíos normativos o perjuicios que resultarían de una nulidad inmediata, lo que no ha estado siempre exento de discusión dentro del propio TC (SSTC 96/1996, de 30 de mayo –NCJ064270–; 195/1998, de 1 de octubre –NCJ064271–; 208/1999, de 11 de noviembre –NCJ056208–; 164/2013, de 26 de septiembre –NFJ052221–; 152/2014, de 25 de septiembre –NCJ058771–; 164/2014, de 7 de octubre –NCJ058786–; 13/2015, de 5 de febrero –NFJ059397–; y, 151/2017, de 21 de diciembre –NCJ062909–).

Ninguna indicación o referencia expresa en este sentido se encuentra en las sentencias sobre el IIVTNU, por lo que es difícil entender que en ellas se habría utilizado, implícitamente, una técnica que es bien conocida por el propio TC. Pese a que esta hubiera podido ser la vía, tras las necesarias adaptaciones al caso y con el establecimiento de un plazo determinado, un año, por ejemplo, que ha sido considerado perfectamente «razonable» en otras ocasiones, para intentar movilizar al legislador negligente o perezoso ante la amenaza de una eventual nulidad futura y contribuir mejor a evitar así, dentro de lo que puede hacer el TC, lo que sigue sucediendo a día de hoy en el ámbito del territorio de régimen común.

3. Las sentencias sobre el IIVTNU como pronunciamientos intermedios o atípicos del TC materialmente aditivos, sustitutivos y manipulativos: el nuevo supuesto de no sujeción, hecho imponible e impuesto

3.1. Planteamiento

Sin embargo, decir que las sentencias del TC sobre el IIVTNU reducen el alcance o ámbito objetivo de determinados preceptos sobre la base imponible y la gestión del impuesto, sin dejar de ser cierto, al deducirse de lo previsto en sus fallos, no llega a describir totalmente y con precisión lo que realmente se ha producido en relación con este tributo como consecuencia de la inconstitucionalidad declarada. Porque, efectivamente, el carácter reductor de estas sentencias en el sentido indicado es lo que se deduce de lo que se afirma en la parte dispositiva de las sentencias, es decir, lo que se extrae a partir del modo en el que el TC se pronuncia sobre la inconstitucionalidad en las declaraciones formales de sus fallos.

Pero es que más allá de la forma o modo a través de los cuales se formula la inconstitucionalidad en el fallo de una sentencia del TC, lo que en verdad es relevante es la «operación» que materialmente realiza la sentencia constitucional sobre el precepto o preceptos afectados, incluyendo tanto su texto como, sobre todo, su contenido normativo (Díaz Revorio, 2007). Y situándonos en el ámbito del IIVTNU sobre el que recaen estas sentencias, hay que tener presente que el contenido normativo de determinados preceptos, como son los relativos a la base imponible de un tributo, es también el contenido normativo de otros

preceptos formalmente diferentes al referirse a otro elemento del tributo, el hecho imponible, pero que en realidad no están tan separados o aislados de aquellos. Puesto que las disposiciones reguladoras de la base imponible de un determinado tributo contribuyen también a perfilar el propio hecho imponible de esa figura tributaria.

Desde esta perspectiva, lo que ha hecho el TC en estas sentencias no es solo reducir el supuesto de hecho o ámbito material de determinados preceptos de la base imponible del IIVTNU y de la gestión del impuesto, al excluir de los mismos «las situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Es bastante más, es mucho más, es algo realmente distinto. Porque con ellas se ha incidido en el propio hecho imponible del IIVTNU, que también ha quedado modificado por efecto de las sentencias del TC, pese a que sobre el precepto que formalmente parece regular este elemento del tributo, el artículo 104.1 del TRLRHL, por lo que a la normativa de régimen común se refiere, no haya recaído la declaración de inconstitucionalidad. Lo mismo puede decirse de los apartados 3 y 4 del artículo 107, siguiendo en la normativa de régimen común, tampoco declarados inconstitucionales, pese a completar la regulación de la base imponible, por lo que «no dejan de formar un bloque con el» art. 107.1 (Sentencia del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza de 7 de julio de 2017, rec. núm. 371/2016 –NFJ0699149–), aunque esto último es algo que ahora no nos interesa.

Puesto que aquello sobre lo que queremos llamar la atención es que si se ha modificado el hecho imponible de este impuesto local, dada la función que corresponde a aquel en relación con cualquier figura tributaria, lo que se ha llevado a cabo a través de las sentencias del TC ha sido la transformación o conversión del IIVTNU que aprobó el legislador en su momento en un igualmente denominado IIVTNU, pero que en realidad es un tributo distinto. Impuesto diferente que, además, ha adquirido una configuración ciertamente peculiar, desde la óptica de las categorías tributarias que conocemos. Lo que suscita algunas dudas desde la óptica de las funciones que corresponde al TC en nuestro sistema jurídico dentro de su control constitucional de las leyes.

3.2. El hecho imponible y la base imponible en el IIVTNU

Las relaciones existentes entre el hecho imponible y la base imponible en el IIVTNU configurado por su normativa reguladora han sido puestas de relieve de forma especialmente precisa en fechas recientes por el profesor Palao Taboada (2017). Ello lo ha hecho desde la perspectiva de analizar de modo crítico la tesis jurisprudencial dominante que ha entendido que cuando pudiera acreditarse que no se ha producido un incremento de valor no se habría realizado el hecho imponible del impuesto, lo que determinaba como consecuencia que no pudiera aplicarse el sistema objetivo de cuantificación previsto en las normas sobre la base imponible, que tendrían como presupuesto previo la realización del hecho imponible.

Señala Palao Taboada (2017):

El error esencial de la tesis jurisprudencial dominante consiste en estimar que existe un hecho imponible del IIVTNU constituido por la obtención de un incremento de valor que puede determinarse prescindiendo de las normas que a este efecto establece la ley del impuesto. Este hecho imponible sería, por tanto, autónomo e independiente de estas normas. Sin embargo, la ley del IIVTNU no establece las disposiciones de desarrollo del concepto de incremento de valor que serían indispensables para que esta noción pudiera ponerse en práctica; disposiciones cuya aplicación constituiría la estimación directa, que es, por tanto, inexistente. En ausencia de estimación directa, las normas legales de determinación de la base imponible (de carácter indiciario) son los únicos materiales aplicables e integran también simultáneamente la definición legal del hecho imponible. De este modo, el IIVTNU se convierte en sí mismo en un impuesto indiciario y la definición legal del hecho imponible en una cáscara vacía.

Estas ideas coinciden esencialmente con lo que pusieron de relieve diversos autores en relación con el IIVTNU creado por la normativa reguladora de las Haciendas locales de finales de los años ochenta, que sustituyó al antiguo impuesto municipal sobre la plusvalía. Así, entonces se señaló que con la referencia a un incremento de valor en la nueva legislación se habría recogido una «norma abstracta que no pasa de ser una formulación conceptual sin efecto normativo alguno» o «una mera declaración de intenciones sin contenido normativo» (Simón Acosta, 1991), o que la base imponible «crea un hecho imponible diferente», un «hecho imponible alternativo, que estará implícito en la propia disposición reguladora de la base» (Bueno Maluenda, 1997). También coincide esta concepción sobre el IIVTNU con las ideas presentes en estudios clásicos acerca de la estructura y contenido de la norma tributaria, de la relativa a la hoy denominada legalmente obligación tributaria principal, y en los que fueron decisivas también las aportaciones del profesor Palao. En ellos se identificaba su consecuencia jurídica (el nacimiento de una deuda tributaria en una determinada cuantía), a partir de la cual se deducía su presupuesto de hecho (el hecho imponible, entendido este en un sentido amplio), compuesto por la práctica totalidad de los preceptos reguladores de la figura tributaria de que se trate, incluidos desde luego los de la base imponible, al influir todos ellos en aquella consecuencia jurídica (con distintos matices, no obstante, Vicente-Arche Domingo, 1960; Sainz de Bujanda, 1966; Cortés Domínguez, 1985; Palao Taboada, 1988).

Desde nuestro punto de vista, algunas de estas ideas están presentes en gran parte de la argumentación de las sentencias constitucionales sobre el IIVTNU. Así lo revela especialmente la identificación por el TC del hecho o circunstancia al que realmente se anuda el gravamen del IIVTNU, que deduce de la regulación de la base imponible: «la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo)» en el momento de su transmisión, al anudar el legislador «a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido

a tributación que cuantifica de forma automática [...] con independencia no solo del *quantum* real del mismo, sino de la propia existencia de este incremento». Y esto lo hace el TC, con precisión, «(a)unque de acuerdo a la regulación del tributo su objeto es el "incremento de valor" que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado». También refleja de forma clara esta concepción el TC cuando reitera estas mismas ideas en sus dos primeras sentencias para rechazar el «planteamiento alternativo a la conclusión de inconstitucionalidad de la norma» a través de «una interpretación constitucional conforme», que es la que se defendía por la tesis jurisprudencial dominante antes mencionada.

Sin embargo, el TC, de forma totalmente incoherente con esa concepción que mantiene sobre el hecho imponible y la base imponible del IIVTNU, se olvida de ella al buscar y encontrar la razón de ser de la inconstitucionalidad en que habría incurrido aquella normativa, al identificar, a partir de lo anterior, el aspecto de los preceptos enjuiciados que únicamente habría vulnerado la norma fundamental y al delimitar al alcance objetivo de la declaración de inconstitucionalidad. Porque aquí el TC aleja y separa de la base imponible al hecho imponible, entendido en un determinado modo, considerando aplicables las exigencias constitucionales del principio de capacidad económica, por lo que al IIVTNU se refiere, solo al segundo y no a la primera. Lo que hace a partir de una distinción que había manejado en pronunciamientos anteriores entre la capacidad económica como «fundamento», que sería aplicable a este impuesto y como «medida» de la tributación (Auto del TC 71/2008, de 26 de febrero –NFJ043198–), que no sería de aplicación al IIVTNU, que había sido ya objeto de crítica doctrinal (Rodríguez Bereijo, 2009).

3.3. Los efectos de las sentencias del IIVTNU sobre su hecho imponible: la creación de uno nuevo mediante un supuesto de no sujeción

Con independencia de este error conceptual en la fundamentación de la inconstitucionalidad, lo importante a destacar ahora es que los efectos generados por las sentencias sobre los preceptos reguladores de la base imponible a que hicimos referencia con anterioridad, de que los supuestos o situaciones de inexistencia de incremento de valor han quedado excluidos, extraídos o extirpados de los mismos, son unos efectos que simultáneamente operan sobre el hecho imponible del impuesto. Y esto es así a pesar de que el fallo de las sentencias no declare la inconstitucionalidad del precepto formalmente dirigido a regular este elemento esencial del tributo, el artículo 104.1 del TRLRHL, por lo que a la normativa de régimen común se refiere, lo que es una decisión totalmente consciente del TC. De hecho, en las sentencias sobre la normativa de los territorios forales de Guipúzcoa y Álava, el TC se ocupa de excluir de modo expreso esta disposición del objeto del proceso constitucional con carácter previo al análisis del fondo del asunto, al ser uno de los preceptos de cuya constitucionalidad dudaban los órganos judiciales que plantearon las cuestiones de inconstitucionalidad. Esto significa que del hecho imponible del IIVTNU regulado en la nor-

mativa anterior a la declaración de inconstitucionalidad y como consecuencia de las sentencias del TC, han quedado fuera los supuestos de inexistencia de incremento de valor.

Y puesto que la delimitación negativa del hecho imponible, cuando responde a los mismos fines y principios de este, que es el principio de capacidad económica que fundamenta la declaración de inconstitucionalidad, está encomendada en el mundo de las categorías tributarias a los supuestos de no sujeción (Simón Acosta, 1995), lo que habría hecho realmente el TC sería la creación de un nuevo supuesto de no sujeción, desconocido hasta ahora en la normativa del impuesto, aquella inexistencia de incremento de valor (Cremades Schulz y Vélez Fraga, 2017). Tratándose de un supuesto de no sujeción, por otra parte, que no tendría un simple carácter didáctico, interpretativo o aclaratorio, como se ha entendido en ocasiones en este ámbito. Por el contrario, se trataría de un supuesto de no sujeción que contribuye a delimitar el hecho imponible mismo, un nuevo y distinto hecho imponible que habría sido configurado por las sentencias, al añadir al precepto regulador del hecho imponible algo tan trascendente como es la delimitación de la capacidad económica gravada en este impuesto, a través de la indicación de la que no es objeto de su gravamen: las «situaciones de inexistencia de incrementos de valor» en cuanto «situaciones inexpressivas de capacidad económica» quedan ya, por efecto de la inconstitucionalidad declarada, fuera del hecho imponible del IIVTNU. Dentro de él se encuentran solo, en consecuencia, *a sensu contrario*, los incrementos de valor en cuanto situaciones expresivas de capacidad económica.

3.4. El nuevo IIVTNU creado: la manipulación legislativa realizada por el TC con el resultado de un impuesto desfigurado

3.4.1. El nuevo IIVTNU resultante de las sentencias del TC

Con esto, además, a partir de la consideración del hecho imponible como «presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo» (art. 20 LGT), en este caso presupuesto fijado por la ley resultante de las declaraciones de inconstitucionalidad, el TC ha transformado o convertido el IIVTNU que creó el legislador en su momento en un tributo totalmente diferente, produciéndose así un nuevo cambio normativo de relevancia en la imposición local sobre las plusvalías inmobiliarias. El paso de la presunción a la ficción, en la concepción del profesor Eseverri Martínez (1993), que se dio en 1988 con la Ley reguladora de las Haciendas Locales, se podría haber convertido, en 2017, en una vuelta a la situación anterior, parcialmente, si bien ahora como efecto de una sentencia del TC, y no como consecuencia de una decisión del poder legislativo. Al menos si se entiende que el resultado al que se habría llegado sería el de una presunción *iuris tantum* de incremento de valor, como ha entendido recientemente la STS de 13 de febrero de 2019 (rec. núm. 4238/2017 –NFJ060280–).

En cualquier caso, prescindiendo de este último aspecto, que necesita un análisis más extenso (no es lo mismo entender como efecto de las sentencias que se permita la prue-

ba de existencia o no de incremento que considerar que de ellas se derive una presunción «legal» de incremento que traslada la carga de la prueba al particular, sin perjuicio de que una regulación legal de la prueba sí podría establecerse por la nueva normativa, como efectivamente ha ocurrido), y con independencia del problema relativo a la ausencia de un contenido sustantivo acerca de lo que se entienda por incremento de valor, de lo que nos ocuparemos después, lo que está claro, desde nuestro punto de vista, es que el impuesto creado por las sentencias del TC es un impuesto que no recaerá ya, pura y simplemente, sobre el incremento de valor determinado de modo objetivo según las reglas de la base imponible, que es lo que ocurría bajo la normativa anterior a dichas sentencias. El IIVTNU deja de ser, por tanto, pura y simplemente, un impuesto indiciario como era antes. No lo será, al menos en su integridad y de modo general, porque este impuesto ya no recaerá sobre las situaciones inexpressivas de capacidad económica, al excluirse del mismo los supuestos de inexistencia de incremento de valor. Lo que determinará, de modo reflejo, que siempre y solo gravará incrementos de valor que sean manifestación de situaciones expresivas de capacidad económica y no incrementos meramente supuestos, a partir de la aplicación de unas reglas objetivas de cálculo alejadas de la realidad del caso particular. Aunque estas reglas continúen siendo de aplicación, siempre que existan tales incrementos, llevando, por tanto, a resultados totalmente independientes de la cuantía de aquellos incrementos, determinantes solo del *an*, y no del *quantum*, del gravamen, aspecto sobre el que volveremos de inmediato.

Y si con estas sentencias el IIVTNU originalmente diseñado por el legislador se ha convertido o transformado en un impuesto totalmente diferente, no, pura y simplemente, indiciario, a partir del nuevo supuesto de no sujeción añadido con el que se delimita el propio hecho imponible, que pasa a ser un hecho imponible distinto al existente en la norma con anterioridad a las mismas, nos encontraríamos ante unas sentencias de las que podría decirse lo mismo que se ha señalado críticamente respecto a alguna sentencia anterior del TC: «el ejemplo más acabado de pronunciamiento "adjuntivo", creador o sustitutivo del legislador, todo a un tiempo» (Jiménez Campo, 1997).

Pero aquí aún no termina todo. Porque el hecho imponible creado por el TC a través de la inconstitucionalidad declarada sería un hecho imponible peculiar, singular, atípico o anómalo, desde la concepción del hecho imponible que conocemos hasta ahora. Se trataría de un hecho imponible, consistente en un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en cuanto manifestación efectiva de capacidad económica, que sería determinante exclusivamente de uno de los dos efectos que se derivarían ahora de la nueva norma tributaria resultante de la declaración de inconstitucionalidad en que se habría desagregado el tradicional efecto unitario de nacimiento de una obligación tributaria en una determinada cuantía. Este hecho imponible, dotado de una dimensión cuantitativa propia, sería únicamente a efectos del nacimiento de dicha obligación, sin influir en absoluto en su cuantía, de existir aquella, puesto que producido este hecho imponible, desaparecía su relevancia a efectos del impuesto al ser totalmente irrelevante para la determinación de la cuantía de

la obligación tributaria surgida. Esta, por el contrario, viene dada por las reglas objetivas de cálculo de la base imponible, que siguen siendo las mismas que existían anteriormente, y que poco tienen que ver con aquel incremento de valor.

Como consecuencia de lo anterior y en virtud exclusivamente de la intervención del TC se produce, como efecto de estas sentencias, la denunciada por Rubio de Urquía (2018) «incongruencia que supone acudir», a distintos efectos, «a valores reales» o «a un valor administrativo –valor catastral– corregido en función de la extensión del periodo de generación de la plusvalía –coeficientes–». Lo que, además, no es lo que ocurría ni siquiera en el impuesto reconstruido en virtud de una interpretación conforme y que es criticado atinadamente por el propio TC, aspecto que debe ser destacado para no equiparar totalmente lo que se ha hecho ahora por el supremo intérprete de la Constitución con lo que se venía haciendo desde hace tiempo en la práctica de los tribunales de justicia, sobre la base de algunas aportaciones doctrinales previas (Rubio de Urquía y Arnal Suría, 1989, entre otros): también en la base imponible debía prevalecer el incremento de valor de modo que las reglas legales objetivas de cálculo solo entrarían en juego cuando el primero fuera superior (STSJ de Cataluña de 21 de marzo de 2012, rec. núm. 432/2010 –NFJ060280–).

En cualquier caso, no puede dejar de reconocerse que este que podríamos denominar desfigurado IIVTNU resultante de las sentencias del TC, al componerse en realidad de dos hechos imponibles distintos, con sus respectivas dimensiones cuantitativas propias y separadas, y con funciones diferentes en la estructura del tributo, uno para determinar la existencia o no de la obligación tributaria y otro, en cuanto reflejo de los preceptos de la base imponible, para determinar su cuantía, es el impuesto que se ha convertido en realidad normativa procedente de los titulares del poder legislativo con las nuevas normas aprobadas en los territorios forales como consecuencia, directa en Guipúzcoa, Álava y Navarra o indirecta en Vizcaya, de dichas sentencias. Lo mismo sucederá en el ámbito del territorio de régimen común, de aprobarse una norma similar a la que hoy es simple proposición de ley presentada en el Parlamento. Lo que ha sido captado en parte acertadamente por algunos autores cuando se han referido, en un contexto de «parqueo del IIVTNU intentando conservar una fórmula objetiva muy cuestionable» que «lleva a una técnica deficiente en elementos esenciales del tributo» (Arana Landín, 2018), y de unas nuevas regulaciones que se decantan «claramente por afirmar la autonomía e independencia del hecho imponible frente a la norma de valoración que disciplina la cuantificación de la base imponible» (Mochón López, 2018): a unas «categorías conceptuales que deben calificarse de anómalas o "sui generis"», en las que se incluye especialmente un supuesto de «no sujeción singular» o «anómalo» (Arana Landín, 2018); o a una situación que «debe calificarse de insostenible», «dada la disparidad existente» en el «impuesto "Frankenstein"» en que «el nuevo IIVTNU se convierte», puesto que, por un lado, «para la determinación de si se ha producido o no el hecho imponible habrá que aplicar la técnica elaborada en el seno del ITPAJD», mientras que, por otro, «una vez constatado que la operación queda sujeta, se aplicarán las reglas específicas del impuesto en cuestión» (Mochón López, 2018).

3.4.2. Valoración desde la óptica del respeto a la libertad de configuración del legislador

Sin embargo, con independencia de que ese desfigurado IIVTNU sea también resultado y, por tanto, voluntad, de los titulares del poder legislativo, a partir de esas nuevas regulaciones, aunque estas son en realidad el efecto inducido de las sentencias del TC, en el contexto de una necesaria reforma urgente de mínimos, lo que aquí nos interesa destacar es que una transformación tan profunda en la configuración de un impuesto como la que se produce en relación con el IIVTNU como efecto derivado de inconstitucionalidad declarada, suscita importantes dudas acerca del efectivo respeto por parte del TC del espacio reservado al poder legislativo. Esta preocupación acerca del debido respeto al legislador precisamente es algo que ha estado siempre en el trasfondo de muchas sentencias del TC (tal como se ha recogido no solo en sus fundamentos jurídicos y fallos, sino a veces también en votos particulares), así como en la gran parte de las aportaciones doctrinales acerca de la función de control de constitucionalidad de las leyes, en particular en el ámbito de los pronunciamientos intermedios o atípicos, y de forma especialmente intensa en relación con las sentencias modificativas, reductoras, aditivas o sustitutivas, entre las que se pueden incluir, en los términos señalados, las relativas al IIVTNU.

En este sentido, se ha puesto de relieve entre nosotros que «la intervención positiva sobre la norma, integradora de los supuestos no contemplados por ella –señalaba Garrorena Morales (1999) en relación con las sentencias aditivas–, con la finalidad de sanar así *ex sententia* su inconstitucionalidad», al tratarse de una operación muy comprometida, «ha llevado a la doctrina a esforzarse por buscar criterios que nos orienten sobre cuándo esta conversión del Tribunal Constitucional en integrador de la norma puede considerarse justificada y cuándo no o, lo que es lo mismo, sobre cuándo aditividad es manipulación y cuándo deja de serlo. Y la respuesta más común –añadía– tiende a marcar, como una entendible frontera, lo que nace del respeto debido a la potestad normativa del legislador». Esto se ha concretado normalmente en los distintos autores que se han ocupado de esta problemática en entender que solo sería posible este tipo de pronunciamientos por el TC cuando el propio legislador hubiera definido ya el supuesto o caso que quedaría excluido o incluido en el precepto de que se trate tras la declaración de inconstitucionalidad o cuando dicho supuesto o caso fuera el único posible desde las exigencias constitucionales, sin existir además distintas alternativas normativas de adecuación a la norma fundamental, no pudiendo tampoco utilizarse este tipo de sentencias cuando hubiera la opción del legislador de eliminar la norma legal cuestionada (Jiménez Campo, 1997; Garrorena Morales, 1999; Gómez Montoro, 2001).

También en la doctrina alemana se han puesto de relieve ideas similares. En este sentido, inicialmente es planteado el problema desde una perspectiva general en los siguientes términos:

[...] el legislador –señala Kreutzberger (2007)– aprueba siempre una ley como unidad de técnica legislativa. Es decir, las normas, artículos y párrafos en particular

están compaginados entre sí e incluso en cuanto a su contenido son parcialmente dependientes unos de otros. Pues bien, a modo de ejemplo, si una regulación es eliminada puede ser modificada en gran medida la concepción general. Posiblemente esto ataca la libertad de configuración del legislador cuando es falseado a través de ello el sentido de la ley.

No obstante, en su análisis específico sobre los supuestos de modificación por la sentencia constitucional del contenido normativo de los preceptos legales sin alterar su texto (la llamada nulidad parcial cualitativa) señala esta autora, como punto de partida, que no puede darse una solución general apriorística en el sentido de entender que siempre se produciría con ellos una injerencia inadmisibles en las competencias del legislador. Además, destaca en particular que precisamente es el respeto al legislador y al principio de separación de poderes el que aboga a favor de limitar en la medida de lo posible el alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad, en el sentido de que el control de constitucionalidad de las leyes se ejerza del modo más restrictivo posible. «En caso de nulidad total –que sería la otra alternativa, señala Kreutzberger (2007)– no es favorecido el trabajo legislativo en la medida de lo posible, sino "destruido" como totalidad».

La pauta básica que ofrece Kreutzberger (2007) para determinar cuándo sería admisible la reconstrucción de la norma por el TC en estos supuestos de nulidad parcial la conecta con la voluntad del legislador: únicamente cuando el legislador hubiera dictado la ley en el modo en que queda tras la sentencia si hubiera conocido su inconstitucionalidad parcial. No sería posible este tipo de pronunciamientos, sin embargo, debiendo entonces declararse una nulidad total de los preceptos enjuiciados, cuando la ley resultante de la sentencia ha quedado configurada de un modo como el que nunca el legislador la habría dictado de haber conocido la inconstitucionalidad de la parte del contenido normativo correspondiente.

Conocer si el legislador hubiera dictado una ley sobre el IIVTNU que excluyera de la aplicación del sistema objetivo de cálculo del incremento previsto en ella los supuestos de no incremento que deberían ser determinados de modo diferente a partir de datos directamente conectados con la realidad, para excluir el gravamen de las situaciones inexpressivas de capacidad económica, es difícil. Puesto que debe entenderse, como es lógico, que el legislador partía de que la ley era totalmente constitucional y por eso la configuró de ese modo. Lo que es claro, no obstante, es que lo que rodeó el proceso de elaboración y aprobación de la norma fue una voluntad decidida por un modelo de impuesto que prescindiera de la realidad de los incrementos de valor supuestamente sometidos a gravamen, a partir de los amplios y variados problemas que suscitó la aplicación de la normativa del precedente impuesto municipal sobre la plusvalía (Simón Acosta, 1991; Bueno Maluenda, 1997).

Esto, sin embargo, no debería ser totalmente decisivo para concluir que el legislador no hubiera configurado el impuesto del modo en que resulta de la reciente declaración de inconstitucionalidad que le afecta, de hacer sabido de la contradicción parcial con la Constitución del que creó. Puesto que, como precisa Kreutzberger (2007), lo relevante no es la

voluntad subjetiva del legislador, sino su voluntad objetiva, que se mide desde la óptica de que la «ley restante» tras la declaración de nulidad parcial tenga sentido, en cuyo caso, corresponde a la voluntad objetiva del legislador. Y el que la ley sea «plena de sentido se mide a partir de qué objetivos y fines originariamente persigue la ley y si los mismos son aún garantizados a través de la ley restante». Desde esta óptica, no obstante, vuelven a surgir dudas: los objetivos principales de simplificación en la aplicación del tributo por unos entes locales muy distintos entre sí y dotados de unas capacidades de gestión normalmente limitadas que perseguía la regulación inicial del IIVTNU, siguen cumpliéndose con el nuevo impuesto, al mantenerse el sistema objetivo de cálculo de la base imponible, pero en menor medida o extensión, al existir como presupuesto previo de la eventual aplicación de dicho sistema objetivo la efectiva realización de un incremento, de acuerdo con datos más conectados a la realidad de cada caso particular.

De todos modos, la evidente inferencia por parte de las sentencias sobre el IIVTNU en las competencias del legislador y en la libertad de configuración dentro de la cual a él solo le corresponde decidir, se aprecia claramente a partir de los criterios antes señalados manejados por la doctrina española: ni el supuesto de incremento de valor cuya inexistencia es expulsada de la normativa había sido definido por el legislador, lo que suscita un problema adicional sobre el que entraremos de inmediato; ni la solución a través de excluir los casos de inexistencia de incremento en un modelo general de impuesto indiciario es la única exigible constitucionalmente, al existir una amplia variedad de posibilidades, como lo revelan las distintas propuestas de *lege ferenda* en relación con este impuesto, entre las cuales, además, se encuentra también su propia supresión (Chico de la Cámara, 2017; Marín-Barnuevo Fabo, 2017; Varona Alabern, 2018). De ahí que pueda concluirse que en este caso el TC, a diferencia de lo que ocurrió, por ejemplo, en su STC 193/2004 (NFJ018541) sobre el IAE (el supuesto de baja durante el año en este impuesto nada tiene que ver con el de incremento de valor en el IIVTNU), fue más allá de lo que legítimamente le corresponde en su función de control de la constitucionalidad de las leyes, por lo que su pronunciamiento habría sido claramente un pronunciamiento, no tanto reductor, reconstructivo, modificativo, aditivo o sustitutivo, tomado de forma lícita, sino agresivamente manipulativo, en el sentido más peyorativo del término, que se olvida del debido respeto a la libertad de configuración del legislador (Jiménez Campo, 1997; Gómez Montoro, 2001; Díaz Revorio, 2007; Casal, 2014).

No creemos que sea razón suficiente para sostener otra cosa la alegada por Kreutzberger (2007): la posibilidad que tiene en todo momento el legislador de dictar una nueva regulación, corrigiendo, en su caso, por tanto, la resultante de la sentencia del TC. Porque a diferencia de este último, que solo actúa controlando las leyes que se someten a su enjuiciamiento, destaca esta autora que el legislador no tiene este tipo de limitaciones por lo que puede por propia iniciativa dictar leyes nuevas o modificar las existentes, aunque sean perfectamente constitucionales. Por este motivo, si el titular del poder legislativo –señala Kreutzberger (2007)– considera inadecuada la «ley restante» o si es de la opinión que, en su nueva configuración, resultante de la sentencia constitucional, no corresponde al fin perseguido o no cumple ya las funciones de la ley originaria, nada obstaculizaría una nueva regulación.

Sin embargo, no debe admitirse, en nuestra opinión, la entrada del TC en un lugar, exclusivo del legislador, por el mero hecho de que este tenga el poder de desalojarlo cuando quiera, a través de una nueva regulación que sustituya la que habría sido creada por aquel, lo que solo puede hacerse con posterioridad y frente a una actuación del TC que no le corresponde constitucionalmente.

3.4.3. La falta de un concepto normativo suficientemente determinado de incremento de valor determinante de la sujeción o no al impuesto: reserva de ley, seguridad jurídica, sentencias aditivas de principio y reparación de la inconstitucionalidad compartida con los aplicadores del derecho

La ausencia en la normativa del IIVTNU enjuiciada por el TC de un concepto sustantivo de incremento de valor, distinto al resultante de la aplicación del sistema objetivo de cálculo de la base imponible, la consciente y voluntaria autocontención (*self-restraint*) del supremo intérprete de la Constitución en sus sentencias sobre el mismo al encomendar al legislador la tarea de su determinación, así como también la fuerte y clara reprensión contenida en las dos primeras sentencias a la aplicación de la normativa anterior a través de una «interpretación constitucional» «salvadora de la norma cuestionada», han sido también argumentos básicos de la llamada tesis maximalista.

Son claras, en este sentido, las palabras de uno de los primeros pronunciamientos jurisdiccionales al respecto, posteriormente repetido en muchos otros, cuando se señalaba que:

[...] la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es «dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento», determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad (STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017, rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–).

Desde nuestro punto de vista, dejando a un lado la apelación o llamada al legislador ya examinada, los consistentes y fundamentados reparos que puso el TC a la aplicación de la

normativa anterior a través de interpretación conforme salvadora de la norma no conducen necesariamente a esta imposible aplicación de la normativa resultante de las sentencias hasta la aprobación de la nueva, que es defendida en la tesis maximalista. Puesto que la crítica del TC se refiere a una situación previa a su pronunciamiento, que por sus efectos modificativos sobre las normas afectadas la cambian radicalmente. Como ha señalado Varona Alabern (2018):

[...] lo que antes de aquella sentencia no estaba permitido al juez, sí lo estaría tras la publicación de este pronunciamiento, que estaría proporcionando al juez ordinario la cobertura jurídica que antes no poseía y mediante la cual podría facilitar al contribuyente la posibilidad de probar la inexistencia de plusvalía.

Esto tiene mucho que ver con la característica peculiar que tiene la operación que se realiza con las sentencias reconstructivas o de nulidad parcial cualitativa frente a lo que ocurre con la interpretación conforme, pese a sus semejanzas en algunos aspectos (Díaz Revorio, 2007, habla de sentencias interpretativas en sentido amplio), que es la de que solo puede realizarla el TC y no cualquier juez o tribunal que, sin embargo, sí puede realizar interpretaciones conformes (Kreutzberger, 2017).

Por este motivo, y puesto que tras las sentencias, y antes de la intervención del legislador que aún no se ha producido en la normativa de régimen común, seguimos sin tener un concepto sustantivo de incremento de valor, esta situación debe ser valorada desde lo que el TC ha llevado a cabo en dichas sentencias, que es, según hemos argumentado ampliamente hasta ahora, reparar él mismo la inconstitucionalidad. Dicho con otras palabras, el cierto vacío legal que se produce tras las sentencias, por lo que se refiere a un insuficientemente determinado concepto de incremento de valor (este sería el «vacío normativo» al que se ha referido recientemente la STC 44/2019 –NCJ063978–), no debe ser examinado a efectos de averiguar el sentido o significado de los pronunciamientos del TC, que es lo que se hace cuando se utiliza para sostener la llamada tesis maximalista. Sino que esta situación, que no puede dejarse pasar por alto, debe ser valorada desde lo que efectivamente ha hecho el TC, en el sentido de que si habiéndolo realizado, podría o no haberlo hecho, en el marco de las funciones que le corresponden en un proceso de control de constitucionalidad de las leyes.

Es aquí, por tanto, donde deben valorarse las exigencias del principio de reserva de ley tributaria y de seguridad jurídica claramente afectadas por una situación de un insuficientemente determinado concepto de incremento de valor, que se han puesto sobre la mesa del debate generado por las sentencias sobre el IIVTNU, aunque desde la mencionada óptica de averiguar el sentido o significado de estas últimas. Lo que ha sido resuelto por el TS en su Sentencia de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–) de un modo que debe ser objeto de análisis crítico. No sin antes señalar que si un tribunal de justicia tenía fundadas dudas de que la situación normativa resultante de las sentencias, debido a la falta de aquel concepto sustantivo de incremento de valor, podía vulnerar las exigencias cons-

titucionales del principio de reserva de ley y de seguridad jurídica, podía haber hecho algo distinto a lo que se hizo por la tesis maximalista, que fue resolver inaplicando la normativa reguladora del IIVTNU: plantear una cuestión de inconstitucionalidad sobre los preceptos resultantes de las sentencias del TC, con lo que se podía haber dado la ocasión a este para que aclarara las dudas suscitadas por sus sentencias.

Sin poder entrar aquí en detalles, no es fácil entender que no encuentre el TS quiebra alguna del artículo 31.3 de la CE en la «omisión legal» que él mismo reconoce en el artículo 104.1 del TRLRHL, a diferencia de lo que ocurriría en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) respecto al concepto de valor *real*, que es la que le lleva a considerar que haya sido «la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la STC 59/2017 la que obliga a interpretar ese incremento de valor como un incremento de valor *real* para que la plusvalía gravada respete las exigencias que dimanen del principio de capacidad económica». Sobre todo cuando esto lo argumenta el TS:

[...] por cuanto que la constatación de que existe una plusvalía real es un *prius* fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) –no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales– cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE.

Dejamos a un lado este último aspecto de que la existencia de una plusvalía real «resulta perfectamente constatable» de forma semejante a como había entendido la STC 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087), citada por el TS en relación con los medios de comprobación de valores a efectos de determinar el valor real, pese a su relevancia, por las grandes diferencias existentes entre el tipo y el grado de indeterminación del concepto de valor real de la normativa de los impuestos patrimoniales y el modo de llenarlo de contenido, respecto al concepto de incremento de valor, con sus muy diferentes variedades posibles («comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos», por ejemplo, STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017, rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–). Y nos centramos en el resto: ese «*prius* fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo» de la base imponible al que se refiere el TS, novedoso en el mundo de las categorías tributarias, es realmente el hecho imponible del impuesto, aunque el hecho imponible peculiar al que hacíamos referencia con anterioridad al influir solo en el nacimiento de la obligación tributaria y no en su cuantía. Lo que está implícito en otro lugar de la sentencia al aludir a la posibilidad existente tras la declaración

de inconstitucionalidad «de demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria». Y el que ese hecho imponible peculiar no sea «un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales», tal como precisa acertadamente el TS, es por la creación de ese hecho imponible atípico por el propio TC. Pero no parece que exista duda alguna de que también a este hecho imponible peculiar o atípico, le serían aplicables las mismas exigencias derivadas del principio de reserva de ley tributaria de los «tradicionales» elementos esenciales del tributo: el hecho imponible y los elementos de cuantificación, entre los que se incluye la base imponible, que es el valor real en el ITP y AJD que menciona el TS (también crítica Litago Lledó, 2018).

Por tanto, desde nuestro punto de vista, la ausencia de un concepto de incremento de valor suficientemente determinado tras las sentencias del TC supone una vulneración de las exigencias constitucionales de la reserva de ley y, en consecuencia, también de la seguridad jurídica. Pero ello no lleva, como sin embargo ha considerado la tesis maximalista, a entender que hasta la aprobación de la nueva normativa no sería posible la aplicación de lo que queda de regulación del IIVTNU tras aquellas. Sino simplemente a cuestionar el adicional exceso en las funciones que corresponden al TC en nuestro sistema jurídico, más allá de las invasiones en la esfera de libertad del legislador antes señaladas, al haber entrado también en el ámbito de la reserva de ley tributaria llevando a una situación no compatible con las exigencias del principio de seguridad jurídica.

Esto, además, finalmente, podría conducir también a entender que el TC habría realizado en estas sentencias un pronunciamiento singular equivalente a los que se han encontrado en la práctica de la Corte Constitucional italiana:

[una de] las sentencias aditivas de principio, en las cuales el tribunal o sala constitucional establece un principio jurídico [este sería aquí, el de capacidad económica, concretado en las situaciones expresivas o inexpressivas de la misma respecto a los incrementos de valor] que debe ser desarrollado por el legislador al reelaborar la ley inconstitucional [tal como han hecho las nuevas normativas del IIVTNU] y que, entre tanto, puede ser concretado en los casos sujetos a su conocimiento. Este es un supuesto excepcional –se precisaba– en el cual la sentencia aditiva no repara directamente la inconstitucionalidad advertida, sino que reclama la actuación del legislador para solventarla de manera definitiva, y de los tribunales, para hacerlo de modo provisional (Casal, 2014).

Con lo que entonces estaríamos en presencia de un modo de reparación de la constitucionalidad conculcada no unilateral, solo por el TC, sino compartida, si bien no con el legislador, sino con otros poderes públicos (los tribunales de justicia), al que se ha hecho referencia también en España (Jiménez Campo, 1997), incluso parece que igualmente en relación con esta problemática del IIVTNU (Ruiz Almendral, 2018).

Sin embargo, entonces no podría desconocerse la peculiaridad del ámbito material sobre el que habría recaído este método de reparación compartida, el de la materia tributaria, en el que existe un importante protagonismo, además de la Administración tributaria, de los particulares. Por decirlo de un modo que se entienda: al llenar de contenido un particular el concepto de incremento de valor, a efectos de instrumentar su prueba de un no incremento (utilizar las escrituras o un dictamen pericial, incluir o no los gastos de adquisición, los de urbanización, etc.), lo que habría de hacer él mismo en cumplimiento de sus obligaciones de presentar la autoliquidación del impuesto, estaría contribuyendo también a la reparación de la inconstitucionalidad constatada por el TC. Es cierto que esta reparación ya habría sido conseguida, en una primera fase, por el propio TC, con la reconstrucción normativa lograda con la referencia a las situaciones de inexistencia de incrementos de valor, en cuanto inexpressivas de capacidad económica. Pero esta reparación por el supremo intérprete de la Constitución habría sido aún insuficiente por el elevado grado de indeterminación de aquellas. Lo que hace suscitar el interrogante acerca de si es adecuado, si es conforme a nuestro sistema constitucional, añadir, a las ya amplias cargas atribuidas a los particulares en la aplicación de los tributos en virtud de la llamada privatización de la gestión tributaria, la tarea de... reparar la inconstitucionalidad de las leyes, aunque solo sea en supuestos excepcionales.

Referencias bibliográficas

- Arana Landín, S. (2018). Los primeros intentos de mantenimiento del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad: vuelta a la vulneración del principio de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y del derecho de defensa. *Tributos locales*, 134.
- Benda, E., Klein, E. y Klein, O. (2012). *Verfassungsprozessrecht. Ein Lehr- und Handbuch*. (3.ª ed.). München: Müller.
- Bueno Maluenda, M. C. (1997). Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). *Revista de Hacienda Local*, 80.
- Casal, J. M. (2014). Tipología de las sentencias dictadas en el control de constitucionalidad de las leyes (una aproximación comparada). *Jueces para la democracia. Información y debate*, 79.
- Cortés Domínguez, M. (1985). *Ordenamiento tributario español*. (4.ª ed.). Madrid: Civitas.
- Cremades Schulz, M. y Vélez Fraga, M. (2017). Una reflexión sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 46.
- Chico de la Cámara, P. (2017). Algunas propuestas de *lege ferenda* para adaptar la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la Plusvalía Municipal a nuestra Constitución. *Plusvalía Municipal y Juris-*

- prudencia Constitucional. Monografías Tributos locales*, 3. Madrid: Renta Grupo Editorial.
- Díaz Revorio, F. J. (2007). Tipología y efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en los procedimientos de inconstitucionalidad ante la reforma de la LOTC. En P. Pérez Tremps (coord.), *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Eseverri Martínez, E. (1993). Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos: de la presunción a la ficción jurídica. *Gaceta Fiscal*, 108.
- Fernández Pavés, M. J. (2018). *¿En qué situación está el impuesto de «plusvalía»? La posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Fernández Segado, F. (2011). El Tribunal Constitucional español como legislador positivo. *Pensamiento Constitucional*, 15.
- García Frías, A. (2017). Reflexiones sobre el presente y el futuro del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de las SSTC 57 y 59/2017, de 11 de mayo. *Revista Española de Derecho Financiero*, 175.
- García Novoa, C. (2017). La capacidad económica otra vez. Tribulaciones sobre el contenido y efectos de una sentencia. *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria (politicafiscal.es)*.
- Garrorena Morales, A. (1999). Artículo 164. Condiciones y efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional. En O. Alzaga (dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*. (Vol. XII). Madrid: Edersa.
- Gómez Montoro, A. J. (2001). Comentario al artículo 39. En J. L. Requejo Pagés (coord.), *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*. Madrid: Tribunal Constitucional/BOE.
- Herrera Molina, P. M. (1996). Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos inconstitucionales. *Quincena Fiscal*, 13.
- Jiménez Campo, J. (1997). Qué hacer con la ley inconstitucional. En VV. AA., *La sentencia sobre la constitucionalidad de la Ley*. Madrid: Tribunal Constitucional/Centro de Estudios Constitucionales.
- Kreutzberger, S. (2007). *Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts*. Frankfurt am Main: Peter Lang.
- Litago Lledó, R. (2018). Nulidad por inconstitucionalidad de los ingresos realizados por IIVTNU: dificultades para su aplicación práctica por los Órganos Jurisdiccionales Contencioso-Administrativos. *Tributos Locales*, 137.
- Malvárez Pascual, L. A. (1998). *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias*. Madrid: AEDAF.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2017). Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 409.
- Menéndez Moreno, A. (2017). La valoración de los inmuebles urbanos o convertir el agua en vino. *Quincena Fiscal*, 8.
- Merino Jara, I. (2017). Inconstitucionalidad parcial del IIVTNU. *Forum Fiscal*, 230.
- Miguélez Freire, A. (2018). La exigencia del IIVTNU tras las sentencias del Tribunal Constitucional. *Revista Interactiva de Actualidad. AEDAF*, 5.
- Mochón López, L. (2018). La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento del

Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la constatación de un sistema caduco. *Quincena Fiscal*, 21.

Orón Moratal, G. (2017). La declaración de inconstitucionalidad del Impuesto de plusvalía en territorios forales y el estímulo para que desaparezca sobrevenidamente el objeto en las cuestiones de inconstitucionalidad pendientes. *Plusvalía Municipal y Jurisprudencia Constitucional. Monografías Tributos locales*, 3. Madrid: Renta Grupo Editorial.

Palao Taboada, C. (1988). ¿Quiénes son los sujetos pasivos en la unidad familiar? *Gaceta Fiscal*, 59.

Palao Taboada, C. (2017). Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU. *Nueva Fiscalidad*, 2.

Pérez Ron, J. L. (1997). Exenciones por incapacidad en el IRPF. Comentario a la Sentencia 134/1996, de 22 de julio, del Tribunal Constitucional. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 4.

Rodríguez Bereijo, A. (2009). Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero). *Revista Española de Derecho Financiero*, 142.

Rubio de Urquía, J. I. y Arnal Suría, S. (1989). *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Madrid: Publicaciones Abellá.

Rubio de Urquía, J. I. (2017). El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la Plusvalía municipal; ahora toca que se pronuncie el legislador. *Tributos Locales*, 129.

Rubio de Urquía, J. I. (2018). El alcance de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los

Terrenos de Naturaleza Urbana según el Tribunal Supremo. *Tributos Locales*, 135.

Ruiz Almendral, V. (2018). Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 427.

Sainz de Bujanda, F. (1966). Análisis jurídico del hecho imponible. En *Hacienda y Derecho*. (Vol. IV). Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

Simón Acosta, E. (1991). La valoración en el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y en el Impuesto Municipal sobre Solares. En AA. VV., *Valoración en derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Simón Acosta, E. (1995). Artículo 44 IRPF. En E. Simón Acosta (coord.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*. Pamplona: Aranzadi.

Utande San Juan, J. M. (2018). Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Informativo tributario. BITplus. Registradores de España*, 208.

Varona Alabern, J. E. (2018). Presente y futuro de IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad. En VV. AA, *Hacia una futura reforma de los tributos locales. Monografías Tributos locales*, 4. Madrid: Renta Grupo Editorial.

Vicente-Arche Domingo, F. (1960). Consideraciones sobre el hecho imponible. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 39.

Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria desde la perspectiva del derecho comparado

Álvaro González Arias

Asesor fiscal

Extracto

En el presente artículo se realiza un estudio de las actas con acuerdo como técnica convencional dentro del procedimiento inspector y como respuesta a algunos problemas de nuestro sistema tributario, entre los que se encuentran la alta litigiosidad y la duración de los procedimientos económico-administrativo y contencioso-administrativo. Para alcanzar dicho fin, se completa el estudio con experiencias procedentes de sistemas tributarios de derecho comparado, tanto de *common law* como de derecho continental. Este análisis permitirá examinar cómo los mecanismos convencionales han permitido a otras Administraciones tributarias crear una cultura tributaria basada en el acuerdo, reducir la litigiosidad y alcanzar acuerdos más eficientes. Por tanto, a través de esta doble perspectiva se pretenden alcanzar algunas propuestas capaces de inspirar el uso de las actas con acuerdo y otros mecanismos convencionales en nuestro ordenamiento fiscal, partiendo de la necesidad de crear una cultura jurídico-tributaria basada en el acuerdo con una relación cooperativa entre la Administración y el contribuyente.

Palabras clave: inspección; actas con acuerdo; acuerdos fiscales; derecho comparado; litigiosidad.

Fecha de entrada: 23-05-2019 / Fecha de aceptación: 02-07-2019 / Fecha de revisión: 26-07-2019

Cómo citar: González Arias, A. (2019). Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria desde la perspectiva del derecho comparado *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 73-114.



Tax agreements under Spanish General Tax Law from the comparative law perspective

Álvaro González Arias

Abstract

This paper aims to explore the proceedings with tax agreement or acts with agreement as a conventional technique within tax proceedings incorporated in the General Tax Law. This regulation is oriented towards the convenience decrease of tax litigation rates and the duration of its procedures. Based on the analysis of conventional techniques from comparative law tax systems, both from common law and civil law jurisdictions, this document explores the possibility of introducing alternative dispute resolutions for tax proceedings. These comparative law experiences involve a proposal which would inspire the creation of a tax agreement culture, reducing tax litigation and improved the perception of justice in the agreements. Therefore, considering this double perspective and given the current situation of conflict existing in the tax field, this study intends to propose an improvement in relations between the Administration and the taxpayer by means of conventional techniques and cooperative relations.

Keywords: tax audit; acts with agreement; tax settlements; comparative law; tax litigation.

Citation: González Arias, A. (2019). Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria desde la perspectiva del derecho comparado *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 73-114.



Sumario

1. Introducción
2. Las actas con acuerdo en el ordenamiento jurídico-tributario español
 - 2.1. Las técnicas convencionales de terminación del procedimiento administrativo y el acuerdo fiscal
 - 2.2. La introducción de las actas con acuerdo en la LGT
 - 2.3. Perspectiva constitucional y dogmática de las actas con acuerdo
 - 2.3.1. Los principios de capacidad económica e igualdad
 - 2.3.2. Principio de legalidad
 - 2.3.3. Indisponibilidad del crédito tributario
 - 2.4. Otras manifestaciones convencionales en el derecho tributario español
3. Régimen jurídico de las actas con acuerdo
 - 3.1. Supuestos de adopción del acta con acuerdo
 - 3.1.1. Concreción de la aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados
 - 3.1.2. Apreciación de los hechos para la correcta aplicación de la norma al caso concreto
 - 3.1.3. Realización de estimaciones, valoraciones o medición de datos, elementos o características para la determinación de la obligación tributaria
 - 3.2. Aspectos procedimentales
 - 3.2.1. Requisitos para la suscripción del acta con acuerdo
 - 3.2.2. Contenido del acta
 - 3.2.3. Tramitación del acta y pago
 - 3.3. Efectos jurídicos e impugnación
 - 3.3.1. Imposición de sanciones en las actas con acuerdo
 - 3.3.2. Carácter vinculante del acuerdo alcanzado y modificación del acta
 - 3.3.3. Impugnación de las actas con acuerdo
4. Terminación convencional de procedimientos tributarios en el derecho comparado
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. Terminación convencional de los procedimientos tributarios en jurisdicciones de *common law*
 - 4.2.1. Los *alternative dispute resolution* en el ordenamiento tributario estadounidense
 - 4.2.2. La resolución extrajudicial de los conflictos tributarios en Australia



4.3. Terminación convencional de los procedimientos tributarios en jurisdicciones de derecho continental

4.3.1. Fórmulas alternativas de solución de controversias tributarias en Francia, la transacción

4.3.2. Resolución de conflictos tributarios en Italia, el *accertamento con adesione*

4.3.3. El sistema neerlandés de *horizontal monitoring*

4.4. Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado

5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Bibliografía

1. Introducción

El objetivo del presente estudio es analizar las actas con acuerdo dentro del procedimiento inspector como una técnica convencional en el ámbito del derecho. Desde esta perspectiva, la categoría de las actas con acuerdo contemplada en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), es examinada como un instrumento jurídico destinado a reducir la litigiosidad que permite la terminación convencional del procedimiento tributario de aplicación de los tributos mediante un acuerdo entre la Administración y el contribuyente.

La especial complejidad que plantean determinadas situaciones en las que existe incertidumbre tanto en la aplicación de la norma tributaria como en la estimación de la base imponible es lo que conduce a la utilización de esta técnica convencional. Nos encontramos pues ante una figura concebida en su propia definición legal para ser utilizada en caso de que se deban aplicar conceptos jurídicos indeterminados o sea necesario realizar estimaciones, valoraciones o mediciones relevantes para la liquidación, esto es, elementos esenciales que inciden en la configuración de la obligación tributaria como serían el hecho imponible y la base imponible.

Con este punto de partida, se pretende examinar las actas con acuerdo como técnica convencional a través de su configuración y régimen jurídico dentro de nuestro sistema tributario. El objetivo final de dicha exposición será verificar en qué medida este mecanismo convencional puede contribuir a la reducción de la conflictividad y la litigiosidad existente en el ámbito tributario. A tal fin, la exposición de la normativa interna será completada con la perspectiva de prácticas convencionales tributarias existentes en el ámbito del derecho comparado con el propósito de detectar propuestas de mejora y alcanzar conclusiones sobre las actas con acuerdo.

Considerando lo anterior, en primer lugar, se plantea una breve exposición de las actas con acuerdo dentro del derecho tributario español que permite enmarcar dicha figura en nuestro ordenamiento jurídico, examinando cuestiones tales como su introducción en la LGT de 2003, su encaje dentro de nuestro sistema constitucional y la existencia de otras técnicas convencionales dentro del sistema tributario. Posteriormente, se pasaría a analizar el régimen jurídico de las actas con acuerdo del artículo 155 de la LGT y su configuración dentro del procedimiento inspector, partiendo de los supuestos en los que se prevé su utilización, sus aspectos procedimentales y las limitaciones a su impugnación.

La última parte de la investigación realizada se centra en la descripción de la resolución convencional de controversias tributarias en el marco del derecho comparado, partiendo de diversas prácticas y mecanismos de acuerdo en materia tributaria en ordenamientos extranjeros, distinguiendo entre jurisdicción de *common law* y derecho continental. En consecuencia, a través de la estructura de análisis propuesta, se pretende dar una visión general de las actas con acuerdo como mecanismo de resolución de las controversias tributarias, aportando para ello la perspectiva de terminación convencional de procedimientos tributarios desde la experiencia de jurisdicciones comparadas.

2. Las actas con acuerdo en el ordenamiento jurídico-tributario español

2.1. Las técnicas convencionales de terminación del procedimiento administrativo y el acuerdo fiscal

De acuerdo con la configuración de la que parte la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas¹ (LPACAP), el cauce normal de terminación del procedimiento administrativo es la resolución mediante un acto expreso o presunto, sin perjuicio de otras formas posibles de terminación tales como el desistimiento, la renuncia o la caducidad (art. 84.1 LPACAP). Ahora bien, el artículo 86 de la LPACAP establece la posibilidad de terminación convencional de procedimientos administrativos:

[...] siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.

Dicha disposición viene a facultar a la Administración para la terminación convencional de procedimientos, dentro del cumplimiento de las exigencias que el principio de legalidad impone a toda actuación administrativa. En consecuencia, estamos ante una habilitación que abre la posibilidad a la celebración dentro del procedimiento administrativo de acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas de derecho público o privado con el objeto de satisfacer el interés público y con los efectos que en cada caso se prevean para la

¹ En paralelo a la regulación contenida en el antiguo artículo 88 de la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

correspondiente regulación específica. No obstante, debe matizarse que esta posibilidad de terminación convencional solo está prevista para aquellos supuestos en los que la discrecionalidad en la actuación administrativa permita la creación de un ámbito para la negociación con el administrado (Romero Flor, 2011, p. 28).

En el ámbito fiscal, esta terminación convencional de los procedimientos administrativos tiene su reflejo en las actas con acuerdo, que permiten incorporar la resolución convencional de conflictos al procedimiento tributario; en este caso, el interés público del acuerdo al que alude el artículo 86 de la LPACAP va a tener como fines fijar la controversia y poner solución de diferencias en la aplicación de la norma tributaria. Precisamente, esta es la idea de la que parte la configuración española del acuerdo fiscal, la configuración una forma más rápida y efectiva de finalizar los procedimientos tributarios.

Considerando lo anterior, el acuerdo fiscal puede de ser definido como una conjunción de voluntades entre la Administración tributaria y el obligado tributario, con naturaleza jurídica declarativa que se da frente a la existencia de una situación jurídica indeterminada (Calvo Vérguez, 2003, p. 149). Aunque sin entrar en profundidad en el debate jurídico sobre la naturaleza de las actas con acuerdo, bajo dicha consideración, el acuerdo fiscal se sitúa dentro del procedimiento inspector como un acuerdo de naturaleza procedimental preparatoria², ya que se origina dentro del procedimiento, lo que permite al contribuyente participar en la consecución de la propuesta de liquidación.

2.2. La introducción de las actas con acuerdo en la LGT

La LGT de 2003 incorpora las actas con acuerdo como forma de terminación del procedimiento inspector, aunque dicha introducción no supone una novedad en nuestro ordena-

² En este sentido, Romero Flor (2017, p. 22) viene a concluir sobre la cuestión de la naturaleza jurídica de las actas con acuerdo:

Planteamiento, sin embargo, que no es óbice para encajar dentro del ámbito del procedimiento de aplicación de los tributos a aquellas actuaciones conjuntas entre la Administración tributaria y el contribuyente, consistentes en establecer de manera consensuada algunos de los elementos controvertidos del hecho imponible, con la intención de determinar de manera más efectiva la deuda tributaria; por lo que se tratará de actos preparatorios o de trámite, que podrán o no vincular al órgano competente para liquidar, pero que en ningún caso sustituirán la posterior liquidación, provisional o definitiva, encajando perfectamente de esta manera dentro de la segunda de las clasificaciones que imponía el artículo 86.1 *in fine* de la LPACAP, y entre estas, quizás el supuesto más claro se aprecie en la figura de las actas con acuerdo, en donde son actos de trámite que se originan en el procedimiento tributario de inspección que finaliza con un acto administrativo resolutorio de liquidación, en el que se permite la participación del contribuyente para despejar las incertidumbres existentes en la obligación tributaria, pero en el que se requerirá una autorización previa o simultánea del órgano competente para liquidar como fórmula de control de este tipo de acuerdos.

miento en lo que se refiere a acuerdos fiscales. Así, se han dado manifestaciones en nuestro ordenamiento como los jurados tributarios introducidos por la Ley de Utilidades de 1922 o las Evaluaciones Globales y Convenios, plasmados en la LGT de 1963 que estaban orientadas a conseguir un acuerdo de aplicación tributaria que se adaptara a las características de los obligados. Dicha regulación fue derogada tras la entrada en vigor de la Constitución española (CE) en 1978, desarrollándose en nuestro ordenamiento diversas manifestaciones dispersas y no sistematizadas de terminación convencional de aplicación de los tributos como serían los acuerdos en materia de precios de transferencia, los planes de amortizaciones o la tasación pericial contradictoria.

De esta forma, el ordenamiento tributario español incorpora de forma tardía técnicas convencionales que eviten la vía judicial. La LGT introduce en su artículo 155 una regulación de las actas con acuerdo que permite la posibilidad de alcanzar acuerdos fiscales en el marco del procedimiento inspector. Dicha figura toma como referencia la regulación establecida en el ordenamiento italiano, partiendo del análisis del denominado *accertamento con adesione* (Calvo Vérguez, 2003, p. 155). Como se analizará más adelante, dicho instrumento establece un sistema de comprobación en la que el contribuyente y la Administración tributaria llegan a una solución pactada, con una importante reducción de las sanciones asociadas al procedimiento.

Por su parte, la exposición de motivos de la LGT destaca la introducción de las actas con acuerdo como una de las nuevas modalidades de actas de inspección, «como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario». Sobre dicho particular, dicha exposición continúa afirmando que «las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de cierta», terminando con una breve descripción de algunos aspectos de la regulación de la nueva figura.

Considerando lo anterior, las actas con acuerdo constituyen una de las principales novedades de la LGT del año 2003 en lo que al procedimiento inspector se refiere. De la exposición de motivos de la norma queda patente que estas actas son un intento cuyo objetivo es la reducción de la conflictividad tributaria por parte del legislador, no sin olvidar que la regulación contenida no supone un incremento de la discrecionalidad de la Administración tributaria, es decir, no se pueden negociar los hechos impositivos constatados por la actuación inspectora ni la norma aplicable (Díez-Ochoa Azagra, 2018, p. 1.035). Así, las actas con acuerdo se configuran para supuestos de especial dificultad en los que no resulta posible definir con claridad el encaje en la norma tributaria de los hechos o existe una dificultad en la aplicación de la norma a un supuesto concreto, debiendo ajustarse a los términos de la norma tributaria.

No obstante, antes de proceder a un análisis más detallado de la figura se deberá realizar una breve referencia al encaje de esta figura convencional tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, en lo que se refiere a su compatibilidad con los principios de capacidad económica e igualdad, el principio de legalidad y la indisponibilidad del crédito tributario.

Al mismo tiempo, considerando que las actas con acuerdo no constituyen la única técnica convencional existente en el ámbito tributario, también se hará una breve referencia a otras manifestaciones de acuerdo fiscal en nuestro ordenamiento.

2.3. Perspectiva constitucional y dogmática de las actas con acuerdo

2.3.1. Los principios de capacidad económica e igualdad

El artículo 31.1 de la CE establece el principio de capacidad económica como base de construcción del sistema tributario, siendo expresado también dicho principio por el artículo 3.1 de la LGT al disponer que «la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos». Al respecto de la interpretación de dicho artículo y su importancia en la configuración de nuestro sistema tributario, el Tribunal Constitucional (TC) ha definido que dicho principio «actúa como un límite al legislador en el ejercicio de su poder tributario»³.

A dicho principio se le une de forma inseparable el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la CE que se define como uno de los principios ordenadores del sistema jurídico. Dicho precepto, en unión con el principio de capacidad económica, en los términos de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 19/1987, de 17 de febrero (FJ 3.º –NFJ000249–), señala lo siguiente:

[...] son reflejo del valor superior consagrado en el artículo 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia. Esta razón aconseja examinar separadamente si existe una vulneración específica del derecho a la igualdad ante la ley consagrado en el artículo 14, como violación autónoma, respecto de la relativa a si existe o no violación del principio de igualdad inspirador del sistema tributario indisolublemente enlazado con el principio de legalidad que en la mencionada materia rige.

En consecuencia, en lo que se refiere a la configuración de las actas con acuerdo en nuestro ordenamiento jurídico-tributario se podría plantear la posible vulneración de dichos principios. En efecto, se presentaría la problemática de situaciones que cumplan con los presupuestos habilitantes para celebrar un acta con acuerdo y la Administración tributaria decida llevarlos a cabo con unos contribuyentes y no con otros, siendo este caso una vulneración del principio de igualdad que habrá de ser ponderado en cada caso concreto ajustando el acuerdo al ordenamiento tributario según las necesidades a las que se aplica. Por lo tanto, la celebración de acuerdos fiscales en el seno de la inspección debe incardi-

³ STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4.º –NFJ002247–).

narse dentro de dichos principios, sin que su mera existencia suponga su vulneración. Todo ello, siempre que la Administración no haga uso de su potestad discrecional para llegar a situaciones discriminatorias y los contribuyentes actúen de acuerdo con el principio de buena fe en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (Gil Cruz, 2009, p. 136).

2.3.2. Principio de legalidad

El principio de legalidad, configurado como uno de los elementos esenciales de la actuación administrativa, encuentra una doble manifestación en el derecho tributario a través del principio de reserva de ley (art. 31.3 CE al establecer que «Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley») y el principio de legalidad en la actuación de la administración (art. 103 CE que dispone que «La Administración pública sirve con objetividad a los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho»).

En lo que respecta a la actuación de la Administración pública en el procedimiento de aplicación de los tributos en el curso de una inspección, debemos focalizar la atención en esta segunda manifestación del principio constitucional en tanto que el derecho tributario se caracteriza por la ausencia de discrecionalidad en la actuación administrativa y la supremacía del ente público. Por ello, el ejercicio de las potestades tributarias responde únicamente a la aplicación de las normas con la tutela del interés de la norma tributaria (Romero Flor, 2011, p. 112).

Ahora bien, es innegable que, a pesar de que la actuación de la Administración tributaria debe ajustarse a dicho principio de legalidad, existen espacios en la norma tributaria que reconocen la libertad de actuación a la Administración al tratarse de conceptos jurídicos indeterminados, valoraciones o estimaciones que resultan ambiguas, sobre las que es posible que exista una interpretación (Gil Cruz, 2009, p. 133). Es en este campo donde la doctrina ha venido a señalar que la negociación no supone una vulneración del principio de legalidad, en tanto que la decisión que adopten los órganos administrativos será correcta en la medida en que cumplan con las normas recogidas para el procedimiento específico, esto es, el procedimiento y supuestos para la utilización de las actas con acuerdo en el procedimiento inspector⁴.

⁴ Calvo Vérguez (2003, p. 143) viene a realizar una reflexión interesante sobre la compatibilidad del principio de legalidad en el derecho tributario con la consecución de acuerdos fiscales:

Los progresivos espacios que la norma tributaria reconoce a la libertad de actuación de la Administración nos conducen a pensar sin embargo en la existencia de una compatibilidad entre la plena vigencia de un ordenamiento jurídico y la libertad de negociación, en base a la cual la negociación no supone una vulneración del principio de legalidad. De este modo, admitida esta compatibilidad de la negociación con el ordenamiento jurídico, la licitud de la decisión del órgano administrativo de adoptar acuerdos dependerá de que se cumplan las restantes exigencias requeridas por la norma administrativa para definir el ámbito de la negociación en los procedimientos administrativos.

2.3.3. Indisponibilidad del crédito tributario

El artículo 18 de la LGT dispone que «el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa». Dicha disposición viene a consagrar el principio de indisponibilidad del crédito tributario que, a pesar de no ser un principio constitucional *per se*, tiene un carácter informador del ordenamiento jurídico-tributario español y debe ser tenido en cuenta como límite a los acuerdos fiscales. En virtud de este, la Administración tributaria deberá exigir las prestaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria al sujeto pasivo para el sostenimiento de los gastos públicos. Por consiguiente, la Administración tributaria queda vinculada por dicha indisponibilidad, restringiendo la posibilidad de que la Administración intervenga discrecionalmente en la aplicación de los tributos, dada la reserva legal sobre los mismos (Martínez Muñoz, 2004, p. 189).

En consecuencia, parece existir una contradicción en el hecho de que se establezca la no disponibilidad del crédito tributario y, al mismo tiempo, se dote a la Administración tributaria de la posibilidad de alcanzar acuerdos con los obligados tributarios dentro de los trámites procedimentales establecidos. Pues bien, el matiz que representa el acta con acuerdo frente a la indisponibilidad del crédito tributario radica en que este permite clarificar la cuota tributaria debida mediante un consenso. Bajo dicho paradigma, se alcanzaría un margen de diálogo que evite conflicto, acabando con la incertidumbre y permitiendo la concreción de dicho crédito tributario considerado indisponible (Gil Cruz, 2009, p. 141).

Aunque dicha indisponibilidad puede constituir una dificultad que afecte a la configuración de la técnica convencional, no existe tal dificultad en tanto que no se produce una transacción en la potestad impositiva⁵. Por tanto, el acuerdo alcanzado debe estar referido al plano concreto de la obligación tributaria individualmente considerada dentro de un procedimiento de aplicación de tributos.

⁵ Calvo Vérguez (2003, p. 144) viene a delimitar la indisponibilidad del crédito tributario frente a los acuerdos fiscales alcanzados por la Administración, en los términos planteados por la doctrina italiana con relación al *accertamento con adesione*. En este sentido, resulta relevante el siguiente comentario:

Tampoco la indisponibilidad de la obligación tributaria derivada de su naturaleza *ex lege* 27 y recogida implícitamente por nuestra LGT en sus artículos 28 y 124.2 (que predicen dicha indisponibilidad tanto al definir el hecho imponible del tributo, como al declarar el nacimiento de la obligación tributaria o en el momento de dictar el acto de liquidación) constituye una dificultad que perjudique la aproximación de voluntades entre Administración y particulares si adoptamos la distinción conceptual planteada por la doctrina italiana 28 que separa la «indisponibilidad de la potestad impositiva» de la «indisponibilidad de la obligación tributaria», situando esta segunda en un plano concreto, referido a la obligación tributaria individualmente considerada que parece permitir la posibilidad de negociar en el seno del procedimiento concreto de aplicación del tributo al obligado tributario, en contraposición con la primera acepción, que rechaza de plano una eventual disponibilidad por parte del legislativo del poder otorgado por nuestro Texto Constitucional.

2.4. Otras manifestaciones convencionales en el derecho tributario español

Considerando lo expuesto, se llega a concluir que la regulación de las actas con acuerdo como técnica convencional en el ámbito tributario es compatible con los principios constitucionales e informadores del ordenamiento tributario. Ahora bien, las actas con acuerdo no son la única técnica convencional de resolución de controversias en el ordenamiento jurídico-tributario. En este sentido, encontramos otras manifestaciones tales como los acuerdos previos en materia de precios de transferencia, los procedimientos amistosos en el marco de los convenios de doble imposición internacional o prácticas propuestas desde proyectos como el *International Compliance Assurance Programme* (ICAP) desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

No obstante, antes de examinar estos mecanismos de carácter autocompositivo, esto es, aquellos en que las partes de forma independiente alcanzan un acuerdo, se deben mencionar otros de carácter heterocompositivo. Dichas técnicas se caracterizan por la existencia de una persona ajena al conflicto que plantea la resolución con efecto de cosa juzgada y vinculantes para las partes, siendo este el caso de la jurisdicción y el arbitraje. Dejando de lado la vía jurisdiccional, el arbitraje en el marco del derecho tributario podría ser una vía como instrumento extrajudicial para la resolución de conflictos; este podría ser un mecanismo más rápido, eficaz y seguro para la finalización de la controversia cuando una de las partes es la propia Administración. No obstante, el arbitraje tributario es una figura no desarrollada en el ámbito de la Administración tributaria del Estado, pudiendo encontrar ejemplos de ello en otros ámbitos como la Comisión Arbitral del País Vasco o la Junta Arbitral del País Vasco y Navarra, encargados de resolver cuestiones competenciales entre distintas administraciones y la interpretación de la normativa foral.

Una vez mencionadas las resoluciones extrajudiciales de carácter heterocompositivo, restaría delimitar de forma negativa las soluciones autocompositivas a examen. En este caso, ha de excluirse de dichas técnicas convencionales aquellas actuaciones de la Administración tributaria que constituyen actos de interpretación unilaterales y concretos de la Administración, es decir, las consultas tributarias. A estos efectos, las consultas son una manifestación unilateral de la Administración que carecen de conjunción de voluntades; no hay una negociación del contenido, ya que la contestación tiene carácter estrictamente administrativo y unilateral (Calvo Végez, 2003, p. 145).

Sentado lo anterior, como primera técnica convencional de carácter autocompositivo, deben mencionarse aquellos acuerdos previstos en el artículo 18.9 de la Ley 27/2014, de 27 de septiembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia, en virtud de los cuales los contribuyentes tienen la posibilidad de solicitar por escrito ante la Administración tributaria que «determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de estas». Esta posibilidad de que la Administración tributaria llegue a acuerdos en

materia de precios de transferencia posee una ventaja añadida para ambas partes; la Administración no deberá realizar una compleja comprobación posterior y los sujetos pasivos tienen la seguridad jurídica de realizar una operación con un precio acordado, previendo las consecuencias que se deriven a nivel fiscal.

En segundo término, encontramos otra técnica autocompositiva en el marco de los convenios para evitar la doble imposición como es el procedimiento amistoso, si bien es cierto que dicho procedimiento convencional no se desarrolla entre la Administración tributaria y el contribuyente, sino entre las Administraciones de dos Estados sobre un tratado internacional firmado entre partes. Dicho mecanismo, en el marco del Modelo de Convenio de la OCDE, aparece recogido en el artículo 25 como un instrumento para la resolución de diferencias en materia de fiscalidad internacional de una forma convencional. Mediante este mecanismo el obligado tributario puede iniciar un procedimiento cuando considere que un Estado ha adoptado una medida que provoca una imposición no conforme con el convenio, lo que lleva a la conclusión de negociaciones entre los estados parte para llegar a una resolución de las dificultades.

En último lugar, debe mencionarse el proyecto ICAP, desarrollado por la OCDE, en el que España es una de las jurisdicciones participantes⁶. Dicho programa está dirigido a empresas multinacionales, con el objetivo de mejorar la seguridad jurídica en materia tributaria a través de mecanismos multilaterales de cooperación entre autoridades fiscales y contribuyentes sobre el análisis, valoración y aseguramiento de riesgos fiscales internacionales de dichos grupos multinacionales. Aunque el proyecto se encuentra en una fase inicial, permite a las jurisdicciones involucradas la utilización de la información disponible, los *country-by-country reports* o mecanismos cooperativos como las *joint audits*, para la creación de una vía para alcanzar una mayor seguridad jurídica a escala multilateral en materia de fiscalidad internacional. Además, con ello se buscaría lograr la eficiencia en la utilización de los recursos por parte de las Administraciones tributarias permitiendo la valoración de determinados riesgos fiscales en un marco de relaciones colaborativas con los grupos multinacionales. En concreto, el programa ICAP viene a definir en su *Pilot Handbook 2.0 ICAP* (OECD, 2019), capítulo

⁶ En la práctica, el ICAP parece haber tenido su control en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019 (Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria), al referirse al control tributario de grupos internacionales. En concreto, se señaló lo siguiente:

Los controles simultáneos son otro de los instrumentos que tendrán presencia en el Plan de 2019 en busca de una mayor eficacia y eficiencia administrativa, así como de una reducción de los costes de cumplimiento de los contribuyentes. Estos controles permiten la obtención de mejor información, necesaria para el adecuado control de los grandes grupos multinacionales, a la par que facilitan la coordinación con otros países, reduciendo el riesgo de futuras controversias. Se facilita, de esta forma, una solución más coordinada a nivel internacional reduciendo el coste que representaría para los contribuyentes la alternativa de sucesivas actuaciones inspectoras en diversos países y sobre un mismo grupo empresarial.

tercero, algunos riesgos asociados a la fiscalidad internacional dentro de la cobertura del proyecto como son los riesgos de precios de transferencia (concretados con acuerdos en materia de precios de transferencia entre empresas del grupo coordinados entre diversas jurisdicciones), riesgo de establecimiento permanente y otros riesgos fiscales internacionales asociados al proyecto BEPS (*hybrid mismatch arrangements, treaty shopping*, entre otros) que puedan surgir en el marco de relaciones entre distintas jurisdicciones participantes y los grupos multinacionales.

El examen de estas manifestaciones convencionales en el derecho tributario español lleva a concretar algunas propuestas de mecanismos de acuerdo o coordinación previa con una solución *ex ante* a aquellas situaciones que puedan generar un conflicto en el futuro; con respuestas a posibles riesgos y disconformidades que puedan surgir entre la Administración tributaria y el contribuyente. Por tanto, frente a soluciones de carácter *ex post*, donde se ha iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos frente a una conducta del sujeto pasivo, las medidas antes expuestas ponen el acento en evitar que se inicie el procedimiento inspector, además de generar un marco de cooperación que permita mejorar la seguridad jurídica frente a potenciales riesgos fiscales.

3. Régimen jurídico de las actas con acuerdo

3.1. Supuestos de adopción del acta con acuerdo

Como se ha podido concluir del primer epígrafe, las actas con acuerdo como técnica convencional dentro del ámbito tributario tienen como fines el garantizar una mayor seguridad jurídica del ciudadano y una reducción de la litigiosidad. Estos fines elementales son compartidos por otras manifestaciones convencionales tributarias, y, dentro del procedimiento inspector, las actas con acuerdo producen una vinculación en la aplicación de la norma jurídica al caso concreto. Por ello, el apartado 1 del artículo 155 de la LGT recoge aquellos supuestos en los que procede realizar un acuerdo fiscal entre la Administración tributaria y el obligado tributario. Dichos supuestos son la existencia de conceptos jurídicos indeterminados, la apreciación de hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto y la realización de estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos, o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

Dicha enumeración incluye casos que se refieren tanto a la aplicación de la normativa, por existir dudas razonables en su interpretación, como al supuesto de hecho en el que existan dificultades para la comprobación o investigación que hagan aconsejable ser objeto de valoración conjunta entre la Administración tributaria y el obligado (Ferreiro Lapatz, 2003, p. 16). Este es precisamente uno de los puntos fundamentales del análisis del acta con acuerdo como técnica convencional, en tanto que se permite la fijación de un acuerdo

en el seno del procedimiento de aquellas cuestiones que afectan a la determinación de la obligación tributaria⁷. Por ello, será necesario iniciar el análisis de los supuestos que configuran su ámbito objetivo, esto es, aquellos presupuestos procedimentales en los que existe una habilitación para el acercamiento de posiciones que permita la regularización en el acta con acuerdo.

No obstante, la delimitación del ámbito objetivo del artículo 155.1 de la LGT no ha estado exenta de crítica, al considerar la necesidad de crear un marco más flexible de supuestos en los que se aúne algún tipo de incertidumbre y la eventual litigiosidad que lleve la cuestión a la vía económico-administrativa o contenciosa. Así, no habría de limitarse a los supuestos en los que existan conceptos jurídicos indeterminados o existan dificultades en términos de calificación o determinación de la base imponible, sino siempre que se produzca algún tipo de incertidumbre o una situación que genere inseguridad sobre el resultado o la interpretación que podrá alcanzarse en la vía económico-administrativa o contencioso-administrativa.

3.1.1. Concreción de la aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados

La concepción de los conceptos jurídicos indeterminados parte de ser una cláusula normativa abierta caracterizada por una indeterminación de la zona de certeza en la que ha de operar la Administración en la aplicación de la norma. Por ello, existirá una duda en su aplicación al caso concreto, ya que existe un abanico de soluciones a las que se puede llegar sin salirse del concepto normativo (García de Enterría y Fernández, 2008, p. 470). De esta forma, en el ámbito jurídico-tributario encontramos notables supuestos que llevarían a la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, como podría ser el caso de los motivos económicos válidos cuya existencia determina la aplicación de regímenes fiscales de gran importancia para los operadores económicos, como sería la existencia de motivos económicos válidos para la aplicación del régimen especial de neutralidad del impuesto sobre sociedades o la aplicación de determinadas cláusulas antiabuso en el marco de la tributación de no residentes. Asimismo, la determinación de conceptos con alto grado de incertidumbre tiene una especial trascendencia en el ámbito de precios de transferencia, en el que la celebración de acuerdos fiscales es una vía idónea con la que cuentan los sujetos pasivos que realizan operaciones vinculadas para llevar a cabo de modo voluntario los correspondientes ajustes fiscales sobre dichas transacciones y evitar que la Administración fije unilateralmente el valor de mercado de dichas operaciones (Calvo Vérguez, 2003, p. 147). Adicionalmente, la concreción de conceptos jurídicos indeterminados en el seno de un procedimiento inspector podría aportar una mayor seguridad jurídica a materias tales como las

⁷ A dicho respecto, la exposición de motivos de la LGT explica que «las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de los elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación».

presunciones *iuris tantum*, la definición de los usos y costumbres, los gastos de relaciones públicas (atenciones a clientes y proveedores) o el concepto de afectación de un elemento patrimonial a una actividad económica, entre otros ejemplos.

A su vez, la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados debe diferenciarse de los supuestos de discrecionalidad en los que se habilita al órgano administrativo para elegir entre diversas alternativas válidas⁸. Por ello, su concreción lleva a la aplicación de una estimación subjetiva y motivada de la opción más conveniente que satisfaga el espíritu perseguido por la norma.

Sentada la anterior delimitación, la inclusión del concepto jurídico indeterminado dentro de los supuestos del apartado primero del artículo 155 de la LGT permitiría un mayor consenso entre el contribuyente y la Administración a través del acta con acuerdo, dentro de los límites de la ley. Ello implica que la Administración y el obligado tributario deben centrar sus negociaciones y el posible acuerdo a la zona de incertidumbre o de vaguedad de la norma generada por la existencia de un concepto jurídico indeterminado en la norma tributaria⁹. Con ello, se pretende dentro de la norma dotar de certeza a una situación de imprecisión o ambigüedad jurídica, lo que evita la posible interpretación unilateral de la Administración.

3.1.2. Apreciación de los hechos para la correcta aplicación de la norma al caso concreto

El segundo supuesto contemplado en el artículo 155 de la LGT enuncia dentro del ámbito objetivo de las actas con acuerdo «la apreciación de los hechos determinantes para la

⁸ La jurisprudencia del Tribunal Supremo plantea una delimitación similar cuando en su Sentencia de 28 de abril de 1964 afirma que:

[...] las facultades discrecionales se caracterizan por la pluralidad de soluciones justas posibles entre las que libremente puede escoger la Administración, según su propia iniciativa, por no estar comprendida dentro de la norma la solución concreta, mientras que el concepto jurídico indeterminado es configurado de tal forma que solamente se da una única solución justa en aplicación del concepto a la circunstancia de hecho.

En el mismo sentido, entre otras, las SSTs de 15 de junio de 1977, 27 de junio de 1979, 8 de julio y 27 de septiembre de 1985, 23 de octubre y 28 de diciembre de 1978, 1 de julio de 1991, 7 de octubre de 1999, 30 de mayo y 13 de junio de 2000.

⁹ En este sentido, González-Cuellar Serrano (2007, p. 468):

A través de la admisión del acuerdo sobre los conceptos jurídicos indeterminados, se está permitiendo fijar de forma consensuada las cuestiones de hecho o de derecho que caigan dentro de la zona de incertidumbre de aquellos conceptos. Se trata, por ejemplo, de dilucidar la vida útil de un bien, el grado de afectación de un elemento patrimonial a la actividad económica o el valor de mercado de un bien. Por supuesto, la Administración y el obligado tributario deben circunscribirse en su actividad negociadora a la zona de incertidumbre o de vaguedad de la norma, que es, precisamente, el ámbito propicio para las actas con acuerdo.

correcta aplicación de la norma al caso concreto». En consecuencia, nos encontraríamos ante un supuesto complejo en su configuración en tanto que la definición de los hechos como la apreciación de estos plantean dudas sobre la limitación en la figura.

A dichos efectos, el artículo 186.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGIT), establece una posible concreción de los supuestos de aplicación del supuesto al señalar que:

[...] cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario.

De esta descripción es razonable entender que ha de existir una actividad administrativa previa a la suscripción del acta, mediante la cual la Inspección tributaria ha recabado elementos de prueba y ha realizado las actuaciones para la determinación de los elementos de la obligación tributaria sin llegar a resultados concluyentes. Estamos ante supuestos en los que, si la Administración agota las vías de actuación o investigación sin poder alcanzar un resultado unívoco que no garantiza una solución acorde a la aplicación de la norma, se acude a la vía de las actas con acuerdo para alcanzar un pacto en el que concurra una incertidumbre objetiva en la apreciación de los hechos¹⁰.

Por tanto, estamos ante supuestos en los que surgen dudas sobre la interpretación y calificación en la aplicación de la norma tributaria lo que puede ocasionar una discrepancia entre el criterio sustentado por la Administración y por el obligado tributario, provocando un conflicto sobre la apreciación de los hechos y elementos de prueba que puede llevar a acudir a la vía económico-administrativa o la jurisdicción contencioso-administrativa. Por ello, en orden a evitar un posterior conflicto jurisdiccional ocasionado por las dudas sobre los datos comprobados por la Administración y sus consecuencias tributarias, las actas con acuerdo permitirían la reducción de la incertidumbre sobre la aplicación de la norma tributaria, la interpretación o la calificación de los hechos (Romero Flor, 2012, pp. 51-52).

¹⁰ Es así como, por no encontrar una solución que garantice la aplicación pacífica de la norma a un caso concreto, se abre la vía a una posible decisión participada del ciudadano. A dicho respecto, González-Cuellar Serrano (2007, pp. 470-471) viene a considerar que, tanto el ciudadano como la Administración tributaria, tienen que desconocer los hechos, esto es, se debe dar una investigación que genera una desproporción entre el resultado obtenido y los recursos invertidos, generando una alta posibilidad de litigiosidad. Claro está que, si la incertidumbre es generada por el propio obligado tributario, la Administración se verá abocada a recurrir a métodos de estimación indirecta.

3.1.3. Realización de estimaciones, valoraciones o medición de datos, elementos o características para la determinación de la obligación tributaria

El tercer presupuesto establecido en el artículo 155.1 para la suscripción de las actas con acuerdo se dará en aquellas situaciones en las que se debe realizar una regularización tributaria «cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan identificarse de forma cierta». Dicho precepto viene a definir un supuesto en el que se han podido concretar los hechos y la interpretación aplicable al supuesto, pero existen determinadas dificultades que impiden cuantificar los elementos que constituyen la base imponible de la obligación tributaria (Romero Flor, 2012, pp. 53-54). Esta es entendida, en los términos que la define el artículo 50.1 de la LGT, como «la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible». En efecto, estamos ante un elemento cuantificador de la obligación tributaria que supone la manifestación del hecho imponible como presupuesto habilitante para el nacimiento de la obligación tributaria. En este sentido, existe una indeterminación del elemento cuantificador de la obligación tributaria que debe ser solventado mediante la suscripción de un acta con acuerdo.

A dicho respecto, la definición que realiza la norma lleva a una enumeración de tres formas distintas para precisar la base imponible. En primer término, encontramos la *estimación* como presupuesto para calcular la base bajo diversos métodos (directa, objetiva e indirecta), que supone la determinación exacta de la base con los datos y registros del obligado tributario. A su vez, la *valoración* hace referencia a la concreción de la capacidad económica del sujeto pasivo, esto es, se alcanza la fijación de los conceptos establecidos en la norma tributaria. Por último, con la *medición* se hace referencia a supuestos en los que los componentes de la base imponible vienen expresados por unidades de medida no monetaria, lo que determina que se asigne un determinado rendimiento para la cuantificación de la base imponible (Gil Cruz, 2009, p. 249).

Sentado lo anterior, encontramos que en dicho supuesto el legislador alude a tres formas distintas de determinación de la base imponible con caracteres diferentes en tanto al medio por el que alcanza la valoración. Por ello, habiéndose realizado actuaciones tendentes a la cuantificación de la base imponible, se han encontrado elementos que impiden expresar de forma cierta los parámetros a utilizar, debiendo acudir a acuerdo como vía de solución para que se dé una determinación consensuada.

Dentro de este supuesto habilitador debe hacerse referencia a la estimación indirecta, definido en el artículo 50.4 de la LGT como un método subsidiario que puede utilizarse únicamente cuando la base imponible no puede ser cuantificada por los métodos habituales. En su propia definición legal este supuesto permite a la Administración realizar una determinación de la deuda tributaria cuando, tras hacer uso de los medios ordinarios, la Administración no cuenta con los datos que se han podido obtener de una diligente colaboración

del contribuyente, generando así una situación de incertidumbre o incerteza por la falta de datos. A tal fin, la Administración contará con un margen de discrecionalidad para la determinación de la base imponible, lo que señala que este sea el método idóneo para hacer extensible el uso de un acta con acuerdo.

No obstante, dicho presupuesto no está exento de problemática en cuanto a las consecuencias que la valoración de los elementos que forman el hecho imponible pueda tener en otros tributos. Es así como el acuerdo alcanzado podría originar diferencias entre distintas valoraciones a efectos fiscales, particularmente cuando la Administración tributaria se pueda establecer a distintos niveles territoriales (estatal, autonómico y local), lo que llevaría a la aplicación de diferentes estimaciones o valoraciones según la afección de la estimación, valoración o medición a determinados tributos. Por ello, se hace necesario considerar que la cuantificación plasmada en el acuerdo fiscal podría tener implicaciones más allá del procedimiento inspector, considerando la falta de unidad de criterio entre Administraciones tributarias y la falta de seguridad jurídica que dicha situación puede generar a pesar del acuerdo convencional alcanzado.

3.2. Aspectos procedimentales

3.2.1. Requisitos para la suscripción del acta con acuerdo

Una vez analizado el ámbito objetivo de las actas con acuerdo, se debe centrar la atención en aquellas disposiciones procedimentales que llevarían a la terminación convencional. De esta forma, se ha de centrar la atención, en primer lugar, en el ámbito subjetivo de aplicación de las actas con acuerdo, es decir, en identificar aquellos sujetos a los que se harán extensibles los presupuestos habilitantes que constituyen el ámbito subjetivo.

De un lado, encontramos el órgano competente para la suscripción del acta con acuerdo que serán los órganos y funcionarios integrados en la Administración tributaria encargados de la inspección tributaria que sean competentes a nivel territorial. De otro lado, aparece la figura subjetiva del obligado tributario que será aquella persona física o jurídica y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias en los términos del artículo 35 de la LGT. No obstante, en lo que respecta a la perfección del acuerdo, el artículo 155.4 de la LGT alude a la posibilidad de suscripción por parte de su representante (ya sea legal o voluntaria en los términos de los arts. 45 y 46 LGT), que podrán actuar en el desarrollo del procedimiento inspector en aras de lograr alcanzar un acta con acuerdo.

Examinados los sujetos intervinientes se debe centrar la atención en el aspecto procedimental del acta con acuerdo. De forma previa a que concurran los requisitos para la suscripción del acta con acuerdo, huelga decir que se debe dar una actividad de instrucción previa

a la firma del acta con acuerdo. Esto se desprende del propio artículo 186.1 del RGGIT¹¹ que define una primera fase procedimental en la que se ha concretado una actividad de comprobación e investigación previa, tras la cual el órgano inspector actuario entiende sobre la información obtenida que concurre alguno de los supuestos habilitantes del artículo 155 de la LGT; será una vez alcanzada esa conclusión mediante la que el órgano de inspección podrá comunicar al obligado tributario la posibilidad de suscribir el acta y este formular su propuesta. Por ello, estamos ante un inicio de conversaciones preparatorias que van a facilitar que se llegue a una resolución del conflicto de forma consensuada con la suscripción del acta. A dicho respecto, resulta innegable que está en manos de la Administración la decisión de alcanzar una resolución concordada, lo que atribuye a esta la posibilidad de alcanzar un acuerdo. Esta opción de la LGT ha sido criticada por un sector de la doctrina al considerar que se debería haber contemplado la solicitud por parte del obligado tributario del acuerdo, planteando la posibilidad de llevar el conflicto ante un mediador, conciliador o árbitro que impulsara un acuerdo tras la propuesta del contribuyente¹².

Una vez que en el curso del procedimiento inspector se considere la posibilidad de firmar un acta con acuerdo al estar dentro de algunos de los tres supuestos previstos en el artículo 155.1, se deberán cumplir aquellos requisitos de orden procedimental para su suscripción. Estos van a ser los contemplados en el artículo 155.3 de la LGT que establece lo siguiente:

Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.
- b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

En lo que respecta a la autorización del órgano competente para liquidar, el órgano inspector debe prestar su consentimiento expreso a la celebración del acta de forma

¹¹ En concreto, dicho artículo se expresa en los siguientes términos:

Cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario. Tras esta comunicación, el obligado tributario podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo.

¹² En opinión de González-Cuéllar Serrano (2007, p. 475), la LGT «no solo debería haber contemplado expresamente la solicitud de acuerdo por parte del obligado tributario, sino que podría haber ido más allá, contemplando la intervención de mediador, conciliador o árbitro que impulsara el acuerdo ante la propuesta del contribuyente».

previa o simultánea a su suscripción. En dichos términos, el artículo 186.2 del RGGIT establece que «una vez desarrolladas las oportunas actuaciones para fijar los posibles términos del acuerdo, el órgano inspector solicitará la correspondiente autorización para la suscripción del órgano competente para liquidar». De esta manera, si acudimos a la norma de organización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, encontramos que corresponderá a los inspectores jefes dictar las liquidaciones¹³, lo que se traduce en que serán estos quienes deben dar su autorización a la celebración del acuerdo. Por ello, será el inspector jefe quien considerará si el acta con acuerdo suscrita cumple con los requisitos previstos en la normativa tributaria, pudiendo expresar su negativa a la suscripción en caso contrario.

El segundo requisito contemplado en el artículo 155.3 de la LGT va a ser la garantía del cobro de la deuda tributaria resultante del acta con acuerdo. A dicho respecto, el objetivo buscado con esta medida es reducir la conflictividad, ya que la Administración tributaria se asegura del cobro de la deuda tributaria. Por ello, es necesario que el órgano inspector comunique al obligado tributario el importe adeudado. Sobre dicho particular, se ha de señalar que el RGGIT no establece un plazo para la realización de dichas garantías, ni tampoco ningún medio de comunicación para la elaboración de estas por lo que será necesario incluir dicho contenido cuando se señale al obligado tributario para la firma del acuerdo (Gil Cruz, 2009, p. 277).

A estos requisitos se le añade otro de índole formal, como la extensión del acta con acuerdo en un modelo oficial. Sobre dicho aspecto, el artículo 176.4 del RGGIT establece la obligación de realizar el acta en el modelo oficial aprobado, siendo a tal efecto el Modelo A11¹⁴ el que deberá utilizar la Administración tributaria cuando se trate de suscribir un acta con acuerdo.

Por último, se debe hacer referencia a la posibilidad de suscribir un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria, posibilidad recogida en el apartado octavo del artículo 186 del RGGIT. Dicha posibilidad determinará que el acta con acuerdo se pueda restringir únicamente a aquellos ámbitos de aplicación del artículo 155.1 de la LGT o se extienda a la totalidad de la obligación tributaria. Así, existen posibles combinaciones entre actas con acuerdo, en conformidad y disconformidad, lo que afectará posteriormente al carácter definitivo o provisional de la liquidación que se dicte (Romero Flor, 2011, p. 290).

¹³ En concreto, así viene definido en el apartado sexto, segundo de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

¹⁴ De conformidad con lo establecido en la Resolución de 29 de noviembre de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de acta de la Inspección de los Tributos.

Considerando los aspectos procedimentales antes enunciados en este epígrafe, cabe concluir que estamos ante lo que ha venido a denominarse como «subprocedimiento» dentro de la propia inspección donde se enmarcan las conversaciones entre el contribuyente y la Administración. A dicho respecto, este destaca la falta de concreción de cómo deben llevarse dichas conversaciones, el uso que se puede hacer de las diligencias de inspección, el nombramiento de los interlocutores e incluso la organización de las sesiones de negociación.

3.2.2. Contenido del acta

Una vez expuestos los requisitos que deben concurrir para la suscripción del acta con acuerdo, además del ámbito objetivo de la misma, se deben examinar los requisitos del acta como documento que sustenta el acuerdo alcanzado en el procedimiento inspector. En dicho sentido, el acta con acuerdo deberá contener la delimitación de aquel supuesto de hecho que concurre para su suscripción lo que se traduce en una concreción del hecho imponible con la aplicación de la norma.

Sobre la determinación del contenido del acta con acuerdo, debe partirse de lo establecido en el artículo 153 de la LGT¹⁵ que viene a establecer aquel contenido del acta en el marco de la terminación del procedimiento inspector. No obstante, el artículo 155.2 de la LGT define determinadas especialidades en lo que respecta al contenido del acta con

¹⁵ El artículo 153 establece lo siguiente con relación al contenido mínimo de las actas de inspección:

Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:

- a) El lugar y fecha de su formalización.
- b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
- c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.
- d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.
- e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando esta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
- h) Las demás que se establezcan reglamentariamente.

acuerdo, lo que se configura como una serie de requisitos extra para dar legalidad al acuerdo alcanzado (Romero Flor, 2011, p. 278). Así, encontramos que el artículo 155.2 de la LGT dispone lo siguiente:

Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:

- a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.
- d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

A este contenido se le debe añadir el establecido en el artículo 176.1 e) del RGGIT, en virtud del cual se añade al contenido del acta con acuerdo lo siguiente:

- e) En el caso de actas con acuerdo deberá hacerse constar, además de lo señalado en el artículo 155.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la fecha en que el órgano competente ha otorgado la preceptiva autorización y los datos identificativos del depósito o de la garantía constituidos por el obligado tributario.

Sobre dicho contenido se deben realizar algunas observaciones, siendo esencial puntualizar que este viene dado por la propia idiosincrasia del acuerdo celebrado y los pilares sobre los que se asienta. De esta forma, encontramos, en primer lugar, una referencia a los supuestos concretos que determinan la suscripción del acuerdo, debiendo consignarse fundamentos jurídicos que se han seguido y que han llevado a la suscripción del acta con acuerdo. A esto se le añade que las actas con acuerdo requieren una motivación especial en tanto a su contenido, ya que se han de consignar las razones que han conducido a su formalización (Gil Cruz, 2009, p. 284).

Un segundo aspecto es la tramitación de la sanción que se derive de la regularización, aspecto que será objeto de análisis en páginas posteriores. A dicho respecto, se debe consignar la renuncia de la tramitación separada del procedimiento inspector, lo que llevaría a determinar uno de los elementos principales que configuran el acta con acuerdo, ya que sin renuncia a la tramitación separada no habría acta con acuerdo (Díez-Ochoa Azagra, 2018, p. 1.038).

Por último, ha de destacarse la *manifestación expresa de la conformidad* como elemento formal del acuerdo de voluntades nacido de la técnica convencional. Por ello, la regularización que se produce como consecuencia de la suscripción del acta con acuerdo establece una importante limitación a los derechos de recurso que tendría el obligado tributario en lo que se refiere a las posibilidades de oposición contra la misma.

3.2.3. Tramitación del acta y pago

Una vez concluida la exposición de aquellos elementos procedimentales relacionados con los requisitos y el contenido del acta con acuerdo, solo restaría exponer su tramitación final con la realización del pago de la liquidación resultante. En efecto, debe recordarse que el acta constituye el medio esencial mediante el que se finaliza el procedimiento inspector, esto es, con la suscripción de aquella se procede a la fijación del resultado del procedimiento de aplicación de los tributos y se practicará la correspondiente liquidación.

De esta forma, cumplidos con los requisitos señalados en páginas anteriores y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 155 de la LGT, el acuerdo se perfeccionará con la firma del acta por ambas partes (apartado 4 del art. 155 LGT), pudiendo suscribir una combinación del acta con acuerdo con acta en conformidad o disconformidad, según las posibilidades establecidas en el artículo 186 del RGGIT como se ha señalado en páginas anteriores. Una vez que se perfecciona el acta con acuerdo con su firma, tanto la liquidación como la sanción impuesta que se deriven de la misma se entenderán producidos y notificados a los 10 días siguientes a la fecha, si no se hubiera notificado rectificación de errores materiales que pudiera contener el acta (art. 155.5 LGT). Por tanto, a diferencia de las actas en conformidad, se producirá la notificación del acta a los 10 días de la firma del acuerdo.

Una vez que se ha producido la confirmación de la propuesta contenida en el acta por el transcurso de los 10 días, plazo a partir del que se entiende notificada la liquidación y el acto administrativo de imposición de sanciones, si este fuera aplicable. Por ello, según se establece en el segundo párrafo del artículo 155.5, a partir de dicho momento se iniciaría el periodo voluntario de pago conforme a lo dispuesto en el artículo 62.2 de la LGT, lo que lleve de forma consecuente con la aplicación del depósito realizado a las cantidades adeudadas además del ejercicio del aval o certificado de seguro de caución (en los términos del art. 186.5 b) RGGIT), sin perjuicio de que se proceda a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Por último, debe mencionarse la liquidación de los intereses de demora que se deriven de la liquidación del acta con acuerdo. Sobre dicho particular, el artículo 191.2 del RGGIT establece la particularidad consistente en que los intereses se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido, esto es, transcurridos 10 días desde la suscripción del acta.

3.3. Efectos jurídicos e impugnación

3.3.1. Imposición de sanciones en las actas con acuerdo

Como se ha señalado anteriormente, uno de los contenidos obligatorios del acta con acuerdo es la renuncia a la tramitación separada del expediente sancionador (art. 155.2 c) LGT). Este hecho se va a configurar como un elemento necesario al acta, en tanto que la liquidación realizada llevará asociada la imposición de una sanción en cuanto que se haya dejado de ingresar la cuota tributaria o concurra cualquier conducta tipificada como sancionable.

De esta forma, en tanto que se establece la renuncia obligatoria a la tramitación separada de los procedimientos, en el mismo procedimiento inspector de liquidación de tributos se tramitará el sancionador según lo previsto en el artículo 208.2 de la LGT. A pesar de esta tramitación conjunta, se mantienen las restantes garantías procedimentales en materia de imposición de sanciones, pudiendo incluso incorporar aquellos datos que hubieran sido recopilados durante las actuaciones administrativas; por ello no se obstaculiza la defensa de los derechos del contribuyente ni se generan perjuicios al imputado, lo que lleva a añadir ventajas a la suscripción del acta (Gil Cruz, 2009, p. 312).

Por último, debe añadirse la peculiaridad de la reducción de la sanción de un 50% prevista en el artículo 188.1 a) de la LGT. Esta reducción, prevista exclusivamente para las sanciones derivadas de la liquidación resultante de actas con acuerdo, lleva a eliminar la incertidumbre y la conflictividad en lo que respecta al procedimiento sancionador, generando un importante incentivo para los obligados tributarios. No obstante, cabría preguntarse si esta reducción supone una ventaja adicional frente a las reducciones previstas para las sanciones derivadas de un acta de conformidad, donde operaría la reducción del 30% de conformidad (art. 188.1 b) LGT) y la reducción por pronto pago (art. 188.2 LGT). Además, esta reducción parece excluir otros tipos sancionadores distintos de los previstos en los artículos 191 a 197 de la LGT, mientras que el artículo 188.1 restringe su aplicación a dichos tipos infractores, por lo que la reducción no alcanzará a las sanciones por incumplir las obligaciones de declaración, facturación, contabilidad e incluso las infracciones previstas en el artículo 18.3 de la LIS en materia de operaciones vinculadas.

3.3.2. Carácter vinculante del acuerdo alcanzado y modificación del acta

A los efectos de la suscripción del acta sobre la imposición de sanciones, se debe añadir que el acuerdo alcanzado va a tener el efecto inmediato de generar una obligación de pago en el obligado tributario en los términos que ya se han descrito y un carácter vinculante para las partes involucradas en la relación jurídico-tributaria. Este es uno de los sentidos esenciales de las actas con acuerdo como medio para la reducción de la conflictividad

tributaria en la medida en que que ambas partes adquieren un compromiso que será plasmada en la liquidación. A esto se le añade que, una vez cumplidos los requisitos para su suscripción, el acta despliegue un efecto vinculante tal que la Administración tributaria se verá limitada en una posible modificación de la liquidación y el obligado tributario tendrá limitada su capacidad de impugnación.

A dicho respecto, se debe indicar la posibilidad de que los acuerdos alcanzados puedan ser modificados con posterioridad. Esto es consecuencia de la autorización que realiza el inspector jefe, que podrá modificar o no la propuesta de liquidación provisional o definitiva que resulte del acta. Ahora bien, esta posibilidad de modificación se ve limitada a la consideración de errores materiales que se aprecien por parte del inspector jefe, esto es, su capacidad está limitada a supuestos que precisen corrección. Por tanto, la rectificación que se podría producir en aplicación del apartado séptimo del artículo 186 del RGGIT puede traducirse en un aumento de la liquidación que hubiera resultado, debiendo ajustar la garantía prestada en consecuencia.

3.3.3. Impugnación de las actas con acuerdo

Una vez examinados los puntos anteriores, restaría cerrar el estudio del régimen jurídico con el análisis de la impugnación de las actas con acuerdo. Al efecto, el apartado 6 del artículo 155 de la LGT establece que:

[...] la liquidación y la sanción derivadas del acuerdo solo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

Dicha disposición legal viene a establecer una restricción a su impugnación, esto es, a la interposición de recursos contra la liquidación o la sanción por cualquier razón o motivo. No obstante, dicha limitación se inscribe dentro de la lógica de suscripción de las actas con acuerdo dentro del procedimiento inspector, en tanto que lo que se intenta es reducir la litigiosidad ante los tribunales, con el objetivo de lograr un mayor consenso entre las partes con lo manifestado en el acuerdo sin que el obligado tributario pueda seguir impugnando sin limitaciones las actas resultantes (Martínez Muñoz, 2004).

Ahora bien, si bien es cierto que algunos fines que fundamentan la existencia de este tipo de actas son tanto la eficacia de la actuación administrativa como la reducción de la litigiosidad tributaria, para los cuales tales fines no pueden implicar la total restricción de los medios de impugnación que dispone el contribuyente, pues ello vulneraría tanto el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 24 de la CE, como

el control jurisdiccional de los actos administrativos enunciado por el artículo 106 de la CE (Gil Cruz, 2009, p. 354). Así, al establecerse la posible impugnación vía los procedimientos de nulidad de pleno derecho y la existencia de vicios en el consentimiento, no se puede afirmar la vulneración de tales disposiciones constitucionales en tanto que se deja la vía abierta a acudir a la vía contencioso-administrativa con el objetivo de garantizar la razón y el fin de la técnica convencional.

De esta forma, quedando abierta la posibilidad, aunque limitada, de impugnación de la liquidación y la sanción derivada del acta, el primer supuesto al que alude el apartado 6 del artículo 155 es el recurso en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho regulado en el artículo 217 de la LGT. Esta vía tiene como objetivo evitar un vicio invalidante especialmente grave mediante una revisión por parte de la Administración de sus propios actos. Este procedimiento especial de revisión, que excluye otras posibilidades como el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa, lleva a la impugnación de actos firmes y definitivos que ponen fin a la vía administrativa cuando concurren determinados supuestos tasados¹⁶. Esta medida llevará a considerar si dichos motivos pueden ser inaplicables ya que el inspector jefe no autorizaría a la suscripción del acta si advierte su existencia, lo que impediría que el acuerdo llegue a perfeccionarse (González-Cuéllar Serrano, 2007, p. 479).

Asimismo, el artículo 155.6 también contempla la posibilidad de acudir a la vía contencioso-administrativa en el caso de que existan vicios en el consentimiento. De un lado, los vicios en el consentimiento pueden derivarse de un error derivado de la documentación, pudiendo llegar a la falsificación de documentos con intención de provocar dicho error. De otro lado, estaría la aparición de documentos y la ocultación de los mismos existiendo mala fe y dolo, siendo tal el vicio que se produciría que hubiese alterado la propia consecución del acuerdo (Gil Cruz, 2009, p. 369). Por tanto, considerado lo anterior, las vías de recurso en materia de actas con acuerdo quedan limitadas a la concurrencia de supuestos de gra-

¹⁶ A dicho respecto el artículo 217.1 de la LGT establece los siguientes supuestos de nulidad:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

vedad, lo que resulta coherente con la intención del legislador de limitar la litigiosidad, renunciando el contribuyente y la Administración, fuera de los supuestos señalados, a iniciar un procedimiento judicial.

Por último, se debe añadir que la impugnación por cualquiera de los medios previstos llevaría a la pérdida del derecho a la reducción de la sanción impuesta como consecuencia de la liquidación ya comentada. En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188.2 a), la Administración exigirá al obligado tributario el importe de la reducción mediante una simple notificación, lo que lleva a desincentivar cualquier posibilidad de recurso contra el acta.

4. Terminación convencional de procedimientos tributarios en el derecho comparado

4.1. Introducción

La utilización de las técnicas convencionales para la resolución de conflictos es un mecanismo nacido del derecho privado, que se ha ido haciendo extensible al derecho público, considerando las ventajas que plantea la participación de los ciudadanos en la resolución de conflictos con la Administración. Estamos ante mecanismos que buscan la agilidad y flexibilidad con una solución consensuada que permita alcanzar una mejor justicia con un mutuo entendimiento mediante la búsqueda de mecanismos de solución extrajudicial de controversias.

Frente a la rigidez y complejidad tanto de la vía económico-administrativa como la contencioso-administrativa, que a menudo se traduce en la lentitud de resolución y la onerosidad del resultado (sírvese de ejemplo la liquidación de intereses de demora), la resolución extrajudicial con fórmulas menos formales y con una mayor implicación de las partes puede resultar una solución ecuánime que logre mejorar la calidad del resultado. Va a ser precisamente en el ordenamiento tributario donde este hecho plantee situaciones en las que la ausencia de un acercamiento entre la postura de la Administración tributaria y el obligado tributario llevará a un incremento de la conflictividad con una prolongación del procedimiento de resolución. Así, las actas con acuerdo dentro del procedimiento inspector llevan a presentar un mecanismo con el que se ponga fin al conflicto que es generado por determinadas situaciones de incertidumbre en la aplicación de los tributos y que precisamente llevan a la construcción de acuerdos en cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de lo establecido en la norma fiscal (Lago Montero *et al.*, 2018).

Tras esta reflexión, una vez han sido examinadas las actas con acuerdo como técnica convencional en el ordenamiento tributario a través del estudio tanto de su naturaleza como de su régimen jurídico, la intención del presente apartado es exponer algunas de las

experiencias de las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria dentro del derecho comparado, con el análisis de las técnicas de resolución de conflictos tributarios utilizados en otras jurisdicciones. Mediante dicha experiencia comparada, se pretende buscar una solución a la conflictividad en el ámbito tributario y cómo mejorar las actas con acuerdo para contribuir a tal fin.

Considerando dicho objetivo, se ha partido del estudio de diversos ordenamientos tributarios de países occidentales que han establecido mecanismos de resolución de conflictos tributarios con la participación voluntaria de los contribuyentes y la Administración. Para abordar dicha exposición, se ha partido de la diferenciación de los dos grandes sistemas tributarios occidentales, ya que ambos han desarrollado tradiciones jurídicas diferentes a la hora de la utilización de mecanismos alternativos de resolución de conflictos. De esta forma, se distingue entre ordenamientos del ámbito anglosajón o de *common law* y los de derecho continental en cuya órbita se encuentra el ordenamiento español. A dicho respecto encontramos que el modelo continental plantea un sistema tributario en el que la Administración califica los hechos y centra su actuación en buscar los elementos no declarados, generando un conflicto cuando el contribuyente o ciudadano encuentra que la actuación no es jurídicamente razonable y que sea posible que la impugnación de dicha decisión pueda prosperar. Por su parte, los ordenamientos de *common law* parten de una autoliquidación que se ve acompañada de un sistema de resolución extrajudicial de conflictos basado en pactos entre la Administración y el contribuyente que impiden el litigio (Ferreiro Lapatza, 2003, p. 16).

Sobre esta doble perspectiva se analizarán, en primer término, ordenamientos de *common law* como Estados Unidos y Australia, y, en segundo lugar, ordenamientos de derecho continental como el francés y el italiano, más próximos a nuestra tradición jurídica, añadiendo algunas propuestas procedentes de los Países Bajos. Para finalizar dicho epígrafe, se examinarán las técnicas convencionales en el ámbito tributario con relación al concepto de ayuda de Estado o *state aid* en el derecho de la Unión Europea, cuya definición en el derecho comunitario puede suponer una limitación a los acuerdos fiscales celebrados entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

4.2. Terminación convencional de los procedimientos tributarios en jurisdicciones de *common law*

4.2.1. Los *alternative dispute resolution* en el ordenamiento tributario estadounidense

El primer supuesto a analizar de experiencias de derecho comparado en la utilización de técnicas convencionales en materia tributaria es la establecida en Estados Unidos, que resulta paradigmática tanto por sus formas como por su extensión práctica. En efecto, las

técnicas convencionales para la resolución extrajudicial de conflictos se encuentran muy extendidas en el derecho estadounidense, llegando incluso a ser ampliamente utilizadas en el campo del derecho administrativo, por los costes en términos económicos y temporales que plantea una resolución judicial. De esta forma, los *alternative dispute resolution* (ADR) o mecanismos alternativos de resolución de conflictos están fuertemente arraigados en el derecho estadounidense a fin de no llegar ante el Tribunal Tributario o *Tax Court*, buscando una mayor agilidad y efectividad en la actuación de la Administración tributaria (Serrano Antón, 1996, pp. 90-91).

Por ello, nos encontramos ante una jurisdicción pionera que consigue resolver la mayoría de los conflictos tributarios que se plantean entre contribuyentes y Administración tributaria con una mayor agilidad. A tal fin, se regula un conjunto de procedimientos que sirven como alternativa a los procedimientos administrativos y judiciales en los que, aunque no en todos los casos, intervendría un tercero neutral que ayudaría a facilitar el conflicto mediante la mediación o la conciliación (Gil Cruz, 2009, p. 71). Por ello, existe una cultura convencional tal que alcanza a resolver casos de comisión de un delito fiscal, llegando a poder establecer un acuerdo económico con el contribuyente, cultura generada en parte por una vía judicial costosa e incierta que añade utilidad a la consecución de un acuerdo (Rozas Valdés, 2004).

La aplicación de estas técnicas convencionales se realiza a través de *Internal Revenue Services* (IRS) o servicios internos de impuestos, como agencia administrativa del Department of Treasury, cuya misión es «proveer a los contribuyentes de los Estados Unidos de América un servicio de alta calidad, que les ayude a entender y cumplir con sus responsabilidades tributarias, aplicando las leyes tributarias de manera íntegra y justa para todos», a la par que en materia de conflictos tributarios se manifiesta que, en caso de no estar de acuerdo con una decisión adoptada «puede apelarlos ante la Oficina de Apelaciones del IRS. La mayoría de los desacuerdos se pueden resolver sin incurrir en la pérdida de tiempo y gastos que conlleva ir a juicios ante los tribunales». Tales consideraciones incluidas en la *Publication 1 SP*, dedicada a *Your Rights as a Taxpayer* (Department of Treasury. Internal Revenue Service, 2005), suponen una auténtica manifestación de intenciones de la Administración tributaria estadounidense en aras de lograr acuerdos con sus contribuyentes.

El procedimiento mediante el que se realiza el acuerdo entre la Administración y el contribuyente en los Estados Unidos está ampliamente regulado, a fin de que se puedan cumplir los objetivos previstos y evitar su anulación por una posterior revisión judicial. La implantación de dicho procedimiento está basado en el reconocimiento de las garantías y derechos del contribuyente, la confidencialidad de los datos aportados y la posibilidad de retirarse de la mediación (Rozas Valdés, 2004). El procedimiento parte de la revisión o investigación de las declaraciones presentadas y los datos obrantes por parte de la IRS, conforme a dicho procedimiento se realizan requerimientos a los contribuyentes sobre aspectos de la decla-

ración que han de verificarse o ser modificados. Este inicio del procedimiento da lugar a que el contribuyente pueda entrevistarse con los servicios del IRS en orden a realizar una exposición de las diferencias encontradas y sentar un preacuerdo con una propuesta de liquidación. El contribuyente, tras recibir la propuesta de liquidación (*30 Days Letter*), cuenta con un plazo de 30 días para pagar, o bien, tras recibir la notificación de la liquidación (*90 Days Letter*), tiene como alternativas efectuar el pago, acudir a la vía judicial o acudir a las técnicas convencionales.

En consecuencia, si las negociaciones en sede del procedimiento administrativo no se terminan con acuerdo, tras la liquidación por parte del IRS se podrá acudir a un procedimiento de mediación ante la *Appeals Office* u Oficina de Apelaciones que pondrá en contacto a las partes durante sesiones y podrá aproximar sus posturas. Dichas sesiones están dirigidas por un mediador con conocimientos técnicos y jurídicos en la materia que permiten acercar la postura de las partes y proponer soluciones de acuerdo. Si bien es cierto que este procedimiento tiene múltiples variantes en cuanto a la rapidez de resolución, cuantía de la comprobación o grado de desacuerdo. A su vez, el procedimiento de mediación previsto incluye obligaciones de documentación de las propuestas realizadas y los fundamentos que apoyan las posiciones, existiendo la posibilidad de consulta y acceso a la información por las partes.

A esto se le añade la existencia de un servicio del Defensor del contribuyente denominado *Tax Advocate Service* que actúa de forma independiente al IRS. Este servicio tiene como función intermediar ante el funcionario que ha tramitado el expediente de comprobación de la declaración, a la vez que examinan los asuntos que provocan problemas administrativos para los contribuyentes y prestando servicios de información a los mismos.

En conclusión, dentro de una cultura jurídica basada en el acuerdo entre las partes, encontramos que el legislador estadounidense ha adoptado medidas para disminuir la litigiosidad que permiten definir unos parámetros concretos para celebrar acuerdos, integrándolos dentro de los trámites administrativos. Esta precisión de la mediación en el ámbito tributario es necesaria, en tanto que las negociaciones puedan llevarse a un término exitoso y cumplir la finalidad para la que fueron diseñadas.

4.2.2. La resolución extrajudicial de los conflictos tributarios en Australia

La cultura del acuerdo examinada en las técnicas convencionales dentro del derecho estadounidense tiene su reflejo en otros ordenamientos de *common law*, en los que se extiende la práctica jurídica de celebración de pactos entre los contribuyentes y la Administración tributaria. De esta forma, podemos encontrar un ejemplo de ello en el derecho australiano que, enmarcado en una cultura jurídica del acuerdo en el ámbito tributario, van a configurar un proceso de negociación entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

A dicho respecto, también se han venido desarrollando en Australia desde los años cincuenta los denominados ADR como mecanismo extrajudicial de resolución de conflictos, cuyo objetivo va a ser otorgar una resolución con carácter más rápido y eficaz, acompañada de una cultura del acuerdo que inspira los procedimientos judiciales en dicha jurisdicción¹⁷. De esta forma, con anterioridad al inicio de un procedimiento judicial, se plantearía la resolución a un tercero independiente que asista a las partes con la intención de alcanzar un acuerdo o aproximar sus puntos de vista actuando como un facilitador de una resolución consensuada. En este caso, la *Australian Taxation Office* (ATO), organismo encargado de la aplicación y administración del sistema tributario australiano, ha participado activamente en la creación de estos procesos para convertirlos en un mecanismo esencial de la resolución de disputas tributarias en cuestiones conflictivas. Los procesos de ADR en el derecho australiano se van a configurar como un mecanismo posterior o constante a un procedimiento de comprobación tributaria, mediante la solicitud por parte del contribuyente que requiere la entrada de un facilitador o mediador. Esta figura va a ser desempeñada por un funcionario de la ATO con carácter independiente que aproximará la postura de las partes hasta poder alcanzar un acuerdo, que a su vez pueda identificar los problemas conflictivos y ofrecer asesoramiento cualificado sobre el fondo del asunto. Además, existen procedimientos abreviados como los *In-home facilitation* que van a permitir a pequeñas empresas y personas físicas que no estén de acuerdo con la resolución de la Administración utilizar estos mecanismos.

4.3. Terminación convencional de los procedimientos tributarios en jurisdicciones de derecho continental

4.3.1. Fórmulas alternativas de solución de controversias tributarias en Francia, la transacción

Una vez examinadas las manifestaciones convencionales en el ámbito tributario en diversas jurisdicciones de *common law*, debemos proceder a focalizar nuestro estudio en algunas jurisdicciones de derecho continental cuya tradición jurídica es más próxima a la nuestra, comenzando por la institución de la transacción en el derecho tributario francés. A dicho respecto, ha de señalarse que Francia es uno de los países que cuenta con menor tradición jurídica en lo que a resolución convencional de procedimientos tributarios se refiere, abriendo la transacción como un mecanismo previo a la resolución del conflicto por la vía contenciosa.

¹⁷ Al respecto de la propuesta del sistema tributario australiano resultan de interés las aportaciones de Calderón Corredor (2017). En dicho estudio se analizan la influencia positiva de la introducción de los ADR en el derecho tributario australiano y cómo este hecho ha contribuido a la reducción de la conflictividad.

Así, el artículo 247 del *Livre de procédures fiscales* regula los denominados *Remises et transactions à titre gracieux*, que se configuran como un procedimiento caracterizado por la discrecionalidad administrativa que se traduce en las concesiones mutuas para evitar acudir a la vía judicial. Dicha discrecionalidad se establece en la imposibilidad de alcanzar pactos que aseguren poner fin a un conflicto en el que la Administración no podrá hacer concesiones sobre la obligación tributaria ni la cuota, lo que dificultará la utilización práctica de la figura (Rosembuj Erimovich, 2000). No obstante, finalizada la negociación con un acuerdo, este tiene naturaleza de cosa juzgada con carácter vinculante tanto para el contribuyente como para la Administración tributaria.

De lo expuesto, se puede concluir que los procedimientos de resolución convencional de controversias en el ámbito tributario son muy limitados en Francia, en tanto que la Administración ejerce sus potestades de forma unilateral aun en un procedimiento transaccional. Por ello, su experiencia puede aportar el contrapunto de un ordenamiento en el que el principio de legalidad y la reserva de ley impide alcanzar acuerdos y soluciones a conflictos de una forma más rápida y eficaz, como alternativa a la vía contenciosa.

4.3.2. Resolución de conflictos tributarios en Italia, el *accertamento con adesione*

Otro ordenamiento continental en el que podemos encontrar la resolución de conflictos tributarios será el italiano, con el estudio de la figura del *accertamento con adesione*. Como se ha señalado, va a ser esta figura del ordenamiento italiano la que va a inspirar la introducción de las actas con acuerdo en nuestro derecho, como un supuesto de acuerdo entre el contribuyente y la Administración tributaria una vez finalizada la fase administrativa del procedimiento inspector.

La regulación de la resolución de los conflictos en el derecho italiano tiene su origen precisamente en la parte final del procedimiento de aplicación de los tributos, que se manifiesta tanto en vía administrativa a través del *Concordato* y en vía contencioso-administrativa a través de la *Conciliazione Giudiziale*; así nos encontramos con un ordenamiento que ha ido institucionalizando los acuerdos entre la Administración tributaria y el contribuyente, encontrando en el *accertamento con adesione* una figura de conciliación que permite alcanzar acuerdos en vía administrativa (Romero Flor, 2011, p. 171). Es así como Italia se ha configurado como uno de los países pioneros de derecho continental a la hora de legislar sobre una técnica convencional en el ámbito tributario, ya que ha venido desarrollando la figura durante el siglo XX hasta hacerla extensible a la totalidad de impuestos del sistema tributario italiano en los años noventa, en especial en referencia a los impuestos directos e impuesto sobre el valor añadido (Gil Cruz, 2009, p. 78).

Como se ha indicado, a pesar de existir otras técnicas convencionales tributarias, se centrará el análisis en el *accertamento con adesione* por los paralelismos que presenta con

las actas con acuerdo. En cuanto al ámbito objetivo de dicha figura encontramos su aplicación a obligados tributarios bajo cualquier condición y su aplicación, con carácter general, a todo el sistema impositivo; en lo que se refiere a su ámbito objetivo, la regulación se centra en la determinación de la base imponible por lo que la figura se reduce a supuestos de liquidación en procedimientos de gestión tributaria en los que se realiza una revisión de las valoraciones e imputaciones realizadas por el contribuyente. Así, se presenta la figura en supuestos de gestión tributaria en los que existe una indeterminación o incongruencia entre la declaración tributaria presentada y los datos de los que dispone la Administración, que permite ser solventada con terminación del procedimiento mediante una liquidación acordada que fije la base imponible aplicable.

En lo que respecta al procedimiento de suscripción del *accertamento con adesione*, este puede iniciarse de oficio (la Administración tributaria invita al contribuyente a alcanzar un acuerdo, que puede ser aceptada o rechazada por el contribuyente sin consecuencias) y a instancia de parte (solicitada por el contribuyente en el curso de un procedimiento de comprobación o cuando se le haya notificado la liquidación). De esta forma, encontramos un procedimiento que no solo se limita a los supuestos de mayor complejidad como el de inspección, sino que alcanza al mismo tiempo a los procedimientos de comprobación, existiendo además la posibilidad de formular la solicitud a instancia de parte (Rosembuj Erimovich, 2000).

En lo que respecta al procedimiento en el que se tramitaría el *accertamento*, este se lleva a cabo mediante un diálogo entre el fisco y el contribuyente sobre los elementos de la obligación tributaria y su definición. A través de dicho marco de diálogo, se fijará un acuerdo que no es susceptible de modificaciones salvo supuesto de excepción, quedando perfeccionado con el ingreso de la cantidad incluida en el acuerdo.

Una vez perfeccionado dicho acuerdo deviene firme, por lo que no es susceptible de impugnación por parte del contribuyente. Además, la consecución del acuerdo también lleva asociada una reducción en la imposición de sanciones a fin de incentivar acudir a esta figura por los contribuyentes. Por tanto, nos encontramos ante un proceso que, en sede de procedimientos de menor complejidad como es la gestión tributaria, se unifican voluntades a fin de delimitar la base imponible y evitar la vía contenciosa.

Para cerrar las manifestaciones convencionales tributarias del derecho italiano, se debe hacer referencia a la *pianificazione fiscale concordata*, mediante la cual un grupo de contribuyentes realizan actividades profesionales y empresariales de un sector con el objetivo de concordar una planificación fiscal acorde a las características de su sector o ámbito. De esta forma, encontramos una figura innovadora que presenta como característica especial la posibilidad de plantear una determinada forma de consecución de la base imponible a la Administración tributaria mediante un procedimiento contradictorio que permite aportar mayor seguridad jurídica en el plano tributario para los contribuyentes que inicien el procedimiento.

4.3.3. El sistema neerlandés de *horizontal monitoring*

Una última experiencia comparada que debe añadirse es el sistema implantado en los Países Bajos de *horizontal monitoring*, si bien este se configura como un sistema de cooperación tributario o *cooperative compliance*, más que un mecanismo de resolución de controversias. A dicho respecto, la administración financiera neerlandesa (*The Netherlands Tax and Customs Administration*) ha venido introduciendo desde el año 2005 un sistema de cooperación con los contribuyentes en orden a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establecer un diálogo con los administrados, sistema que se extiende tanto a grandes como a pequeños contribuyentes.

Este sistema de cooperación está basado en la creación de una cultura de confianza mutua entre el contribuyente y la Administración, con la definición de las opciones de planificación fiscal, las responsabilidades y los acuerdos entre las partes¹⁸. Así, bajo los principios de confianza, empatía y transparencia, el *horizontal monitoring* busca la creación de un sistema que reemplace por relaciones de confianza el tradicional método de *control and punishment* utilizado por la Administración tributaria mediante el ejercicio de sus facultades establecidas en la norma.

Este modelo de *cooperative compliance* está destinado tanto a grandes contribuyentes como a pymes, que garanticen un mínimo cumplimiento de sus obligaciones fiscales y omitir cualquier falsedad en las declaraciones, implantando un sistema de control interno en las empresas que se complemente con el control externo efectuado por la Administración. Así, se debe alcanzar un acuerdo con la Administración para acceder al programa, evaluando esta si el mecanismo de control interno de la empresa es adecuado para entrar en el sistema de cooperación (Sonetti, 2019, p. 59).

Una vez que la empresa se incorpora al programa, el programa de *horizontal monitoring* se compondrá de dos elementos: una relación de confianza entre el contribuyente y la autoridad fiscal recogida en un *compliance agreement* («*hadhavingsconvenant*») y un sistema de detección de riesgos o *tax control framework*. Bajo de dicho sistema se examinan las características de la compañía y la interpretación de la norma fiscal con el objetivo de detectar posibles contingencias en las declaraciones. Mediante dichos mecanismos la autoridad fiscal y el contribuyente interactúan para poder examinar las decisiones fiscales adoptadas, poniendo el foco en el control de posibles riesgos fiscales y en evitar errores, eludiendo un posterior procedimiento de inspección y sanción. Si bien es cierto que las

¹⁸ A dicho respecto, resulta de interés el documento *Guide to horizontal monitoring within the médium very large business segmente*, publicado por la Administración tributaria neerlandesa donde se describe este sistema de cooperación: <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf>

compañías incluidas dentro del programa de *horizontal monitoring* pueden ser objeto de procedimientos de inspección, la frecuencia e intensidad con la que estos se producen es sustancialmente menor a las empresas no incluidas en el programa (Huiskers-Stoop y Grinbau, 2019, pp. 68-69).

4.4. Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado

Como cierre a este último epígrafe del estudio de las técnicas convencionales en el ámbito tributario, se debe analizar el uso de estas en conexión con la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el derecho de la Unión Europea en materia de protección de la libre competencia en el mercado único. Así, el régimen de control de ayudas estatales o *state aid* tiene una importante trascendencia en los ordenamientos tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, ya que suponen una importante limitación en el modelo en que la Administración tributaria ejercita sus facultades discrecionales en el seno de un procedimiento tributario (Moreno González, 2007, p. 135).

El artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ofrece una definición de las ayudas de Estado en el marco del derecho de la Unión Europea como «ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones». Dicho concepto ha de ser delimitado con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, recogida en el documento elaborado por la Comisión Europea titulado «Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea»¹⁹. En este sentido, en lo que a fiscalidad directa se refiere, estamos ante una medida del Estado que supone una ventaja económica concedida por las autoridades (otorgada mediante recursos estatales) que pretende reducir la carga fiscal que normalmente grava a una empresa, estando ante una ayuda con carácter selectiva que establece una discriminación que no encuentra justificación en la naturaleza o economía del sistema tributario. Por ello, la ayuda de Estado produce un menoscabo a la neutralidad fiscal que falsea la competencia y los intercambios comerciales, así como una alteración de los sistemas impositivos de los Estados.

El citado documento de la Comisión, en el marco de las consideraciones sobre la selectividad de la ayuda de Estado en materia fiscal, realiza algunas consideraciones sobre «transacciones y resoluciones fiscales». En dicho documento, en lo que se refiere exclu-

¹⁹ DOUE C 262, de 19 de julio de 2016.

sivamente a las transacciones fiscales, la Comisión reconoce que las mismas son una práctica habitual en los Estados miembros, siendo una figura que «permite a las autoridades tributarias evitar litigios jurídicos prolongados ante los órganos jurisdiccionales nacionales y garantizar la rápida recuperación de la deuda tributaria». A dicho respecto, la Comisión señala en dicho contexto que puede existir ayuda estatal cuando el importe del impuesto se ha reducido de forma considerable sin una justificación clara o desproporcionadamente. En dicho sentido, la Comisión plantea el caso particular de que un acuerdo entre la Administración tributaria y el contribuyente puede tener un carácter selectivo cuando:

a) al hacer concesiones desproporcionadas a un contribuyente, la Administración aplique un trato fiscal discrecional más favorable que a otros contribuyentes que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable; b) el acuerdo sea contrario a las disposiciones fiscales aplicables y dé como resultado un importe del impuesto inferior. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando hechos acreditados hayan llevado a liquidaciones tributarias diferentes sobre la base de las disposiciones aplicables (pero el importe del impuesto adeudado se haya reducido ilegalmente)²⁰.

Esta afirmación de la Comisión no lleva a concluir por sí sola que un acuerdo fiscal celebrado con determinadas empresas tenga un carácter selectivo, sino que están destinados a un mejor funcionamiento del sistema tributario y permite clarificar la situación jurídica de un contribuyente de manera individualizada. De esta forma, los *tax rulings* o acuerdos vinculantes con la Administración tributaria llevan a una mayor seguridad jurídica, sobre todo en casos de gran complejidad e incertidumbre, sin que se otorgue una ventaja sobre la imposición global de la empresa, lo que no se corresponde con el concepto de ayuda de Estado en los términos antes indicados (Gil Cruz, 2009, p. 95).

²⁰ Acerca de este enfoque sobre la ventaja económica de los acuerdos transaccionales en materia fiscal, es conveniente subrayar lo establecido en el considerando 155, de la Decisión 2011/276/UE de la Comisión, de 26 de mayo de 2010, relativa a la ayuda estatal C-76/03, Umicore, SA:

En este contexto, la Comisión considera que un acuerdo transaccional entre un sujeto pasivo de IVA y la Administración fiscal belga solo puede dar lugar a la existencia de una ventaja económica en las siguientes condiciones:

- en caso de que las concesiones hechas por la Administración sean manifiestamente desproporcionadas en relación con las hechas por el sujeto pasivo teniendo en cuenta las circunstancias del caso, y de que la Administración no aplique manifiestamente el mismo trato favorable a otros contribuyentes que se encuentren en una situación similar,
- cuando la legalidad del acuerdo sea cuestionada, por ejemplo, cuando el importe del impuesto adeudado haya sido reducido contraviniendo el artículo 84 del Código del IVA (exención o reducción del impuesto basada en una cuestión de derecho).

5. Conclusiones

Una vez realizado el análisis de la figura del acta con acuerdo en el procedimiento inspector con el examen de algunas propuestas procedentes del derecho comparado para la resolución de conflictos tributarios, se debe finalizar este estudio formulando algunas conclusiones sobre la utilización de soluciones convencionales en el ámbito fiscal. De esta forma, la exposición ha permitido mostrar algunos problemas suscitados no solo por la regulación de dichas actas, sino también la cultura jurídica existente en la práctica tributaria en términos de litigiosidad y falta de acuerdos entre las partes.

Partiendo de la regulación contenida en el artículo 155 de la LGT, se ha indicado la falta de concreción de los supuestos a los que serían aplicables las actas con acuerdo. Si bien es cierto que se parte de su aplicación a situaciones en las que existe cierto grado de incertidumbre, también se ponen de manifiesto las dudas interpretativas que pueden surgir a la hora de definir aquellos supuestos en los que resulta de aplicación. Por ello, de una parte, se plantea la posibilidad de abrir el abanico de los presupuestos habilitantes con el objetivo de permitir una mayor flexibilidad y reforzar la utilización de esta técnica convencional. De otra parte, se pone de manifiesto la necesidad de una mayor concreción de los supuestos habilitantes con una definición normativa más precisa del ámbito objetivo de su utilización, contribuyendo a una mayor seguridad jurídica.

En lo que se refiere al plano procedimental, se ha indicado que la iniciativa para proceder a la formalización de un acta con acuerdo parte de la propia administración, esto es, la propuesta de formalización del acta parte del órgano inspector. Por ello, desde la perspectiva del artículo 186.1 del RGGIT, el contribuyente no tiene atribuido ningún tipo de iniciativa a la hora de llegar a una solución consensuada en tanto que es el órgano inspector quien pone en conocimiento del obligado la posibilidad de llegar a una solución acordada, de concurrir alguno de los supuestos establecidos en el artículo 155.1 de la LGT. En este sentido, sería beneficioso para reforzar la utilización de la técnica convencional que dicha iniciativa se completase con la posibilidad de que la solicitud pudiera partir del obligado tributario al término de una actividad instructora mínima o tras una propuesta de liquidación. Sobre este punto, también sería favorable la posibilidad de llevar la discrepancia ante un mediador o conciliador que impulsara un acuerdo tras la propuesta del contribuyente, dando cabida a una vía convencional de solución del conflicto. A esto se le añade el hecho de que el procedimiento en el que se ha de llegar al acuerdo y el curso de las negociaciones con el órgano inspector no aparece estrictamente regulado, lo que podría generar una incertidumbre a la hora de que el obligado formule su propuesta frente a un procedimiento informal que podría no favorecer la consecución del acuerdo.

A las anteriores conclusiones basadas en el régimen jurídico de las actas con acuerdo, cabe añadir la experiencia comparada en la utilización de técnicas convencionales

en el ámbito tributario. En este sentido, las soluciones extrajudiciales a controversias o las técnicas colaborativas permiten la terminación de procedimientos tributarios de forma consensuada; a tal fin se plantean varias fórmulas para el acercamiento de posturas y el diálogo entre la Administración tributaria y el obligado tributario, para contribuir a una resolución rápida y eficaz al conflicto tributario evitando la necesidad de acudir a vías jurisdiccionales o Tribunales Administrativos. De esta forma, figuras como el *accertamento con adesione* del derecho italiano que parten de la intervención de ambas partes en una negociación sobre la determinación de la base imponible permiten poner de manifiesto ejemplos de mejora en un proceso consensual que ponga término a procedimientos de aplicación de los tributos como fase previa a acudir vías de revisión. Asimismo, en el marco de esta perspectiva comparada, resultan de interés aquellas experiencias de ordenamientos de *common law* en tanto que la configuración jurídica de los procedimientos de aplicación de los tributos se enmarca en una cultura del acuerdo en la que los propios servicios tributarios ponen a disposición del contribuyente mecanismos de mediación o conciliación con carácter previo a que este pueda acudir a vías jurisdiccionales o contenciosas. Considerando dichas propuestas de derecho comparado, se puede concluir la necesidad de la creación de una cultura jurídica del acuerdo que se haga extensible al ámbito de los procedimientos tributarios. Así, este objetivo podría alcanzarse con una mayor regulación del procedimiento que haría posible el acuerdo, dar acceso a una solicitud por parte del obligado tributario del inicio de la negociación y la posibilidad de acudir a medidas de conciliación como paso previo a la vía económico-administrativa o contencioso-administrativa.

Por último, a estas consideraciones se debe añadir que las técnicas convencionales apuntadas se caracterizan por ser soluciones *ex post* a un procedimiento tributario que ha cuestionado la conducta del contribuyente. Este hecho plantea la problemática de generar una solución cuando esta se podría haber prevenido con otros mecanismos que no hubieran conducido siquiera a un procedimiento inspector. Por dicho motivo, también se debe poner el acento en la reducción de la litigiosidad y la creación de la cultura del acuerdo, lo que pasaría por la implantación de soluciones *ex ante* para situaciones que pueden generar conflictos y disconformidades entre la Administración y el contribuyente. Entre los ejemplos de dichas soluciones podemos encontrar los acuerdos previos en materia de precios de transferencia o las valoraciones previas de bienes, que permiten alcanzar una solución que facilita el adecuado cumplimiento de la norma tributaria, evitar futuros procedimientos inspectores y mejorar la capacidad recaudatoria del Estado. Sobre esta posibilidad, se ha mencionado la existencia de proyectos de cooperación tributaria que permiten examinar y reducir los riesgos específicos, destacando la experiencia neerlandesa de *horizontal monitoring* o *cooperative compliance*. A su vez, debe destacarse la existencia de programas a nivel internacional como el *International Compliance Assurance Programme* en el marco de la OCDE, que se basa en la colaboración entre las Administraciones tributarias y los obligados tributarios mediante el cual, a través de un

intercambio de información fluido, se pueda dar certeza a la planificación fiscal, el *compliance* tributario e identificar aquellos potenciales riesgos que puedan generar conflictos tributarios en el futuro.

En conclusión, las actas con acuerdo se configuran como una técnica convencional que puede contribuir de forma significativa a la reducción de la litigiosidad tributaria, pero tanto su definición legal como la posición predominante de la Administración en procedimiento minorarían su capacidad para resolver el conflicto. En este sentido, se plantearía la reforma de dicha figura para que efectivamente contribuya a evitar los litigios, facilitando al mismo tiempo la creación de relaciones colaborativas como las existentes en otras jurisdicciones, que favorezcan la creación de una cultura de acuerdos en el ámbito tributario.

Referencias bibliográficas

- Calderón Corredor, Z. (2017). El arte de la resolución extrajudicial de conflictos tributarios. Propuestas desde un sistema de common law. *Revista española de derecho financiero*, 175, 145-169.
- Calvo Vérguez, J. (2003). Los acuerdos fiscales en el Derecho Tributario. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de procedimientos tributarios en el proyecto de Ley para la reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 75, 135-174.
- Department of Treasury. Internal Revenue Service. (2005). Your Rights as a Taxpayer. *Publication 1 SP*. Rev. Catalog Number 64731W. Recuperado de <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1sp.pdf>>.
- Díez-Ochoa Azagra, J. M.^a (2018). *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo. Comentarios y casos prácticos*. Madrid: CEF.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2003). Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta. *Quincena Fiscal*, 9, 11-20.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (2008). *Curso de derecho administrativo*. Navarra: Thomson-Aranzadi.
- Gil Cruz, E. M.^a (2009). *Las actas con acuerdo en el procedimiento inspector tributario*. Cizur Menor, Navarra: Aranzadi Thomson-Reuters.
- González-Cuellar Serrano, M.^a L. (2007). Las actas de conformidad y las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel, A. Yábar Sterling (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 463-481). Madrid: Dykinson.
- Huiskers-Stoop, E. y Gribnau, H. (2019). Cooperative compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. *Journal of Tax Administration*. 5(1), 66-110.

- Lago Montero, J. M.^a et al. (2018). *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*. Pamplona: Aranzadi.
- Martínez Muñoz, Y. (2004). *Las actas con acuerdo en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Moreno González, S. (2007). *Técnicas convencionales en el ámbito tributario: perspectiva de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier.
- OECD. (2019). *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0*. Paris: OECD.
- Romero Flor, L. M.^a (2011). *Las actas con acuerdo en la ley general tributaria y en el derecho comparado* (Tesis doctoral, Universidad de Bolonia).
- Romero Flor, L. M.^a (2012). Ámbito objetivo en las actas con acuerdo: un intento por esclarecer los supuestos en los que procede su formalización. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 351, 39-66.
- Romero Flor, L. M.^a (2017). En busca de la naturaleza olvidada de las actas con acuerdo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 410, 5-22.
- Rosembuj Erimovich, T. (2000). La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia. *Quincena Fiscal*, 5, 9-20.
- Rozas Valdés, J. A. (enero-marzo 2004). La resolución de controversias tributarias en el Ordenamiento americano. *Revista Técnica Tributaria*, 64, 55-66.
- Serrano Antón, F. (1996). La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos. *Crónica Tributaria*, 78, 89-104.
- Sonetti, E. (2019). Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 41-76.

Bibliografía

- Andrés Aucejo, E. (2016). Sistemas de resolución alternativa de conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. propuestas para Latinoamérica y España. *Revista Derecho del Estado*, 37, 3-68.
- Andrés Aucejo, E. y Alonso González, L. M. (2015). *Alternative Dispute Resolution en el derecho tributario comparado y su aplicación a la Generalitat de Catalunya*. Barcelona: Universidad de Barcelona.
- Andrés Aucejo, E. y Alonso González, L. M. (2017). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Bilbao Estrada, I. (2003). Las técnicas tributarias convencionales en la futura Ley General Tributaria: un estudio de las actas con acuerdo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 248, 3-70.



García-Quintana, C. (2006). Las actas con acuerdo de la Inspección de los tributos y los conceptos jurídicos indeterminados. *Crónica Tributaria*, 120, 9-18.

Lago Montero, J. M.^a (2007). De la litigiosidad y la justicia tributaria. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel, A.

Yábar Sterling (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 511-552). Madrid: Dykinson.

Rozas Valdés, J. A. (2016). Los sistemas de relaciones cooperativas: Una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 6, 1-102.

La armonización fiscal como poder tributario (I): Naturaleza de la Unión Europea y de sus poderes

Juan López Rodríguez

Doctor en Derecho

Extracto

Este trabajo pretende abordar la naturaleza de la competencia de la UE para armonizar la imposición. Con este objeto y en esta primera parte, se atiende a la naturaleza del proceso de integración tal y como se entiende a partir del Tratado de Lisboa. En tanto que la soberanía solo reside en el pueblo constituyente, los poderes del Estado son depositarios del mandato que emerge del mismo. En el ejercicio de su responsabilidad, deciden poner en marcha una comunidad política. Las atribuciones conferidas quedan rodeadas de las necesarias garantías constitucionales. De esta forma, la actuación de las instituciones europeas queda sujeta a las mismas condiciones y límites que encuentran los poderes públicos nacionales. Así, de la misma manera que los poderes públicos no son soberanos, tampoco se cede soberanía a la UE. Al mismo tiempo, las competencias asumidas lo son de forma plena y en las condiciones que tenían en sede nacional. La UE no es un Estado ni una federación, pero es al mismo tiempo Estado, en función de sus instituciones, sus competencias y su ordenamiento jurídico, y se configura conjuntamente con los Estados miembros para gestionar las aspiraciones más generales de los pueblos europeos.

Palabras clave: poderes de la UE; soberanía; instituciones de la UE; derecho de la UE.

Fecha de entrada: 15-05-2019 / Fecha de aceptación: 21-06-2019

Cómo citar: López Rodríguez, J. (2019). La armonización fiscal como poder tributario (I): Naturaleza de la Unión Europea y de sus poderes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, E1-63.



Tax harmonization as taxing power: Nature of the EU and of its attributions

Juan López Rodríguez

Abstract

This work aims at addressing the nature of the EU attribution to harmonize taxation. For this purpose and in this first part, the nature of the integration process is addressed as understood from the Lisbon Treaty. While sovereignty resides only in the constituent people, the powers of the State are depositories of the mandate that emerges from it. In the exercise of their responsibility, they decide to launch a political community. The conferred powers are surrounded by the necessary constitutional guarantees. In this way, the actions of the European institutions are subject to the same conditions and limits found by national public authorities. Thus, in the same way that public authorities are not sovereign, sovereignty is not ceded to the EU. At the same time, the competences assumed are in full and in the conditions they had at national level. The EU is not a State or a federation, but it is at the same time State, depending on its Institutions, its competences and its legal system, and is jointly configured with the Member States to manage the more general aspirations of European people.

Keywords: EU attributions; sovereignty; EU institutions; EU law.

Citation: López Rodríguez, J. (2019). La armonización fiscal como poder tributario (I): Naturaleza de la Unión Europea y de sus poderes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, E1-63.



Sumario

1. Delimitación y planteamiento sobre poder o atribución en la Unión Europea
2. Naturaleza de las instituciones de la UE
 - 2.1. El Consejo de la UE y el Consejo Europeo
 - 2.2. El Parlamento Europeo
 - 2.3. La Comisión Europea
 - 2.4. El TJUE
 - 2.5. El Banco Central Europeo y el Sistema Europeo de Bancos Centrales
 - 2.6. El Tribunal de Cuentas
 - 2.7. Naturaleza del entramado institucional
3. Naturaleza de las atribuciones de la UE
 - 3.1. Los objetivos generales de la UE
 - 3.2. Fundamento último de la ostentación de competencias por la UE
 - 3.3. El principio de atribución de competencias. Tipos de competencias
 - 3.4. Los condicionamientos procedimentales de las competencias atribuidas
4. Naturaleza del derecho europeo e incidencia en la configuración en los sistemas jurídicos nacionales
 - 4.1. Referencia al efecto directo, la supremacía y la autonomía del derecho europeo
 - 4.2. Sobre los términos para la plena vigencia del derecho europeo
 - 4.3. Sobre las consecuencias derivadas de la vigencia del ordenamiento jurídico europeo en los sistemas de fuentes y los ordenamientos jurídicos nacionales
5. La necesaria legitimación de la UE y consecuencias para su configuración
 - 5.1. Los elementos de la legitimación de la UE
 - 5.2. La constitucionalización de la UE
6. Sobre la naturaleza de la UE

Referencias bibliográficas

1. Delimitación y planteamiento sobre poder o atribución en la Unión Europea

Este trabajo debe comenzar con una advertencia previa, una delimitación del campo de análisis y, más detalladamente, un planteamiento mediante la referencia a posiciones doctrinales acerca de la materia. Debemos partir de la consideración de aquellos elementos clave del proceso de integración europea que permiten conocer mejor su naturaleza, como conclusión previa al análisis de lo que sea la armonización fiscal observada como expresión de poder.

La advertencia previa tiene que ver con el origen último de las Comunidades Europeas (CC. EE.), hoy la Unión Europea (UE). Se trata en todo caso del fruto de un acuerdo internacional de condición política, entendida esta como arte de lo posible. Con ello se quiere poner de manifiesto que los líderes europeos se conciertan sobre la base de sus aspiraciones políticas que, si bien encuentran expresión en unos textos jurídicos, los tratados, estos no tienen por qué responder hasta el último de sus extremos a las exigencias de la dogmática jurídica. En realidad, esta se estira hasta el punto de descoserse en determinadas articulaciones de consensos políticos expresadas en las normas de los tratados. Esto es, el ejercicio que refleja el presente artículo parte de la consciencia de que existen institutos jurídicos propios del derecho europeo que encuentran difícil encaje en las construcciones tradicionales elaboradas por la doctrina científica jurídica. Y, de hecho, observaremos cómo han conducido al replanteamiento de ciertos dogmas clásicos.

Unas reflexiones sobre armonización fiscal europea requieren como tarea previa la delimitación de las materias a abordar. Los tratados europeos contienen disposiciones de contenido tributario que suponen por sí mismas una suerte de armonización al disponer consecuencias de derecho tributario comunes a los Estados miembros. Hay doctrina que también habla de la armonización negativa a la que conducen las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) cuando aplica las disposiciones del tratado y concreta sus efectos respecto de las legislaciones tributarias nacionales, si bien manifestamos nuestras dudas de que se pueda hablar aquí de armonización, lo que no es óbice para reconocer el papel fundamental que esta institución juega a la hora de precisar el contenido del derecho aplicable, como factor de unificación de dicho derecho así como

revelador de la existencia de un derecho comunitario de la imposición¹. En todo caso, queremos abordar ahora la competencia de las instituciones europeas como fuente del derecho para elaborar legislación en materia tributaria con el objeto de coordinar los sistemas fiscales nacionales con las necesidades derivadas de la construcción del mercado interior europeo.

Afrontamos aquí la cuestión de la armonización como poder o competencia legislativa. Este uso de la conjunción disyuntiva nos abre a una cuestión fundamental y previa para este trabajo: si las instituciones europeas ejercen poder o se trata simplemente de la ejecución de atribuciones específicamente conferidas. No es una cuestión baladí porque afecta al alcance de su ejercicio concreto y a su capacidad para imponerse en los Estados miembros. Es además una cuestión propia de derecho constitucional al poner en debate el ejercicio del poder público y su alcance, con una discusión acerca de quién y cómo lo ejerce, incluso por qué lo hace.

Esta no ha sido una tarea sencilla dada la distinta aproximación al fenómeno de integración continental que se encuentra en la doctrina, en particular la forjada en la perspectiva del derecho internacional y la que aborda el proceso desde la óptica del derecho constitucional. Pero también hay reflexiones divergentes en la doctrina tributaria que, en algún caso, podrían explicarse por su contexto histórico en la medida en que el alcance del proceso integrador ha tenido menor o mayor capacidad para articularse en torno a un modelo organizativo democrático.

El profesor Abad (1970, pp. 451-452)² consideraba que la posibilidad de condicionar los sistemas jurídico-financieros de los Estados miembros era posible gracias al ejercicio del poder así conferido por los tratados, entendido como noción política y sociológica, a través del cual alguien investido de *potestas*, no necesariamente de *autoritas*, podía imponer a otros qué hacer o qué no hacer. Ligaba este poder a la noción misma de soberanía, en una aproximación que implicaba una crisis de este concepto puesto que se aceptaría la posi-

¹ Sobre el papel del TJUE en la construcción del derecho europeo, véase Berlin (1989, p. 221). Sobre el inexistente papel armonizador del tribunal, véase López Rodríguez (2009, pp. 283 y 284). Esta visión, expresada por este autor en ocasiones anteriores, había ya encontrado eco en otros trabajos, véase Grau y Herrera Molina (2003, p. 34), donde se menciona que la naturaleza del tribunal y el ámbito de sus poderes no son los apropiados para conducir un proceso real de armonización fiscal: la armonización negativa no es una verdadera armonización. El tribunal no debe reflejar en sus resoluciones un modelo político particular de imposición y no puede reemplazar al Consejo en su función.

² M. Abad se refería a la definición ofrecida por el profesor Fernández Miranda según la cual se trata de aquella superioridad que otorga la capacidad de hacerse obedecer engendrada por la capacidad efectiva y de hecho de unir a la conducta ajena consecuencias dañosas o útiles. En este sentido, el poder sería una situación puramente fáctica que podría o no venir acompañada de la autoridad que da un matiz espiritual capaz de decidir sobre la legitimidad de tal poder.

bilidad por parte del Estado de transferir alguna de sus facultades a entidades de carácter superior, lo que era inconcebible hacía unas décadas³.

En el pasado, en tiempos de la Comunidad Económica Europea (CEE), pero con posterioridad a las reflexiones referidas del profesor Abad, el profesor Sainz de Bujanda ofreció una perspectiva radicalmente distinta: al definir el derecho comunitario financiero, se refirió al ejercicio del poder financiero de los Estados miembros en el seno de las CC. EE., así como la atribución a estas últimas de competencias para el establecimiento de sus propios recursos y la ordenación presupuestaria de los ingresos y gastos destinados a la consecución de sus objetivos fundacionales (Sainz de Bujanda, 1983, p. 181), concepto en el que intencionadamente solo reconocía la existencia de poder en los Estados en tanto que eludía referir el mismo a las instituciones europeas, respecto de las que solo observaba atribución de competencias. Pero en ningún caso esta atribución suponía una cesión total ni parcial de soberanía. Los Estados miembros conservarían la titularidad del poder soberano por la razón esencial de que los tratados no preveían ninguna merma del poder político de aquellos⁴.

³ Ligaba el profesor Abad el poder supremo de la esfera estatal a la noción misma de soberanía, entendida como la capacidad estatal de decidir fuera de cualquier limitación ajena al mismo Estado, o como la suprema capacidad de conformar la estructura fundamental del Estado. También definida como el derecho inviolable del Estado para autodeterminarse en un territorio específico y en una comunidad política; desde una perspectiva internacional, significaría respetar la constitución de un Estado sin que ningún otro tenga el derecho de intervenir. Y, si bien para los clásicos, la soberanía era ausencia misma de limitación ni externa ni interna y, por tanto, una idea unitaria no susceptible de ser descompuesta ni desmembrada, esta aproximación estaría en crisis. Así, se afirmaba en relación con la soberanía tributaria su erosión por la acción y existencia de las CC. EE. Esta reflexión nos invitaba a abrir una nueva perspectiva sobre la que volveremos, la atribución o no a las instituciones europeas de la cualidad de depositario y comisionado de la soberanía de los pueblos integrados en la UE. Partía para ello del concepto de soberanía de Jansen (2011, p. 233). Es este autor quien afirma la erosión de la soberanía tributaria como consecuencia del establecimiento y la expansión de la UE.

⁴ Recoge así el debate sobre la naturaleza de las instituciones europeas y se plantea la condición de su poder y de su derecho. Los tratados delimitarían las competencias cuyo ejercicio se transfería, mas no la transformación de la estructura política de los Estados. La existencia en las Constituciones de normas que permitían la atribución de competencias no significaba que tal atribución implicase un traspaso de «fragmentos» del poder político. Las CC. EE. no demandaban a los Estados la cesión de derechos soberanos, sino la mera atribución de competencias. Las normas constitucionales contemplarían la atribución de competencias a «organizaciones internacionales». Ahora bien, estas serían formas «societarias» de unión y, por tanto, sujetas a la voluntad de sus miembros. El «germen» de esas formas sería siempre un acuerdo de voluntades, lo que, por supuesto, no impediría que ese germen se institucionalizase de algún modo, dando origen a un «estatuto». El desenlace de los más arduos enfrentamientos en el Consejo sería siempre el mismo: la transacción. Nunca la imposición de un poder político sobresaliente. En fin, para que las Comunidades fueran «definitivas» y el traspaso de poderes «irreversible», hubiera sido necesario un pacto expreso en tal sentido. Desechaba así la naturaleza supranacional del derecho comunitario. Para Sainz de Bujanda, la validez del derecho comunitario derivado quedaba subordinada a su armonía con los tratados. En cuanto al Parlamento (entonces Asamblea consultiva), ni legislaba ni apenas controlaba el ejercicio de las atribuciones de las instituciones europeas. No había camino alguno que transformase los procedimientos previstos en los tratados de atribución de competencias a

Sin embargo, como puntualiza Rodríguez Bereijo (1976, pp. 208 y ss.), en el Estado constitucional moderno, este mismo, en cuanto persona sujeto de derechos y obligaciones, de potestades y deberes, de situaciones jurídicas en general, no puede considerarse soberano, sino que se halla sometido al ordenamiento. Así pues, en el Estado democrático de Derecho la soberanía reside solo en el pueblo y el Estado, organizado en división de poderes, es simplemente cesionario de las potestades necesarias para dar cauce a lo que el pueblo soberano ha dispuesto. Y en función de la organización política del mismo, resulta quien ejerce determinados poderes y quien puede cederlos: tales poderes, a diferencia de la soberanía, sí que serían alienables siempre que tal transmisión se produjera en el marco constitucional previsto puesto que el titular del poder solo puede ejercerlo en los términos en que lo ha recibido. Por tanto, la UE recibe de cada Estado miembro una forma de poder en función de las previsiones constitucionales que determinan cómo y en qué términos esto es posible. Al mismo tiempo, esta atribución implica autolimitaciones puesto que el Estado pierde la capacidad de ejercer poder en los ámbitos en que lo ha transferido⁵.

Más recientemente, con el Tratado de Lisboa y en la doctrina internacional, Amtenbrink y Raulus (2010) afirman que el orden jurídico supranacional europeo ha afectado fundamentalmente a los ordenamientos jurídico-constitucionales de los Estados miembros: el alcance en el que el poder público está determinado fuera de las fronteras tradicionales de los Estados y sus Gobiernos no tiene precedentes. Tradicionalmente, la soberanía estatal se ha definido como el poder o la autoridad final y absoluta de una entidad gobernante en un territorio y una comunidad política dados. En este contexto, es función de las Constituciones definir el orden básico del Estado. Sin embargo, desde la Segunda Guerra Mundial, la soberanía estatal se ha visto erosionada en un proceso alimentado por dos hechos paralelos.

Por una parte, se incrementan las interacciones sociales entre fronteras a través del comercio y la cultura, en el fenómeno denominado como globalización, que ha puesto bajo presión la exclusividad en la acción política y la fuente del poder público: la liberalización

los órganos comunitarios. En fin, al derecho comunitario le eran aplicables los principios generales del derecho internacional. El sistema de creación de normas había sido establecido y se mantenía porque los Estados estaban de acuerdo en conformar de ese modo un núcleo de relaciones de interés común. Ningún poder supranacional podía imponerles ese mantenimiento si alguno de los Estados decidiera, en el ejercicio de sus poderes soberanos, segregarse de la Comunidad. La ausencia de poder directo de coerción alejaba a las Comunidades del esquema de cualquier organización propiamente política en la que el poder fuera ingrediente ineludible. La eficacia directa del derecho comunitario en el ámbito interno no sería regla general y existirían supuestos de importancia –precisamente en orden a la creación de recursos tributarios– en los que la participación de los órganos constitucionales internos sería ineludible. De esta forma, solo cabría atribución a una organización internacional para el ejercicio de las competencias correspondientes. Véase Sainz de Bujanda (1983, pp. 186-190). Estas tesis quedaron finalmente recogidas en Sainz de Bujanda (1985, pp. 527 y ss.).

⁵ En este mismo sentido lo comenta Falcón y Tella (1988, pp. 106 a 108).

de los movimientos de bienes, servicios, capitales y otros factores productivos ha generado un mercado que escapa de la esfera de influencia de cualquier Estado y del ejercicio de sus políticas y poderes de decisión.

Por otro lado, surgen organizaciones internacionales a las que los Estados participantes confían el ejercicio de poder público por su cuenta: los Estados no mantienen ya la autoridad final y absoluta y su orden constitucional queda perforado por un nuevo orden jurídico exterior que, además, clama su primacía (Amtenbrink y Raulus, 2010) como forma de entender la relación de las normas de fuente europea y de fuente nacional, como algo distinto a la mera relación jerárquica y que implica la no aplicación, que no anulación, de las segundas cuando entran en conflicto con las primeras (Rosas y Armati, 2012, p. 53). Se ha creado y desarrollado posteriormente un centro supranacional para la definición de las políticas y la toma de decisiones que reclama una autoridad legislativa sobre un rango de materias sobre la base de las competencias atribuidas por los tratados fundacionales a la entidad supranacional. Se genera así un nuevo contexto que clama por mecanismos de distribución del poder público o de demarcación de soberanía entre el orden jurídico constitucional nacional y el supranacional similar al que deben hacer frente los Estados federados. Hay un proceso de transferencia del poder de toma de decisiones como límite a los derechos soberanos de los Estados miembros.

Continúan Amténbrink y Raulus (2010) extrapolando este esquema al contexto propio de la UE. Afirman que, en este caso, la palabra soberanía no forma parte de la nomenclatura europea. Ni el Tratado de la Unión Europea (TUE) ni el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) utilizan esta terminología de forma expresa. Sin embargo, en estos mismos tratados se encuentran elementos que contribuyen a la noción de soberanía: el artículo 4.2 del TUE afirma que la UE debe respetar las identidades nacionales de sus Estados miembros; el artículo 6.1 del TUE expresa que la UE reconoce los derechos, libertades y principios determinados en la Carta de Derechos Fundamentales, que considera como principios generales del derecho de la UE; el preámbulo del TFUE fija la finalidad de fundar una unión cada vez más estrecha entre los pueblos de Europa; el artículo 5.2 del TUE se refiere a los poderes atribuidos a la UE, incluido el de reforma de los tratados.

Isenbaert defiende que la soberanía es un concepto multifacético que ha variado a lo largo del tiempo en función de la sociedad en la que ha emergido, del paradigma contemporáneo de la autoridad política y de cómo una relación ideal entre Estados, si es que existiera, era percibida. Su visión más actual resalta tres dimensiones: como significado epistémico, una forma de representar y enmarcar la naturaleza de la autoridad política; un concepto simbólico como corona emblemática o atribución de la invocación de lo que implica el acto de parlamento consistente en reclamar tal autoridad política; y un concepto sistémico como una idea de estructura u orden que regula las relaciones entre Estados soberanos. En un contexto actual de globalización, con multitud de instituciones internacionales y supranacionales, el concepto de soberanía debe reposicionarse y reordenarse en el esquema que nos representemos a través del cual se dé sentido a nuestro mundo jurídico,

social y político, puesto que el surgimiento de una comunidad internacional que estructura importantes ámbitos a través de organizaciones internacionales ha supuesto dotarlas de competencias que hasta ahora habían sido consideradas esenciales a la soberanía de los Estados individualmente considerados (Isenbaert, 2010, pp. 5 a 7)⁶. Los Estados soberanos se habrían transformado en organizaciones con un gran número de obligaciones jurídicas internacionales y supranacionales y no podrían considerarse más como los únicos ejecutores de la última autoridad. Esta evolución conduce a replantear la tradicional comprensión de la competencia como parte intrincada del concepto de soberanía y se podía definir como su mero ejercicio: se defiende el surgimiento de un nuevo paradigma en el que el concepto de soberanía puede retenerse de forma modificada, lo que requiere librar la competencia del concepto de soberanía (Isenbaert, 2010, pp. 5 a 7 y 55 a 61). Isenbaert define así la soberanía como concepto a través del cual se reclama la autoridad legal y el poder de ordenar supremos en un cuerpo político concreto; es al tiempo poder constituyente y poder constituido, cubriendo tanto a la regla como al regulado, al creador como al creado (Isenbaert, 2010, pp. 61 y 62).

Este autor reconoce que hoy la mayoría de gobiernos, si no todos, están seriamente limitados en el ejercicio de sus supuestas competencias soberanas. El poder de decisión en áreas esenciales quedaría restringido por dos evoluciones recientes, la creciente interdependencia de los Estados soberanos –la influencia creciente de circuitos de poder no jurídicos propios del proceso de globalización– y las obligaciones derivadas de los tratados supranacionales o internacionales así como por el derecho internacional tradicional. Sin embargo, considera Isenbaert, las fuerzas propias de la globalización no implican *per se* una amenaza a la autoridad de los Estados soberanos y las obligaciones de derecho internacional no son tanto límites a la soberanía como una forma de ejercer poderes soberanos y, de hecho, resulta el refuerzo de la soberanía que deriva de articular la comunidad internacional en torno a reglas de derecho y de la nueva capacidad de los Estados para ejercer su influencia como miembros de tratados u organizaciones internacionales (Isenbaert, 2010, pp. 62 a 68).

Esta concepción no puede ignorar el hecho de que hay instancias de autoridad supranacional. Surge la cuestión de si las mismas han adquirido soberanía en su propio derecho y, si es así, qué relación hay entre esta forma de soberanía y la soberanía de los Estados

⁶ Un primer elemento clave en la transferencia de poder fue la renuncia a la declaración de guerra asociada a la pertenencia a Naciones Unidas; posteriormente, surgieron distintas fórmulas de integración económica (CEE) y comercial (reducciones arancelarias concertadas a partir de la Organización Internacional de Comercio). En tercer lugar, se cita al proceso de reconocimiento y protección internacional de los derechos humanos, ámbito que en sí mismo constituye un cambio fundamental del concepto de soberanía, en cuanto que este marco jurídico llegaría incluso a determinar el existente dentro de cada Estado y que, entendemos, jugaría un papel clave en una suerte de constitucionalización de la comunidad internacional.

individualmente considerados. Isenbaert⁷ considera como único paradigma plausible para explicar este nuevo contexto que el establecimiento de la organización supranacional ha supuesto instituir un nuevo cuerpo político o comunidad política sobre la que reivindica la autoridad última de acuerdo con las funciones que desarrolla y los objetivos que persigue y que se extiende sobre el territorio de sus Estados miembros. En cuanto a los Estados miembros, a la frontera física se les une ahora una frontera determinada por funciones y objetivos. Como resultado, coexisten dos cuerpos políticos: el estado-nación clásico y el cuerpo político supranacional de nueva creación. La reivindicación de autoridad última en el cuerpo político funcional de la organización supranacional es el reflejo de la limitación de la autoridad de los Estados miembros individuales al resto de funciones de los respectivos cuerpos políticos nacionales.

Isenbaert utiliza así la denominación de soberanía-función para describir el concepto evolucionado de soberanía. Este esquema supone que ni el Estado ni la organización supranacional van a poder reivindicar una jurisdicción exhaustiva sobre un territorio particular y los mismos se podrán considerar independientes dentro de unos límites definidos funcionalmente. Y, al mismo tiempo, subraya que la soberanía-función sobre una determinada política no autoriza al cuerpo político concernido a una competencia absoluta o exclusiva: el mismo debe tener cuidado de no impedir el desarrollo de funciones o el logro de objetivos sobre los que la otra entidad tiene poderes soberanos. Es más, poseer una soberanía-

⁷ Las próximas reflexiones están tomadas de Isenbaert (2010, pp. 68 a 78). Este autor señala que hay diversas tesis para explicar como es posible que instancias supranacionales condicionen y limiten a los Estados. Hay quien lo explica considerando que se produce una delegación de soberanía por el Estado a la autoridad supraestatal. Sin embargo, la mera delegación debería hacer posible retirar o limitar el mandato y, en el caso de la UE, no encaja con la idea de la supremacía y el efecto directo del ordenamiento jurídico comunitario. Añadiríamos que la delegación debiera implicar control por parte del Estado sobre el ejercicio de la delegación por la autoridad supraestatal y, en la UE, tal control solo es ejercido por las propias instituciones europeas. Otra postura considera que se produce una puesta en común o escisión de soberanía, lo que no encaja con la idea propia del concepto de la existencia de una última autoridad. En ese punto, Isenbaert también acude como argumento contrario a las reglas de conflicto entre las dos potenciales autoridades soberanas, de forma que quien decidiera tal asunto sería más soberana. Esta reflexión introduce complejidad a la cuestión y no ayuda a la posición del autor referido puesto que, observando el caso de la UE, sí que el Tribunal de Justicia, institución de la UE, resuelve tales conflictos y sería «más soberano» que los Estados en las cuestiones sobre las que se atribuye competencia. Esto sin perjuicio de que habría que explicar por qué los tribunales alemanes se reservan el derecho a determinar si la UE o los Estados nacionales son los competentes sobre una determinada materia, como veremos. Una tercera tesis se aproxima a la cuestión resaltando el impacto que el ordenamiento jurídico supranacional tiene sobre los rasgos distintivos del cuerpo político sobre el cual se reclama la soberanía. La organización supranacional reclamaría autoridad de acuerdo con las funciones que cumpliera y los objetivos que persiguiese; cuando estos son nuevos se pone de manifiesto que no cabe explicar la autoridad supranacional desde la delegación de soberanía o desde su división. Se habría alterado así la demarcación de las comunidades políticas sobre la base del territorio, esto es, en términos de fronteras físicas estatales, tal y como resultó de la Paz de Westfalia. Sin embargo, se sigue viendo aquí el problema de determinar quién es la última y exclusiva autoridad.

función en un área política determinada es diferente de la calidad de tener competencia absoluta sobre dicha área. Debe tenerse en cuenta que la soberanía-función de cada cuerpo político persigue el logro de unos objetivos y ejerce las funciones que le son inherentes, lo que implica un rango amplio de medios para lograrlo, de donde resulta claramente que habrá situaciones de concurrencia de actuación de los cuerpos políticos que, en sus propios objetivos, desarrollen competencias en las mismas áreas; un caso claro es la imposición, donde la UE actúa para hacer efectivo el mercado común y los Estados actúan para proveerse de recursos financieros. La soberanía-función y la competencia serían conceptos diferentes: el primero se refiere a la última autoridad para desarrollar funciones o perseguir objetivos que son inherentes a determinadas políticas y el segundo no es algo más que ser capaz de reclamar jurídicamente la autoridad respecto de una determinada materia concreta. Esta delimitación de soberanía conlleva la cuestión acerca de la determinación del alcance de las funciones correspondientes (Isenbaert, 2010, pp. 185-186 y 192). Como veremos, esta cuestión en particular es objeto de debate en el derecho europeo como consecuencia de la aproximación a la misma por determinadas jurisdicciones nacionales, que reclaman la autoridad para determinarla. Por otra parte, insiste en subrayar la diferencia entre el sistema de pluralismo constitucional del sistema estatal federal: en este último caso existe una única Constitución de la que deriva la reivindicación de la autoridad última como instrumento del nivel federal, donde permanece la soberanía, y se puede afirmar que las competencias de los Estados federados resultan de la delegación de la federación al derivarse expresamente de la Constitución.

Las referencias doctrinales anteriores responden a la cuestión sobre el título bajo el cual las instituciones europeas toman decisiones capaces de generar obligaciones en sus destinatarios, ya sean los Estados o las personas. En el dilema inicial sobre la calificación de la actuación de la UE bajo el concepto de poder o de mera atribución ya puede anticiparse que hoy, con el TUE, choca con la mera idea de atribución el hecho de que quien la recibe no solo imponga obligaciones a sus destinatarios a través de actos considerados como legislativos sino que además lo haga mediante un ordenamiento que se autocalifica y se reconoce ampliamente como superior al propio de quien en principio le había atribuido la facultad de elaborarlo. Asimismo, no se trata de una mera encomienda de actuar en función del interés o el objeto de los Estados partícipes que han asignado la función a las instituciones comunitarias. En la actualidad de los tratados europeos es fácilmente identificable un interés y unos objetivos que son propios de la UE, distintos, aunque compatibles, con los propios de los países miembros, y cuyo desarrollo compete a sus órganos de forma independiente y sin más mandato que el derivado de los textos fundacionales. Y hoy tampoco cabe la reversión de las competencias atribuidas a los Estados más que a través de la pérdida de la condición de miembro de la UE o mediante la enmienda de los tratados, lo que requiere la unanimidad.

Podríamos razonar acerca de la existencia de una atribución implícita de soberanía puesto que solo se puede ejercer poder si este es soberano y solo desde la soberanía se puede ejercer poder. Pero la cuestión se antoja compleja de resolver puesto que surgen dudas ante

un principio tan fundamental en la organización política de la sociedad y tan vinculado con la dignidad y los derechos individuales. ¿Se evita la tensión que produce el debate sobre las identidades nacionales? Habría que volver a la puntualización ya hecha acerca de la naturaleza singular de la UE y su derecho. Y así, nuestra reflexión podría derivarse a partir de la constatación de que el derecho europeo es un derecho sui generis, como lo son también sus instituciones, lo que no es decir más que no es equiparable a otro ordenamiento jurídico –ni a otra organización internacional– ni encasillable en una particular rama o sector del derecho conocido sin que aportemos luz sobre su verdadera naturaleza. Sí que podemos extraer de aquí una primera idea: es difícil y complejo intentar extender las instituciones y categorías jurídicas tradicionales conocidas a la hora de valorarlo. En este trabajo abordaremos esta problemática a partir de aquellas características que identifican e individualizan las instituciones, las competencias y el derecho europeo para poder así concluir sobre la naturaleza de la UE.

2. Naturaleza de las instituciones de la UE

2.1. El Consejo de la UE y el Consejo Europeo

El Consejo de la UE y el Consejo Europeo están conformados por los representantes de los Estados miembros, lo que introduce una variable importante a considerar para determinar la naturaleza de la UE. Se les achaca claramente su intergubernamentalidad (Rosas y Armati, 2012, pp. 89 y 90)⁸, lo que implicaría un funcionamiento más propio de las relaciones internacionales generales. Siendo esto cierto, tampoco lo es menos que su papel es el de participar en el proceso de toma de decisiones, en el caso del Consejo Europeo sobre la base de su papel de estrategia director de la política europea; en el del Consejo de la UE, como institución investida con poderes para elaborar el derecho común propio de la UE y tomar así decisiones que son conjuntas de y para todos sus partícipes. Como veremos más adelante, la plenitud de los ordenamientos vigentes en cada Estado miembro se conforma sobre la base de la vigencia en su territorio de normas elaboradas en sede comunitaria y por instituciones comunes, aunque las mismas se configuren con representantes nacionales y la dinámica de funcionamiento esté entretejida por el carácter gubernamental de sus miembros. No debe olvidarse que comparecen ante el Parlamento Europeo, lo que permite el ejercicio de funciones de control sobre las mismas⁹, control que quedaría referido al ejer-

⁸ En las páginas 94 y siguientes se extienden sobre este aspecto y hacen un análisis sobre el cómo del ejercicio de sus funciones, en particular la legislativa, así como la designación y composición del Consejo Europeo y del Consejo de la UE y de sus presidencias.

⁹ El artículo 230 del TFUE tiene prevista la comparecencia de estas dos instituciones ante el Parlamento Europeo sin indicar expresamente el fin. El ejercicio de una función de control parece desprenderse de la lectura que hacen Rosas y Armati (2012, pp. 91).

cicio de su papel de instituciones «europeas» y en el cumplimiento de fines «europeos». A esto se añade el proceso legislativo en el que el Consejo y el Parlamento deciden de forma conjunta y en un procedimiento denominado como codecisión. Habría que añadir que la atribución con carácter de monopolio del derecho de iniciativa a la Comisión, autoridad independiente, y la base jurídica a encontrar en el tratado para que esta la adopte, viene a condicionar la inclinación que dichas instituciones pudieran tener a la representación de intereses nacionales (Rosas y Armati, 2012, pp. 97). En todo caso, se refuerza así la condición de instituciones de ámbito europeo a cuyos fines deben servir, incluyendo el papel de fuente del derecho y en la aprobación del presupuesto que da vida a los compromisos comunitarios. No debe olvidarse que el voto del Consejo de la UE es condición para la adopción de cualquier acto legislativo, ya sea por mayoría o por unanimidad, sin perjuicio del papel del Parlamento Europeo en el caso de que sea aplicable el procedimiento legislativo ordinario (Isenbaert, 2010, p. 92). En materia de política exterior y de seguridad común (PESC), son el Consejo Europeo y el Consejo quienes deciden por unanimidad, sin que puedan adoptar actos legislativos; en este caso, se entreteje el acervo común atribuyendo al Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores, vicepresidente de la Comisión, el papel de ejecutor de sus decisiones y la capacidad de propuesta, función que de nuevo permite identificar la interrelación de las instituciones europeas para definir el devenir común en las materias correspondientes¹⁰.

Para nuestro propósito ahora, desentrañar la naturaleza de la UE, debe destacarse el papel del Consejo Europeo. Formado por los jefes de Estado o de Gobierno de los Estados miembros, por su presidente y por el presidente de la Comisión, es una institución de impulsión política que no se mezcla con la actividad jurídica ordinaria del sistema de la UE puesto que no ejerce función legislativa alguna. Se califica como verdadero directorio político de la Unión que, con la crisis financiera del euro iniciada en 2010, ha tenido una deriva hacia una imprevista función de gobierno que se observa como la expresión de un poder emergente fuera de todo marco legal (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, pp. 196 y 199-201). En todo caso, y más allá de resaltar el carácter integubernamental, destaca la existencia de una institución en la UE con funciones asimilables a la de un ejecutivo que asume la tarea de dirigirla políticamente y tener la capacidad, más allá de las previsiones estrictas sobre sus atribuciones, de responder a las necesidades planteadas por su devenir cualquiera que sea el ámbito afectado. Como se recuerda, la composición de sus reuniones hacen factible encauzar la actividad «más libre» y, eventualmente, urgente, para lo que cuenta, cuando se considere necesario, de ministros nacionales, miembros de la Comisión e incluso del presidente del Parlamento Europeo o de representantes de Estados terceros (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, pp. 203 y 204). La existencia en la actualidad de un presidente del Consejo refuerza su carácter de institución europea, puesto que no tiene un mandato nacional y ejerce una función exclusiva al servicio del mismo, preparando y presidiendo sus sesiones (Isenbaert, 2010, p. 95).

¹⁰ Así está previsto en los artículos 24 y 42 del TUE.

En cuanto al Consejo de la UE, si bien en el mismo están representados los intereses nacionales y encarna el principio de representación de los Estados miembros, no es una conferencia internacional ni sus actos son acuerdos internacionales. El resultado de sus deliberaciones es armonizar los intereses particulares en el superior interés de la Unión. En fin, expresa una voluntad propia, distinta de la voluntad de cada uno de los Estados y su decisión se impone a todos ellos, cualquiera que hubiera sido el sentido de su voto, incluidos los que se hubieran opuesto. Es más, un Estado puede impugnar actos del Consejo que hubiera votado a favor (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 215). Como órgano legislativo, no tiene carácter parlamentario: la base de su legitimidad es internacional y no directamente popular. Sin embargo y como decíamos, en esta función tiene un contrapeso derivado del poder de iniciativa en cuasimonopolio de la Comisión y en la necesidad de tener el acuerdo del Parlamento Europeo, en el procedimiento legislativo ordinario y en algunos casos de procedimiento legislativo especial. Como se afirma, se configura así un sistema de pesos y contrapesos para la cuidadosa articulación del principio de equilibrio institucional (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 222)¹¹.

Estas reflexiones obligan a recordar la existencia de la Comisión Europea: no se trata de un mero secretariado sino de la institución depositaria por su carta de naturaleza del interés común, independiente de los Estados miembros. Su papel como protagonista en la iniciativa de las políticas comunes, artículo 17.2 del TUE, le atribuye un poder claro y configurador en el devenir de la UE, papel que se ve reforzado con la atribución de la posibilidad de retirar sus propuestas cuando las enmiendas que se pudieran introducir condujeran a una ilegalidad manifiesta o, sobre todo, a una distorsión seria de las mismas. Así será en la medida en que mantenga su carácter de autoridad independiente y no se deje someter a los vientos que la pudieran impulsar desde los representantes de los Estados miembros. Se afirma así su considerable influencia sobre la agenda legislativa (Rosas y Armati, 2012, p. 98).

En fin, el Consejo de la UE junto con el Parlamento Europeo se observan como las dos cámaras del órgano legislativo de la UE, que tiene sus competencias legalmente distribuidas entre ambas instituciones. Ahora bien, el juego político se diferencia respecto de lo que es habitual en los Estados miembros en que el poder de iniciativa no les corresponde sino que se reserva a la Comisión Europea, necesaria para iniciar cualquier procedimiento legislativo (Adamczyk, 2018, p. 17).

En fin, el hecho de que estas dos instituciones estén integradas por representantes nacionales es consustancial a cualquier institución política encargada de gestionar asuntos generales, en las que resulta ineludible incorporar la presencia territorial para dar voz a sus correspondientes intereses.

¹¹ Sobre los procedimientos legislativos especiales en los que es necesaria la aprobación del Parlamento Europeo, véase su página 223, nota al pie de página 6.

2.2. El Parlamento Europeo

El Parlamento Europeo, según se concluye de la lectura del artículo 14 del TUE, es esencialmente europeo y democrático: resulta de la elección directa por sufragio universal libre y secreto de los ciudadanos europeos que se configuran en un cuerpo electoral único, organizado en circunscripciones nacionales: se prevé un procedimiento uniforme de votación (art. 223.1 TFUE) y la reglamentación del estatuto de los partidos políticos a escala europea (art. 224 TFUE). Se afirma taxativamente su composición por representantes de los ciudadanos de la Unión. Se le atribuyen funciones legislativas y presupuestarias que no deben minusvalorarse puesto que es imposible que las correspondientes decisiones puedan adoptarse sin su aprobación, lo que sucede generalmente (Isenbaert, 2010, p. 97), salvo en los casos de procedimientos especiales en los que decide el Consejo. Su condición de institución democrática se refuerza al atribuirle competencias de control político, mediante interpelaciones y preguntas, la discusión del Informe General de la Comisión y la moción de censura a esta, dando transparencia y responsabilidad a todo el sistema institucional europeo¹², y la misión de nombrar al presidente de la Comisión así como aprobar el nombramiento del Colegio de comisarios (art. 17.1 TUE). Al mismo tiempo, compartir estas mismas funciones con el Consejo de la UE obliga a matizar estas afirmaciones puesto que ve condicionada su labor. Esto obliga a considerar la composición y naturaleza de esta última institución, sobre la que hemos ya valorado su ambivalencia en cuanto órgano integrado por representantes de los Estados miembros: implica el peso de un poder ejecutivo no elegido directamente por sufragio y la defensa de intereses nacionales en los correspondientes procesos decisorios. Tampoco facilita la labor de identificación del carácter democrático institucional que se prevea el ejercicio de la función legislativa a través de un procedimiento calificado como especial en el que el Parlamento no interviene con capacidad decisoria. El mismo orden de cuestiones suscita su limitado papel en asuntos exteriores y de seguridad común.

En función de sus atribuciones, en especial por su poder colegislador y el control político, se destaca que no es una simple asamblea o conferencia general propias de organizaciones internacionales, siendo difícil ubicarla en un modelo organizativo internacional tradicional. Es más, se afirma que la decisión de dotarse de una institución parlamentaria corrobora la inspiración política del proceso de integración: esta opción por un principio democrático se debe a la creencia de que la integración europea tiene que encontrar sus cimientos políticos en una unión cada vez más estrecha entre los pueblos europeos. Se resalta en su descripción su fundación en la democracia representativa y el pluralismo político (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 259).

¹² Cómo dicen A. Rosas y L. Armati, es el punto focal del control democrático de la Unión (Rosas y Armati, 2012, p. 90).

Las restricciones a la potestad legislativa derivada del principio europeo de atribución de competencia no deberían suponer un obstáculo para la consideración de su carácter democrático. Sus propias competencias implican limitaciones en el poder de los parlamentos nacionales, sin que por ello estos pierdan su propia esencia.

2.3. La Comisión Europea

Ya desde su origen, la Comisión, que en el Tratado CECA se constituye como alta autoridad, se convierte en referencia angular para la construcción de una organización distinta de los Estados que la integran con capacidad para determinar su vida y objetivos, con sujeción a la previsión de los tratados, pero diferenciada de cada uno de sus miembros. Es así independiente de los Estados y le corresponde impulsar y velar por el interés general de la UE. Vendría a asumir la dirección de sus actuaciones para la consecución de sus fines y la defensa de los intereses comunitarios. Se afirma que no se trataría de un secretariado ni de un equipo de expertos, sino de un auténtico poder político¹³, afirmación que se debe matizar en el nuevo esquema institucional en el que el Consejo Europeo tiene la dirección política general de la UE.

Está dotada de plena legitimidad democrática, puesto que en su formación debe obtener la confianza mayoritaria del Parlamento Europeo tras las elecciones europeas, de forma similar a como sucede en la elección de los gobiernos en las democracias parlamentarias (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 235). Además, su actuación queda sujeta al control parlamentario hasta el punto de estar previstas la moción de censura y las interpe-laciones; y debe presentar un informe general anual sobre su actividad que es debatido en sede parlamentaria.

Su competencia más importante es el derecho virtualmente exclusivo de iniciativa legislativa, artículo 17.2 del TUE, lo que la sitúa al frente del desarrollo de las políticas comunitarias y primer instigador del proceso de integración¹⁴. Las otras instituciones no pueden, para la mayoría de casos, legislar sin una propuesta de la Comisión. Esta atribución se ve reforzada con lo que se califica como «privilegio de la Comisión» puesto que el Consejo puede aprobar o rechazar el acto propuesto por mayoría cualificada en el procedimiento legislativo ordinario pero si quiere enmendarlo o modificarlo necesita la unanimidad, con lo que se persigue proteger el interés general que encarna la propuesta comunitaria, salvo que se recurra al Comité de Conciliación en segunda y tercera lectura del procedimiento legislativo ordinario o se trate del presupuesto anual, del marco financiero plurianual o de la prórroga del presupuesto. La Comisión puede modificar sus propuestas en todo momento

¹³ Así lo describía Martínez Martínez (1974, p. 10).

¹⁴ Así opina Isenbaert (2010, p. 91).

e incluso retirarlas, lo que le atribuye un verdadero poder de negociación con el Consejo y el Parlamento (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, pp. 240 a 242). Por otra parte, le corresponde un papel de control del cumplimiento del derecho europeo por parte de los Estados miembros que hace que se la califique como guardiana de los tratados. Sus poderes se pueden ver ampliados a través de la delegación de capacidad legislativa en su favor del Parlamento Europeo y del Consejo con el objetivo de agilizar el proceso normativo. Es finalmente una Administración con poderes de gestión, incluida la ejecución del presupuesto y la gestión de los fondos estructurales, la política agraria común y la política de pesca, entre otras, así como aplica el derecho de competencia con la consiguiente intervención sobre operaciones empresariales capaces de comprometer la adecuada concurrencia en el mercado y su buen funcionamiento.

2.4. El TJUE

La existencia de un tribunal propio de la UE, de un recurso de incumplimiento (arts. 258 y ss. TFUE), que tiene por objeto verificar si los Estados miembros cumplen con las obligaciones derivadas del derecho europeo, y la disposición de los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros como jueces del derecho de la UE implican la configuración de un sistema jurisdiccional propio. Este es obligatorio y no depende del consentimiento de los Estados miembros, lo que lo distingue de los tribunales internacionales tradicionales. El TJUE es la institución que encarna el poder judicial en la UE¹⁵.

El sistema jurisdiccional europeo engloba a los órganos jurisdiccionales nacionales, quienes deben aplicar el derecho europeo y observar la primacía y la eficacia directa que se predica de sus normas, dándole así una virtualidad práctica. Dichos órganos nacionales deben apreciar la posible incompatibilidad con el derecho europeo de la norma interna (Calderón Carrero, 2006, p. 714)¹⁶. Esto entraña una verdadera modificación del sistema constitucional de los Estados miembros en relación con la función de los jueces, tanto por su obligación de aplicar un derecho que encuentra su fuente fuera del marco jurídico constitucional nacional como por que se ven asimismo obligados, en atención a dicha primacía, a dejar inaplicadas normas nacionales que lo pudieran contravenir a pesar de mantener su validez formal¹⁷. Los órganos jurisdiccionales nacionales son los jueces ordinarios del derecho de la Unión (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 285). El proceso para que los

¹⁵ Mangas Martín y Liñán Nogueras (2016, p. 285) lo califican como tal Poder Judicial.

¹⁶ Allí mencionar como el Tribunal Supremo en España ha declarado que ostenta la competencia para anular disposiciones reglamentarias internas que resultaban contrarias al derecho comunitario, lo que abriría la posibilidad de impugnar directa e indirectamente normas reglamentarias por infracción del derecho europeo. Sentencias de 17 de junio de 2003. Se refiere a un análisis detenido de la cuestión en la obra de Pulido Quecedo (2003, pp. 17 y ss.).

¹⁷ Consultar en este sentido García Prats (2001, p. 266).

tribunales nacionales resuelvan las violaciones del derecho europeo se basa en el principio de autonomía procesal nacional. En su virtud, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular las modalidades procesales de los recursos en vía jurisdiccional que hayan de procurar la salvaguarda de los derechos que en favor de los justiciables genera el efecto directo del derecho comunitario. Dichos procesos deben cumplir con los principios de equivalencia, esto es, estas normas no pueden ser menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno, y el de eficacia, según el cual tal proceso no debe hacer virtualmente imposible o excesivamente difícil la reparación¹⁸. Este esquema de funcionamiento se facilita a través del recurso a la cuestión prejudicial, que permite a los órganos jurisdiccionales nacionales solicitar del Tribunal de Justicia la interpretación del derecho de la UE cuando este es relevante para resolver el caso, lo que al tiempo permite una aplicación uniforme del mismo en todos los Estados miembros. La cuestión es potestativa para las distintas instancias judiciales salvo para la última contra cuya decisión no quepa recurso, para quien es obligatoria (Adamczyk, 2018, p. 19). Solo se puede excluir tal cuestión prejudicial cuando resulte de aplicación la doctrina del acto claro, referida a situaciones en las que la cuestión ha sido ya resuelta mediante la interpretación del TJUE o cuando la correcta aplicación del derecho europeo sea tan obvia que no haya margen para la duda razonable¹⁹. Lo que no van a poder hacer los órganos jurisdiccionales nacionales es declarar la invalidez de los actos de las instituciones europeas, labor que queda como monopolio del TJUE²⁰. Por tanto, los tribunales nacionales tienen que actuar como tribunales europeos.

La valoración del papel del TJUE no puede hacerse sin considerar la naturaleza de la UE y de las atribuciones conferidas. Anticiparemos que esta entidad supranacional ejerce formas de poder en las áreas sobre las que se le han atribuido funciones, de forma que la labor del tribunal cuando procede a su interpretación no deja de influir sobre el alcance político de las competencias atribuidas²¹. Desde esta perspectiva, se le considera como una suerte de Tribunal Constitucional. Y aun así, no debe olvidarse que su función sigue siendo jurisdiccional y le compete aclarar el alcance jurídico de textos legales, de determinar las consecuencias del derecho en vigor.

No se puede desdeñar la labor del TJUE, que ha sido fundamental en la configuración del derecho de la UE hasta el punto de que se afirma que este es un derecho de creación jurisprudencial: como órgano encargado de velar por su aplicación e interpretación correcta, se ha revelado como el órgano que define, mediante un proceso jurisprudencial evolutivo, la

¹⁸ Véanse los asuntos C-33/76, *Rewe*, párrafo 5; asuntos acumulados C-6/90 y 9/90, *Francovich* (NSJ000703), párrafo 43. La cuestión se aborda sobre la base de esta jurisprudencia en Adamczyk (2018, p. 20).

¹⁹ Asunto C-283/81, *CILFIT*, párrafo 21.

²⁰ Véase sentencia del TJUE dictada en el asunto C-314/85, *Foto-Frost*.

²¹ Son ideas a partir de las consideraciones de Isenbaert (2010, pp. 198-199).

peculiar configuración del derecho europeo, limitando el poder del Estado en materia tanto de competencia de la UE como de competencia estatal²². En esta labor, ha sido clave su recurso a la interpretación tanto teleológica de las normas, buscando su fin y objetivo últimos, como su interpretación funcional, destinada a conseguir el efecto útil de las disposiciones europeas (García Prats, 2001, p. 288). De hecho, el tribunal actúa con una idea prefijada de ordenamiento jurídico europeo que permite sistematizarlo (García Prats, 2001, p. 291).

El TJUE y el sistema jurisdiccional que integra a las jurisdicciones nacionales ha sido también clave para garantizar la uniformidad en la aplicación del derecho europeo: el sistema de recursos establecido permite tal interpretación uniforme, el control de legalidad de las normas y actos europeos, así como determinar cualquier incompatibilidad con dicho derecho de las normas nacionales. De nuevo se habla de un doble papel de esta institución, como Tribunal Supremo y como Tribunal Constitucional (Calderón Carrero, 2006, p. 115)²³.

La jurisdicción del TJUE no es universal puesto que escapa de su competencia el control de las disposiciones en materias de PESC, salvo para controlar la delimitación de competencias de la Unión y la PESC, así como para conocer de los recursos de anulación interpuestos contra las decisiones adoptadas por el Consejo que establezcan medidas restrictivas frente a personas físicas o jurídicas (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 462). Esta limitación no afecta a la configuración del TJUE y de su sistema jurisdiccional como auténtico Poder Judicial y está más bien ligada con la nueva delimitación de atribuciones en materia de PESC reflejada en el Tratado de Lisboa, materia con un tratamiento específico con procedimientos que les son propios.

En el ejercicio del control jurisdiccional del derecho de la UE, el TJUE dispone de un número limitado de competencias que se traducen en un conjunto de recursos de los que conocen sus tres instancias. No se debe olvidar que son los jueces nacionales de los Estados miembros quienes deben llevar a cabo la mayor parte del control jurisdiccional de la interpretación y aplicación de las normas de la UE. El TJUE dispone solo de competencias de atribución que le confieren el monopolio, al menos en última instancia, de la interpretación del derecho de la UE a través de las cuestiones prejudiciales. Al mismo tiempo, tiene la competencia esencial de delimitación vertical de competencias entre las instituciones y los Estados miembros y la delimitación horizontal de poderes entre las instituciones de la UE (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, pp. 463 y 464).

²² Así lo defiende García Prats (2001, p. 260), quien se apoya para afirmarlo en el trabajo de Lecourt (1976). García Prats viene a concluir que el tribunal ha llevado a cabo una acción positiva y activa en la construcción del derecho comunitario, especialmente evidente cuando las instituciones primarias creadoras del derecho paralizaron sus deberes o no los atendieron, asumiendo una función sustitutiva de aquellas otras instituciones comunitarias. Acción positiva que se le reclamaba ya por los propios redactores del tratado, al configurar al tribunal como institución de cierre y definidora de aquellos conceptos necesitados de precisión y desarrollo. Véase página 290 de su trabajo.

²³ Cita a Louis (1983, pp. 10 y ss.). Adamczyk (2018, p. 17).

2.5. El Banco Central Europeo y el Sistema Europeo de Bancos Centrales

El Banco Central Europeo (BCE) tiene personalidad jurídica propia, capacidad de obrar y autonomía financiera puesto que tiene un presupuesto propio y recursos independientes de los de la UE, dada su misión y atribuciones en la dirección de la política monetaria y el control de la masa monetaria en circulación. Aparece inmerso en un conjunto institucional más amplio, el Sistema Europeo de Bancos Centrales (SEBC), respondiendo a la necesidad de aprovechar la experiencia y el entramado orgánico de los bancos centrales nacionales en el sistema monetario de la UE (Mangas Martín y Liñán Noguerras, 2016, pp. 328 y 329). El SEBC carece de personalidad jurídica; es la fórmula escogida para la buena gobernanza del euro en el que el BCE ocupa la cúspide de la estructura institucional dado que los bancos centrales nacionales deben ajustarse a las orientaciones e instrucciones del BCE. De esta forma, se establece la plena independencia de todas estas instituciones, en particular la de los bancos centrales nacionales respecto de sus Gobiernos.

El tratado reserva en exclusiva la política monetaria al SEBC, en el que se integran el BCE y los bancos centrales nacionales de los Estados miembros cuya moneda es el euro. Destaca por su trascendencia que la primera frase del artículo 127.1, el primero del capítulo relativo a la política monetaria, establezca como fin principal mantener la estabilidad de los precios. De forma accesorio se contempla «apoyar» las políticas económicas generales de la UE con el fin de contribuir a la realización de los objetivos fijados en el artículo 3 del tratado.

Las funciones básicas que se atribuyen al SEBC son la definición y ejecución de la política monetaria de la Unión (art. 127.2), lo que implica determinar el tipo de interés oficial del euro, así como controlar la masa monetaria en circulación, de donde resulta la atribución en exclusiva al BCE del derecho de autorizar la emisión de billetes de banco en euros (art. 128.1) así como la aprobación del volumen de emisión de moneda metálica en euros que soliciten hacer los Estados miembros. Esto implica la posibilidad de que el SEBC opere en los mercados financieros comprando y vendiendo directamente y realice operaciones con entidades de crédito (Protocolo n.º 4, art. 18), así como la asignación al BCE del poder de exigir a las entidades de crédito establecidas en los Estados miembros que mantengan unas reservas mínimas en las cuentas en el BCE y en los bancos centrales nacionales en atención a los objetivos de política monetaria (Protocolo n.º 4, art. 19); en este contexto, el Consejo de Gobierno del BCE puede decidir el uso de otros métodos operativos de control monetario que considere adecuados (Protocolo n.º 4, art. 20). Para el desarrollo de esta función, así como para el resto, se atribuye al BCE, asistido por los bancos centrales nacionales, la función de recopilar la información estadística necesaria (Protocolo n.º 4, art. 5).

La segunda de sus principales atribuciones se refiere a la realización de operaciones de divisas (art. 127.2). El Consejo es competente para celebrar acuerdos formales relativos a un sistema de tipos de cambio para el euro en relación con monedas de terceros países.

Para ello, debe seguir una recomendación de la Comisión y consultar al BCE; es también el Consejo el competente para adoptar, ajustar o abandonar los tipos centrales del euro en el sistema de tipos de cambio, bien por recomendación del BCE o de la Comisión, con consulta al BCE, con el fin de lograr un consenso compatible con el objetivo de la estabilidad de precios (art. 219). El BCE comparte con los bancos centrales nacionales la posibilidad de adquirir y vender al contado y a plazo todo tipo de activos en moneda extranjera, lo que incluye los valores y demás activos en la moneda de cualquier país o en unidades de cuenta y cualquiera que sea la forma en que se posean (Protocolo n.º 4, art. 23). Esta labor se complementa con la de poseer y gestionar las reservas oficiales de divisas de los Estados miembros (art. 127.2 TFUE, Protocolo n.º 4, art. 30.1).

Como última misión esencial, corresponde al SEBC promover el buen funcionamiento del sistema de pagos (art. 127.2), labor que alcanzaría a garantizar sistemas de compensación y liquidación eficientes y solventes (Protocolo n.º 4, art. 22).

Más recientemente y como resultado de la crisis financiera, desde noviembre de 2014, el BCE ha asumido directamente la supervisión prudencial de las entidades de crédito de dimensiones sistémicas en los Estados miembros participantes en el Mecanismo Único de Supervisión. Las autoridades nacionales competentes en materia de supervisión prudencial deben desarrollar sus competencias de control sobre el resto de las entidades de crédito de acuerdo con la normativa o instrucciones generales que emita el BCE.

En el desarrollo de sus funciones, el BCE cuenta con un importante poder normativo que le permite emitir reglamentos así como orientaciones e instrucciones²⁴.

El funcionamiento del SEBC gira en torno a la figura central del BCE, que desempeña sus labores a través de su Consejo de Gobierno y su Comité Ejecutivo. El Consejo de Gobierno está integrado por los miembros del Comité Ejecutivo y los gobernadores de los bancos centrales de los Estados miembros cuya moneda es el euro; a él le compete la orientación y las decisiones necesarias para garantizar el cumplimiento de las funciones asignadas al SEBC y formular la política monetaria (Protocolo n.º 4, art. 12). Al Comité Ejecutivo, integrado por el presidente, el vicepresidente y cuatro miembros nombrados por el Consejo Europeo, le corresponde la gestión ordinaria del BCE y la puesta en práctica de la política monetaria de acuerdo con las orientaciones y decisiones del Consejo de Gobierno (Protocolo n.º 4, arts. 11 y 12).

Es sintomático que la referencia a la independencia con la que deben actuar el BCE y los bancos centrales nacionales se reproduzca tanto en el artículo 130 del tratado como en el artículo 7 del Protocolo n.º 4 sobre los Estatutos del SEBC y del BCE. De acuerdo con

²⁴ Para mayor detalle acerca de esta competencia, véase Mangas Martín y Liñán Nogueras (2016, pp. 340 y 341).

estas previsiones, ni estas instituciones ni ninguno de los miembros de sus órganos rectores podrán solicitar o aceptar instrucciones de las instituciones, órganos u organismos de la Unión, ni de los Gobiernos de los Estados miembros ni de ningún otro órgano. Al mismo tiempo, se recoge el compromiso de las instituciones, órganos u organismos de la Unión, así como de los Gobiernos de los Estados miembros de respetar este principio y de no tratar de influir en aquellos cuando ejercen sus funciones.

2.6. El Tribunal de Cuentas

El Tribunal de Cuentas, calificado como conciencia financiera de la Unión (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 318), responde a la necesidad de contar con un control financiero en la ejecución del presupuesto que articule los principios democráticos de transparencia y responsabilidad.

Se trata de una institución de naturaleza administrativa y no judicial que ejerce funciones de control externo de las cuentas y de consulta con plena independencia en el interés general de la Unión. Fiscaliza la utilización de los recursos presupuestarios de la UE y de sus organismos. Su función primordial es ejercer el control sobre las cuentas de la totalidad de los ingresos y de los gastos. Se trata así de un auditor externo de la UE que debe contribuir a mejorar la gestión financiera: evalúa la obtención y la utilización de los fondos de la Unión, comprueba que las operaciones financieras se han contabilizado y presentado con corrección, se han ejecutado legal y regularmente y se han gestionado de manera que se asegure la economía, la eficiencia y la eficacia (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 319).

Su función engloba un control de legalidad en el que se examina si las operaciones respetan las normas presupuestarias de los tratados, el reglamento financiero y los actos jurídicos relevantes. Es además un control *a posteriori* que se efectúa en el estadio final del proceso presupuestario cuando el ejercicio ya está cerrado.

2.7. Naturaleza del entramado institucional

Las instituciones europeas se configuran y reciben las atribuciones necesarias para servir a los fines para los que se constituye la UE. Dada su ambición y su capacidad para afectar los intereses generales, los derechos de los particulares y el bienestar de sus sociedades, vienen a compartir los poderes conferidos a los Estados miembros en sus propias Constituciones nacionales, de forma que los mismos se sigan ejerciendo bajo las necesarias garantías democráticas. De aquí deriva una dualidad improrrogable y necesaria: la necesidad de organizarse en un contexto de división democrática de poderes y la atribución de la necesaria independencia para servir al objetivo comunitario que debe configurarse como común, diferente al de cada Estado miembro en particular.

Así, es posible identificar el ejercicio de poder legislativo, de poder ejecutivo y de poder judicial. El Consejo de la UE y el Parlamento Europeo son los encargados de legislar de forma conjunta salvo en los casos de procedimientos legislativos especiales en los que la potestad recae en exclusiva en favor del primero. La arquitectura de los tratados en este ámbito aspira a dotar de legitimidad democrática al proceso y se podría hablar de una doble representatividad en este sentido: de carácter territorial a través del Consejo y de carácter popular a través del Parlamento. Esta aspiración quiebra cuando decae el papel del segundo. El poder ejecutivo recae en el Consejo Europeo, correspondiendo a la Comisión una función híbrida entre gobierno, fundamentalmente por recibir el poder de iniciativa, y administración, actuando con independencia de intereses nacionales y al servicio del interés de la UE, identificando en qué consiste este y gestionando los programas en que se articula; finalmente, trabaja en garantía del cumplimiento de la normativa comunitaria a través de la puesta en marcha de los procedimientos de infracción y como guardiana de los tratados. Finalmente, no cabe duda del carácter de poder judicial del TJUE y del sistema jurisdiccional europeo, claramente marcado por el principio de independencia, no solo respecto del resto de instituciones europeas sino también de los Estados miembros, y por el principio de jerarquía respecto de los órganos jurisdiccionales nacionales, quienes deben acatar la jurisprudencia europea y solicitar su superior guía a través de la cuestión prejudicial. Finalmente, el Tribunal de Cuentas completa el sistema de garantías de la buena gestión de la UE.

Con todo, se plantean serias dudas en cuanto a la posibilidad, sobre estas bases, de considerar al sistema institucional europeo como una democracia parlamentaria, dada la preponderancia del Consejo y de sus funciones en relación con las atribuciones que tiene el Parlamento Europeo, así como a ciertos déficits en la dependencia de la Comisión respecto del ejercicio de sus funciones ejecutivas y de propuesta (Rosas y Armati, 2012, p. 93).

Al mismo tiempo, se garantiza la necesaria independencia de estas instituciones para poder servir al interés europeo en un proceso que se inicia con la determinación de los objetivos comunes, su implementación a través de la adopción del derecho necesario y su defensa jurisdiccional. Debería añadirse a las condiciones de independencia referidas la propia del BCE en su función económica fundamental de regir los destinos de la moneda común y en el ejercicio de un poder legislativo y ejecutivo al servicio de la estabilidad del euro y de la buena marcha de las economías integradas en la zona monetaria común. En este caso, la independencia no responde a un principio democrático sino a la mayor garantía de eficiencia en la gestión económica del euro, libre de dirigismos políticos perturbadores.

En fin, más allá del acto fundacional que las crea, del derecho que les sirve de instrumento y de las competencias que las configura, las instituciones europeas tienen vida y esencia propia y dan vida y esencia al proyecto europeo, y lo hacen excediendo la condición de sus partícipes, al alcanzar un sentido que les es propio.

3. Naturaleza de las atribuciones de la UE

3.1. Los objetivos generales de la UE

El artículo 3 del TUE enuncia unos objetivos generales propios de la UE y se refiere a su finalidad de promover la paz, sus valores y el bienestar de sus pueblos, a la intención de obrar en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico. Sigue dicho precepto mencionando que la Unión combatirá la exclusión social y la discriminación y fomentará la justicia y la protección sociales, la igualdad entre mujeres y hombres, la solidaridad entre las generaciones y la protección de los derechos del niño. Finalmente, podemos referirnos a su compromiso de fomentar la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los Estados miembros.

El compromiso con tan altos fines debe entenderse en el contexto del pacto político-social en que se funda y que supone la expresión del compromiso alrededor de los valores que la inspiran, que, sumariamente, son los del reconocimiento y protección de la dignidad humana, la libertad, la democracia, la igualdad, el Estado de Derecho y el respeto a los derechos humanos. Así, es posible el proceso de construcción de una comunidad política entre los pueblos europeos, haciendo comunes sus más esenciales aspiraciones.

Es necesario comprender bien el sentido de la proclamación en el tratado de estos fines generales como expresión de la asunción de una responsabilidad en la construcción del espacio público a partir del reconocimiento de estos valores cuando, como veremos, la capacidad de intervención de las instituciones europeas está constreñida por el principio de atribución de competencias. Se explica en el alcance real de las funciones asumidas por la UE y su capacidad para influir en el bienestar general y en las situaciones económicas y jurídicas de los particulares. Su actuación debe así estar guiada por los valores compartidos. No podría concebirse la institución de la UE sino mediante la expresión de un deber general en torno al logro de las aspiraciones más elementales de las sociedades políticas que se integran.

Se afirma que el tratado no provee un núcleo de soberanía que los Estado miembros pudieran invocar contra la Unión²⁵, lo que nos lleva a plantear la cuestión recíproca, esto es, si tal principio limita la capacidad de la UE para actuar fuera de las parcelas atribuidas y si pudiera actuar para satisfacer intereses generales, teniendo en cuenta las proclamaciones generales antes referidas. En principio, el TUE es taxativo en sus artículos 4.1 y 5.2,

²⁵ Lenaers (1990, p. 220), citado por Rosas y Armatí (2012, p. 20).

de donde resulta que las competencias no atribuidas a la UE son retenidas por los Estados miembros²⁶; la UE debe respetar las identidades nacionales y las funciones estatales esenciales de sus Estados miembros. Y también es muy conciso al proclamar el principio de proporcionalidad y establecer que el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los tratados (art. 5.4 TUE). Por otro lado, el principio de cooperación leal supone que los Estados miembros ven impuestos límites a sus acciones ya que no pueden adoptar medidas que puedan comprometer el logro de los fines comunes, o como refiere literalmente el artículo 4.3 del TUE, las misiones derivadas del tratado, sin que la mención sea expresamente a las competencias atribuidas a la UE.

Estas referencias no se pueden cerrar sin analizar las previsiones de los artículos 114 y 352 del TFUE, en cuanto que pudieran ser considerados como preceptos que reconfiguraran la UE para convertirla en una entidad con capacidad para redefinir sus aspiraciones de atender intereses generales y atribuirse capacidades de actuación globales. Se trata de preceptos que habilitan actuaciones de la UE ante la falta de una previsión expresa. Sin embargo, no parece que pudiera ser así. El artículo 114 queda claramente circunscrito al objetivo del establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. Por tanto, tiene un marcado fin, de forma que esta cláusula vendría a cerrar el capítulo de atribuciones previstas para este ámbito con el objeto de ofrecer una herramienta a utilizar cuando se entendiera que se pudiera haber producido un olvido que debiera subsanarse. Es más, se excluye el ámbito fiscal de las materias a las que se pudiera extender la acción de la UE en materia de mercado interior.

En cuanto al artículo 352, si bien se refiere a situaciones en que se plantee la necesidad de una acción de la UE sin que se hayan previsto poderes de actuación, enseguida se detectan parámetros que la circunscriben²⁷. En primer lugar, sirve al logro de uno de los objetivos que deben haberse identificado en los tratados y ampara actuaciones en el ámbito de las políticas definidas en los mismos. Por tanto, estos instrumentos jurídicos delimitan ya los márgenes en que se puede utilizar esta forma de iniciativa: dentro de los objetivos pactados. No puede concluirse así la existencia de un poder para identificar y servir fines generales. Tampoco alcanza la previsión a cualquier política: las declaraciones 41 y 42 anejas al Tratado de Lisboa precisan que debe tratarse de alguno de los objetivos indicados en el

²⁶ Mangas Martín y Liñán Nogueras (2016, p. 74) nos recuerdan que esta es la proclamación del principio de presunción de competencia del Estado, que es una cláusula residual general a favor de la competencia estatal.

²⁷ Véase Mangas Martín y Liñán Nogueras (2016, pp. 79 a 81), donde estudian con detalle el alcance de esta cláusula y desgranar las condiciones para su utilización y sus límites: primero, solo se puede utilizar para alcanzar un objetivo de la UE; segundo, la acción de la UE debe ser necesaria, sobre la base de consideraciones jurídicas pero también se trata de una cuestión de hecho; tercero, el tratado no ha debido prever los poderes de acción necesarios al respecto; y cuarto, tratándose de un ámbito de competencia compartida, debe estar subordinada al respeto del principio de subsidiariedad.

artículo 3, párrafos 2, 3 y 5 del TUE, entre los que no figura la unión económica y monetaria. Pero, sobre todo, afirman que este precepto debe interpretarse bajo la premisa del principio de atribución, sin que pueda «servir de base para ampliar el ámbito de las competencias de la Unión más allá del marco general que establecen las disposiciones de los tratados en su conjunto, en particular aquellas por la que se definen las funciones y acciones de la Unión». En fin, esta previsión no puede invocarse para ampliar el poder de la UE más allá del marco general creado por las disposiciones de los tratados y no puede ser utilizada como fundamento para medidas cuyos efectos supusieran, en sustancia, una enmienda de los tratados sin seguir los procedimientos expresamente previstos para ello²⁸. El propio TJUE afirmó que esta previsión, en su formulación en el TCE, artículo 235 entonces, no podía ser utilizada como base para la adopción de previsiones cuyo efecto fuera, en sustancia, enmendar el tratado sin seguir los procesos previstos para tal fin²⁹.

En suma, estas disposiciones vendrían a cerrar posibles omisiones a las previsiones del tratado y refuerzan así un esquema de asignación de competencias basado en el principio de atribución.

3.2. Fundamento último de la ostentación de competencias por la UE

La doctrina internacionalista encuentra en el principio de atribución de competencias la razón básica para considerar a la UE como organización internacional, incluso cuando enseguida la califican de sui géneris. Afirman que la UE no tiene competencias propias u originarias, sino que derivan de la transferencia hecha por los Estados miembros, ya que se trata de competencias originariamente internas. Esta descripción deja por resolver cómo se reconoce en los tratados una competencia de armonización, que no puede resultar de las capacidades propias de los Estados miembros, puesto que estos no la tienen. Esto se explica en que los Estados pueden crear competencias y derechos nuevos a favor de la UE. Pero como conclusión general, se señala que la UE no puede ejercer competencias que no le hayan sido atribuidas expresa y concretamente en los tratados por los Estados miembros. En fin, ningún tratado europeo ha sido un acto constituyente de un poder político originario³⁰.

²⁸ Véase Rosas y Armati (2012, pp. 26 a 28). J. V. Louis afirmaba que «las Instituciones Europeas no disponen de un poder general para adoptar los actos necesarios para realizar los objetivos de los tratados y solo pueden ejercer este poder en el caso de que estos lo hayan así previsto». (Louis, 1983, p. 47). Esta afirmación parece mantener su vigencia puesto que estas previsiones vienen a cerrar posibles omisiones viniendo a reforzar el principio de atribución de competencias.

²⁹ Dictamen del TJUE de 28 de marzo de 1996, sobre el Acceso de la Comunidad al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, E.C.R., 1996, p. I-01759.

³⁰ Estas son las reflexiones recogidas por Mangas Martín y Liñán Noguerras (2016, p. 71).

Sin embargo, esta aproximación a la UE no explica, entendemos, elementos claves de su existencia y, en particular, en cuanto a sus más importantes logros económicos, la unión aduanera, el mercado interior y la zona monetaria única.

La unión aduanera, una configuración jurídico-política y económica, competencia exclusiva de la UE, solo surge de un único acto en el que participan todos los Estados miembros, no de puesta en común de sus propias atribuciones, sino de constitución por su confluencia de un marco nuevo de donde resulta la eliminación de todas las aduanas de los Estados miembros. Es decir, Alemania como Estado miembro participa en la decisión por la cual se elimina la aduana existente entre Francia e Italia, acto para el que no tenía no solo competencia, sino ni siquiera capacidad. El hecho resulta aún más claro cuando se produce la adhesión de un nuevo Estado miembro. Cuando en 1986 España entra a formar parte de la CEE, se firma un tratado con quienes son Estados miembros por el cual nuestro país entra a formar parte de un espacio aduanero común que no resulta de sus propias atribuciones, que ni tenía. La unión aduanera surge de un acuerdo común pero no de una puesta en común de atribuciones que no se tienen. Porque no se trata de que cada país acuerde bilateralmente con otros con los que tiene aduana su supresión, sino que un mismo acto se toma la decisión de hacer nacer, de originar, una unión de estas características. Esta unión determina su propia arquitectura sobre la base de principios económicos articulados en normas jurídicas recogidas en los tratados. Son los artículos 28 a 37 de los capítulos 1 a 3, títulos II y III, artículos 110 y siguientes, y de los incluidos en el capítulo 2 del título VII, *Normas Comunes sobre Competencia, Fiscalidad y Aproximación de las Legislaciones*. Esta estructura es claramente común y no surge de las atribuciones nacionales. Cuando el artículo 31 recoge la previsión de la adopción de un arancel aduanero común está estableciendo que un Estado miembro vote en el Consejo cómo aplicar un derecho de aduana en otro Estado miembro diferente en las relaciones de este con países terceros. Tal competencia no se tenía a nivel interno y solo surge de la constitución de la comunidad. Aquí estamos en presencia de la creación *ex novo* de una institución jurídico-política y económica que no existía antes ni podía existir y que solo surge por la decisión del acuerdo en los tratados. Formalmente, no ha habido un proceso constituyente pero materialmente este ha sido el resultado. Si hubiera alguna duda, podríamos también referirnos al artículo 34 cuando establece la prohibición de restricciones cuantitativas a la importación o las medidas de efecto equivalente. Ningún país se prohíbe asimismo –nadie puede autoprohibirse lo que podría revertir– ni los demás pueden prohibirle tales medidas. Tal atribución no corresponde a ningún Estado y solo surge de la creación de este espacio económico.

De la misma forma se explica el surgimiento del mercado interior: la integración de los distintos mercados nacionales en uno solo no es consecuencia del ejercicio de las atribuciones nacionales, que los Estados miembros no tienen. En un mismo acto, el mercado belga se integra con el mercado sueco en una decisión en la que participa el Estado austríaco. Ningún Estado tiene tal atribución por sí mismo. Es una atribución que surge en el correspondiente acto constitutivo. El mercado interior también tiene su propia arquitectura basada en los pilares del principio de no discriminación y en la consagración de las libertades de circulación. Arquitectura propia y exclusiva de la UE que ningún Estado tenía puesto que Eslovenia no

podía determinar que Italia no discriminara a las empresas eslovacas. Hasta tal punto es así que el tratado tiene que prever el correspondiente desarrollo legislativo europeo y propio a través de la armonización, potestad que hasta la doctrina internacionalista basada en el principio de atribución tiene que reconocer como competencia creada por los Estados. Ahora bien, debemos precisar esta última apreciación porque los Estados no son quienes crean estas competencias puesto que por sí solos no las pueden crear. Surgen de su acuerdo vertido en el tratado, verdadero creador de las correspondientes atribuciones. Y hasta tanto es así que el TFUE reconoce y atribuye derechos subjetivos nuevos a los ciudadanos y a las entidades derivados de la proclamación del principio de no discriminación y las libertades de circulación.

Otro tanto cabe decir sobre la unión monetaria: resultaría inaceptable de otro modo que Malta determinara qué moneda deba circular en Alemania, cuál debiera ser su tipo de interés o el cuánto de su masa monetaria en circulación. En este caso, las previsiones de los tratados sobre la arquitectura correspondiente no fueron suficientes tal y como puso de manifiesto la crisis de 2007 a 2012. De hecho, los Estados miembros no tenían la capacidad en el ejercicio de sus competencias retenidas para hacer frente a las dificultades surgidas y la respuesta fue reforzar la estructura de la moneda única a través de la configuración de la unión bancaria³¹. En el debate actual se habla de la necesidad de una unión fiscal, de nuevo ante la insuficiencia de las competencias estatales y su mera coordinación en el Consejo. Esto es, la unión monetaria necesitaba completar su articulación porque los Estados miembros no tenían la capacidad para resolver los problemas y no tenían competencias con el contenido requerido por los problemas planteados, ni siquiera a través de su cooperación o la puesta en común. Tales competencias solo podían surgir *ex novo* en un acuerdo europeo.

No se trata solo de que haya competencias que surgen de los tratados y que los Estados no puedan transferir por el sencillo hecho de que no las tenían ni podían tenerlas, sino que las mismas tienen tal alcance que condicionan y limitan directa e indirectamente poderes estatales en principio no atribuidos. Esto es, no cabe interpretar el principio general de atribución de competencias como capaz de conducir a un resultado de compartimentos estancos en los que la UE, de una parte, y los sus Estados miembros, de otra, desarrollen las funciones que la primera recibe y los segundos mantienen. De forma directa y como es ya consagrado en el campo tributario, los principios rectores del mercado interior limitan

³¹ La unión bancaria la conforman principalmente dos pilares, el Mecanismo Único de Supervisión y el Mecanismo Único de Resolución, sobre la base de un *single rulebook* (código normativo único), es decir, una regulación financiera común. La regulación del Mecanismo Único de Supervisión se encuentra en el Reglamento (UE) n.º 1024/2013 del Consejo, de 15 de octubre de 2013, que encomienda al BCE tareas específicas respecto de políticas relacionadas con la supervisión prudencial de las entidades de crédito. El Mecanismo Único de Resolución está regulado en el Reglamento (UE) n.º 806/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de julio de 2014, por el que se establecen normas uniformes y un procedimiento uniforme para la resolución de entidades de crédito y de determinadas empresas de servicios de inversión en el marco de un Mecanismo Único de Resolución y un Fondo Único de Resolución y se modifica el Reglamento (UE) n.º 1093/2010.

y condicionan la potestad tributaria reservada a los Estados miembros. Es ya un clásico en la jurisprudencia del TJUE la conclusión de que, si bien la tributación directa cae bajo la competencia de los Estados miembros, sin embargo deben ejercerla de acuerdo con el derecho europeo³². De forma indirecta, el ejercicio de la libre circulación de trabajadores ha condicionado las políticas sociales de los Estados miembros puesto que se producían movimientos migratorios en búsqueda de aquellos beneficios estatales más interesantes hasta el punto de que la adhesión de Bulgaria y Rumanía llevó aparejado un periodo transitorio de dos años para el disfrute pleno de esta libertad como medida precautoria³³. En cuanto a los efectos indirectos de la unión monetaria y de las decisiones políticas correspondientes en las decisiones económicas y presupuestarias de los Estados miembros, no hace falta detenerse para poder afirmar que son cualitativa y cuantitativamente extensas.

En fin, deberíamos cerrar estas reflexiones recordando que los poderes, competencias o atribuciones por la UE, tanto si son *ex novo* por surgir de la confluencia de poderes estatales en la celebración de los tratados como si derivan de la cesión o atribución realizada por los Estados miembros a través del tratado, solo pueden resultar a partir de las condiciones en que estos últimos podían ostentar poder, esto es, de acuerdo con sus normas fundamentales. Cuando surgen de la puesta en común a través de un proceso que es materialmente, no formalmente, constituyente, regirán las mismas limitaciones, es decir, lo que los Estados pueden hacer en común queda también bajo los límites y condiciones impuestas por sus Constituciones. Y aunque no es posible afirmar que corresponda a la UE ser depositaria de la gestión de los intereses generales de los ciudadanos europeos a través de competencias asimismo generales, no cabe duda de que en el ejercicio legal y legítimo de sus atribuciones condiciona de forma inexorable y extensa el ejercicio nacional de las mismas. Es así como recordamos la afirmación de que se produce la quiebra de la concepción indivisible de la soberanía³⁴. En fin, la concepción que se acaba de describir sobre la existencia de poderes originarios en los tratados resulta de una generación por puesta en común de las capacidades nacionales, eso sí, cuando se ejercen en el marco de la UE.

3.3. El principio de atribución de competencias. Tipos de competencias

Recordamos que la UE solo puede actuar, y debe hacerlo, en los ámbitos para los que ha recibido competencia para actuar: el principio de atribución se proclama en el artículo 5

³² Las sentencias con esta dicción son ya innumerables, pero se pueden citar los asuntos C-80/94 (NFJ066695), C-107/94 (NFJ004369), C-264/96 (NFJ006465), C-307/97 (NFJ008298), C-391/97 (NFJ008297), C-250/95 (NSJ000778) o C-123/11 (NFJ049866).

³³ Véanse los anexos VI y VII del Tratado de adhesión, publicado en el DOCE L 157, de 21 de junio de 2005.

³⁴ En la doctrina tributaria, véase el trabajo de García Prats (2001, p. 258), quien se refiere a relevantes trabajos doctrinales en el mismo ámbito de reflexiones.

del TUE. Su actividad solo cabe dentro de los límites de las atribuciones conferidas por los tratados y para lograr los objetivos que se le asignan (Wägenbaur, 1973, p. 40).

Se trata³⁵ de competencias expresas y limitadas, en el sentido de que solo se pueden ejercer las atribuidas y las instituciones europeas no pueden adoptar actos jurídicos fuera de las previsiones de los tratados, lo que obliga a justificar cada acción mediante su motivación y la precisión de la base jurídica prevista. Son además competencias específicas, en cuanto habilitaciones para hacer algo concreto, y no sectores o materias completas: se prevé atribución para hacer algo preciso, con unos determinados objetivos, en un ámbito específico, por una determinada institución, mediante un determinado procedimiento, con una serie de condiciones y de límites. La competencia europea es además irreversible, conllevando necesariamente la desposesión de los poderes de los Estados miembros en estos ámbitos, esto es, una limitación definitiva de derechos soberanos; ahora bien, es el ejercicio efectivo de la competencia lo que produce la correlativa desposesión de la competencia estatal. La doctrina internacionalista también insiste en que se trata de competencias funcionales: lo importante es que la función y la competencia o poder que se le otorga está limitado por aquella, al contrario del poder estatal, que es general y responde a unos fines generales, abstractos, es decir, una finalidad integral. Ahora bien, esta última condición colisiona con la actuación del Consejo Europeo como institución que encarna la más alta dirección política de la UE, que no se ve limitado en su actuación sino por las necesidades a las que Europa debe hacer frente y que no encuentran respuesta adecuada a través de la actuación aislada de sus miembros o mediante la coordinación entre ellos. Como han puesto de manifiesto las sucesivas crisis, tanto la financiera relativa a la deuda de Estados miembros participantes en el euro como la migratoria, la capacidad de actuación de la UE no parece explicarse bien a través de la consideración de sus competencias como meramente funcionales.

Habría que añadir que la transferencia de competencias no es una mera delegación que pueda revertir ni quede sometida al control de los poderes estatales que la transfirieron. Los Estados solo puede recuperar tales atribuciones a través del abandono de la Unión. Por otra parte, ni los gobiernos estatales que negociaron los tratados ni los jefes de Estado que firmaron los tratados tienen competencia para verificar el ejercicio de las atribuciones conferidas. El Parlamento Europeo sí tiene capacidad de control sobre la Comisión y sobre el Consejo, pero debe entenderse como el correspondiente ejercicio democrático de verificación sobre los ejecutivos en representación del pueblo que lo elige.

El TFUE –Tratado de Lisboa– introduce por primera vez un catálogo explícito de competencias de la UE que pueden ser exclusivas, compartidas o complementarias. En las atri-

³⁵ Las características atribuidas aquí a las competencias de la Unión son recogidas a partir de la propuesta que se encuentra en la obra de Mangas Martín y Liñán Nogueras (2016, pp. 72 a 74).

buciones exclusivas, enumeradas como tales, solo la Unión puede legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes mientras que los Estados miembros solo pueden actuar cuando la UE les habilite para ello o como agentes de aplicación del derecho de la Unión. La UE tiene obligación jurídica de ejercer con plenitud la competencia y en la medida en que no la ejerzan las Administraciones nacionales no están excluidas de intervenir. El TFUE incluye una lista cerrada de competencias exclusivas en su artículo 3 (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 76).

En la mayoría de casos, la competencia de la UE no es exclusiva: así resulta de la atribución de acción a la UE o por calificarse así en la previsión del tratado, que reconoce capacidad a los Estados para articular sus intereses públicos en el marco europeo. En fin, la UE y sus Estados miembros son titulares de la competencia y concurren en su ejercicio: todos tienen potestad para legislar y adoptar actos jurídicos vinculantes, pero los Estados la ejercen únicamente si la Unión no ha ejercido la suya o ha decidido dejar de ejercerla y solo en la medida en que no lo haya hecho. En realidad, esta concurrencia se resuelve en favor de la UE, ya que cuando esta actúa desplaza la competencia nacional y «ocupa el terreno» de forma que priva en lo regulado de la competencia a los Estados miembros. Ahora bien, la capacidad de intervención comunitaria se rige por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad lo que conlleva que la UE deba justificar que su acción es necesaria, más eficaz y responde a un problema supranacional. En cuanto a su enumeración, el TFUE, artículo 4, se limita a considerar como tales a las competencias que no son exclusivas ni de apoyo o coordinación (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, pp. 77 y 78).

Finalmente, la competencia europea es complementaria a la propia de los Estados miembros y tiene por objeto no armonizar sino apoyar la acción de estos últimos; incluso en estos casos, se puntualiza que la retención primaria de la competencia en los Estados miembros no les exonera de la obligación de no actuar en contradicción con el derecho de la UE de acuerdo con el principio de cooperación leal (Amttenbrink y Raulus, 2010, p. 14).

En todos estos casos, el nivel real de los poderes retenidos por los Estados miembros no depende solo del alcance de la atribución comunitaria sino también de los procedimientos aplicables para la adopción de las correspondientes medidas legislativas por parte de la Unión. Volveremos sobre esta cuestión.

En ocasiones, la enunciación de objetivos a cargo de la UE se produce en términos políticos vagos más que en términos específicos de acciones en un área política dada y con la consiguiente atribución de poderes. Así sucede en relación con el objetivo de integración económica, promover el funcionamiento efectivo de un mercado interior, con la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Se abre la posibilidad de conflictos para determinar el alcance de los poderes y la acción de la UE y como consecuencia de la tendencia a que las instituciones europeas y los Estados miembros interpreten a su favor disposiciones ambiguas (Jansen, 2011, p. 235).

¿Quién controla el ejercicio de competencias de acuerdo con lo previsto en el tratado? La cuestión la puso sobre la mesa el Tribunal Constitucional alemán, quien reclamó la capacidad de controlar que la Comunidad no transgrediera los poderes expresamente conferidos por los Estados miembros en los tratados y no violara los derechos constitucionales básicos de los habitantes alemanes, reclamación que tenía como preocupación básica el alcance de la cláusula general de competencia prevista en el artículo 352 del TFUE, al que ya nos referimos, pero que implicaba un planteamiento general sobre el examen de la adecuación de la acción comunitaria a las atribuciones conferidas³⁶. Sin embargo, ya vimos al referirnos al TJUE que este tenía competencia como última instancia para interpretar los tratados, tal y como resulta del artículo 267 del TFUE, lo que abarcaría la delimitación competencial, y le corresponde así decidir sobre el cómo del ejercicio de sus atribuciones³⁷. Cualquier otra solución minaría la uniformidad del derecho europeo e impediría la realización de la UE, que quedaría a merced de lo que cada autoridad jurisdiccional nacional decidiera. Bien entendido que esto implica que las instituciones de la UE y su ordenamiento jurídico solo se podrían entender bajo la máxima de que su existencia y sus atribuciones arrancan de la necesidad de respetar las normas fundamentales de los Estados miembros, de la que traen su suerte.

3.4. Los condicionamientos procedimentales de las competencias atribuidas

El alcance real de las competencias conferidas depende también de la fuente jurídica a utilizar y del procedimiento legislativo. En áreas como la seguridad y defensa, no cabe a nivel comunitario el recurso a actos legislativos, sino que solo cabe definir líneas generales de acuerdo. Las decisiones sometidas a procedimiento legislativo especial, que requieren la unanimidad del Consejo y con papel del Parlamento Europeo reducido a emitir un dictamen no vinculante, implican una forma de mantener la soberanía nacional hasta el momento último de cerrar un acuerdo. Cuando es aplicable el procedimiento legislativo ordinario y el Consejo decide por mayoría cualificada, quienes opinaban en contra se ven obligados a cumplir con lo acordado³⁸.

³⁶ La cuestión fue objeto de análisis detallado en la sentencia dictada por el Tribunal Constitucional Federal de Alemania de 12 de octubre de 1993, caso *Bruner v The European Union Treaty*, donde se analiza la compatibilidad con dicha Constitución del Tratado de Maastricht. Véase el análisis sobre la cuestión de Isenbaert (2010, pp. 153 a 155). Véase también la cuestión en Craig y De Búrca (2015, pp. 279 a 290).

³⁷ Véase nota 24.

³⁸ F. Amtenbrink y H. Raulus se refieren a la determinación del alcance de la competencia en función del procedimiento legislativo sin extender sus conclusiones a la incidencia que pueda tener el uso de las distintas fuentes del derecho. Esta última consideración es nuestra. (Amtenbrink y Raulus, 2010, p. 17).

También la fuente escogida para canalizar el ejercicio de las atribuciones recibidas incide en el grado de su extensión. Debemos recordar que en tanto que el reglamento europeo obliga en todos sus elementos y es de alcance general, la directiva obliga a los Estados miembros destinatarios en cuanto al resultado a conseguir, pero les deja la elección de la forma y de los medios. Esto implicaría la necesidad de cumplir el reglamento sin que el Estado pueda legislar sobre el asunto tratado en la norma europea, al tiempo que los Estados tendrían márgenes de decisión en aspectos que pueden ser muy relevantes cuando proceden a implementar las directivas. En cuanto a la decisión, obliga a su destinatario en todos sus elementos³⁹. Estas diferencias han puesto de manifiesto en la práctica «luchas de competencia» en las que la Comisión aboga por una determinada base jurídica para su acción que conlleve el recurso al reglamento o al procedimiento legislativo ordinario, cuando el Consejo defiende para el mismo asunto acudir a directivas a adoptar por un procedimiento legislativo especial. El TJUE resuelve estos debates manteniendo que la opción por una base jurídica determinada debe basarse en factores objetivos sujetos a revisión judicial, entre los que se deben incluir el fin y el contenido de la medida⁴⁰.

El ejercicio de las competencias europeas debe ajustarse a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad (Amentbrink y Raulus, 2010, pp. 15-16). El primero fue introducido en el TUE en 1993 en relación con las competencias compartidas e implica que la Unión actuaría solo en el caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción propuesta no pudieran lograrse suficientemente por los Estados miembros, sino que, como consecuencia de la dimensión o los efectos de la acción pretendida, se pudieran lograr mejor a nivel de la Unión. La articulación de este principio da algún papel a los parlamentos nacionales, a quienes se debe comunicar toda propuesta nueva con el objeto de que los mismos presenten objeciones a la misma, aunque no puedan vetarla. En tal caso, se complicaría el proceso legislativo puesto que resultaría difícil para los Estados miembros del Consejo aprobar una iniciativa que hubiera recibido tal réplica. Este principio viene a modelar las competencias no exclusivas de la UE: estas deben constreñirse a lo que los Estados u otros entes públicos subestatales no puedan hacer por sí mismos. Se trata de delimitar adecuadamente la

³⁹ Así, la armonización fiscal de la imposición indirecta puede hacerse a través de reglamento o de directiva, lo que incide claramente sobre la posibilidad de que los Estados puedan entrar a decidir sobre determinados aspectos de la configuración de los tributos allí contemplados. Sin embargo, la fiscalidad directa solo se puede armonizar a través de directiva, lo que implica dejar margen de maniobra a los Estados en la determinación de aspectos importantes del área tributaria armonizada. Por ejemplo, para este último caso, la Directiva 2011/96/UE, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes obliga al Estado de la matriz a eliminar la doble imposición, pero ofrece la elección por el método de exención o por el de imputación. Es más, tampoco regula los detalles de estos métodos y, por ejemplo, los Estados miembros pueden decidir en caso de imputación si calcularlo país por país de fuente, si las deducciones no prácticas se trasladan a ejercicios posteriores, etc.

⁴⁰ Véanse, entre otras, las sentencias dictadas en los asuntos C-338/01, *Comisión de las Comunidades Europeas contra el Consejo de la Unión Europea*, y C-533/03, *Comisión de las Comunidades Europeas contra el Consejo de la Unión Europea*.

atribución y determinar cómo se ejercita de forma compatible con la esfera de atribuciones que se reservan los Estados miembros. La observancia de principio introduce complejidades en el proceso legislativo y capacidades de control en su ejercicio, hasta el punto de que hay cierto escepticismo en cuanto a su verdadera capacidad para delimitar competencias; sí que habría servido para que la Comisión elabore sus propuestas sobre la base del necesario análisis sobre su procedencia⁴¹. Y debería incidir en la decisión sobre el instrumento europeo que se deba utilizar para respetar el debido grado de integración realmente necesario puesto que los distintos mecanismos de intervención supondrían una intensidad de la regulación diferente: cuando un reglamento obliga en todos sus elementos tiende a agotar la intervención legislativa mientras que una directiva impone un resultado pero deja elección de medios a sus destinatarios⁴². En todo caso, se trata de un concepto dinámico que debe ser aplicado de acuerdo con los objetivos indicados en el tratado (Grau y Herrera Molina, 2003, p. 31).

El principio de proporcionalidad implica un triple test que debe cumplir toda propuesta europea en el ejercicio de cualquiera de sus atribuciones: la iniciativa debe ser adecuada para cumplir con el objetivo deseado, debe ser necesaria para tal fin y no debe imponer cargas a los ciudadanos que resulten excesivas en relación con la meta perseguida. Sus consecuencias alcanzan a la elección de la medida escogida cuando se decide legislar, con el objeto de limitar el impacto de la acción europea en los sistemas jurídicos de los Estados miembros: puede perseguirse un máximo grado de armonización, cuando la UE fija las reglas a aplicar y los Estados miembros solo actúan como agentes delegados de aquella; puede ser una armonización de unos estándares mínimos, lo que permite a los Estados optar por soluciones más rigurosas; finalmente, cabe simplemente obligarse al cumplimiento del principio de reconocimiento mutuo lo que solo obliga a los Estados a aceptar las propuestas de los demás (Amtenbrink y Raulus, 2010, pp. 34 y 35). La opción dependerá en gran medida de la fuente jurídica a la que se pueda acoger la UE para ejercer su competencia o que le venga impuesta por el tratado.

Junto con estos principios de subsidiariedad y proporcionalidad, el ejercicio de las competencias europeas se cierra en torno a un tercero, el de lealtad, que implica que los Estados miembros deben adoptar todas las medidas necesarias para dar efectividad al derecho europeo, sean en el orden legislativo, en el administrativo o en el judicial. Esto comporta la obligación de los tribunales nacionales de otorgar un remedio apropiado, completo y efectivo para satisfacer y proteger los derechos de los particulares reconocidos en el derecho europeo de acuerdo con el principio de autonomía institucional y procedimental⁴³.

⁴¹ Rosas y Armati (2012, pp. 28 a 31), donde se refieren a los análisis de impacto que la Comisión elabora como paso previo a aprobar sus iniciativas, proceso complejo y sujeto a evaluación interna de resultados.

⁴² Véase, en este sentido, García Prats (2001, p. 304).

⁴³ En el ámbito tributario, la atención a este principio ha supuesto el reconocimiento del derecho a la devolución de los tributos exigidos en violación del ordenamiento jurídico europeo, así como la obligación de no aplicar la ley interna contraria al mismo. Esta reflexión está tomada de García Prats (2001, p. 306), para la que cita la jurisprudencia del TJUE en los asuntos C-33/76, *Rewe*, C-74/76, *Ianelli*, y C-68/79, *Just*.

4. Naturaleza del derecho europeo e incidencia en la configuración en los sistemas jurídicos nacionales

4.1. Referencia al efecto directo, la supremacía y la autonomía del derecho europeo

La supremacía y el efecto directo del derecho europeo han tenido un impacto sin precedentes en la soberanía de los sistemas jurídicos de los Estados miembros (Amtenbrink y Raulus, 2010, nota al pie 37): estos han generado un nuevo ordenamiento que determina cómo debe aplicarse en sus propias jurisdicciones. Este alcance plantea la cuestión de la vigencia de un orden jurídico en el ámbito en el que los sistemas jurídicos nacionales recogen unos valores superiores de referencia derivados del reconocimiento de la dignidad del individuo y que no se encontraban expresamente reconocidos y literalmente consagrados en aquel. Y surge aquí un debate acerca del alcance obligatorio del derecho de la Unión que pudiera entrar en conflicto con los derechos fundamentales protegidos constitucionalmente por los Estados miembros, elementos clave del constitucionalismo moderno a partir del cual se construyen los Estados democráticos de derecho. Debe tenerse en cuenta que los tratados no eran explícitos sobre el efecto directo de su derecho salvo para el caso de los reglamentos, por lo que era factible que los Estados miembros esperasen que el ordenamiento europeo siguiera las mismas pautas que las normas propias de los tratados internacionales, de donde no se derivarían normalmente derechos y obligaciones para los ciudadanos (Isenbaert, 2010, pp. 121 y 122). Esta cuestión quedó resuelta cuando el Tribunal de Justicia de Luxemburgo acomodó ambos ordenamientos al considerar como parte del sistema jurídico europeo los principios generales subyacentes a las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y derivados de los convenios internacionales de los que estos son parte, en particular el Convenio Europeo de Derechos Humanos, y, de esta forma, sería posible juzgar la validez del derecho europeo a la luz de tales derechos. Volveremos sobre este extremo.

El efecto directo del derecho de la UE implica la supresión de intermediación estatal, es decir, las normas comunitarias no necesitan de acto alguno de recepción en el derecho interno y son fuente inmediata de derechos y obligaciones para todos aquellos a quienes afectan; en fin, los tribunales nacionales y las administraciones tienen la obligación de aplicarlas⁴⁴. Como se afirma, las normas de la UE directamente aplicables son parte del

⁴⁴ García Prats insiste en la necesidad de distinguir el efecto directo, como posibilidad que tiene el individuo de invocar los preceptos de derecho europeo para proteger sus intereses, de la aplicabilidad directa, con la que se hace mención a la incorporación del derecho europeo al derecho interno sin necesidad de ratificación, publicación, conversión previa o acto de recepción, superando los tradicionales esquemas de relación entre el derecho internacional y el derecho interno. Véase García Prats (2001, pp. 268 y 269).

derecho interno⁴⁵. De aquí se concluye la existencia de derechos subjetivos que los ciudadanos europeos pueden invocar ante las jurisdicciones nacionales, quienes deben protegerlos e ignorar las medidas nacionales incompatibles con estos⁴⁶. Es esta una condición específica del derecho europeo frente a los planteamientos clásicos del derecho internacional, que solo contempla como sujetos de derecho a los Estados y se basa en la indivisibilidad de la soberanía.

La primacía es corolario de la eficacia directa del derecho europeo: es necesaria para garantizar su aplicación de forma general, efectiva, inmediata, directa, uniforme e incondicionada en todos los Estados miembros, lo que requiere que prevalezca sobre las normas internas⁴⁷. Así pues, la primacía del derecho de la UE no se sustenta en la Constitución de los Estados miembros sino en la naturaleza y caracteres específicos de la Unión (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 433). Su fundamento se asienta sobre la doctrina del TJUE, no en un precepto legal que la establezca⁴⁸, y se basa en la atribución de competencias que se ha producido de forma irreversible e incondicionada, dentro de determinados límites materiales y funcionales. La primacía comporta la limitación definitiva de los poderes nacionales, se predica de la totalidad de las normas integrantes del ordenamiento jurídico europeo y obliga a todas las autoridades estatales a adecuar y analizar el ordenamiento interno al amparo de los criterios del ordenamiento europeo (Adamczyk, 2018, p. 15).

El derecho europeo, según resulta de la jurisprudencia del TJUE⁴⁹, es, además y sobre todo, un derecho autónomo, desligado del derecho interno de los Estados miembros, y supranacional, diferente del derecho internacional clásico, configurándose inicialmente como un *tertium genus* superando el típico carácter intergubernamental del derecho internacional.

Ahora bien, debemos matizar en este momento el alcance de la autonomía del derecho europeo por los motivos que se desgranarán más adelante: en la medida en que la UE encuentra su origen en los sistemas políticos y jurídicos de los Estados miembros, no puede quedar al margen de las condiciones en que estos concurren al proceso de su constitución,

⁴⁵ Esta afirmación tan clara se puede leer en Adamczyk (2018, p. 15).

⁴⁶ Siguiendo el análisis de Van Thiel (2001, p. 5).

⁴⁷ Véase una descripción detallada sobre estas condiciones relativas a la supremacía del orden comunitario en Isenbaert (2010, pp. 128 a 136).

⁴⁸ El proyecto de Constitución europea tenía prevista la incorporación de un precepto que de forma clara y taxativa declaraba la supremacía del derecho europeo. El Tratado de Lisboa se limitó a recoger una declaración anexa, la número 17, en la que se menciona que la Conferencia recuerda que, con arreglo a una jurisprudencia reiterada del TJUE, los tratados y el derecho adoptado por la Unión sobre la base de los mismos priman sobre el derecho de los Estados miembros, en las condiciones establecidas en la jurisprudencia, y se incorpora un dictamen del servicio jurídico del Consejo sobre el asunto, basado así mismo en dicha doctrina del tribunal.

⁴⁹ Estas conclusiones derivan del pronunciamiento en el asunto C-26/62, *Van Gend en Loos*, como recuerda García Prats (2001, p. 263).

lo que implica necesariamente que aquel no pueda construirse en violación de los términos en los que se producen las atribuciones para que sus instituciones actúen. Se explica así las reticencias que determinados Tribunales Constitucionales nacionales han encontrado para la primacía del derecho europeo⁵⁰.

Habría que añadir la frecuencia con la que el derecho europeo confluye con los sistemas jurídicos nacionales para articular el régimen jurídico finalmente resultante, lo que de nuevo obliga a replantear lo que se entienda por tal autonomía⁵¹. Esta quedaría referida al hecho de disponer de su propio sistema de fuentes, sus procedimientos de adopción de normas, con unas instituciones propias para su elaboración, y unos principios y objetivos que sí le son propios. En otras palabras (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 410), el derecho europeo es autónomo respecto de los derechos internos en los que se integra sin perder su cualidad de *ius commune*, pero sin confundirse con él ni obedecer en su formación ni en sus efectos a las normas del procedimiento normativo interno. Cuando las instituciones ejercen las competencias atribuidas, las ejercen en el respeto a los tratados y su parámetro no es el derecho nacional, sino que deben atenerse a los procedimientos de producción normativa establecidos en cada caso en las normas de la UE y a la consecución de los objetivos fijados en las mismas.

4.2. Sobre los términos para la plena vigencia del derecho europeo

Así pues, todos estos efectos se producirán respecto de las normas europeas dictadas en el ejercicio de las atribuciones que son propias de la UE, lo que requiere asimismo observar que la producción normativa común respeta los términos en que se produjo tal atribución⁵². Esta última conclusión implica que el derecho europeo solo prima cuando respeta las normas nacionales que lo hicieron posible. Es posible observar decisiones de tribunales de Estados miembros contrastando la validez de actos de la UE según sus previsiones constitucionales y en caso de incompatibilidad se ha requerido enmienda constitucional,

⁵⁰ Como veremos, existen normas constitucionales internas, en particular los derechos fundamentales, que van a vincular y condicionan el derecho europeo. Véase como así se pronuncia Rodríguez Bereijo (2001).

⁵¹ Véase en este sentido Calderón Carrero (2006, pp. 712 y ss.).

⁵² En este sentido, véase García Prats (2001, p. 279), quien afirma que la primacía del derecho europeo no supone la imposibilidad de enjuiciamiento del derecho comunitario por parte del Tribunal Constitucional, a la luz de los términos de la Constitución y del Tratado de adhesión, que son los que, en última instancia, determinan los términos en que se puede producir la cesión individual de soberanía. Este autor se apoya para su afirmación en la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 23 de octubre de 1993 y cita el correspondiente análisis de Bacigalupo (1994, pp. 7 a 45).

e incluso se plantea recurrir los actos comunitarios así como los actos de los poderes públicos nacionales por su aplicación en cuanto que estos no dejan de estar sometidos a la Constitución⁵³.

De hecho, la cuestión de la primacía del derecho de la UE no está resuelta con tanta claridad y hay Estados miembros que se aproximan a la misma desde una perspectiva nacional: no aceptan sin más su supremacía según la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo o sobre la base de la naturaleza del derecho europeo sino que la misma deriva de las propias previsiones del derecho constitucional interno⁵⁴. Se trata de una cuestión crucial puesto que son al final los tribunales nacionales los que se tienen que hacer eco de la jurisprudencia del TJUE para que la misma sea eficaz⁵⁵. En el Reino Unido, el principio constitucional de soberanía parlamentaria implica que el Parlamento pueda hacer cualquier cosa salvo obligarse a sí mismo para el futuro, lo que compromete su capacidad para aceptar la vigencia superior del derecho de la Unión; solo a través del *European Community Act* de 1972 se incorpora este ordenamiento común al propio anglosajón y se recibe, como consecuencia y con valor de precedente, la jurisprudencia europea, que vincularía así a los tribunales de dicho Estado. Alemania encuentra en el artículo 25 de su Constitución el fundamento jurídico para dar valor interno al derecho europeo, pero con algunos condicionantes: su supremacía no puede implicar conflicto con su orden constitucional de forma que no se ampara una transferencia de poder que pueda conllevar la enmienda de características esenciales inalienables de su norma fundamental como es la protección de los derechos fundamentales; por lo demás, los tribunales alemanes se reservan la capacidad para decidir si una acción de la UE se encuentra dentro de su competencia; esto es, discuten si la UE ha ejercido legítimamente atribuciones que se le han conferido en los tratados. En cuanto al caso francés, son también los artículos 55 y 88 de la Carta Magna los que implican la aceptación de la supremacía del derecho europeo sin que la misma implique que los tribunales de dicho país lleguen a aceptar que este ordenamiento pueda preceder sobre su Constitución. Situación equivalente a esta última rige en Italia, sobre la base del artículo 11 de su Constitución, y en Polonia, artículo 55.1 de su Norma Constituyente. Bélgica, por su parte, lo había reconocido por vía jurisprudencial en decisión de su Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de mayo de 1971, caso *Franco-Suisse Le Ski*, en la que se asume la propia doctrina de la supremacía elaborada en Luxemburgo, y a través de reforma constitucional de 1970, que incluyó un

⁵³ Calderón Carrero (2006, pp. 732-733), quien indica que las normas comunitarias no pueden contravenir los principios y derechos establecidos en las Constituciones nacionales y cita jurisprudencia constitucional española que concluye que no cabe excluir el recurso de amparo en relación con actos de los poderes públicos nacionales en aplicación del derecho comunitario (STC 64/1991) o incluso el recurso o cuestión de constitucionalidad por la vulneración de preceptos constitucionales por normas comunitarias o nacionales que transpongan disposiciones comunitarias (STC 96/2002).

⁵⁴ En este sentido, véase Rosas y Armati (2012, p. 70).

⁵⁵ Como Alter (1996, p. 459), el TJUE puede decir lo que quiera, la cuestión real es por qué nadie deba prestarle atención.

artículo 25 bis en el que se establece que el ejercicio de determinados poderes puede ser conferido por tratado o por estatuto a instituciones internacionales⁵⁶. Por otra parte, gran parte de este debate se ha desarrollado a partir de pronunciamientos jurisprudenciales nacionales, lo que obliga a preguntarse sobre la aceptación de la doctrina del efecto directo y la supremacía del Tribunal de Justicia por parte de los órganos legislativos y ejecutivos de los Estados miembros, debate que ha existido pero que parece cerrado a partir del momento en el que la Declaración número 17 aneja al Acta Final de la Conferencia Gubernamental que adoptó el Tratado de Lisboa y referida a la primacía dispone de forma expresa que:

La Conferencia recuerda que, con arreglo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los Tratados y el Derecho adoptado por la Unión sobre la base de los mismos priman sobre el Derecho de los Estados miembros, en las condiciones establecidas por la citada jurisprudencia.

Esta misma declaración incorpora al efecto el dictamen del Servicio Jurídico del Consejo sobre la primacía, donde además de referirse de nuevo a la jurisprudencia europea, declara que la primacía del derecho comunitario es un principio fundamental del derecho comunitario y reitera que la falta de referencia expresa al mismo en los tratados no cambia en modo alguno su existencia ni la jurisprudencia correspondiente. De forma más indirecta, el artículo 19.1, segundo párrafo, del TUE impone a los Estados miembros la obligación de proveer las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el derecho de la Unión⁵⁷.

A pesar de que la vigencia y la primacía del derecho europeo en España se fundamenta en el artículo 93 de la Constitución, el mecanismo de aplicación de las normas comunitarias se rige por el sistema previsto en dicho ordenamiento y no por el que establece nuestra Norma Fundamental (Sánchez Legido, 1991, p. 176)⁵⁸. En el orden constitucional español, el artículo 95 de la Constitución prevé la previa revisión constitucional para celebrar un tratado que pudiera tener previsiones contrarias a la misma, lo que ofrecería como solución bien la revisión constitucional o la no ratificación del tratado; en la jurisprudencia constitucional española se mantiene que, desde la adhesión, el Reino de España se halla vinculado al derecho de las CC. EE., originario y derivado, el cual constituye un ordenamiento jurídi-

⁵⁶ Véanse Craig y De Búrca (2015, pp. 354 a 374), Amtenbrink y Raulus (2010, p. 23). También se analiza la cuestión en Isenbaert (2010, pp. 144 a 163).

⁵⁷ Sobre la oposición política en los Estados miembros a la vigencia de los principios de primacía y efecto directo, véase Isenbaert (2010, pp. 163 a 173).

⁵⁸ En la obra de Mangas Martín y Liñán Noguerras (2016, p. 501) se refieren como principio más general para fundamentar la primacía del derecho de la UE en España al artículo 96.1 de la Constitución española donde se recoge la prevalencia del derecho internacional convencional y consideran al artículo 93 de la Norma Fundamental como un refuerzo específico mediante el cual el ordenamiento jurídico europeo puede desplegar con plenitud sus características específicas.

co propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros y que se impone a sus órganos jurisdiccionales, doctrina para la que citó expresamente la sentencia del TJUE en el caso *Costa v. ENEL* (Balaguer Callejón *et al.*, 2017, pp. 152-153)⁵⁹. Se trata, por tanto, de una aproximación a la cuestión más aperturista que no requiere de previsiones internas para reconocer la primacía del derecho europeo, sino que la misma resulta desde el hecho simple de la participación del país en la UE.

En este mismo sentido, se recuerda, con apoyo en la jurisprudencia constitucional española, como la aplicación del derecho europeo no puede realizarse en contra de los preceptos constitucionales porque la integración en Europa no disminuye la vinculación de los poderes públicos con la Constitución⁶⁰. Esto es, los poderes públicos nacionales deben implementar el derecho europeo de acuerdo con el mismo y con el debido respeto al orden constitucional nacional, conclusión que solo se puede explicar cuando la transferencia del poder desde el ámbito interno a la UE se produce de forma plena, rodeada de todas sus condiciones y dentro de los límites constitucionales. En fin, la doctrina del Tribunal Constitucional español considera que el artículo 93 de la Constitución permite la cesión del ejercicio de competencias pero no la cesión de su titularidad y no es un cauce legítimo para la reforma implícita o tácita de la misma; tal atribución no podría suponer una contradicción de los imperativos constitucionales⁶¹. Este precepto no permitiría una atribución incontrolada ni ilimitada de competencias que pudiera poner en peligro la pervivencia de España como Estado democrático, soberano e independiente o que afecte a sus elementos esenciales, incluidos el sistema autonómico, la estructura constitucional de los poderes públicos y el respeto a los derechos y libertades fundamentales (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 503).

En cuanto al alcance de la primacía de la acción comunitaria, comprender la configuración de las atribuciones de la UE y la consiguiente limitación de la soberanía de los Estados miembros requiere referirse a los principios y prohibiciones generales que derivan del reconocimiento de la interdicción de discriminación por razón de nacionalidad y la promulgación de las libertades de circulación. Estas premisas, clave de bóveda en la arquitectura de la integración europea, tienen capacidad para condicionar cualquier ejerci-

⁵⁹ En las páginas 264 y 265 aborda las cuestiones de la relación entre el derecho europeo y el derecho interno en el nivel infraconstitucional y es donde aborda el análisis de la jurisprudencia constitucional española.

⁶⁰ Así lo mantienen de forma taxativa Balaguer Callejón *et al.* (2017, p. 266), quienes apoyan su tesis en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y citan en particular la correspondiente Sentencia 64/1991 cuyo fundamento jurídico 4.b dice que:

La cesión del ejercicio de competencias en favor de organismos supranacionales no implica que las autoridades españolas dejen de estar sometidas al ordenamiento jurídico interno cuando actúan cumpliendo obligaciones adquiridas frente a tales organismos, pues también en estos casos sigue siendo Poder Público que está sujeto a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico español.

⁶¹ Declaración de 1 de julio de 1992 sobre el Tratado de la Unión Europea, fundamento jurídico 4.

cio de soberanía estatal, cualquiera que fuera el ámbito de materias, incluso aquellas para las que no existe atribución comunitaria, y genera lo que se conoce como la perspectiva dinámica de la distribución de soberanía en la UE (Amttenbrink y Raulus, 2010). Es lo que sucede en el ámbito de la fiscalidad directa, en el que el TJUE no se cansa de reafirmar que si bien se trata de una materia que es competencia de los Estados miembros, estos están obligados a ejercerla de acuerdo con el derecho de la UE⁶²: una materia reservada al Estado pero limitada por la necesidad de respetar los valores jurídicos que articulan el mercado interior. Esta suerte de armonización encuentra algunos límites: algunos expresamente previstos en la regulación europea de las libertades de circulación como premisa para la satisfacción de intereses públicos nacionales; otros derivados del reconocimiento por parte del propio TJUE de la existencia de razones imperiosas de interés general, tales como la supervisión o el control fiscal, la defensa de los consumidores o la protección medioambiental, menciones que no pueden cerrar una lista que no es exhaustiva sino que depende de la apreciación de cada caso. Eso sí, las medidas nacionales aceptadas bajo estas aspiraciones deben ser proporcionadas por ser adecuadas y necesarias para el logro de los fines planteados y no sacrificar los derechos europeos más allá de lo necesario para cumplir con sus objetivos.

No podemos cerrar estas reflexiones sobre los caracteres más elementales del derecho de la UE sin recordar que, como consecuencia de su condición, su incumplimiento genera responsabilidad de los Estados, principio fundamental de este mismo ordenamiento⁶³. El TJUE reconoce la obligación de los Estados miembros de indemnizar a los particulares que hayan sufrido daños antijurídicos provocados por la vulneración del derecho europeo, siempre que la norma vulnerada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, la violación esté suficientemente caracterizada y haya una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido⁶⁴. Esta obligación ha sido reconocida también cuando el perjuicio ha sido causado por un órgano judicial de última instancia⁶⁵.

El sistema jurídico europeo se cierra con las previsiones necesarias para garantizar su cumplimiento y que le son propias. Así, las medidas incompatibles con el derecho europeo

⁶² Sentencias de 19 de noviembre de 2015, asunto C-632/13, *Hirvonene* (NFJ060519), párrafo 28, y de 18 de marzo de 2010, asunto C-440/08, *Gielen* (NSJ033736), párrafo 36, entre otras.

⁶³ Para un estudio detallado sobre esta cuestión, véase Mangas Martín y Liñán Noguera (2016, pp. 450 a 454), quienes abordan la cuestión a partir de la jurisprudencia del TJUE dictada en los asuntos acumulados C-6/90 y 9/90, *Francovich y Bonifaci* (NSJ000703). Así lo recuerda Carrasco González (2011, p. 1.008).

⁶⁴ Asuntos acumulados C-46/93 (NSJ014195) y 48/93, *Brasserie de Pecheur*, y C-6/90 y 9/90, *Francovich* (NSJ000703).

⁶⁵ Asunto C-224/01, *Köbler* (NSJ014195). Esta obligación, reconocida también cuando el perjuicio ha sido causado por un órgano judicial de última instancia, tiene consecuencias para el derecho tributario, en el que se ha reconocido la procedencia de la devolución de ingresos indebidos, esto es, de los tributos recaudados en infracción del derecho europeo. Véanse Calderón Carrero (2006, p. 717) y Adamczyk (2018, pp. 22 y 23).

se pueden poner en cuestión a nivel europeo a través del procedimiento de infracción, conducido por la Comisión ante la denuncia de los particulares o de cualquier Estado miembro y terminado, si no se resuelve antes la violación jurídica, a través del correspondiente proceso ante el Tribunal de Justicia, o a nivel nacional mediante la invocación por parte de los particulares del efecto directo de dicho ordenamiento ante los tribunales nacionales (Adamczyk, 2018, p. 18).

4.3. Sobre las consecuencias derivadas de la vigencia del ordenamiento jurídico europeo en los sistemas de fuentes y los ordenamientos jurídicos nacionales

Esta construcción del derecho europeo tiene consecuencias claves sobre los sistemas de fuentes y los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros.

El TFUE incluye un catálogo de fuentes del derecho al determinar la existencia del reglamento, la directiva y la decisión como normas tipo sobre las que se articula el derecho europeo y que reciben del mismo el fundamento de su validez. En este sentido, los tratados serían lo que la doctrina denomina como normas sobre producción jurídica y jugarían un papel equivalente al de las Constituciones nacionales cuando estas determinan el correspondiente elenco de fuentes jurídicas. Su función sería regular el proceso de producción jurídica material y formal, disciplinando el régimen de cada una de las fuentes de dicho ordenamiento, las relaciones entre ellas, así como las formas de su aplicación. Sirven como parámetro para determinar la validez jurídica de las normas de su sistema jurídico. Excluidas las disposiciones dirigidas a regular el funcionamiento de las instituciones europeas, dichas categorías jurídicas interaccionan con las propias de los ordenamientos jurídicos nacionales.

El origen del derecho vigente en cada país europeo ya no puede encontrarse exclusivamente en el orden jurídico nacional. El juego del derecho europeo y el ejercicio de las competencias atribuidas a la UE inciden sobre el uso de las fuentes jurídicas nacionales: en el campo de competencias exclusivas no cabe el recurso a las leyes nacionales sin perjuicio de que se pueda acudir a normas procedimentales administrativas de cada Estado cuando este resulte agente ejecutor; en las competencias compartidas, la determinación del derecho aplicable puede resultar de la combinación de normas europeas y otras nacionales. En aquellos casos en que la acción comunitaria se concrete a través de directivas, estas obligarán a la puesta en marcha de mecanismos normativos internos, mediante ley o reglamento: se utilizarán en virtud de lo dispuesto por la norma comunitaria y el fundamento de su uso será doble, europeo y nacional. En este modo de producción del derecho no se puede ignorar ya la capacidad de las normas europeas para hacer nacer ordenamiento nacional, determinar, incluso obligar, al uso de las fuentes internas e informar la interpretación y la aplicación del derecho vigente en las jurisdicciones nacionales. Hay ámbitos jurídicos en que la fuente nacional, la ley por ejemplo, es incompleta por sí sola para ser cauce

de manifestación del proceso de producción del derecho, proceso que se completa con la fuente del ordenamiento jurídico comunitario. No es posible hablar de la ley nacional como fuente del derecho sin más puesto que en los ámbitos en los que se entrecruza con una competencia comunitaria, se produce una suerte de interconexión entre la fuente europea, por ejemplo la directiva, y la ley que la implementa, que trae causa de aquella y cuyo posicionamiento jerárquico no se puede explicar exclusivamente por referencia al cuadro de fuentes nacionales, como inferior a la Constitución y superior al reglamento, sino que debe tenerse en cuenta su emplazamiento jerárquico por relación también al sistema de fuentes del ordenamiento jurídico europeo, de forma que no puede violentar principios de este último orden ni incumplir con el mandato de la norma de derecho europeo derivada. Esto es, las fuentes del ordenamiento jurídico europeo tienen implicaciones tanto cuando se utiliza una fuente nacional como cuando se determinan los efectos de la misma. En fin, los modos de producción del derecho vigente quedan así alterados⁶⁶.

Estos resultados sobre el sistema de fuentes no son caprichosos o circunstanciales sino la solución buscada para hacer posible el proceso de construcción europea a partir del reconocimiento de individualidad de cada Estado miembro. La UE nace de las transferencias de poder articuladas en derecho que se produce desde aquellos y tiene como fin su ejercicio para lograr la puesta en común programada en los tratados. La construcción de la Comunidad requiere así la concurrencia en el mismo campo de juego de ordenamientos que difícilmente se pueden conceptuar como separados o diferenciados. Conclusión que no es óbice para que se defienda el carácter autónomo del derecho europeo, cualidad que le permite existir sin estar condicionado por los Estados miembros y por sus ordenamientos jurídicos⁶⁷. Lo que sí queda planteada es la propia de los ordenamientos nacionales puesto que quedan supeditados a lo que designe el acervo común en las materias atribuida a la sede europea y que se concretan en un derecho con efecto directo y que prima sobre aquellos. Debemos reiterar que determinadas disposiciones europeas van a obligar a la puesta en funcionamiento del sistema de fuentes jurídicas nacionales.

Esta articulación plantea la existencia de un ordenamiento jurídico complejo: diversas fuentes de distinto origen confluyen simultáneamente para determinar la norma que rige la situación⁶⁸. Y obliga a precisar cuál es la relación que determina el papel que juega cada fuente, si sería de jerarquía o de competencia. En la concepción de ordenamiento jurídico complejo que utiliza cierta doctrina, las mismas se articulan no solo en torno al principio de jerarquía, sino también alrededor de otros principios estructuradores del sistema, y especialmente el principio de competencia. Esto recuerda al principio comunitario de atri-

⁶⁶ Estas consideraciones arrancan de la lectura del capítulo sobre fuentes del derecho incluido en la obra de Balaguer Callejón *et al.* (2017), pp. 66 a 75).

⁶⁷ Sobre las características generales del derecho europeo y en particular su carácter autónomo, se puede consultar Mangas Martín y Liñán Nogueras (2016), pp. 336 y 386-387).

⁶⁸ Se usa aquí el concepto que utilizan Balaguer Callejón *et al.* (2017), pp. 69, 70 y 94 a 96).

bución en cuya virtud la UE solo actúa donde tiene la correspondiente competencia y no puede hacerlo legítima ni válidamente en los ámbitos donde no la tiene. En caso de confluencia de disposiciones del orden jurídico europeo y el nacional, es necesario determinar qué ámbito queda afectado y determinar la presencia de competencia europea para concluir sobre el efecto de las normas emanadas por las instituciones de la UE y su primacía respecto de las normas nacionales. Pero incluso así, no puede obviarse que esta primacía sea manifestación de una jerarquía superior cuando una determinada regulación implique la concurrencia de ámbitos, como ya vimos. Por tanto, priman, son superiores, las disposiciones europeas sobre las disposiciones nacionales. Esto, en áreas de la efectividad y la realización de lo puesto en común.

Esta construcción del derecho de la UE incide asimismo sobre la concepción del ordenamiento jurídico. La unidad, la coherencia y la plenitud de los que rigen en cada Estado miembro no pueden entenderse al margen del ordenamiento jurídico europeo⁶⁹.

Se predicará la unidad del ordenamiento jurídico vigente en cada Estado miembro siempre que la referencia a los principios de constitucionalidad y seguridad jurídica abarquen el proclamado en sede europea. Es decir, la sujeción de poderes públicos y ciudadanos al ordenamiento se entiende que engloba la sujeción de los mismos a las disposiciones europeas; y la capacidad de previsión del individuo acerca de las consecuencias jurídicas de sus acciones y de las acciones de los demás solo puede entenderse cuando las mismas derivan de la eficacia conjunta de disposiciones nacionales internas y de las europeas que resulten aplicables al caso. Solo hay verdadera seguridad jurídica cuando se espera que las consecuencias jurídicas de hecho, actos o negocios jurídicos sean aquellas que resulten de la aplicación integrada de las normas europeas y nacionales pertinentes.

Se predica la coherencia del ordenamiento jurídico en la medida en que el mismo ofrece parámetros para solucionar colisiones normativas y determinar el derecho aplicable en un proceso en el que intervienen las previsiones relevantes del ordenamiento europeo y del ordenamiento interno. Ya hemos referido la relación existente entre ambos ordenamientos y el juego de los principios de competencia y jerarquía capaces de ofrecer los criterios necesarios para determinar el régimen jurídico capaz de dar respuesta a la situación planteada.

Se predicaría la plenitud del ordenamiento jurídico cuando el juez quede obligado a dar respuesta a la controversia jurídica sobre la base de previsiones europeas y nacionales, de tal forma que tal respuesta solo se podrá considerar jurídica, esto es, ajustada a las normas pertenecientes al ordenamiento, cuando la misma incorpore las necesarias consecuencias derivadas del ordenamiento jurídico europeo.

⁶⁹ La conceptualización del ordenamiento jurídico sobre la base de su unidad, coherencia y plenitud se puede consultar en la obra de Balaguer Callejón *et al.* (2017, pp. 96 a 113). Las reflexiones aquí recogidas y en los párrafos siguientes se basan en las consideraciones realizadas sobre esta materia en dicha obra.

En fin y como sostiene la doctrina (Balaguer Callejón *et al.*, 2017, pp. 140 y 141)⁷⁰, pese a cierta jurisprudencia constitucional en España, el derecho de la UE se integra en el ordenamiento nacional y esto ocasiona una interacción entre el ordenamiento interno y el ordenamiento europeo que incide en el nivel constitucional, incidencia que aumentará progresivamente conforme se intensifique el proceso de integración europea. Esta incidencia supone pues que no cabe concebir la norma fundamental, las fuentes del derecho y el ordenamiento jurídico que emana de aquellas al margen del fenómeno europeo y prescindiendo del sistema jurídico común.

Es necesario considerar como tal la existencia de un ordenamiento jurídico europeo que aparece hoy desprendido de su origen internacionalista y adquiere un claro carácter constitucional: se mantiene que con el Tratado de Lisboa se viene a romper con la habitual separación entre el ordenamiento europeo y el ordenamiento interno de cada Estado miembro. El alto grado de dependencia que se genera entre los diversos espacios constitucionales en Europa hace que cada vez sea más real que no podamos ver los sistemas constitucionales de los Estados miembros en perspectiva exclusivamente nacional ni tampoco el sistema jurídico de la UE en perspectiva exclusivamente europea como si se tratara de esferas separadas. Esta interpenetración tiene así mismo consecuencias de tipo metodológico a la hora de aproximarse al conocimiento del derecho (Balaguer Callejón *et al.*, 2017, pp. 245 y 254-255)⁷¹.

⁷⁰ La discusión que aquí se plantea tiene que ver con la falta de incorporación del derecho comunitario al bloque de la constitucionalidad que resulta de la Sentencia del Tribunal Constitucional 28/1991, de 14 de febrero, en la que se afirma que el derecho comunitario europeo no forma parte del parámetro de constitucionalidad, ya que la infracción de este derecho no es infracción del artículo 93 de la Constitución española. Ahora bien, como se recoge en esta obra, esta línea jurisprudencial del Tribunal Constitucional establece unos principios teóricos que no siempre son seguidos en el desarrollo concreto que el propio tribunal realiza. Así en Sentencia 79/1992, de 28 de mayo, se utiliza el derecho comunitario como instrumento de interpretación en orden a determinar a quién corresponden determinadas competencias, más allá de las previsiones internas contenidas en el bloque de la constitucionalidad, de forma que lo utiliza como un elemento más del parámetro de constitucionalidad, esto es, como parte del bloque de constitucionalidad.

⁷¹ En la doctrina tributaria, Calvo Ortega (2000, p. 33) afirma que es preciso sistematizar los principios comunitarios e integrarlos en nuestro Derecho Financiero y Tributario. Véase el trabajo de Villar Ezcurra y Herrera Molina (1999), donde defienden la tesis de que el derecho comunitario tiene principios que más allá de ser propios inspiran los ordenamientos nacionales, de donde derivan la necesidad de diseñar un «estatuto europeo del contribuyente», es decir, unos principios del procedimiento tributario vinculantes o informadores para los Estados miembros y para las autoridades de la Unión, que garantizarían de modo uniforme los derechos de los ciudadanos en el procedimiento de aplicación de los tributos (p. 10). Esta tesis viene así a confirmar la postura de que el derecho europeo es común a todos los Estados miembros e informa la construcción de los ordenamientos jurídicos nacionales, donde debe regir. En otro trabajo, Villar Ezcurra (2001, p. 23) habla de la existencia de una Constitución Financiera Europea que se inserta en los ordenamientos nacionales y sirve de parámetro de constitucionalidad o, si se quiere, de supranacionalidad. Insiste (p. 24) en que la incorporación a las Comunidades tiene importancia para el análisis metodológico que se haga del Derecho Financiero y Tributario, o como afirma más adelante (p. 31) el Derecho comunitario incide, en mayor o menor medida, en todas las cuestiones que abarca nuestra disciplina propiciando una auténtica avalancha de cambios sustanciales en la ordenación jurídica de la actividad financiera.

Las conclusiones anteriores no desdican la condición del ordenamiento europeo como propio, diferenciado de los ordenamientos estatales y dotado de autonomía como sostuvo el TJUE en la sentencia del caso *Costa v. ENEL*, en los términos antes descritos⁷². Es esta una autonomía respecto de los derechos de los Estados miembros en el sentido descrito y siempre que se entienda respecto del derecho europeo que se promulgue en el ejercicio de las atribuciones tal y como han sido conferidas, lo que no excluye, como se acaba de mencionar, que, en la práctica, se integren el ordenamiento europeo con los nacionales de forma que se apliquen de forma conjunta para llegar a la solución del caso⁷³. Se plantea así el origen último de este contexto propiciado por el que hemos referido como ordenamiento jurídico complejo, resultante de la confluencia de normas de distinto origen que vienen a determinar el derecho vigente aplicable a una misma situación en un mismo territorio y al mismo tiempo: sería necesario contar con un orden constitucional central y originario que facilitase la unidad, coherencia y plenitud del sistema. Frente a otras visiones que claman la necesidad de que la UE llegue a tal nivel constitucional, se considera que la realidad muestra ya la vigencia de tal orden aun cuando el mismo no haya sido plasmado en un texto que se considere como norma fundamental a tal propósito y persistan dudas sobre su legitimidad a partir de los ordenamientos internos de los Estados⁷⁴. Estas dudas sobre el cómo de la vertebración de poderes originarios transferidos y su legitimidad sí que requerirían de alguna forma de solemnidad política y articulación jurídica que vengan a resolver las dudas sobre el déficit democrático que se atribuye al proceso de integración europea.

5. La necesaria legitimación de la UE y consecuencias para su configuración

5.1. Los elementos de la legitimación de la UE

El alcance de las atribuciones de la UE y su ejercicio tiene implicaciones y consecuencias que afectan intensa y extensamente la vida cotidiana de los ciudadanos europeos, atañiendo y configurando sus derechos y sus relaciones jurídicas con otros particulares y con

⁷² Se habla así en la doctrina tributaria de un derecho tributario comunitario caracterizado por su autonomía respecto al derecho financiero y tributario nacional, con independencia de los conceptos tributarios nacionales, y con un órgano supraestatal, el TJUE, que monopoliza el control de legalidad de las normas tributarias y la interpretación de este derecho (Martín Jiménez, 2001, p. 117).

⁷³ En este mismo sentido, véase Carrasco González (2017, p. 1.006).

⁷⁴ Véase, sobre las características y consecuencias derivadas de la existencia de un ordenamiento europeo, la obra de Balaguer Callejón (2017, pp. 261 y ss.). Estos autores claman por la necesaria evolución hacia un derecho constitucional europeo que vertebre las alteraciones que se están produciendo como consecuencia de la traslación de poder constituyente interno hacia instancias supranacionales.

los poderes públicos. De aquí resulta la necesidad de que la UE quede configurada como ente público enmarcado en la constitucionalidad. Si no fuera así, podría verse alterado el reconocimiento de los derechos individuales y la realización de los derechos políticos y sociales que las normas fundamentales nacionales vienen a reconocer.

El proceso de integración en los términos en que se produce obliga a dotarlo de legitimidad y responsabilidad democrática⁷⁵. Una vez que se considera la UE como una forma de puesta en común de políticas y su expresión en derecho, el producto resultante lo es de un proceso democrático. En torno a esta construcción constitucionalizada de la UE van a surgir preguntas cuyas respuestas vendrán condicionadas por sus peculiaridades: no se trata de un Estado nacional, el conocido a partir de un pueblo, un territorio y un poder, nacido a partir del primero una vez constituido para su proclamación –poder y asamblea constituyentes– y que se articule alrededor de un proceso democrático al uso, con representatividad directa para servir intereses generales y con una clara división de poderes entre los órganos a los que se les atribuya su ejercicio.

Es evidente que esta preocupación por dotar al proceso de valor democrático ha influido muchas de las reformas más básicas de la UE. Más allá de la proclamación de una serie de valores jurídico-políticos y el respeto al Estado de derecho, se introdujo la elección directa de los miembros del Parlamento Europeo en circunscripciones nacionales y por los ciudadanos de los Estados miembros de la UE, de forma que el vigente artículo 10.2 del TUE puede proclamar que los ciudadanos están directamente representados en la Unión a través del Parlamento Europeo. La elección y la acción de la Comisión quedan hoy sujetas al control del Parlamento Europeo, quien puede dirigirle interpelaciones, preguntas orales y escritas y someterla a moción de censura. Esa misma institución puede conocer la comparecencia del Consejo. El proceso legislativo ordinario y la aprobación del presupuesto requieren la participación de los representantes elegidos por los ciudadanos europeos, aunque no ejerzan esta función en exclusiva. Por otra parte y dada su naturaleza, la participación de los Estados miembros democráticos en las instituciones europeas, el Consejo y el Consejo Europeo, son modos de expresión de tal forma de gobierno en el que se considera a estos con capacidad para representar la voluntad general de sus respectivos pueblos, o como dice el artículo 10.2 del TUE, los Estados miembros están representados en el Consejo Europeo por sus Jefes de Estado o de Gobierno y en el Consejo por sus Gobiernos, que serán democráticamente responsables, bien ante sus Parlamentos nacionales, bien ante sus ciudadanos. La legitimidad de estas instituciones derivaría así de los propios sistemas políticos nacionales. En fin, el artículo 11 recoge diversas formas de participación de los ciudadanos en el proceso democrático europeo, incluyendo la iniciativa popular (apartado 4), lo que queda complementado con el derecho de petición y la reclamación al Defensor del Pueblo, previsiones ambas del artículo 227 del TFUE. Habría que añadir la existencia

⁷⁵ La cuestión es ampliamente debatida por la doctrina internacional y española. Se pueden citar Siedentorp (2001); Magnette (2007); Lenaerts y Cambien (2010); Rosas y Armati (2012, capítulo 9).

de cauces para hacer efectiva la democracia deliberativa que permiten discusiones informadas para expresar las elecciones de colectivos en materias objeto de análisis previo a la adopción de iniciativas.

La cuestión relativa al carácter democrático de la UE está estrechamente relacionada con el necesario reconocimiento de los derechos humanos, elemento fundamental en el respeto del individuo como miembro del pueblo considerado soberano y del que emanan los poderes que solo se pueden ejercer legítimamente cuando constituyen, en el centro de su ejercicio, al individuo y a sus derechos. Es el respeto de los derechos humanos un elemento clave para poder hablar de la constitucionalización de la UE y su derecho⁷⁶.

Hoy es clara la incorporación de los derechos humanos y su protección al acervo europeo. El TJUE considera como parte del ordenamiento jurídico europeo los principios generales subyacentes a las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y derivados de los convenios internacionales de los que estos son parte, en particular el Convenio Europeo de Derechos Humanos. El TUE, artículo 2, hace referencia explícita al asunto. Pero más terminantes son las previsiones de su artículo 6: la UE reconoce los derechos y libertades incluidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000 (CDF) y le atribuye el mismo valor jurídico que tienen los tratados. El apartado 2 de este mismo precepto introduce el matiz claro de que este reconocimiento no amplía las competencias de la UE, de donde resulta la interpretación de que tales derechos son aplicables en las situaciones que se encuentran dentro del ámbito propio del derecho de la UE, de tal forma que la invocación del derecho de la UE entraña la invocación de los derechos de la CDF⁷⁷; el reverso de esta conclusión sería que cuando el asunto cae fuera del ámbito de aplicación de dicho ordenamiento, la CDF no es aplicable. Tampoco el TJUE es un tribunal de derechos humanos con jurisdicción general sobre los instrumentos para su protección y no está previsto un recurso especial dispuesto para su garantía⁷⁸. Existe legislación derivada europea que desarrolla aquellos que lo han requerido y se considera que los Estados miembros deben respetarlos cuando implementan el derecho europeo (Rosas y Armati, 2012, pp. 162-163 y 165-166)⁷⁹. Habría que añadir que este contexto

⁷⁶ Así ha sucedido también en el ámbito del derecho financiero comunitario, donde es posible observar una práctica jurisprudencial comunitaria que mantiene la vigencia de determinados derechos y principios fundamentales en la resolución de cuestiones de orden tributario comunitario. Véase Martín Jiménez (2001, p. 157), donde menciona como el principio de seguridad jurídica se erige en límite a la retroactividad de las normas tributarias comunitarias, o como la vulneración del principio de defensa impide la imposición de derechos antidumping, o el principio de proporcionalidad limita las sanciones que los Estados miembros pueden imponer por vulneración del derecho comunitario. Marjaana Helminen (2015, pp. 17 a 19) incluye una relación de los derechos individuales reconocidos por el TJUE relevantes en el derecho tributario.

⁷⁷ Véase la sentencia del TJUE dictada en el asunto C-617/10, *Åkerberg Fransson* (NFJ050159), párrafo 21.

⁷⁸ Véase la sentencia del TJUE dictada en el asunto C-466/11, *Curra*, párrafo 26.

⁷⁹ Véase la sentencia del TJUE dictada en el asunto C-5/88, *Wachauf*, párrafo 19.

jurídico se completa con las previsiones de los párrafos 2 y 3 del artículo 6 del TUE, donde se recoge el compromiso de adhesión al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho que le convertiría en parte del ordenamiento jurídico europeo y desplazaría la proclamación actual de los mismos como principios generales. En tanto que la UE no acceda como parte a este último acuerdo internacional, el mismo no constituirá un instrumento jurídico formalmente incorporado a su sistema jurídico. Tal incorporación tendría además efectos jurisdiccionales puesto que se establecería una forma de control externo de los actos de las instituciones europeas y de los Estados miembros cuando apliquen el derecho europeo, allanándose así el camino al desarrollo de un derecho constitucional común europeo (Balaguer Callejón *et al.*, 2017, p. 462). Este valor de principios generales se mantendría respecto de los derechos y libertades fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros.

La jurisprudencia es clara en la consideración del carácter primordial de los derechos humanos: «el respeto de los derechos humanos constituye un requisito de legalidad de los actos comunitarios [...] no pueden admitirse en la Comunidad medidas incompatibles con el respeto de los derechos humanos». Estas reflexiones se extienden al punto de reconocer la subordinación del derecho europeo originario, los tratados, a este sector del ordenamiento jurídico que deberíamos considerar ya como común y pilar para la construcción de lo que puede denominarse ordenamiento constitucional europeo, hasta el punto de que el TJUE usa en sus sentencias referencias a las propias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos⁸⁰.

El valor del respeto a los derechos humanos y al principio democrático culmina en el tratado con la configuración de un sistema, calificado de operativo, para evitar que los mismos queden relegados a la retórica política: si un Estado miembro se apartara de la senda democrática, la UE se ha dotado de medios jurídicos para prevenir violaciones a los derechos humanos por parte de aquellos y poder sancionarlas (Mangas Martín y Liñán Nogueiras, 2016, p. 54). El artículo 7 del TUE prevé que el Consejo Europeo, por unanimidad y a propuesta de un tercio de los Estados miembros o de la Comisión y previa aprobación del Parlamento Europeo, pueda constatar la existencia de una violación grave y persistente por parte de un Estado miembro de los valores democráticos referidos en el artículo 2. Tras invitar al Estado miembro de que se trate a que presente sus observaciones, puede decidir, por mayoría cualificada, que se suspendan determinados derechos derivados de la aplicación de los tratados al Estado miembro de que se trate, incluidos los derechos de voto. De esta forma, la UE se dota de instrumentos para reaccionar ante posicionamientos o decisiones puramente nacionales de los Gobiernos de sus Estados miembros con una fórmula

⁸⁰ Así versa en el párrafo 284 de la sentencia del TJUE dictada en los asuntos acumulados C-402/05 y 415/05, *Kadi*. Sus párrafos 302 a 304 describen ese carácter de prevalencia de los derechos del individuo sobre cualquier disposición del derecho de la UE. La calificación del ordenamiento europeo como constitucional se encuentra en Rosas y Armati (2012, p. 161).

que permite evitar la contaminación de la propia UE por tales posicionamientos al dejar sin participación en la propia Unión al Estado correspondiente.

Intrínsecamente ligado al reconocimiento de los derechos del individuo aparece la determinación del estatuto de ciudadanía europea. Es este uno de los elementos diferenciadores de la UE respecto de las instituciones propias del derecho internacional público: que los ciudadanos son destinatarios de derechos y obligaciones derivadas de su ordenamiento jurídico. Desde el Tratado de Maastricht, no se trata solo del reconocimiento de su condición de agente económico que ejerce las libertades de circulación, sino que implica una categorización específica que se añade a la condición de ciudadano del correspondiente Estado miembro, artículo 20.1 del TFUE, y de la que resulta la atribución de un estatuto aglutinador de derechos específicos (véanse los arts. 20 y ss. TFUE, en su segunda parte, bajo el título *No discriminación y ciudadanía de la Unión*) que se añaden a los reconocidos en la CDF.

Situar a los ciudadanos en el centro de la construcción europea es emblemático no solo de la naturaleza especial del derecho de la UE sino también de su evolución desde una organización puramente destinada a la integración económica hacia una unión omnicomprensiva de los pueblos⁸¹. El concepto de ciudadanía europea hace posible una conciliación de las identidades políticas, territoriales, culturales y religiosas y una apertura a nuevas realidades constitucionales que se están desarrollando en el interior y el exterior del Estado, si bien se considera como un concepto de futuro cuando se valora desde su perspectiva como miembro activo de una comunidad política que participa en un espacio político de decisión propio y que ejerce sus atribuciones políticas en un contexto democrático pleno, con control sobre los poderes que ejercen las correspondientes competencias. No se encuentra así la proposición sobre la existencia de una identidad ciudadana europea (Balaguer Callejón *et al.*, 2017, pp. 230 a 232). Y no parece que cuando se mantiene esta posición se planteen las identidades nacionales y la identidad europea como yuxtapuestas, de forma que la identidad europea supusiera la disolución de las identidades nacionales.

Esta referencia a la vigencia en el orden europeo de los derechos del individuo no resulta tan evidente respecto de otros principios y reglas generales del modelo democrático, salvo que pudieran quedar amparados bajo las previsiones de este mismo artículo 2 del TUE cuando menciona el respeto a la libertad, la democracia, la igualdad, el pluralismo, la tolerancia, la justicia, la solidaridad, la igualdad entre mujeres y hombre y, finalmente, el Estado de Derecho⁸².

⁸¹ Véase en este sentido Rosas y Armati (2012, pp. 143 y ss.).

⁸² Este contexto, respecto del ordenamiento jurídico tributario, debería conducir al reconocimiento a nivel europeo del respeto a los principios tributarios comunes vigentes en los ordenamientos constitucionales de sus Estados miembros. Queda la duda sobre el alcance de esta previsión a los principios tributarios de nuestro ordenamiento constitucional, la exigencia de tributos de acuerdo con los principios de gene-

No se pueden concluir estas consideraciones sin aludir a la crítica por el déficit democrático que presenta la UE, sus instituciones y su funcionamiento: el hecho de que no se articule una verdadera democracia parlamentaria en la que el Consejo y la Comisión reflejen la voluntad política de la mayoría del Parlamento Europeo (Rosas y Armati, 2012, p. 284). Se afirma (Balaguer Callejón *et al.*, 2017, pp. 222 y 229-230) así que el proceso de integración se ha venido desarrollando como una actividad internacional o supranacional del Estado, no como una actividad constitucional; esta desvinculación entre la actividad supranacional y el orden constitucional ha hecho posible que el Estado ejerza auténtica soberanía al eludir los límites constitucionales y desplazar la responsabilidad al ámbito supranacional, en el que no se daban las condiciones constitucionales de limitación del poder y de garantía de los derechos propias del orden constitucional interno. Esta crítica sobre el déficit democrático y constitucional de la UE no es solo por el ejercicio de un poder europeo no sometido a condiciones constitucionales en el exterior del Estado, sino también por la desvinculación interna del Estado respecto de esas condiciones constitucionales a las que estaba sometido antes de transferir las competencias que ahora ejerce indirectamente. Y si bien el proceso de transferencia del poder desde cada Estado miembro a la UE solo debiera haberse producido bajo las condiciones y términos en los que las instituciones nacionales lo ostentan bajo sus correspondientes normas fundamentales, las previsiones de los tratados muestran determinadas carencias al no tener previstas las correspondientes cautelas derivadas de la organización constitucional de sus miembros.

El resultado es que los Estados han diseñado políticas a nivel europeo que no han podido ser controladas ni a ese nivel, por la ausencia de un espacio político estructurado y de una comunidad política europea consolidada, ni tampoco a nivel estatal, al haberse transferido las competencias en determinadas materias a la UE. Un claro y evidente problema deriva del principio de reserva de ley en materia tributaria para regular determinadas materias que encuentra difícil reflejo en la arquitectura de fuentes del derecho europeo al no disponer de una fuente jurídica de naturaleza equivalente.

5.2. La constitucionalización de la UE

El derecho constitucional interno de los Estados miembros queda afectado por el proceso de integración europea, lo que permite, al mismo tiempo, hablar de la existencia de un derecho constitucional de la UE. Este es parte del derecho constitucional de cada Estado miembro; esto es, el derecho constitucional de la UE no es algo ajeno al derecho constitucional estatal, ya que está llamado a completar el derecho constitucional vigente en el

realidad, capacidad económica, igualdad, justicia y no confiscatoriedad. Si tenemos en cuenta el alcance del poder tributario de la UE, donde no está previsto un poder general para la exacción de tributos ni su financiación a través de un sistema tributario propio, no parece que se ponga en juego el cumplimiento de estos principios.

territorio de cada Estado miembro. Al mismo tiempo, tampoco puede caracterizarse ya al derecho europeo como un ordenamiento autosuficiente y desvinculado del derecho constitucional de los Estados miembros. En suma, el mayor grado de integración y el consiguiente incremento del poder político de la UE requiere que el ejercicio de este último se conforme de manera democrática a través de mecanismos constitucionales. Y al mismo tiempo, los poderes definitorios de la UE como organización supranacional son claramente asimétricos: como dice Isenbaert, hay una competencia jurisprudencial casi completa del Tribunal de Justicia, pero hay una ausencia completa de competencia legislativa en el resto de instituciones⁸³.

Este derecho constitucional europeo debe partir de las realidades constitucionales de los Estados miembros por diversos motivos: primero, porque se forma a partir de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros; segundo, en cuanto ordenamiento en formación, debe desarrollarse sobre la base de las experiencias constitucionales de estos últimos; en tercer lugar, porque el ordenamiento constitucional por el que se rigen los europeos está integrado por el derecho constitucional estatal y el de la UE; finalmente, como resulta de lo ya dicho, el derecho constitucional que se genera en la UE se sustrae del derecho constitucional de los Estados miembros a través de la transferencia de competencias⁸⁴. En el lenguaje del derecho positivo, nos recuerda el artículo 4.2 del TUE que «la Unión respetará la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, así como su identidad nacional, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de estos, también en lo referente a la autonomía local y regional».

Sobre estas bases surge el debate sobre la estatalidad, la condición cuasiestatal de la UE. Según la doctrina (Balaguer Callejón *et al.*, 2017, pp. 213 -214), el proceso de integración europea se ha desarrollado de forma asimétrica, de manera que cabe observar una articulación federal en el plano jurídico para dar cauce a decisiones que se han adoptado en el plano político mediante fórmulas de decisión propias de una confederación. Esta asimetría dificultaría la catalogación de la UE como organización supranacional o como forma estatal: sería estatal en los aspectos en los que sus decisiones se aplican directamente a la ciudadanía y no lo sería en cuanto que no se ha configurado un espacio público común de decisión política abierto a la ciudadanía, no se debaten democráticamente las políticas europeas a través de la participación y la representación ciudadana y los poderes públicos europeos no responden directamente ante la ciudadanía. Estas limitaciones impiden que se la pueda homologar con los sistemas democráticos.

⁸³ Así lo expresan en su obra, en el capítulo X sobre derecho constitucional europeo, Balaguer Callejón *et al.* (2017, pp. 203 y ss.).

⁸⁴ Estas ideas están directamente extraídas del epígrafe titulado el Derecho Constitucional de los Estados miembros como parte integrante del Derecho Constitucional Europeo (Balaguer Callejón *et al.*, 2017, pp. 208 y ss.).

El resultado es que, en Europa, el poder político queda fragmentado de tal forma que ni la UE puede entenderse como Estado democrático de derecho, a pesar de superar la supranacionalidad en determinados aspectos, ni los Estados miembros son reconocibles ya como Estados nacionales, tratándose ya más bien como organizaciones estatales post-nacionales.

La UE no es un Estado, pero es ya Estado: tiene claros rasgos de estatalidad que se derivan de la asunción de funciones estatales que desarrolla en el espacio europeo. La UE tiene un ámbito territorial sin fronteras interiores o con fronteras externas, ejerce un poder político que se manifiesta a través del principio de primacía y tiene una moneda propia. Así se relata incluso en un contexto en el que resulta complejo identificar un pueblo europeo o una identidad colectiva europea de forma que se identifica como característica de la UE la continuidad del Estado y la discontinuidad de la ciudadanía. Por ello, la estatalidad europea aparecería como una mera prolongación de la nacional de tal manera que los Estados miembros siguen siendo los agentes de esa estatalidad sin que la ciudadanía haya prolongado sus cauces de expresión democrática hacia la esfera europea: de momento, solo el Estado define una auténtica comunidad política. Esta identificación del carácter estatal de la UE sobre la base de los poderes atribuidos presenta como reverso la reducción de la cualidad estatal de los Estados miembros: los elementos clásicos de la estatalidad, pueblo, territorio y poder político, no están presentes en los Estados miembros de la UE como lo estaban antes del proceso de integración. Asistimos a la formación de un espacio público y de una comunidad política propia relacionada con la construcción de la identidad europea⁸⁵.

Al mismo tiempo, el derecho constitucional europeo no responde a la existencia de una comunidad política estructurada al modo del Estado, sino que responde más bien a la articulación del pluralismo territorial en Europa a través de fórmulas «prefederativas», esto como reflejo de las asimetrías existentes actualmente en el continente y de las diferencias en las culturas jurídicas que se pueden encontrar desde el punto de vista jurídico y constitucional. Hay que reconocer que no hay todavía una comunidad política europea diferenciada de las estatales y no parece posible reconocer una ciudadanía europea articulada en torno a un espacio de decisión propio. Incluso así, se constata que la UE está dotada de estatalidad y constitucionalidad, aun en diferente proporción a los Estados miembros, y que la europeidad no es una condición atribuible solo a la UE, sino también a los Estados (Balaguer Callejón *et al.*, 2017, pp. 223 a 227)⁸⁶. Esto es, la UE es de alguna forma Estado, aun en una forma de expresión parcial y limitada del mismo, y los Estados miembros son al mismo tiempo Europa.

⁸⁵ Así lo afirman taxativamente Balaguer Callejón *et al.* (2017, pp. 247 a 250 y 259).

⁸⁶ Aborda esta cuestión bajo el epígrafe «las asimetrías que dificultan la construcción de una comunidad política» en el capítulo dedicado al debate sobre la Constitución Europea.

6. Sobre la naturaleza de la UE

Amtenbrink y Raulus (2010, nota al pie 37) encuentran dificultades para encontrar una categorización del fenómeno europeo de adquisición de poderes soberanos: los poderes y la soberanía de los Estados miembros y de la UE varían considerablemente dependiendo no solo del área de actividad sino también de los instrumentos jurídicos utilizados. En fin, un cuadro heterogéneo⁸⁷. Hay esquemas propios de la supranacionalidad y otros intergubernamentales: desde la constatación de instituciones independientes que actúan de forma autónoma y desligadas de los Estados miembros, singularizados en su composición y su manera de operar, con capacidad para adoptar decisiones por mayoría, capaces de vincular a los Estados miembros, que implementan o supervisan la implementación de decisiones, y que resultan en derechos de los individuos directamente ejecutables por los tribunales nacionales; hasta ámbitos en los que los Estados retienen la soberanía última para adoptar decisiones, cuando el Consejo actúa basado en la unanimidad y sin una ejecución europea independiente.

Desde otro punto de vista, alineado con visiones anteriormente relatadas, Rosas y Armati (2012, pp. 2 a 4) consideran que la UE difiere en muchos aspectos de las organizaciones internacionales tradicionales; va mucho más allá que el derecho internacional global o público al disponer no solo de fórmulas de coordinación y cooperación sino también al proponer integración e instituciones supranacionales. Así, el Tribunal de Justicia caracteriza a los tratados como una Carta Constitucional basada en el Estado de derecho⁸⁸, con principios constitucionales, que funda un ordenamiento jurídico comunitario que es interno y autónomo⁸⁹, así como afirma el estatus constitucional de los principios generales del derecho de la Unión⁹⁰. Sobre estas bases, concluyen que es apropiado y útil hablar de un ordenamiento constitucional de la UE y de un derecho constitucional de la UE; las ambigüedades y divergencias de opinión sobre el concepto de Constitución europea derivan de la naturaleza híbrida de la UE, algo situado entre Estados nacionales y organizaciones intergubernamentales.

Estos autores (Rosas y Armati, 2012, pp. 13 y 15 a 19) hablan de entidad federativa, dado el carácter dinámico de su orden constitucional y la realidad de que no se trata de un Estado federado. La UE presentaría así rasgos cuasiestatales, como disponer de un ordenamiento jurídico autónomo, normas dirigidas directamente a subcomponentes de los Estados miembros –parlamentos nacionales, tribunales, autoridades administrativas, gobiernos regionales y locales– que serían tratados así como parte de la estructura federativa, poder

⁸⁷ En el mismo sentido, y así lo expresan, Rosas y Armati (2012, p. 8).

⁸⁸ Asunto 294/83, *Les Verts vs Parliament*, párrafo 23.

⁸⁹ Asuntos acumulados C-402/05 y C-415/05, *Kadi*, párrafos 65 a 67.

⁹⁰ Asunto C-101/08, *Audiolux y otros* (NCJ050536), párrafo 63.

para legislar, competencias exclusivas para regular ciertas materias, un sistema de gobierno democrático, incluida la representación parlamentaria, un sistema de controles judicial y no judicial, disponiendo una jurisdicción obligatoria que comprendería a los órganos judiciales nacionales, un conjunto de derechos fundamentales diferentes de los instrumentos internacionales sobre derechos humanos, un concepto de territorio y las consiguientes fronteras exteriores, un concepto de ciudadanía, basado en las reglas de nacionalidad nacionales, pero con derechos específicos, una unión económica y monetaria, relaciones exteriores y la referencia en derecho primario a la salvaguarda de los valores, intereses fundamentales, seguridad, independencia y la integridad de la UE, lo que supone una política común de seguridad y defensa. Al mismo tiempo, la UE tendría rasgos que la distinguirían de los Estados nación: el derecho originario son tratados entre Estados miembros y su enmienda requiere ratificación por estos mismos; los Estados retienen poderes significativos en materias que se consideran centrales y propias de la soberanía nacional –seguridad, defensa, tributación, inmigración, ley penal...–; estos tiene su propia política exterior nacional; los conceptos de la UE sobre territorio y población derivan, y no van más allá, del territorio y la nacionalidad de los Estados miembros; el alcance territorial de las competencias europeas es variable de forma que el grado y la intensidad de la integración difiere entre los Estados miembros; y se mantienen algunas características propias de la intergubernamentalidad con un estatus reforzado del Consejo Europeo. En fin, los principios de atribución de competencia, y los subsidiariedad y proporcionalidad en el ejercicio de aquellas no exclusivas refuerzan un debate que impide hacer afirmaciones definitivas sobre su verdadera naturaleza.

Las previsiones introductorias de los tratados nos ofrecen también claves que no se pueden desconocer en este análisis. El artículo 1 del TUE habla de la creación de una unión cada vez más estrecha entre los pueblos de Europa. Y de eso se trata, de poner en común los poderes que se derivan de los pueblos soberanos, de crear una superestructura que dispone de elementos estatales para el ejercicio de las atribuciones que le son transferidas.

Al mismo tiempo, no es solo creación de una superestructura, sino que la misma se construye en torno a los valores fundamentales compartidos por los Estados democráticos que la constituyen. Así, la UE encuentra entre sus valores fundacionales el respeto al Estado de Derecho, según reconoce el artículo 2 del TUE, con la consiguiente asunción de la responsabilidad de respetar la libertad, la democracia, la igualdad y los derechos humanos (Rosas y Armati, 2012, pp. 45 y ss.), lo que resulta fundamental en su configuración institucional y para el reconocimiento y determinación de su naturaleza como entidad que participa del ejercicio de poderes públicos que derivan de las soberanías proclamadas de los distintos pueblos soberanos.

La UE participaría en un sistema de gobierno multinivel (Rosas y Armati, 2012, p. 50)⁹¹ en el que sus instituciones entrarían en distintas formas de posicionamiento –jerárquica-

⁹¹ En cuanto a la consideración del ordenamiento europeo como para de los Derechos nacionales, véase esta misma obra, p. 67.

mente superiores— coordinación, cooperación o, en distinta manera de verlo, integración con los sistemas institucionales de los Estados miembros. Y así se explica como la plenitud de cada uno de los ordenamientos jurídicos vigentes en cada uno de ellos no pueda sino concebirse con la presencia del ordenamiento común, caracterizado por la fuente de la que emana, pero que es así también parte del sistema jurídico de cada una de sus participantes. Esta plenitud se extiende al marco institucional de tal forma que se perciben las instituciones y órganos nacionales como parte del entramado institucional de la UE, puesto que tienen un papel primordial en la ejecución del derecho de la UE y son participantes explícitos, en otras ocasiones implícitos, en el proceso comunitario de toma de decisiones (Rosas y Armati, 2012, p. 87). El derecho de la UE requiere ser aplicado e implementado por los Estados miembros y sus autoridades judiciales y administrativas, con independencia de que el cómo de este ejercicio se les confía y es una cuestión propia de la organización constitucional interna, hasta el punto de que son los Estados miembros los responsables del cumplimiento de las obligaciones derivadas de este ordenamiento común. El título XXIV del TFUE reza bajo la denominación «Cooperación administrativa» y proclama en su artículo 197 que la aplicación efectiva del Derecho de la Unión por los Estados miembros, que es esencial para el buen funcionamiento de la Unión, se considerará asunto de interés común. En el cumplimiento de este papel va a ser básica la proclamación y debida satisfacción del principio de cooperación leal, artículo 4.3 del TUE. Más allá, hay una tendencia creciente del derecho de la UE para proveer distintas formas más o menos formales de redes verticales y horizontales, en ocasiones designadas como redes de ejecución, así como atribuir tareas a autoridades nacionales (Rosas y Armati, 2012, pp. 105 y 109). En fin, es así como hasta los órganos jurisdiccionales nacionales comparten el ejercicio de la función de garantizar el respeto del derecho en la interpretación y aplicación del derecho europeo (Mangas Martín y Liñán Nogueras, 2016, p. 199) y los Estados miembros deben establecer vías de recurso necesarias para garantizar la tutela efectiva en los ámbitos cubiertos por el derecho de la UE, artículo 19.1 del TUE. Con el Tratado de Lisboa, se produce el reconocimiento del papel europeo de los Parlamentos nacionales que no van a ser solo interlocutores, sino que se les instan a contribuir activamente al buen funcionamiento de la UE, artículo 12 del TUE, a través de la atribución de diversas funciones, algunas meramente informativas, otras de cooperación y finalmente las hay que suponen implicación en el orden constitucional europeo, cuando se les atribuyen funciones en el proceso de reforma de los tratados o de control en la ejecución de las políticas de libertad, seguridad y justicia. En cuanto a la participación en la UE de entidades subestatales o locales, se articula a través del Comité de las Regiones, órgano que recordaremos que tiene una función meramente consultiva, complementada con las previsiones del derecho derivado relacionadas con la administración de los fondos estructurales.

Visión diferente es la de Isenbaert (2010, pp. 84 a 119), quien analiza las distintas condiciones que deberían darse para considerar a la UE como forma de Estado federal y concluye que no se dan los elementos generalmente requeridos. En principio sí que se observa la existencia de normas legales «federales» que afectan tanto a los Estados miembros y a los ciudadanos.

Sin embargo, no se puede afirmar que ejerza sus competencias legislativas de forma independiente de las instituciones legislativas de sus Estados miembros. Los tratados sobre los que se basa la UE no son actos suyos sino que se concluyen por representantes de los Estados miembros. El procedimiento de reforma de los tratados está protagonizado por los Estados miembros, sin que ninguna de sus instituciones pueda votarlo ni vetarlo, salvo para el caso de la revisión simplificada prevista en el artículo 48.6 del TUE referida a la reforma de la tercera parte del TFUE relativa a las políticas y acciones internas de la UE, en el que el protagonismo corresponde al Consejo Europeo. No hay una única Constitución que se instituya en carta fundamental tanto de la federación como de los Estados federados que recoja los principios fundamentales de su gobierno, sino que conviven los actos fundacionales de la UE, los tratados, que describen sus principios generales, sus objetivos y sus competencias, de tal forma que el resto de las atribuciones simplemente queda para los Estados miembros; y junto a aquellos, los Estados miembros se rigen por sus respectivas normas fundamentales. La UE tiene una estructura institucional en la que no hay una estricta separación de poderes puesto que todas las instituciones, salvo el Tribunal de Justicia, participan en el proceso legislativo –rango este que nos suscita dudas sobre su procedencia puesto que los Estados también involucran dos de sus tres poderes en el proceso legislativo–. El papel central en el proceso legislativo del Consejo es un factor de inconsistencia teniendo en cuenta su composición, los representantes de los Estados miembros, lo que le atribuye una característica de órgano representativo de los mismos: la decisión por mayoría cualificada implica que un grupo reducido de países pueden paralizar el proceso decisorio de la UE, circunstancia que se acentúa cuando la decisión debe tomarse por unanimidad. En realidad, en una federación los Estados federados raramente participan en el proceso legislativo sino que este compete a instituciones federales elegidas directamente por los ciudadanos. Ahora bien, este obstáculo nos parece relativo cuando se observa que las federaciones suelen tener cámaras de representación territorial constituida sobre la base de la representación de los Estados federados, si bien son elegidas directamente por los ciudadanos. En fin, de todo ello concluye Isenbaert que el proceso constitucional y legislativo de la UE es predominantemente de naturaleza jurídica internacional.

En tercer lugar, y en este análisis que hace Isenbaert sobre las características que la UE debería tener para ser considerada como federación, constata que la misma no ha adquirido competencias en política exterior similares a las de un Estado federal tradicional. Las atribuidas están limitadas a las materias expresamente mencionadas en los tratados o que derivan necesariamente de las competencias internas que se han ejercido en relación con los objetivos establecidos. Y aunque dichas competencias pueden ser muy extensivas en áreas específicas como comercio, la UE carece de una competencia exterior universal que le permitiera una verdadera política exterior europea (Isenbaert, 2010, pp. 115).

Finalmente, este autor destaca la carencia de poderes de ejecución independientes y extensivos al contrario de lo que sucede en los Estados federales, en los que el nivel federal normalmente dispone de poderes de implementación extensos. Observamos como

el artículo 4.3 del TUE prevé que los Estados miembros adopten todas las medidas apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del tratado o de los actos de las instituciones de la UE. Cuando no está prevista la implementación de la legislación europea por una de sus instituciones, corresponde a los Estados miembros garantizarla a través de los mecanismos previstos en sus correspondientes ordenamientos jurídicos.

Isenbaert concluye así que la UE no es asimilable a un típico Estado federal clásico, aunque tampoco es un mero producto de derecho internacional (Isenbaert, 2010, pp. 117 y 174-175). Ese autor considera relevante para revelar la naturaleza de la UE la caracterización del derecho comunitario como ordenamiento con eficacia directa. La supremacía determina una posición jerárquica como cuerpo político respecto de los cuerpos políticos de los Estados miembros, respecto de los cuales se afirma su originalidad y diferenciación. Sobre estas bases, la Comunidad es un orden jurídico autónomo y diferenciado de aquellos de los Estados miembros; la legislación comunitaria confiere derechos y obligaciones directamente sobre los ciudadanos comunitarios; y la Comunidad, dada la supremacía de su ordenamiento jurídico, se constituye en un cuerpo político que, a través de sus instituciones, puede ejercer de forma efectiva la reivindicación de ser la última autoridad (Isenbaert, 2010, pp. 142 a 144). Ahora bien, esta identificación como cuerpo político deriva de la propia jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, lo que deja pendiente su reconocimiento como tal por los cuerpos políticos de los Estados miembros, si bien ya vimos que esto se ha producido desde distintas perspectivas jurídico-políticas que, en algunos casos, pasan por el reconocimiento a partir de las propias construcciones constitucionales nacionales y se reservan en algún caso la capacidad para controlar que la acción de la Comunidad se produce en el marco de las atribuciones conferidas. Pero incluso así, la calificación del derecho europeo como autoridad suprema sobre la base de las previsiones constitucionales de los Estados miembros confirman el paradigma del pluralismo constitucional que deriva de reconocer a la UE como cuerpo político que ostenta la última autoridad, que se explica en el concepto de función soberanía, esto es, el ejercicio de soberanía en las funciones atribuidas, constituyéndose el Tribunal de Justicia en una suerte de Tribunal Constitucional (Isenbaert, 2010, pp. 145 y 146 y conclusiones sobre la cuestión en las pp. 172 a 174). Habla así de pluralismo constitucional como modelo con acuerdo al cual la autoridad constitucional hoy no se atribuye solamente a los Estados nación y la relación entre el Estado y el supra-Estado se concibe mejor como heterárquica y no como jerárquica. Coexistirían múltiples niveles de soberanía sin una jerarquía clara y generalmente aplicable. La jerarquía fija de la autoridad soberana es sustituida por una interpenetración de soberanías situadas a distintos niveles. Esto no excluye que la reivindicación jurídica de la última autoridad deba ser imperativa y obligatoria de forma que en cada caso particular deba determinarse que Constitución provee la norma jurídica última (Isenbaert, 2010, pp. 175 y 179). En este esquema, ambos niveles de gobierno tienen sus propias Constituciones separadas, cada una de las cuales omite cualquier referencia a las competencias del otro nivel. Por tanto, existen dos localizaciones de autoridad constitucional (Isenbaert, 2010, p. 176).

La UE tal y como se concibe hoy tras el Tratado de Lisboa y teniendo en cuenta sus instituciones, las atribuciones conferidas y su derecho supera, entendemos en una visión no necesariamente compartida, el debate acerca de su condición de organización internacional o institución supranacional. Parece que no puede ya hablar de una composición por sujetos de derecho internacional, es decir, organización exclusivamente entre Estados, dada la participación de los ciudadanos europeos y el consiguiente papel del Parlamento Europeo. Sus fines y objetivos no pueden reconducirse a los propios de organizaciones internacionales en la medida en que el grado de integración política y económica, incluida una moneda única común, conlleva que sirva a unos objetivos de un alcance tan general que resulta en una intervención que excede de los particularismos de estas. El hecho de que su capacidad de actuación venga delimitada por el principio de atribución de competencias y no determine por sí misma aquello sobre lo que actuar no la distancia tanto de los Estados cuando se tiene en cuenta que estos también derivan sus atribuciones del pueblo constituido en asamblea constituyente, quienes le delimitan los objetivos a cumplir y los valores superiores y principios que deban regir su actuación. La verdadera soberanía reside en dicho pueblo constituido para determinar su norma fundamental y el Estado no es más que depositario y responsable del cumplimiento del mandato recibido; en el caso de la UE, esta no puede sino venir a satisfacer dicho mandato en la esfera en que le corresponde como consecuencia del pacto celebrado entre los Estados signatarios. Solo bajo esta perspectiva se puede aceptar la primacía del orden europeo y que los órganos jurisdiccionales y administrativos nacionales están a su servicio, lo que se explica por el hecho de ser también depositaria de tal mandato constitucional y bajo los mismos valores y principios; sí, mandato parcial, como parcial resulta ser ahora el del Estado y precisamente por la existencia de la UE. En fin, su derecho no se integra en el derecho internacional particular sino que participa con el derecho interno de los Estados miembros en la configuración de ordenamientos jurídicos complejos que rigen la vida en cada una de las correspondientes jurisdicciones⁹².

El punto de partida para explicar el origen de las atribuciones en cuya virtud la UE puede promulgar normas jurídicas capaces de ordenar hechos, actos o relaciones jurídicas se debe encontrar en la inicial ostentación de soberanía como poder supremo y en sus formas de manifestación. Y si los Estados son depositarios del mandato del pueblo constituyente soberano, lo mismo cabe ya predicar de la UE, quien solo puede actuar en el marco de sus

⁹² Esta descripción parte de la concepción de organización internacional que ofrece Díaz de Velasco (1981, p. 33). En la doctrina tributaria internacional, hay quien opina que la UE sigue siendo una organización internacional y no sea convertido en un Estado por derecho propio, ya que uno de los rasgos fundamentales del Estado es disponer la creación de sus propios poderes cuando las organizaciones internacionales tienen los que le han sido conferidos: la UE se basa así en el principio de atribución de competencias. Esta naturaleza se reflejaría así en el derecho de los Estados miembros de decidir voluntariamente su retirada de la organización. Sin embargo, la UE, *de facto*, reúne ciertos elementos de un gobierno como queda en evidencia al observar sus poderes legislativos. Así lo refleja Jansen (2011, p. 245).

atribuciones considerando que las mismas encuentran su origen último en dicho pueblo constituyente soberano. Cuando los Estados conciertan la creación de la UE y le atribuyen un marco de responsabilidades lo hacen en su forma de entender el cómo del ejercicio de las que a su vez son depositarios desde el mandato recibido en la norma constituyente. La Constitución española, referida aquí como expresión de un cuerpo doctrinal elaborado por la doctrina constitucionalista, enuncia en su artículo 1.2 que la soberanía reside en el pueblo español del que emana todos los poderes del Estado. Es una afirmación enmarcada en la proclamación de un Estado democrático de derecho que solo se explica a partir del pleno reconocimiento de la dignidad de la persona y de los derechos que le son inherentes. Pero solo es soberano el pueblo constituyente, quien determina sus aspiraciones colectivas y atribuye a los poderes del Estado, que no son soberanos, la misión de satisfacerlas. Es así posible equiparar la UE y su papel al de los Estados, sin necesidad de tener que pensar en su condición de «soberano». Y el derecho europeo solo sería aceptable desde su construcción en el respeto a estos derechos y su derivación desde el ejercicio de la soberanía que emana de la consideración global y política de dichos individuos como un pueblo constituido políticamente en un Estado.

Los tratados de la UE no contienen ninguna proclamación de soberanía. No se encuentra una referencia a un pueblo europeo ni a una nación europea a la que se pudiera considerar soberana. Hay doctrina que aborda esta cuestión e intenta identificar elementos de soberanía por las referencias que dichos textos legales contienen al respeto de las identidades nacionales, el reconocimiento de los derechos fundamentales y la aspiración a una unión más estrecha entre los pueblos de Europa. Pero como mantenemos, tal pronunciamiento más que vano, carecería de sentido. La UE, como los poderes del Estado, no son sino receptores de la misión de satisfacer las aspiraciones del pueblo soberano y están condicionadas por la necesidad de garantizar los principios fundamentales que organizan la comunidad política.

Es así como los poderes de los que dispone la UE derivan de la transferencia recibida de las institucionales nacionales correspondientes, quienes solo pueden atribuirles aquellos que sus propios sistemas nacionales les permiten y bajo las condiciones en que pueden hacerlo, lo que implica necesariamente el respeto de los principios jurídicos generales y las normas fundamentales de cada Estado miembro. Esto es, la necesidad de atender a las condiciones políticas y jurídicas de las atribuciones de los Estados miembros conlleva que las atribuciones de la UE lo sean en el correspondiente marco político jurídico sin que puedan entenderse como meras encomiendas de actuación. No se trata solo de un actuar, sino de servir los objetivos últimos de la comunidad política y hacerlo en las condiciones que fija dicha comunidad política. De esta forma, no quedaría sino afirmar que la UE se esculpe sobre un cuerpo común constitucional europeo, aquello que es común a sus partícipes y que estos pueden poner en común. La integración se viene produciendo en un esquema de geometría variable que implica que los Estados miembros modulen su participación en atención a sus opciones políticas, siendo el punto más destacable la exclusión de la zona euro de determinados territorios como Dinamarca, Reino Unido y Suecia o el ámbito Schengen. También resulta así de la formulación jurídica de la cooperación reforzada para futu-

ras políticas, que va a permitir a un grupo de Estados, en un número mínimo de 9, poner en marcha mayores ámbitos de integración para los que otros miembros no se encuentran preparados⁹³. Y también cabe la solución opuesta, con países no miembros que participan de algunas de las políticas comunes, como, entre otros, los miembros del EEE que se integran en el mercado único, Suiza, que abre sus fronteras en el espacio Schengen o Turquía, miembro de la unión aduanera.

En fin, si bien no es posible catalogar a la UE entre las formas de organización política históricamente conocidas, sí que cabe identificar en la misma, sin ser un Estado, la esencia propia del Estado, entendido como ente político encargado de cumplir con una función atribuida en su origen por la comunidad política constituyente y que debe ejercer de acuerdo con unos parámetros, los valores constitucionales compartidos. Y es una encomienda que resulta conjunta y concurrente con la de los Estados integrantes de la Unión, junto con quienes deben contribuir al logro de tales aspiraciones colectivas.

Referencias bibliográficas

- Abad, M. (1970). El poder financiero de las Comunidades Europeas. *Estudios de Derecho Internacional Público y Privado. Homenaje al Profesor Luis Sela Sampil*. Universidad de Oviedo.
- Adamczyk, L. (2018). The sources of EU Law Relevant for Direct taxation. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. (3.^a ed.). Linde.
- Alter, K. (1996). The European Court's Political Power. *19 West European Politics*.
- Amttenbrink, F. y Raulus, H. (2010). Fiscal Policy in the European Union Context – The Semi-detached Sovereignty of Member States of the European Union. En Sjaak J.J.M. Jansen (Ed.), *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market, Past and Future*. Wolters: Kluwer Eucotax Series on European Taxation. Vol. 28.
- Bacigalupo, M. (1994). La constitucionalidad del TUE en Alemania (la sentencia del Tribunal Constitucional Federal de 12 de octubre de 1993). *Gaceta Jurídica de la C.E.E.*, sec. D 34/1994.
- Balaguer Callejón, F., Cámara Villa, G., López Aguilar, J. F., Balaguer Callejón, M. L. y Nontilla Marcos, J. A. (2017). *Manual de Derecho Constitucional*. (12.^a ed.). Tecnos. Vol. II.
- Berlin, D. (1989). *Droit fiscal communautaire*. Presses Universitaires de France.

⁹³ A este aspecto dedican un capítulo entero de su obra Rosas y Armati (2012, capítulo 8), donde arrancan con dicho aforismo, que se entiende predicable de la UE desde el Tratado de Maastricht y que encuentra su máxima previsión con los procedimientos de cooperación reforzada.

- Calderón Carrero, J. M. (2006). Una introducción al Derecho comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»? *REDF*, 132.
- Calvo Ortega, R. (2000). *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General)*. Civitas.
- Carrasco González, F. M. (2011). Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el derecho tributario español. En F. Pérez Royo (Dir.), *Curso de derecho tributario. Parte especial*. (5.ª ed.). Tecnos.
- Carrasco González, F. M. (2017). Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el derecho tributario español. En F. Pérez Royo (Dir.), *Curso de derecho tributario. Parte especial*.
- Craig, P. y De Búrca, G. (2015). *EU Law, Text, Cases and Materials*. (6.ª ed.). Oxford University Press.
- Díaz de Velasco, M. (1981). *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Madrid. Tomo II.
- Falcón y Tella, R. (1988). *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Civitas.
- García Prats, F. A. (2001). Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo. *RDFHP*, 259.
- Grau, A. y Herrera Molina, P. (2003). The link between tax coordination and tax harmonization: limits and alternatives. *ec Tax Review*, 2003-1.
- Isenbaert, M. (2010). *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*. IBFD.
- Jansen, S. (2011). The Future of Fiscal Sovereignty: Some closing Thoughts. En S. Jansen (Coord.), *Fiscal Sovereignty of the Member States in the Single Market. Past and future*. Holanda: Wolters Kluwer.
- Lecourt, R. (1976). *L'Europe des Juges*. Bruselas: Bruylant.
- Lenaers, K. (1990). Constitutionalism and the Many Faces of Federalism. *American Journal of Comparative Law*.
- Lenaerts, K. y Cambien, N. (2010). The Democratic Legitimacy of the EU after the Treaty of Lisbon. En Wouters, Verhey y Kijvers, *Treaty: A Legal and Political Analysis*. Cambridge University Press.
- López Rodríguez, J. (2009). *La imposición sobre la renta de sociedades en el contexto del Derecho comunitario*. Madrid: IEF.
- Louis, J. V. (1983). Los efectos de las sentencias del TJCE. *RIE*, 10(1).
- Magnette, P. (2007). European Democracy Between Two Ages. En C. Banard, *The Fundamentals of EU Law Revisited: Assessing the Impact of the Constitutional Debate*. Oxford University Press.
- Mangas Martín, A. y Liñán Nogueras, D. J. (2016). *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. (9.ª ed.). Tecnos.
- Marjaana Helminen (2015). *EU Tax Law, direct taxation*. (4.ª ed.). IBFD.
- Martín Jiménez, A. J. (2001). El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea. *REDF*, 109/110.
- Martínez Martínez, D. (1974). *El sistema de financiación de las Comunidades Europeas*. IEF.
- Pulido Quecedo, M. (2003). La impugnación directa de disposiciones generales por vulneración de Derecho Comunitario Europeo. *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*.
- Rodríguez Bereijo, A. (1976). *Introducción al estudio del Derecho financiero*. Madrid: IEF.

- Rodríguez Bereijo, A. (2001). *La Carta de Derechos Fundamentales de la UE*. Lección Inaugural del Curso Académico 2000-2001. UAM.
- Rosas, A. y Armati, L. (2012). *EU Constitutional Law. An Introduction*. Second Revised Edition. Oregon: Oxford y Portland.
- Sainz de Bujanda, F. (1983). Un esquema de Derecho internacional financiero. *Revista Española de Derecho Financiero*, 38.
- Sainz de Bujanda, F. (1985). *Sistema de Derecho financiero, I Introducción, volumen segundo*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.
- Sánchez Legido, A. (1991). Las relaciones entre el derecho comunitario y el derecho interno en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *REDC*, 33.
- Siedentorp, L. (2001). *Democracy in Europe*. Nueva York: Columbia University Press.
- Van Thiel, S. (2001). *EU Case Law on Income tax*. 1.ª parte. IBFD.
- Villar Ezcurra, M. (2001). Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario. *Crónica Tributaria*, 100.
- Villar Ezcurra, M. y Herrera Molina, P. (1999). Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del Contribuyente. *Quincena Fiscal*, 10.
- Wägenbaur, R. (1973). Dispositions fiscales. *Le Droit de la Communauté Economique Européenne*. (vol 5). Bruselas: Institut d'Etudes Européennes, ULF.

Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima

Análisis de la [SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 866/2016](#)

Félix Alberto Vega Borrego

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

Extracto

La sentencia aborda una cuestión de indudable interés: si la Administración tributaria puede regularizar, aplicando retroactivamente un criterio del TEAC, obligaciones tributarias que fueron autoliquidadas por el contribuyente siguiendo un criterio (más favorable) fijado con carácter previo y vinculante en una contestación a una consulta tributaria. Aunque la cuestión se aborda exclusivamente desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, también puede ser abordada delimitando el efecto temporal del cese de los efectos vinculantes de las consultas tributarias cuando entran en contradicción con un criterio posterior del TEAC. Esta disparidad de criterios interpretativos tiene su origen en la aplicación de la reducción por creación y mantenimiento de empleo, vigente en el IRPF entre los ejercicios 2009 a 2014, cuando la actividad económica la realiza una entidad en régimen de atribución de rentas. La duda surgió sobre si los requisitos de la reducción debían verificarse a nivel de cada uno de los socios de la entidad (criterio de las consultas) o a nivel de la propia entidad (criterio del TEAC).

Nota: Este trabajo se ha realizado en el marco de los proyectos DER2017-86971-P y PGC2018-099982-B-I00, financiados por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades y el FEDER.

1. Supuesto de hecho

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 17 de abril de 2019 (rec. núm. 866/2016 –NFJ073351–) aborda una importante cuestión que afecta al potencial conflicto entre la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT). Se trata de determinar si la Administración tributaria puede regularizar, aplicando retroactivamente un criterio del TEAC, obligaciones tributarias que fueron autoliquidadas por el contribuyente siguiendo un criterio (más favorable) fijado con carácter previo por la DGT.

En este caso se trata de un contribuyente que aplicó en sus autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) una determinada reducción del IRPF siguiendo el criterio establecido por varias contestaciones vinculantes a consultas tributarias escritas emitidas por la DGT al amparo de los artículos 89 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). En particular, la norma en cuestión es la disposición adicional 27.^a de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), que regula la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo. Esta reducción se introdujo para el ejercicio 2009 y resultó aplicable hasta el periodo impositivo 2014.

Según el criterio de la DGT establecido en las Consultas V1520/2010, de 7 de julio (NFC038791); V1553/2010, de 12 de julio (NFC038837), y V2083/2010, de 21 de septiembre (NFC039341), cuando la actividad económica se realizaba a través de una entidad en régimen de atribución de rentas (EAR), los requisitos de la reducción debían verificarse a nivel de cada uno de los socios, comuneros o partícipes de la EAR, y no a nivel de la propia entidad. En este caso, el contribuyente, de haber tenido que verificar dichos requisitos a nivel de la entidad, no cumplía los requisitos de la reducción. Sí los cumplía, en cambio, si se verificaban a nivel de cada uno de los socios, que era el criterio fijado por la DGT.

Sucede además que, en marzo de 2010, coincidiendo con el comienzo del primer periodo de declaración del ejercicio en que dicha reducción fue aplicable (2009), la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) publicó una nota informativa que señalaba que los requisitos de la reducción había que verificarlos a nivel de los socios y no de la propia EAR. Como puede verse, la AEAT, desde el principio, mantuvo el mismo criterio

que luego fijó la DGT en las consultas indicadas. Además, la AEAT, en los manuales del IRPF de los ejercicios controvertidos, advertía expresamente que los requisitos de la reducción había que cumplirlos a nivel del socio y no de la entidad.

Como último dato para entender el supuesto de hecho, hay que mencionar que la disposición adicional 27.^a de la LIRPF fue modificada hasta en tres ocasiones. El único fin de estas modificaciones fue extender el ámbito de aplicación temporal de esta reducción a los años 2012, 2013 y 2014. Las normas que realizaron estas modificaciones (RDL 20/2011, de 30 de diciembre; Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y Ley 22/2013, de 23 de diciembre) no alteraron ni la redacción ni los requisitos materiales de la reducción. Como hemos indicado, se limitaron a ampliar su ámbito de aplicación temporal.

Esta interpretación de la reducción fue cuestionada por algunos contribuyentes, porque consideraban, a diferencia de la AEAT y la DGT, que los requisitos en el caso de realizar la actividad a través de una EAR debían verificarse a nivel de la entidad y no a nivel de sus socios o partícipes –fundamentalmente se trataba de contribuyentes que cumplían los requisitos a nivel de la entidad, pero no en sede de cada uno de los socios–. Este planteamiento fue acogido por algunos Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR) al resolver las reclamaciones económico-administrativas (REA) interpuestas contra las liquidaciones de la AEAT. Este hecho motivó que la AEAT interpusiera ante el TEAC el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio del artículo 242 de la LGT, demandando que se ratificara el criterio marcado inicialmente por la AEAT y la DGT.

El TEAC, en virtud de su Resolución de 5 de febrero de 2015 (RG 3654/2013 –NFJ057151–), desestimó el recurso de la AEAT, en la medida en que fijó como criterio no el mantenido inicialmente por la AEAT y la DGT, sino el patrocinado por algunos TEAR, esto es, los requisitos de la reducción deben verificarse a nivel de la EAR y no de sus socios:

El [TEAC], en Sala, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la [AEAT], acuerda DESESTIMARLO, fijando como criterio que en los casos de contribuyentes del [IRPF] que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades a que se refiere el [art. 35.4 LGT], los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la [disp. adic. 27.^a LIRPF], deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad, y no con relación a cada partícipe o cotitular de la misma en proporción a su respectiva participación.

Como consecuencia del criterio establecido por el TEAC en esta resolución de 2015, la AEAT procedió a regularizar las autoliquidaciones del IRPF de los contribuyentes que se habían aplicado la reducción, pero que, si bien cumplían los requisitos verificados a nivel del socio, no los cumplían a nivel de la entidad. Entre esos contribuyentes se encontraba el

recurrente en el procedimiento que da lugar a la sentencia de la AN objeto de este trabajo. Los ejercicios regularizados fueron 2010, 2011, 2012 y 2013 –no se regularizó el 2009, primer año en que la reducción fue aplicable, porque estaba prescrito–. La AEAT liquidó la cuota y los intereses dejados de pagar como consecuencia de regularizar la aplicación de la reducción. No impuso ninguna sanción.

Por razón de la cuantía, el contribuyente interpuso la REA directamente ante el TEAC. Transcurrido un año sin haber recibido respuesta, el sujeto pasivo acudió a la AN recurriendo a la desestimación por silencio de su reclamación por parte del TEAC. El TEAC, antes de que la AN fallara el recurso contencioso-administrativo, resolvió expresamente la reclamación a través de su Resolución de 8 de marzo de 2018 (RG 7502/2015 –NFJ069802–)¹. La sentencia de la AN formalmente no se pronuncia sobre esta resolución del TEAC, dado que el contribuyente no solicitó la ampliación de su recurso a la resolución expresa, tal y como permite el artículo 36.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).

De acuerdo con lo expuesto, lo que se plantea en la sentencia es si la AEAT puede regularizar los ejercicios no prescritos del IRPF aplicando el criterio fijado por el TEAC en su resolución de 2015, a pesar de que el contribuyente, en los periodos afectados, autoliquidó el impuesto basándose en un criterio distinto –y más favorable para él– establecido tanto por la propia AEAT como por la DGT.

Como motivos de impugnación, el recurrente planteó el carácter prospectivo del cese de los efectos vinculantes de las consultas de la DGT y la posible vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. También cuestionó el tema de fondo, esto es, cómo había que interpretar la reducción implicada, en relación con la verificación de los requisitos a nivel de la EAR (criterio del TEAC) o de sus socios (criterio original de la AEAT, DGT y del propio contribuyente al tomar sus decisiones y confeccionar las autoliquidaciones).

2. Doctrina del tribunal

La sentencia resuelve la cuestión desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima siguiendo la doctrina más reciente del Tribunal Supremo (TS) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que expone en su FJ 6, para luego aplicarla a los hechos de este caso en su FJ 7. Desde esta perspectiva, la sentencia ni modifica ni matiza el alcance de dicha doctrina, sino que solo la aplica al caso concreto.

¹ Esta resolución ha sido ya objeto de comentario en esta revista: Bas Soria (2018).

Para la AN, la actuación de la AEAT vulneró el principio de confianza legítima en la medida en que:

[...] lo que hizo el [contribuyente] fue seguir a pies juntillas lo dicho por la Administración en el momento en que debía configurar sus autoliquidaciones. Fue fiel a los manuales y a las consultas, o siguiendo los términos en los que se ha pronunciado el Tribunal Supremo, lo hizo de conformidad con los actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión debía ser exigido a tenor de la normativa vigente y de la línea hermenéutica explícitamente manifestada y comunicada.

El hecho de que el contribuyente afectado no hubiese formulado una consulta de forma específica sobre la cuestión de fondo no constituye, para la AN, un obstáculo para afirmar la vulneración del principio de confianza legítima. La sentencia llega a esta conclusión porque existían en los ejercicios controvertidos ya varias consultas de la DGT, lo que hacía innecesario que el contribuyente planteara «su propia consulta» toda vez que la LGT extiende los efectos vinculantes a cualquier otro obligado tributario si existe identidad entre los hechos y circunstancias del caso concreto.

La sentencia termina con una serie de consideraciones generales de indudable interés, que se sintetizan a continuación:

- Las obligaciones de información y asistencia a los obligados tributarios que establece la LGT, entre las que se encuentran las contestaciones a consultas tributarias escritas, responden al hecho de que el ordenamiento tributario español pivote desde 1977 en la gestión de los tributos a través del sistema de autoliquidación (Marín-Barnuevo Fabo, 2018, p. 87). Este sistema, como dice la sentencia, supone que:

[...] recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable.

- Resulta contradictorio con los principios de seguridad jurídica y confianza legítima que en un sistema tributario como el descrito que:

[...] cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta en ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente.

- No resulta suficiente para justificar la aplicación de un cambio de criterio con efectos retroactivos en una situación como la examinada por la sentencia, la justificación dada por la Administración, esto es, que en estos casos el contribuyente no fue sancionado. Esta justificación la califica así la sentencia:

No encontramos el calificativo adecuado para expresar la sola posibilidad de que el particular pudiera ser sancionado por seguir los dictados de la Administración. Vale con que, en virtud de un mal entendido principio de legalidad tributaria se pudiera defender la procedencia de la regularización, exigiendo deuda e intereses de demora, pero el solo hecho de mencionar el ejercicio de la potestad sancionadora, aunque sea para descartar su despliegue, se nos antoja aberrante.

Finamente, hay que señalar que la sentencia no se pronuncia sobre los otros dos motivos alegados por el recurrente, esto es, el efecto prospectivo del cese de los efectos vinculantes de las contestaciones de la DGT cuando entran en contradicción con un criterio posterior fijado por el TEAC y la interpretación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo.

3. Comentario crítico

3.1. Introducción

La sentencia aborda una cuestión de indudable interés: la relación entre los efectos vinculantes de las consultas tributarias escritas y la doctrina vinculante del TEAC cuando sobre la misma cuestión, con posterioridad, el TEAC fija un criterio distinto al de la DGT. En particular, la sentencia resuelve sobre si la AEAT puede regularizar los ejercicios no prescritos anteriores a la resolución del TEAC, aplicando su criterio, a pesar de que el contribuyente hubiera seguido en dichos ejercicios el criterio establecido por la DGT en varias contestaciones de la DGT a consultas vinculantes.

Para abordar esta cuestión, resulta de interés tener en cuenta algunos antecedentes del caso, para entender mejor la posición que sostiene la sentencia y cuál era la posición de la Administración tributaria. Por este motivo, en el siguiente epígrafe, analizaremos algunos antecedentes del caso de la sentencia de la AN, entre los que destaca la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (RG 7502/2015) que, como se indica en el primer epígrafe, es la resolución expresa a la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente. Resulta de interés su análisis, dado que la sentencia de la AN solo resuelve sobre uno de los argumentos alegados por el recurrente.

Posteriormente analizaremos con detalle las tres cuestiones objeto de debate en este asunto.

3.2. Antecedentes: la posición de la AEAT y del TEAC

Las liquidaciones de la AEAT fundamentaron su posición en un Informe del Servicio Jurídico de la AEAT de 28 de mayo de 2015. Los razonamientos de este Informe son similares a los que contiene la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (RG 7502/2015).

La citada resolución del TEAC es la resolución expresa de la reclamación interpuesta por el contribuyente. Como hemos indicado, el contribuyente acudió a la AN sin esperar a la resolución expresa, por lo que el objeto del recurso contencioso-administrativo fue la resolución presunta del TEAC y no la resolución expresa citada. Lógicamente, el recurso contencioso-administrativo se interpuso una vez transcurrido el plazo de un año que el TEAC tenía para resolver, que es el momento en que se produce la desestimación por silencio conforme a lo que dispone el artículo 240.1 de la LGT: «transcurrido [el plazo de un año para resolver] el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente».

Durante la tramitación del recurso ante la AN, el contribuyente, tras recibir la notificación de la resolución expresa, no solicitó la ampliación de su recurso contencioso-administrativo a la resolución expresa del TEAC. Esta situación no provocó, sin embargo, la pérdida del objeto del proceso iniciado contra la resolución presunta, como explica la sentencia en su FJ 2, que sigue la jurisprudencia del TS –entre otras, cabe citar la STS de 15 de junio de 2015, rec. núm. 1762/2014 (NFJ058850)–. Conforme a la doctrina de este tribunal, cuando la resolución expresa es plenamente denegatoria de la pretensión, el demandante puede solicitar la ampliación del recurso, pero «si no lo hace, no por eso habrá perdido sentido su recurso». En consecuencia, dado que ambas resoluciones (la expresa y la presunta) desestimaron la reclamación del contribuyente, no era preciso que el recurrente solicitara la ampliación del recurso contencioso-administrativo prevista en el artículo 36 de la LJCA.

La situación anterior explica que la AN resuelva el fondo del asunto, además de que los efectos de su fallo se proyecten también sobre la resolución expresa del TEAC, como señala la sentencia en su FJ 8: «A pesar de que no es objeto del presente recurso, la posterior resolución expresa del TEAC de 8 de marzo de 2018, carece de efectos jurídicos por ser contraria a lo dicho en esta sentencia». De hecho, así lo reconoce el propio TEAC, pues en su base de datos de doctrina se publica esta resolución con esta advertencia: «Criterio anulado por sentencia firme de la Audiencia Nacional de 17/04/2019, Rec. núm. 866/2016».

Pues bien, aunque la sentencia de la AN no aborde la resolución expresa del TEAC, merece la pena que la analicemos brevemente, en la medida en que aborda las tres cuestiones planteadas por el contribuyente. Como hemos señalado, los argumentos de la resolución expresa coinciden con los del Informe del Servicio Jurídico de la AEAT.

La primera cuestión se refiere a la relación entre las consultas tributarias vinculantes y la doctrina del TEAC.

La resolución del TEAC no entra a valorar si una resolución de este mismo tribunal puede considerarse una de las dos causas que el artículo 89.1 de la LGT menciona para establecer la pérdida de los efectos vinculantes de las contestaciones, esto es, la existencia de cambio legislativo o de jurisprudencia. Sí establece, en cambio, que la Administración tributaria debe respetar en todo caso el carácter vinculante de los criterios del TEAC cuando resuelve, como sucedía en este caso, un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio del artículo 242 de la LGT. Conforme a ello, según el TEAC (FJ 3), «si sobre la cuestión a regularizar, existiera doctrina del TEAC, es esta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte» sería el artículo 242 de la LGT y no el artículo 89 de la LGT, que es el que establece el carácter vinculante de las contestaciones a consultas escritas.

Por otra parte, el TEAC no encuentra ningún obstáculo para aplicar retroactivamente el criterio establecido por él mismo –nos referimos al de su Resolución de 5 de febrero de 2015–, incluso cuando se trata de un contribuyente que siguió el criterio de la DGT que era, al menos para él, más favorable. La resolución del TEAC justifica esta cuestión en una serie de argumentos que tienen cierta debilidad.

En primer lugar, niega que la doctrina del TEAC de la Resolución de 5 de febrero de 2015 sea desfavorable, pues sus efectos beneficiosos o perjudiciales dependerán del caso concreto.

Como vimos en el primer epígrafe, es cierto que para determinados contribuyentes la resolución puede ser favorable, esto es, para aquellos contribuyentes que no cumplían los requisitos de la reducción a nivel del socio (posición originaria DGT y AEAT), pero sí si eran verificados a nivel de la EAR (doctrina TEAC). Con el nuevo criterio, estos contribuyentes podrían solicitar la rectificación de las autoliquidaciones en las que no aplicaron el criterio por este motivo. Pues bien, aunque es cierto lo que señala el TEAC, no hay que olvidar que se trata de resolver el caso concreto, y en el asunto que nos ocupa es bien claro que el criterio de la resolución del TEAC de 2015 resultaba desfavorable para el contribuyente, pues suponía la pérdida del derecho a aplicar la reducción.

En segundo lugar, el TEAC señala que se trata de un cambio interpretativo y no de un cambio normativo, por lo que no resulta aplicable ni el artículo 10 de la LGT ni la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) sobre los límites a la retroactividad de las normas tributarias derivados del principio de seguridad jurídica. Este argumento también adolece de cierta debilidad, pues el principio de seguridad jurídica no solo alcanza a los cambios normativos.

En tercer lugar, la resolución expresa del TEAC rechaza seguir la posición de la propia DGT cuando es la propia DGT la que cambia de criterio, es decir, cuando esta DGT emite un criterio sobre una cuestión distinto al mantenido en una consulta previa. La DGT considera que el cambio de criterio solo tiene efectos prospectivos, por lo que el carácter vinculante del «criterio anterior» se mantiene «en relación con las obligaciones y derechos cuyo cum-

plimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio»². Pues bien, el TEAC rechaza aplicar esta misma posición al caso concreto, con una argumentación ciertamente cuestionable y que para nada tiene en cuenta el principio de seguridad jurídica. Así, el TEAC señala que no se trata de un supuesto idéntico, porque, por un lado, las consultas citadas se refirieren al cambio de criterio de la DGT y no al cambio de criterio del TEAC y, por otro, porque los criterios del TEAC tienen mayor fuerza vinculante que los de la DGT, en la medida en que el criterio de esta solo obliga a la Administración tributaria, y el criterio del TEAC obliga tanto a la Administración tributaria (órgano de aplicación de los tributos) como a los propios tribunales económico-administrativos.

En cuarto lugar, la resolución del TEAC menciona una Consulta de la DGT, la V1156/2014, de 28 de abril (NFC050891), afirmando que la misma sostiene que los efectos vinculantes de las consultas de la DGT cesan tan pronto como el TEAC sienta doctrina. Pues bien, este argumento, como ha señalado la doctrina, resulta equívoco pues en esta consulta la DGT solo examina la aplicación retrospectiva de una doctrina del TEAC en un caso en el que no existía «criterio administrativo de la DGT que entrara en colisión con la misma» (Bas Soria, 2018, p. 146). Dicho en otros términos, este argumento de la resolución del TEAC resulta rechazable porque la DGT en esa consulta no se pronuncia sobre la misma cuestión.

Finalmente, la resolución del TEAC termina señalando que:

[...] el hecho de que el obligado tributario haya actuado amparado en las consultas vinculantes impide que su conducta pueda ser objeto de sanción, al no apreciarse negligencia en su comportamiento, pero ello no impide a que, ante un cambio de criterio, se [pueda] proceder a la comprobación correspondiente por parte de la Administración Tributaria, siempre y cuando no hayan prescrito el derecho a liquidar (FJ 4).

Este argumento, como vimos en el epígrafe 2, fue utilizado también por la Abogacía del Estado en su contestación en el procedimiento que da lugar a la sentencia de la AN, señalando la propia sentencia «que el solo hecho de mencionar el ejercicio de la potestad sancionadora, aunque sea para descartar su despliegue, se nos antoja aberrante».

Por otra parte, la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 aborda en su FJ 5 si existió o no una vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. La resolución del TEAC fundamenta la cuestión apoyándose en el Informe de la AEAT, en el que se señala básicamente que estos principios tienen sus límites y que sus efectos no alcanzan a potestades regladas, admitiendo que, en su caso, el contribuyente podría recla-

² Vid. las Consultas de la DGT V0001/2013, de 2 de enero (NFC045815); V0002/2013, de 2 de enero (NFC045866), y V0179/2017, de 25 de enero (NFC062951).

mar una indemnización de daños y perjuicios si hubiera existido una vulneración de dichos principios, particular que debería articular a través de una vía distinta a la de la impugnación de los actos dictados.

Como hemos señalado, sobre este extremo, la sentencia de la AN llega a una conclusión distinta, que luego analizaremos en el epígrafe 3.4. Con todo, sí merece la pena destacar que el Informe de la AEAT y la resolución del TEAC fundamentan todo lo anterior citando una Sentencia del TS de 10 de noviembre de 2009, respecto de la cual no indican el número de recurso. Esta omisión dificulta la comprobación de la solidez del argumento de la AEAT y el TEAC, toda vez que existen dos sentencias del TS de esa misma fecha que aluden al principio de confianza legítima. Como veremos inmediatamente, ninguna de ellas constituye un fundamento sólido de la posición mantenida.

La primera Sentencia del TS de 10 de noviembre de 2009 es la que resuelve el recurso número 1626/2005 (NFJ075057). Esta es la única de las dos sentencias que existen que tiene que ver algo con la materia tributaria. De su lectura se deduce que el Tribunal de Defensa de la Competencia «bendijo» la actuación de entidad pública empresarial Correos y Telégrafos (Correos) al comercializar un producto sin repercutir IVA, porque si bien podía ser cierto que la directiva europea establecía la obligación de hacerlo, su actuación se basó en la confianza legítima que le había producido la posición expresada por la DGT en varias consultas, que decían que tal obligación de repercutir IVA no existía.

Por otra parte, la otra Sentencia de 10 de noviembre de 2009, que resuelve el recurso número 5715/2007 (NFJ075080), no tiene nada que ver con lo tributario. El origen del asunto es la denegación a un centro privado del acceso al sistema de concierto educativo. Dicha denegación se basó en que las necesidades educativas de la zona estaban cubiertas, por lo que no era preciso ampliar la oferta educativa introduciendo nuevos centros privados en el sistema de concierto. Los recurrentes alegaron de forma genérica el principio de confianza legítima, sobre la base de algo que no protege este principio: la expectativa de que, al haber habido un incremento de la población de la zona, reflejada en el Padrón, era posible que se ampliaran los centros privados de la zona que podrían acceder al sistema de concierto. La sentencia desestima el recurso, porque no existió nunca un acto de la Administración que pudiera hacer pensar, de forma inequívoca, la concesión del concierto educativo.

En definitiva, puede verse que ni siquiera el apoyo jurisprudencial que esgrime la AEAT y el TEAC es suficiente para fundamentar su posición, esto es, que no existió en este caso una vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Finalmente, hay que constatar que el TEAC, al abordar esta cuestión, vuelve a aludir a la potestad sancionadora, señalando que estos principios solo se habrían vulnerado si se hubiera sancionado al contribuyente.

La resolución del TEAC aborda en su último fundamento (FJ 6) la cuestión de fondo, esto es, la interpretación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo. Aquí la Reso-

lución del TEAC de 8 de marzo de 2018 se limita a remitirse a lo dispuesto en la ya referida Resolución de 5 de febrero de 2015. Como veremos en el epígrafe 3.5, el criterio fijado por el TEAC en esta resolución de 2015 sigue sin ser pacífico, pues algunos tribunales superiores de justicia mantienen de forma reiterada la posición contraria, esto es, la que sostenía originariamente la DGT. Entre otras, cabe citar las siguientes Sentencias del TSJ de Madrid: 20 de mayo de 2016 (rec. núm. 721/2014 –NFJ064011–), 14 de diciembre de 2016 (rec. núm. 345/2015 –NFJ065533–), 17 de octubre de 2018 (rec. núm. 177/2017 –NFJ072231–), 28 de noviembre de 2018 (rec. núm. 247/2017 –NFJ072491–), 13 de diciembre de 2018 (rec. núm. 208/2017 –NF075056–), 16 de enero de 2019 (rec. núm. 290/2017 –NFJ075061–), 22 de enero de 2019 (rec. núm. 289/2017 –NFJ075063–), 4 de julio de 2019 (rec. núm. 983/2018 –NFJ075064–), 4 de julio de 2019 (rec. núm. 964/2018 –NFJ075065–) y 4 de julio de 2019 (rec. núm. 992/2018 –NFJ075066–).

También existe un buen número de sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana que llegan a la misma conclusión. Entre otras, cabe citar las Sentencias de 28 de febrero de 2019 (rec. núm. 681/2016 –NFJ075058–), 21 de marzo de 2019 (rec. núm. 694/2016 –NFJ075059–), 21 de marzo de 2019 (rec. núm. 698/2016 –NFC074025–) y 4 de abril de 2019 (rec. núm. 794/2016 –NFJ075060–).

3.3. Los efectos vinculantes de las consultas de la DGT y la doctrina del TEAC: relación y aspectos temporales

Las contestaciones a las consultas tributarias son manifestaciones formales de un criterio administrativo interpretativo a los efectos de aplicación de la norma, efectuadas por el órgano competente, y dirigidas a producir efectos. Respecto a los efectos vinculantes de las consultas escritas, el artículo 89.1 de la LGT dispone que su alcance temporal se produce «en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, [...] y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta».

Los efectos vinculantes de las contestaciones constituyen una decisión del legislador, que tienen su fundamento en el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución española (CE), como ha reconocido el TS en su Sentencia de 19 de septiembre de 2017 (rec. núm. 2941/2016 –NFJ075062–), FJ 3:

La [LGT 2003], para reforzar el principio de seguridad jurídica, estableció un régimen de consulta vinculante para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos, tanto respecto de quien formula la consulta como de cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Cuando existe una consulta vinculante los órganos de aplicación de los tributos tienen obligación de resolver conforme al criterio interpretativo manifestado por la DGT en la contestación, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias sobre los que versa la consulta y las circunstancias del obligado tributario. En el supuesto analizado en este trabajo no existía controversia sobre este extremo.

Cuando existe una consulta vinculante, la AEAT no puede apartarse del criterio de la misma y, si lo hace, los actos que dicte deben ser anulados. Así, cuando el contribuyente ajusta su conducta al criterio de la consulta, los actos de la AEAT que se separen de ella deben ser objeto de anulación, sin que puedan los tribunales económico-administrativos entrar en el fondo del asunto. Así lo ha dicho el TEAC en varias resoluciones, entre las que destaca la de 15 de diciembre de 2015 (RG 1503/2014 -NFJ061095-), FJ 2:

[...] en el momento en el que se dictó la liquidación derivada del procedimiento de comprobación e investigación, existían dos contestaciones vinculantes a consultas realizadas a la [DGT], en las que se sentaba un criterio contrario al aplicado en la regularización inspectora [...] Así las cosas, el acto administrativo que da lugar a la resolución del TEAR cuyo criterio aquí se pone en entredicho, nunca debió haberse dictado. Debemos en este punto acudir a lo dispuesto en el [art. 89 LGT], que regula los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas [...].

[La AEAT] está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del TEAC, establecida en el art. 239.7 LGT. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, sería esta la doctrina que vincularía a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto.

Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto. Así lo ha señalado recientemente este TEAC en resolución 00/2294/2013 de fecha 22 de septiembre de 2015.

Esta resolución no aborda la situación específica que se produce en este caso: qué sucede con los contribuyentes que han actuado siguiendo el criterio de las consultas vinculantes de la DGT, cuando el TEAC fija con posterioridad un criterio distinto que les resulta desfavorable.

En nuestra opinión, el tenor del artículo 89.1 de la LGT, el sentido común y, sobre todo, el principio de seguridad jurídica al que sirven las consultas tributarias permiten concluir

sin ningún género de discusión que el nuevo criterio del TEAC no puede afectar a los contribuyentes que siguieron el criterio de la DGT, al menos no con respecto a las obligaciones tributarias completamente perfeccionadas. Como hemos visto, esta no es la posición que siguieron la AEAT y la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018.

Los argumentos que utilizan, como vimos en el apartado 3.2, son muy débiles y no pueden servir, por sí mismos, para llegar a la conclusión de que el nuevo criterio del TEAC se puede aplicar retroactivamente en perjuicio del contribuyente. Además, de admitirse esta posición, dejaría sin valor alguno el carácter vinculante de las consultas de la DGT, vulnerando el principio de seguridad jurídica al que sirve este sistema de información vinculante³. Con todo, hay que reconocer el difícil encaje que tienen los preceptos aquí controvertidos, esto es, el artículo 89.1 de la LGT en relación con los artículos 239.8, 242.4 y 243.5 de la misma norma, que son los que establecen el carácter vinculante de las consultas y el carácter vinculante y prevalente de la doctrina del TEAC.

Ante esta tesitura, esta fricción, que debería haber sido abordada expresamente por el legislador, debe resolverse de acuerdo con los parámetros del principio de seguridad jurídica. Desde esta perspectiva, aunque la fijación de un criterio por parte del TEAC distinto al de una consulta no se trata de un «cambio de jurisprudencia», resulta útil acudir a este supuesto para resolver esta controversia, pues carecería de sentido que este conflicto se resolviera de manera diferente. Con todo, salvo que se sostenga un concepto amplio de jurisprudencia, parece claro que una resolución del TEAC no puede considerarse un supuesto de «cambio de jurisprudencia», toda vez que no se trata de la «doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho» (art. 1.6 del Código Civil).

³ Un razonamiento similar utiliza la Sentencia del TSJ de Andalucía, sede de Málaga, de 19 de septiembre de 2018 (rec. núm. 553/2017 –NFJ071980–), que se pronuncia sobre un supuesto idéntico al de la sentencia de la AN analizada en este trabajo:

El supuesto sin estar perfectamente resuelto por la norma legal, sí apunta hacia la imposibilidad que afecta a la Administración de realizar esta corrección retroactiva de su anterior criterio vinculante. Razones relacionadas con la seguridad jurídica y con su corolario principio de protección de la confianza legítima abonan esta solución. La consulta vinculante, y la posibilidad de extensión de sus efectos a supuestos idénticos, se configura como un elemento encaminado a dotar de seguridad jurídica al contribuyente que se precave de adaptar su conducta a los criterios previamente expresados por la Administración. De servicio para este fin sería la respuesta vinculante si se admitiera, tal y como propone la Administración demandada, que cualquier resolución judicial o económico-administrativa que la rechazara, habilitase a la Administración para corregir a quienes se ajustaron al criterio administrativo sobrevenidamente modificado. El momento a partir del cual rige la jurisprudencia o doctrina administrativa que supera al criterio expresado en la consulta será el del dictado de la resolución de que se trate, para a partir de entonces la Administración tributaria rectificar las declaraciones que se refieran a periodos impositivos posteriores a esta fecha, y que hayan ignorado la nueva interpretación prevalente de los Tribunales (FJ 4).

Cuando se produce un cambio de la jurisprudencia, las consultas vinculantes pierden sus efectos vinculantes. Sin embargo, dicha pérdida no es absoluta, como se desprende del artículo 89.1 de la LGT. En efecto, este precepto no establece que la consulta pierda el efecto vinculante desde el momento en que se dictó. Lo que establece es que el efecto vinculante se mantiene hasta que se produce el cambio de jurisprudencia. Por este motivo, se puede sostener que hasta el momento en que se produce tal cambio los efectos vinculantes permanecen. Así se desprende claramente del citado artículo, cuando utiliza la expresión «en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso». Desde esta perspectiva, el cambio de jurisprudencia no tiene efecto retroactivo sino solo prospectivo. Ello supone que se mantenga el efecto vinculante respecto a las obligaciones tributarias completamente realizadas, que es la consecuencia natural que se deriva del principio de seguridad jurídica, como veremos posteriormente. De hecho, como señalamos en el epígrafe 3.2, la propia DGT ha mantenido esta posición en un supuesto análogo al cambio de jurisprudencia, como es cuando es la propia DGT la que cambia su criterio.

La posición sobre el efecto temporal de la pérdida del carácter vinculante de las consultas cuando hay un cambio de jurisprudencia es compartida por la doctrina científica española de forma unánime. A efectos ilustrativos merece la pena transcribir aquí la posición de Barquero (Barquero Estevan, 2002, pp. 225-227) y de otros autores en términos similares (Falcón y Tella, 1997; Palao Taboada, 1999, pp. 14-15; Martín Fernández, 1999, p. 199; Salvo Tambo, 2004, p. 527; Rovira Ferrer, 2017, pp. 5-42; y Rovira Ferrer, 2019):

[La] aparición de nueva jurisprudencia puede suponer una alteración relevante del contexto normativo en el que debe resolverse la cuestión planteada en la consulta. Resulta, por ello, razonable que cuando la nueva jurisprudencia sea contraria al sentido de la consulta, esta cese de producir sus efectos. Si se da la nueva jurisprudencia se extrae la conclusión de que el criterio mantenido en la consulta es contrario a Derecho, el mantenimiento de sus efectos hacia el futuro choca claramente con el principio de legalidad e igualdad impositiva. Se produce así un momento de especial tensión entre estos principios y el de seguridad jurídica, que se resuelve por el legislador de manera favorable a los primeros. Pero solo parcialmente, pues los efectos de la consulta solo cesan hacia el futuro.

A) Para que se produzca el cese la doctrina viene entendiendo que la jurisprudencia [...] ha de ser novedosa en dos sentidos. En primer lugar, [que] la situación no hubiera sido resuelta previamente por los tribunales o bien se separe de las decisiones preexistentes. En segundo lugar, la contestación a la consulta debió producirse antes de la producción de la decisión jurisdiccional en cuestión, o del momento en que se presume que la Administración pudo tener conocimiento de ella. [...]

B) [El] cese de los efectos de las consultas como consecuencia de la nueva jurisprudencia solo se produce hacia el futuro. Esto estaba muy claro para los cambios de legislación, que como ya hemos visto solo [afectan] a los hechos impositivos producidos posteriormente. [Podrían existir dudas] respecto de aquellos supuestos en los que todavía no ha recaído acto administrativo de aplicación. [La] aparición de

nueva jurisprudencia debe entenderse como un motivo para la cesación prospectiva y no retroactiva de los efectos de las consultas. Es decir, que una vez conocida la nueva doctrina, las consultas seguirán produciendo sus efectos respecto de los hechos impositivos producidos con anterioridad. La razón para sostener esa tesis arranca de los principios de protección de la confianza legítima y de la buena fe, que constituyen el fundamento sobre el que se establecen las consultas vinculantes. El régimen de consulta vinculante se establece como instrumento de realización de estos principios, para ofrecer a los contribuyentes seguridad sobre cuáles serán las consecuencias de determinadas decisiones tributarias antes de adoptarlas. El cese de los efectos hacia el futuro, aun cuando puede suponer en ocasiones limitación a esa finalidad [...] se puede considerar un equilibrio razonable entre los principios e intereses en conflicto, y además es una decisión inequívocamente adoptada por el legislador. Sin embargo, extender esos efectos retrospectivamente chocaría frontalmente con la razón de ser de las consultas vinculantes, razón por la cual parece necesario interpretar este requisito en el sentido apuntado, como un límite a la vigencia de las consultas, de acuerdo con el cual la aparición de nueva jurisprudencia relevante dará lugar a la cesación de sus efectos hacia el futuro, es decir, respecto de los hechos posteriores a la producción de dicha jurisprudencia.

La posición de la doctrina sobre la solución en el caso de la normativa española coincide con la posición que se ha mantenido en la mayoría de países donde existen consultas vinculantes, como da cuenta el informe general de la reunión de la International Fiscal Association de 1999. Dice así la ponencia general (Ellis, 1999, p. 43):

En la mayoría de países, un cambio de jurisprudencia prevalecerá sobre el criterio interpretativo de la consulta, desapareciendo la obligación de la Administración tributaria de seguir el criterio establecido en la consulta. No obstante, cuando sucede lo anterior, el cese del efecto vinculante de la consulta solo es prospectivo, en la medida en que los contribuyentes que actuaron basándose en el criterio de la consulta estarán protegidos por la misma, de la misma manera en que sucede cuando la Administración tributaria cambia de posición manteniendo un criterio diferente al de la consulta.

A la vista de todo lo expuesto, la prevalencia de la doctrina del TEAC sobre las consultas tributarias debe resolverse desde la perspectiva del efecto prospectivo del cese del carácter vinculante de estas últimas. Con ello se logra encajar armónicamente los preceptos citados de la LGT cuyo tenor literal da lugar a una suerte de antinomia, a no ser, como se ha explicado aquí, que se sitúen en su debida posición desde la perspectiva temporal.

Finalmente, puede resultar útil hacer alusión a la doctrina del TC sobre la retroactividad de las normas tributarias y el principio de seguridad jurídica, a pesar de que no estemos en este caso ante un cambio normativo. Entendemos que ello es posible, porque lo que está en juego en ambos casos es el principio de seguridad jurídica, al que sirve el establecimiento en

nuestro ordenamiento de un sistema de consultas vinculantes⁴. Además, el propio artículo 89.1 de la LGT, cuando regula el cese de los efectos vinculantes de las consultas, sitúa en igualdad de plano la terminación de los efectos vinculantes tanto por cambios normativos como por cambios de jurisprudencia.

La doctrina del TC sobre esta cuestión está consolidada y se recoge, entre otras, en las siguientes sentencias: SSTC 182/1997 (NFJ005623), FJ 11; 161/2009 (NCJ049942), y 74/2010 (NCJ052973). La CE no prohíbe las normas tributarias retroactivas, a salvo de las que tienen carácter sancionador. No obstante, el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE:

[...] sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad.

La determinación de cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica «es una cuestión que solo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto».

Conforme a la doctrina del TC, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. La retroactividad máxima se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas. Aquí este tribunal considera que solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica –hay que mencionar que el citado tribunal no ha apreciado en ninguno de los asuntos resueltos hasta la fecha la concurrencia de tales circunstancias (SSTC 173/1996 –NFJ004656–, 234/2001 –NFJ011438–, 161/2009 –NCJ049942– y 74/2010 –NCJ052973–)–.

Por otro lado, la retroactividad de grado medio o impropia se produce cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En este caso:

[...] la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas.

⁴ En términos similares se pronuncian Rovira Ferrer (2017, p. 22) y Martínez Sánchez (2018, pp. 158-159).

De acuerdo con los parámetros de esta doctrina, llegaríamos a la misma conclusión apuntada anteriormente, esto es, el criterio establecido por el TEAC solo podría ser aplicado de forma prospectiva, manteniendo los efectos vinculantes de la consulta tributaria para las situaciones anteriores. En particular, en el presente caso, de aplicarse de forma retroactiva el criterio del TEAC, estaríamos ante un supuesto de retroactividad auténtica, en la medida en que la resolución estableciendo el criterio contradictorio es de 5 de febrero de 2015, y los ejercicios comprobados fueron 2010 a 2013. Como puede verse, los periodos impositivos estaban totalmente terminados y devengados, por lo que la aplicación del nuevo criterio afectaría a situaciones totalmente consolidadas.

Más dudas podrían plantearse cuando el criterio del TEAC se adopta en un momento en que el periodo impositivo del tributo está en curso. Esta no es una situación que se produce en el caso enjuiciado, porque la Resolución del TEAC se dicta el 5 de febrero de 2015 y, si bien es verdad que en este momento estaba en curso el periodo impositivo de 2015 del IRPF, hay que tener en cuenta que desde el ejercicio 2015 la reducción por mantenimiento o creación de empleo ya no resultaba aplicable.

Para llegar a una conclusión certera sería necesario analizar el caso concreto, como sucede cuando el TC analiza supuestos de retroactividad en grado medio. En este contexto, una de las primeras preguntas que surgen es cuál es la fecha que hay que atender para fijar el momento de terminación del cese de los efectos vinculantes. Lo más sencillo es fijar a tal efecto la fecha de la resolución del TEAC, si bien es verdad que con ello no está asegurado el conocimiento de la nueva doctrina desde ese momento. Además, tampoco existe un deber de seguir la doctrina del TEAC para comprobar si ha existido una modificación de un criterio previo de la DGT.

Además de estos aspectos, habrá que determinar la naturaleza de la modificación del criterio y cómo ha afectado de forma específica a las decisiones de los contribuyentes afectados, siendo relevante a estos efectos saber si dichas decisiones se han adoptado o no antes del momento en que se fije el cambio de criterio. A este respecto, la doctrina ha mantenido que «el principio de seguridad jurídica aconseja la aplicación del nuevo criterio a las obligaciones tributarias cuyo periodo impositivo comience después de su publicación, [sin que exista] un principio constitucional que patrocine la conclusión contraria» (Martínez Sánchez, 2018, p. 159)⁵.

⁵ En términos similares parece pronunciarse la sentencia antes citada del TSJ de Andalucía, sede de Málaga, de 19 de septiembre de 2018 (rec. núm. 553/2017), cuando señala lo siguiente en su FJ 4:

El momento a partir del cual rige la jurisprudencia o doctrina administrativa que supera al criterio expresado en la consulta será el del dictado de la resolución de que se trate, para a partir de entonces la Administración tributaria rectificar las declaraciones que se refieran a periodos impositivos posteriores a esta fecha, y que hayan ignorado la nueva interpretación prevalente de los Tribunales.

Como se puede observar, puede ser especialmente complejo concretar todo lo anterior, particular que solo podrá determinarse en atención de las circunstancias del caso concreto. Sobre esta cuestión, la DGT tampoco ha establecido una regla clara cuando se trata del cambio de su propio criterio, como se desprende de la propia formulación que utiliza en las contestaciones donde reconoce expresamente el cambio de criterio:

[...] el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración tributaria en relación con obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio.

A la vista de todo lo anterior, parece claro que un criterio del TEAC posterior que entra en conflicto con un criterio anterior de la DGT no debería aplicarse retroactivamente cuando resulte desfavorable. Esta limitación es clara cuando se trata de obligaciones tributarias totalmente realizadas, como sucede en este caso, pues estamos ante periodos impositivos de IRPF terminados y devengados. Más dudas existen sobre la limitación a dicha retroactividad cuando el cambio de criterio tiene lugar respecto a periodos impositivos que no han finalizado.

3.4. Límites a la aplicación retroactiva del cambio de criterio conforme a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima

Como se señaló en el epígrafe 2, la sentencia de la AN resuelve el asunto en atención exclusiva a la vulneración en este caso del principio de seguridad jurídica, en su vertiente de la confianza legítima. Desde esta perspectiva, en cierto modo, la sentencia desaprovecha esta oportunidad para resolver esta cuestión desde el punto de vista de la eficacia temporal de los efectos vinculantes de las consultas cuando entran en contradicción con un criterio del TEAC posterior, interpretando a tal efecto el artículo 89.1 de la LGT conjuntamente con los preceptos de la LGT que regulan el carácter vinculante y la prevalencia de la doctrina del TEAC (arts. 239.8, 242.3 y 243.5 LGT).

Con todo, desde la perspectiva estricta de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, no parece que haya ninguna duda de que, en este caso, dichos principios se infringieron. Como ha señalado la Sentencia del TS de 13 de junio de 2018 (rec. núm. 2800/2017 –NFJ070804–), que cita expresamente la Sentencia de la AN en su FJ 6, el principio de confianza legítima es un principio de creación jurisprudencial que ha sido perfilado en cuanto a su alcance y significación por diversos pronunciamientos del TJUE, del TC y la Sala Tercera del TS.

El TS sintetiza en la sentencia mencionada los principales elementos de este principio señalando, en primer lugar, que su infracción dependerá de las circunstancias y caracterís-

ticas de cada asunto. Este principio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos. Para que exista este deber, es preciso que concurren determinados requisitos.

En primer lugar, este principio no ampara creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza, si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho, que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

En segundo lugar, este principio no descansa en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues el mismo no garantiza que las situaciones de ventaja económica, que comportan un enriquecimiento que se estima injusto, deban mantenerse irreversibles.

En tercer lugar, la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es una causa que impida por sí misma el que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces. No puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

Finalmente, en cuarto lugar, es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano –más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas– de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

Como sintetizamos en el epígrafe 2, la sentencia de la AN considera que todas las circunstancias que concurrían desembocaban a entender infringido este principio. Es evidente que en este caso existían actos o signos externos lo suficientemente concluyentes para generar una razonable convicción en el contribuyente de que la norma controvertida no iba a ser interpretada de otro modo. Estos actos o signos externos concluyentes están conformados esencialmente por las consultas de la DGT, la nota informativa de la AEAT y los manuales de IRPF. A ellos podría adicionarse, al menos en nuestra opinión, la propia conducta del legislador, que conociendo la posición de la DGT y de la AEAT sobre el alcance de la disposición adicional 27.^a de la LIRPF, no modificó el tenor de la reducción (para que los límites se verificaran a nivel de la entidad y no de los socios), reiterando su redacción por tres veces con el único fin de ampliar su ámbito temporal a los periodos impositivos 2012, 2013 y 2014 a través del Real Decreto-Ley 20/2011, la Ley 16/2012 y la Ley 22/2013.

No aclara la sentencia a cuál de estos actos o signos externos da más valor o si el valor que les otorga para entender infringido el principio de la confianza legítima es resultado de

una valoración global de todos ellos. No es una cuestión baladí, pues se plantea la duda de si la AN hubiera llegado o no a la misma conclusión si entre dichos actos o signos externos no existiera el que se puede considerar como el principal, esto es, las contestaciones vinculantes de la DGT. Estamos seguros de que, de no haber concurrido este «acto externo cualificado», hubiera resultado más complejo justificar la vulneración del principio de confianza legítima y la consecuencia que anuda la AN a esta vulneración, esto es, anular el acto impugnado.

Como vimos en el epígrafe 3.2, el Informe de la AEAT en que se basaban las liquidaciones impugnadas señalaba que, para el caso de que se entendiera vulnerado del principio de confianza legítima, la consecuencia no tenía que consistir en la anulación del acto impugnado, sino solo en la reparación de los daños y perjuicios causados, particular que tiene lugar en un contexto distinto al del recurso o reclamación contra el acto impugnado –probablemente, en el de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública– (Arrieta Martínez de Pisón, 2018, p. 229). La concreción de la correspondiente indemnización puede resultar compleja, estando claro que, si consistiera en un importe igual a las cantidades liquidadas, no tendría ningún sentido esta vía procedimental distinta, porque el daño se vería reparado de forma íntegra e inmediata con la simple anulación del acto impugnado (Marín-Barnuevo Fabo, 2018a, pp. 407-408).

En definitiva, aunque la sentencia resuelve correctamente el problema de fondo desde la perspectiva del principio de confianza legítima, no aporta parámetros lo suficientemente determinantes para resolver otros casos en los que el contribuyente, antes del cambio de criterio, se basó en otros instrumentos de asistencia e información a los obligados tributarios que, a diferencia de las consultas tributarias, no tienen reconocidos legalmente su carácter vinculante. En nuestra opinión, hubiera resultado más sencillo resolver este asunto desde la perspectiva exclusiva de lo que concierne a la eficacia temporal de los efectos vinculantes de una consulta tributaria cuando entra en contradicción con un criterio del TEAC fijado posteriormente. Lógicamente, como hemos hecho en el epígrafe anterior, dado que la LGT no regula con claridad este extremo, los principios de seguridad jurídica y confianza legítima resultan válidos para justificar la interpretación que hemos mantenido a tal efecto.

Para cerrar este epígrafe, cabe decir que puede cuestionarse que suponga un acto o signo lo suficientemente concluyente para que exista una vulneración del principio de confianza legítima que exija la anulación del acto impugnado, aquellas actuaciones de información de la Administración tributaria que no tienen reconocidos por la LGT efectos vinculantes. Con todo, esta conclusión tampoco está exenta de problemas, porque se trata de un juicio que precisa el análisis de todos los detalles del caso concreto. Así, por ejemplo, no es lo mismo una respuesta del programa Informa de la AEAT, que los informes o notas de la AEAT que publica en el apartado «Criterios de carácter general en la aplicación de los tributos», que suelen proceder de los órganos superiores de la AEAT. En cualquier caso, si en estos supuestos pudiera entenderse que se ha vulnerado el principio de confianza legítima, una solución alternativa a la indemnización de daños y perjuicios podría ser la anulación parcial del acto impugnado, al menos en la parte que liquida los intereses de demora. No cabe duda de que en estos casos el cumplimiento tardío es imputable directamente al

acreedor –la Administración tributaria en un sentido amplio–, en la medida en que el contribuyente autoliquidó el tributo basándose en el criterio fijado, si bien no con carácter vinculante, por dicho acreedor.

3.5. La cuestión de fondo: la aplicación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo a actividades económicas realizadas por entidades en régimen de atribución de rentas

La sentencia de la AN no se pronuncia sobre la cuestión de fondo, esto es, si el criterio que se debe emplear para interpretar la reducción es el fijado por el TEAC o el que previamente mantuvo la AEAT y la DGT. Sí lo han hecho, en cambio, otros tribunales como los TSJ de Madrid y Valencia, en los pronunciamientos recogidos en el epígrafe 3.2 de este trabajo, cuando han tenido que resolver un supuesto idéntico.

Aunque sea una cuestión con escasa proyección hacia el futuro, dado que esta reducción dejó de ser aplicable en 2014, merece la pena analizarla con cierto detenimiento, especialmente por si se pudiera volver a plantear. En el fondo se trata de determinar si los requisitos establecidos para determinadas reducciones, beneficios fiscales o regímenes deben verificarse a nivel de la EAR o de sus socios o partícipes.

La reducción por mantenimiento o creación de empleo se estableció a través de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, fundamentalmente para «premiar» a aquellas actividades económicas que durante la crisis económica mantuvieran o incrementaran el nivel de su plantilla previo a la crisis económica. Para ello la norma toma como referencia el año 2008, reconociendo la reducción en los ejercicios siguientes, hasta el 2014, si el nivel medio de la plantilla era igual o superior al de 2008. En el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) se estableció un incentivo con la misma configuración, si bien técnicamente se concretaba en la aplicación de un tipo de gravamen reducido.

La LIRPF (y del mismo modo la normativa del IS) parecía que solo querían reconocer este beneficio a las pequeñas y medianas actividades económicas. Esta pretendida finalidad se concretaba estableciendo dos límites que determinaban la exclusión del beneficio fiscal, a pesar de haberse mantenido el nivel medio de la plantilla. El primero era el importe neto de la cifra de negocios –que no podía superar los cinco millones de euros– y, el segundo, el que la plantilla media fuera inferior a 25 empleados –con todo, hay que aclarar que la norma establecía un requisito mínimo de plantilla, que era tener al menos un empleado–.

El principal problema de la redacción de la disposición adicional 27.^a de la LIRPF es que reconocía la reducción a los contribuyentes de IRPF, sin realizar ninguna precisión sobre cómo había que computar los requisitos de la misma cuando la actividad era realizada por una EAR entre cuyos miembros se encontraban personas físicas sujetos pasivos del IRPF. De hecho, esta norma siempre se refiere en su redacción a los contribuyentes del IRPF.

Esta situación podía provocar determinadas inclusiones o exclusiones de la reducción.

Pensemos, en primer lugar, en una EAR con dos socios personas físicas (con el 50 % cada uno) que tiene empleada a una persona. En este caso los requisitos de la reducción se cumplirían si se computan a nivel de entidad, pues la misma tendría al menos un empleado. En cambio, si se computa este requisito a nivel de los socios, por su porcentaje de participación, es evidente que ninguno de los dos llegaría al requisito mínimo de un empleado.

Examinemos a continuación este otro supuesto, en que una EAR, también con dos socios personas físicas al 50 %, tiene 30 empleados y una facturación de seis millones de euros. Aquí es evidente que no se cumplirían los requisitos de la reducción a nivel de la entidad, porque se superan los límites legales. Sí se cumplirán, en cambio, a nivel de los socios, pues al computarse en este caso el 50 % a cada uno, se estaría por debajo del umbral de 25 empleados y cinco millones de facturación.

Estos dos ejemplos permiten visualizar perfectamente que la interpretación mantenida por la AEAT y la DGT dejaba en algunos casos fuera de la reducción a actividades económicas pequeñas y permitía la inclusión de actividades «no tan pequeñas», al menos analizadas desde la perspectiva de la EAR.

La posición del TEAC en su Resolución de 5 de febrero de 2015 se fundamenta sustancialmente en la (pretendida) intención del legislador al establecer la reducción por mantenimiento o creación de empleo. En este sentido, hubiera sido deseable una argumentación más profunda dirigida a anclar esta interpretación en la redacción de la reducción y las normas generales que reglamentan el régimen fiscal de las EAR. Es relevante lo anterior, porque el argumento más fuerte en el que se ampara el TEAC –la intención del legislador– puede ponerse en cuestión por el mero hecho de que el legislador, conociendo la interpretación mantenida por la AEAT y la DGT, modificó hasta tres veces la reducción para ampliar su ámbito temporal, sin corregir su redacción para aclarar ese extremo. Este hecho revela por sí mismo que si el legislador hubiera entendido que la redacción de la norma daba lugar a un resultado incompatible con la finalidad de la reducción, podría haber ajustado su tenor para evitar, al menos en los ejercicios siguientes, esa situación. El no haberlo hecho permite poner en cuestión el principal argumento que maneja el TEAC.

Descendiendo al caso concreto, no puede olvidarse que el IRPF es un impuesto personal que grava la renta de las personas físicas residentes en España. Conforme a ello, puede tener poco sentido en un impuesto de esta naturaleza que los requisitos de la cuantificación de la renta de los socios personas físicas de una EAR tengan que verificarse a nivel de la entidad y no del partícipe. Este principio general se ve confirmado en la regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas que realiza la LIRPF en sus artículos 86-90, de los que claramente se deriva la necesidad de atender a las circunstancias de cada socio, miembro o partícipe, y no a las de la entidad. Como botón de muestra, de la normativa se desprenden los siguientes ejemplos.

La determinación de la normativa aplicable para cuantificar la renta de la EAR se hace depender de las circunstancias personales de cada socio, particular que determina que solo se aplique la normativa del IS si todos los miembros de la EAR son sujetos pasivos del IS o del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) con establecimiento permanente (EP) (art. 89.1.1.^a a) LIRPF). En cuanto exista un socio que no tiene dicha condición, se aplica la normativa del IRPF.

Cuando la normativa aplicable para la determinación de la renta de la EAR es la del IRPF, la ley exige, además, verificar la condición de cada uno de los socios, ya que si existe algún socio no residente en España sin EP, se impide aplicar a estos socios la deducción de gastos que establece la LIRPF. Ello es así, porque la normativa de IRNR no permite a los no residentes, con carácter general, deducir gastos (art. 89.1.1.^a b) LIRPF).

Las reducciones previstas en los artículos 23.2 y 3, 26.2 y 32.1 de la LIRPF no se aplican a nivel de la entidad, sino a nivel de cada socio, donde hay que comprobar, para cada uno de ellos, si los requisitos previstos se cumplen (art. 89.4 LIRPF). Así, es posible que algunos miembros personas físicas puedan aplicar las reducciones en el IRPF y otros no. A ello hay que añadir que dichas reducciones nunca son aplicables a los socios de la EAR que no son contribuyentes del IRPF (por ejemplo, sujetos pasivos IS o del IRNR, con o sin EP).

Por otra parte, para calificar la renta atribuida a cada socio como un rendimiento de actividad económica, lo relevante no es que la entidad realice dicha actividad, sino que se acredite a nivel del socio persona física que contribuye efectivamente a su realización –este requisito se deriva del art. 88 LIRPF, y así lo ha interpretado la DGT en un buen número de consultas, entre las que se destaca la V3836/2015, de 2 de diciembre (NFC057614), y la V4211/2016, de 3 de octubre (NFC062186)–. Ello provoca que, aunque una EAR realice una actividad económica, la renta atribuida a los socios no tiene por qué tener necesariamente dicha calificación para todos ellos.

A la vista de lo anterior, y en la medida en que la reducción de la disposición adicional 27.^a de la LIRPF está vinculada con el ejercicio de actividades económicas, puede tener poco sentido verificar el cumplimiento de sus requisitos a nivel de la EAR, porque el hecho de que la entidad realice una actividad económica no significa que la renta atribuida a cada socio tenga tal calificación. Y, lógicamente, para los socios que no se califique el rendimiento como de actividad económica, no resultará aplicable la reducción. Otro argumento que fundamenta esta conclusión es que no todos los socios de una EAR que realizan actividades económicas tienen que ser sujetos pasivos de IRPF. Es posible que en la EAR, además de socios personas físicas contribuyentes de IRPF, existan otros que sean sujetos pasivos de IS. Para estos últimos, la reducción nunca será aplicable, precisamente porque esta reducción está prevista solo para los contribuyentes de IRPF.

Dada la configuración del régimen de atribución de rentas en la normativa expuesta, tiene poca justificación –especialmente si no se establece de forma expresa– comprobar los requisitos de la reducción a nivel de la entidad, cuando es posible que la misma no sea aplicable a todos los socios, precisamente porque esta solo es aplicable para los que tengan

la condición de personas físicas contribuyentes de IRPF. Desde esta perspectiva, la interpretación a la que llega el TEAC tiene difícil encaje en la redacción actual, que difícilmente puede verse forzada por la pretendida finalidad del legislador al establecer la reducción.

Por otra parte, la resolución del TEAC complementa su argumentación utilizando un ejemplo en el que la propia DGT había referido el cumplimiento de determinados requisitos a la propia EAR y no a sus socios, comuneros o partícipes.

El TEAC menciona la Consulta V0027/2005, de 17 de enero (NFC024338). Esta consulta se refiere a la norma clásica del ordenamiento español que exige un nivel mínimo de medios personales (y en su caso materiales) para que una actividad de arrendamiento de inmuebles se califique como una actividad económica –la normativa actual exige tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (art. 27.2 LIRPF)–. Esta consulta afirma sin más que este requisito se cumple si la EAR tiene contratada a una persona en los términos indicados, sin entrar a valorar el número de miembros de la EAR, que en este caso era un matrimonio. Pues bien, la alusión a esta consulta no puede considerarse un argumento definitivo, en la medida en que este no era el aspecto fundamental que resuelve la consulta, lo que explica que no se contenga un razonamiento específico sobre esta cuestión. A ello hay que añadir que este ejemplo no está del todo bien traído a los efectos que nos ocupan, porque esta norma no es realmente una regla de cuantificación de la renta que hay que atribuir, sino una regla de calificación de rentas cuyo alcance es más amplio.

Por otra parte, el TEAC pone otro ejemplo que también es cuestionable. Dice así la resolución de 2015 al final de su FJ 4:

Otro supuesto en el que nos encontramos con un requisito referido al número de personas empleadas es el previsto a efectos de la inclusión o exclusión del régimen de estimación objetiva para determinadas actividades. Cabría preguntarse si habría que modificar las magnitudes máximas de personal empleado para las entidades en régimen de atribución de rentas en función de su número de miembros. No parece tampoco razonable ni así lo ha querido el legislador.

Entendemos que el TEAC se está refiriendo al artículo 31 de la LIRPF, en el que se establecen determinadas causas de exclusión de este régimen en función del volumen de rendimientos y compras. En nuestra opinión, no se trata de un buen ejemplo, porque en este caso la LIRPF, a diferencia de lo que sucede con la reducción por mantenimiento o creación de empleo, establece una regla específica para los casos en que concurre una EAR. Así, el artículo 31.1 de la LIRPF dispone de forma expresa que para determinar si se superan los límites cuantitativos previstos, no solo se computan «las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a [...] entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen». Al no ser este ejemplo idéntico al que nos ocupa, parece difícil considerar que este argumento tenga el suficiente peso como para avalar la conclusión a la que se llega. Es más, esta norma viene a confirmar que lo relevante no es el volumen de actividad de la EAR, sino el porcentaje de participación que en la misma

tiene el socio, particular que confirmaría el criterio mantenido originariamente por la AEAT y la DGT respecto a la reducción por mantenimiento o creación de empleo.

En suma, dada la redacción de la reducción y la regulación general sobre las EAR, entendemos que la interpretación mantenida por el TEAC es cuestionable. Esta problemática se hubiera podido resolver fácilmente si el legislador que, conocía la interpretación de la AEAT y la DGT, hubiera ajustado la redacción de la norma para indicar de forma expresa que, en relación con esta reducción, los requisitos había que verificarlos a nivel de la entidad y no de cada uno de los socios.

Por otra parte, los pronunciamientos judiciales que existen sobre esta cuestión, salvo error u omisión, son los indicados en el epígrafe 3.2, y la interpretación que patrocinan es precisamente la mantenida originariamente por la AEAT y la DGT.

El TSJ de Madrid considera que los requisitos de la reducción deben cumplirse a nivel del socio y no de la entidad. Este tribunal, a diferencia del TEAC, resta valor a la finalidad de la reducción recogida en la exposición de motivos de la norma que introdujo este beneficio fiscal, en la medida en que en dicha exposición nada se señala sobre los concretos obligados tributarios a los que se dirige la norma. Esta cuestión, para el TSJ, se determina en el propio texto de la disposición adicional 27.^a de la LIRPF, disposición que de forma inequívoca se refiere a los contribuyentes de IRPF. Siendo esto así, quedaría claro que los requisitos de la reducción deben comprobarse a nivel del socio, porque los únicos contribuyentes del IRPF son las personas físicas, no teniendo tal condición las entidades en régimen de atribución de rentas.

Por su parte, el TSJ de Valencia insiste en que la redacción de este beneficio fiscal se dirige específicamente a la persona física contribuyente del IRPF, por lo que no puede referirse los requisitos controvertidos a la EAR, en la medida en que «no refleja su verdadera capacidad económica y distorsiona la lógica aplicación de un beneficio fiscal».

Con estos antecedentes, cerraremos este trabajo con las siguientes conclusiones:

El legislador, en el futuro, debe calcular bien la configuración de determinados regímenes fiscales cuando pueden afectar a entidades en régimen de atribución de rentas. A tal efecto, es preciso que aclare de forma expresa si los requisitos se deben cumplir a nivel de la entidad o de sus socios, porque de no hacerlo lo lógico es referir dichos requisitos a nivel de cada uno de los socios.

El problema interpretativo que ha generado la reducción por mantenimiento o creación de empleo puede que no presente ya interés casacional al efecto de que sea aclarado por el TS en el marco de la regulación vigente del recurso de casación. Se trata de una reducción que se pudo aplicar por última vez en el ejercicio 2014. Por lo tanto, a partir de 2015 esta reducción no puede generar controversias simplemente porque no está vigente. Los casos que la AEAT ha intentado regularizar aplicando retroactivamente el criterio de la resolución del TEAC de 2015 están siendo objeto de anulación por los tribunales de justicia, bien re-

conociendo los efectos prospectivos del cese de los efectos vinculantes de las consultas, bien por la vulneración de los principios de seguridad y confianza legítima. Finalmente, salvo error u omisión, no existe contradicción entre órganos jurisdiccionales, porque los tribunales de justicia que han analizado la cuestión de fondo (TSJ Madrid y TSJ Valencia) han ratificado la posición inicial de la AEAT y la DGT, esto es, los requisitos de la reducción por mantenimiento o creación de empleo hay que verificarlos a nivel de los socios y no de la EAR.

Referencias bibliográficas

- Arrieta Martínez de Pisón, J. (2018). La doctrina de los actos propios en el procedimiento de inspección. En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (capítulo 5). Cizur Menor: Civitas.
- Barquero Estevan, J. M. (2002). *La información administrativa a los contribuyentes*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Bas Soria, J. (2018). El valor prevalente de la doctrina del TEAC sobre las consultas de la DGT. Análisis de la RTEAC de 8 de marzo de 2018, RG 7502/2015. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 424, 141-150.
- Ellis, M. (1999). General Report. *Advance rulings*. La Haya: Kluwer Law International.
- Falcón y Tella, R. (1997). Consultas vinculantes y jurisprudencia. *Quincena Fiscal*, 9, 5-8.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2018a). Las especialidades del Derecho tributario y su proyección en la aplicación de la doctrina de los actos propios. En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (capítulo 2). Cizur Menor: Civitas.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2018b). Propuesta metodológica para la aplicación de la doctrina de los actos propios en Derecho tributario. En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (capítulo 2). Cizur Menor: Civitas.
- Martín Fernández, J. (1999). Consultas tributarias. *Comentario a la Ley de Derecho y Garantías de los Contribuyentes*. Madrid: CEF.
- Martínez Sánchez, C. (2018). La doctrina de los actos propios en los procedimientos de gestión tributaria: las contestaciones a consultas. En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (capítulo 3). Cizur Menor: Civitas.
- Palao Taboada, C. (1999). Spain. *The International Guide to advance rulings*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Rovira Ferrer, I. (2017). La compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes y los pronunciamientos judiciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 413-414, 5-42.
- Rovira Ferrer, I. (2019). El TEAC y las consultas tributarias vinculantes: análisis y consecuencias de su poliédrica relación. *Revista española de Derecho Financiero*, 181, 13-29.
- Salvo Tambo, I. (2004). Las consultas tributarias. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

La nulidad de la tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas

Análisis de la **STS de 22 de mayo de 2019, rec. núm. 1800/2017**

Ada Tandazo Rodríguez

Tutora del Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces. UNED

Pedro Manuel Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED

Extracto

El Tribunal Supremo declara la nulidad de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas aprobada por el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz, por no definir correctamente el hecho imponible del servicio de vigilancia pública especial. El tribunal entiende que la configuración del servicio responde a un supuesto de vigilancia pública general. Por consiguiente, la exigencia de tasas queda prohibida por el artículo 21.1 c) del TRLHL.

Otras sentencias del tribunal han intentado delimitar, con poco éxito, los conceptos de vigilancia pública general y especial. Sería necesario que el legislador precisara estos términos.

El citado tribunal también niega la posibilidad de establecer tasas con fines extrafiscales, salvo que el legislador lo prevea expresamente.

1. Supuesto de hecho

El Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz aprobó la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas (BOCM núm. 311, de 31 de diciembre de 2015, pp. 118 y ss.).

El hecho imponible estaba constituido por «la prestación del servicio de vigilancia especial y prevención del riesgo de usurpación de las viviendas propiedad de las entidades financieras». No estaba sujeta «la prestación del servicio en aquellos supuestos en que la vivienda [estuviera] habitada con justo título» (art. 2).

En realidad, como se deduce de la regulación de las tarifas (art. 4), este hecho imponible presentaba dos modalidades:

- Una periódica, de «prevención especial», cuya cuota se determinaba a partir de los gastos totales del «servicio de prevención del riesgo de usurpación de las viviendas propiedad de entidades financieras» imputables a cada entidad financiera a lo largo del año, calculados según los informes de la policía.
- Otra, instantánea, «de vigilancia», por cada actuación concreta de la policía para vigilar las viviendas de una entidad bancaria. La cuota era de 30 euros por cada hora de servicio prestada por un agente y de 50 euros por cada hora de servicio prestada por un sargento.

El acuerdo del pleno fue impugnado en vía contenciosa por el grupo municipal Ganar Torrejón.

Con fecha 7 de febrero de 2017, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid estimó el recurso anulando la ordenanza (rec. núm. 175/2016 –NFJ065770–). El Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz interpuso recurso de casación contra la citada sentencia. El 21 de junio de dicho año, el Tribunal Supremo (TS) admitió dicho recurso. El auto consideraba relevante determinar:

- Si la tasa tiene su encaje en el artículo 20, apartados 1 y 2, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) o si se trata de un supuesto de no sujeción, la vigilancia general, contemplado en el artículo 21.1 c).

- Si la definición del hecho imponible contenida en la ordenanza recurrida es clara y precisa.
- Si la desocupación de una vivienda evidencia la prestación de un servicio público local con carácter obligatorio, de prevención y vigilancia especial.

Finalmente, el TS dictó Sentencia el 22 de mayo de 2019 confirmando la anulación de la ordenanza (rec. núm. 1800/2017 –NFJ073542–).

2. Doctrina del tribunal

Según el TS, el argumento principal de la sentencia impugnada es el siguiente: la ordenanza no define con precisión el hecho imponible calificado como vigilancia pública especial. Además, el TSJ de Madrid pone de relieve que «el fenómeno de la ocupación ilegal está tipificado como delito en el artículo 245 del Código Penal», de modo que su vigilancia y prevención no puede considerarse una actividad de vigilancia especial (FJ 2.º). Esto llevó al TSJ a la anulación de la ordenanza.

Para el TS, la estructura de la ordenanza reguladora de la tasa de vigilancia de viviendas es «llamativamente parca» por contener solamente seis artículos y una disposición final; y, además, por la deficiente delimitación del hecho imponible, la base imponible y los sujetos pasivos (FJ 3.º).

Recordemos que el artículo 2 de la ordenanza define como hecho imponible la prestación de servicios «de vigilancia especial» y de «prevención», pero no los define suficientemente.

Por tanto, los preceptos reguladores del hecho imponible no desarrollan el concepto del servicio de vigilancia especial sometido a gravamen. Por ello, el tribunal sostiene que:

[...] la simple llamada a la prestación del servicio de vigilancia especial, carece de contenido delimitador y adecuado para cerciorarse de que efectivamente se trata de un servicio distinto del de vigilancia pública general, y la referencia a la prevención de riesgo de usurpación de las viviendas propiedad de las entidades fiscales [*rectius* «financieras»], en cuanto constituye un presupuesto de hecho tipificado como delito [...], no puede desglosarse del contenido propio de la vigilancia pública general y más en concreto de las funciones que con carácter general se le asigna a la Policía Local, art. 53 de la LOCFSE, en relación con su art. 29 y 126 de la CE, como de forma nítida pone de manifiesto la sentencia impugnada (FJ 3.º).

Según el citado tribunal, es posible que los servicios de vigilancia pública –incluidos los prestados por la Policía Municipal– puedan presentar manifestaciones de carácter espe-

cial, siempre y cuando «pudieran satisfacer intereses o necesidades individuales delimitadas a favor del sujeto pasivo, y que, por ende, reuniendo los requisitos previstos, pudieran ser financiados mediante la correspondiente tasa». En todo caso, deberán ser, según indica la sentencia:

[...] supuestos distintos de los que se engloba [sic] dentro del servicio de vigilancia pública general, en el ámbito competencial propio, claro está, de la policía municipal. Lo cual exige que la ordenanza fiscal desglose y delimite concreta y acabadamente el hecho imponible de la tasa y su contenido (FJ 3.º).

Por estos argumentos, el TS confirma la sentencia impugnada, considerando que la ordenanza enjuiciada vulnera el principio de reserva de ley y:

No tiene encaje en nuestro ordenamiento jurídico una tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas, como la exigida por el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz, en tanto que incumple el principio de legalidad al no determinar con la claridad y precisión exigida el hecho imponible, por cuanto su delimitación incurre en una pura tautología, está vacía de contenido y viene a identificar un supuesto paradigmático de vigilancia pública general, no sujeta por mor del art. 21.1 c) (FJ 3.º bis).

3. Comentario crítico

3.1. Concepto de «vigilancia especial»

El tribunal, acertadamente, analiza si la tasa se exige por un servicio de vigilancia pública general (lo que estaría prohibido por el art. 21.1 c) TRLHL) o por un servicio de vigilancia pública especial (en cuyo caso estaría de acuerdo con el art. 20.4 f) TRLHL). La sentencia concluye que los servicios prestados por el ayuntamiento suponen una vigilancia general dado que se dirigen a la prevención de delitos.

La delimitación del concepto de vigilancia especial frente a la general es tan importante que el citado tribunal se ha pronunciado otras veces sobre ella, aunque sin llegar a elaborar unos criterios claros. Por ello, la doctrina considera que estamos ante una asignatura pendiente (Ruiz Garijo, 2019, p. 312).

En efecto, un primer grupo de sentencias se refiere a las tasas por servicios de vigilancia de tráfico derivada de grandes eventos deportivos o taurinos (STS de 14 de abril de 1992 –NFJ001569–, relativa a los servicios de policía prestados en las inmediaciones de un estadio de fútbol, y STS de 17 de abril de 1996 –NFJ004229–, sobre los servicios de ordenación del tráfico en las inmediaciones de una plaza de toros).

Resulta paradigmática la primera de estas sentencias: la tasa exigida al club de fútbol se considera ilegal pues «es preciso que el sujeto pasivo sea no solo quien motive el servicio, sino quien resulte afectado por él de modo particular» (FJ 1.º).

El tribunal añade que:

[...] la tasa liquidada por el Ayuntamiento de Valencia ha sido girada al Valencia Club de Fútbol por el servicio prestado por los guardas, motoristas y coches patrulla en las inmediaciones del estadio, diversos días del año 1984, en que se celebraban partidos de fútbol. Ni la citada entidad deportiva solicitó el servicio, ni el mismo consta que fuera dirigido de modo especial a ordenar la actividad realizada en el estadio; por el contrario, el servicio fue prestado en sus inmediaciones y su finalidad principal fue atender a las necesidades generales del tráfico de la zona y a las genéricas de prevención general en situación de intensa concurrencia de personas, por lo que el objeto del mismo y especialmente afectado por él no fue el Club de Fútbol en particular, sino todos los asistentes al estadio e incluso los que simplemente circulasen por la zona durante las horas de desarrollo del partido, por lo que la actividad municipal no puede calificarse como de «vigilancia especial» y resulta, en consecuencia, improcedente exigir tasa alguna por su prestación, tal como ha entendido correctamente la sentencia apelada y el órgano económico-administrativo (FJ 2.º).

Esta doctrina resulta criticable, puesto que la entidad organizadora del espectáculo –y beneficiada económicamente por él– genera la necesidad de unas actuaciones de vigilancia, limitadas en el espacio y en el tiempo, que no serían precisas en ausencia de dicho evento. Nos parece artificioso afirmar que el servicio no fue prestado en el estadio sino «en sus inmediaciones», pues parece evidente que las aglomeraciones de tráfico derivadas del partido tendrían lugar en tales inmediaciones y no «en el propio estadio».

Tampoco resulta coherente señalar que el afectado «no fue el club de fútbol en particular, sino todos los asistentes al Estadio e incluso los que simplemente circulasen por la zona durante las horas de desarrollo del partido». El club de fútbol era quien organizaba el partido, se veía beneficiado por él y, por tanto, estaba ocasionando la prestación del servicio. Recordemos que, según el artículo 20.1 del TRLHL, las tasas no solo pueden exigirse cuando el servicio «beneficie» al sujeto pasivo, sino también cuando le «afecten» o «se refieran a él» y es la organización del espectáculo la circunstancia que genera al ayuntamiento la necesidad de prestar servicios de vigilancia. Aunque el artículo 20.4 f) del TRLHL mencione, tan solo, los servicios de «vigilancia especial de los establecimientos que lo soliciten» debe tenerse en cuenta que tal elenco no tiene carácter exhaustivo, sino ejemplificativo («en particular»).

Las mismas críticas cabe dirigir a la sentencia sobre los servicios de vigilancia especial relacionados con un espectáculo taurino.

Otra sentencia se refiere al servicio especial de vigilancia de la policía local en los depósitos de vehículos (STS de 5 de julio de 2003 –NFJ014375–). En este caso, se cobraba una tarifa por vigilancia adicional a la correspondiente al servicio de recogida de vehículos. El TS concluye que se trata de dos servicios distintos y que el segundo constituye, de modo claro, una vigilancia especial (aunque el servicio no se haya solicitado por el contribuyente). Esta sentencia parece acertada, aunque no ofrece criterios generales para distinguir la vigilancia especial de la general (FJ 5.º).

Más recientemente, el TS se ha pronunciado sobre la tasa por las actuaciones de inspección y control de viviendas declaradas vacías del Ayuntamiento de Barcelona (STS de 18 de junio de 2019 –NFJ073878–). En este caso no se trataba de un servicio de vigilancia de las viviendas vacías para evitar su ocupación, sino de una actividad administrativa dirigida a declarar las viviendas *como desocupadas de modo anómalo* y a notificar *órdenes de ejecución* concebidas como *tasas coercitivas* (es decir, dirigidas a incentivar el alquiler o venta de las viviendas, FJ 2.º 6). Según el ayuntamiento, la competencia para prestar estos servicios deriva de la Ley autonómica 18/2007, de derecho a la vivienda. Sin embargo, el TSJ de Cataluña negó que la citada ley atribuyera dicha competencia al ayuntamiento.

El TS no analiza esta cuestión, pues se pronuncia en el seno de un recurso de casación que solo permite enjuiciar las leyes estatales afectadas. El examen de la legislación autonómica hubiera correspondido a la Sala Especial del TSJ de Cataluña si se hubiera interpuesto un recurso de casación autonómico del artículo 86.3, párrafo 2.ª, de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Por este motivo, el TS considera que «ha de respetarse la decisión interpretativa y aplicativa de la sentencia recurrida sobre que [sic] la Ley 18/2007 de Catalunya no otorga competencias al Ayuntamiento de Barcelona para realizar la actividad gravada con las tasas aquí polémicas» (FJ 6.º 4 *in fine*).

Así el tribunal se limita a declarar que los servicios gravados por el Ayuntamiento de Barcelona no tienen anclaje en el artículo 20.4 del TRLHL (que incluye la «vigilancia especial»):

Según la sentencia «la actuación del Ayuntamiento de Barcelona que pretende gravarse por la tasa objeto de controversia no resulta encuadrable en ninguno de los servicios o actividades que se incluyen en el elenco de su apartado 4» (FJ 6.º 4).

Además el tribunal señala que:

[...] el elenco de servicios o actividades de competencia local del apartado 4 no es taxativo o cerrado, pero únicamente será extensible a aquellos otros en los que, por la clase de actuación realizada por el ente local y la naturaleza del bien jurídico al que dicha actuación se refiera, sea de apreciar una *sustancial semejanza*

jurídica [la cursiva es nuestra] con las actuaciones y servicios directamente descritos y relacionados en dicho apartado 4 (FJ 6.º 3 *in fine*).

Los argumentos de la sentencia parecen criticables. Si los servicios de inspección y control de viviendas vacías no son competencia del ayuntamiento (el TS considera que debe «respetar» en este punto la sentencia del TSJ de Cataluña), es evidente que no puede exigirse por ellos una tasa, con independencia de que tales servicios se describan o no en el artículo 20 del TRLHL.

En cambio no resulta correcto afirmar que solo pueden exigirse tasas locales en dos casos:

- a) Los servicios mencionados expresamente en el artículo 20.4 del TRLHL.
- b) Por otros servicios no mencionados, siempre que presenten «una sustancial semejanza jurídica con las actuaciones y servicios directamente descritos y relacionados en dicho apartado».

A nuestro entender, esta afirmación carece de apoyo en el TRLHL. El único argumento que aporta el tribunal para sustentarla es una vaga referencia al principio de reserva de ley. Por otra parte, esta doctrina genera una notable inseguridad jurídica, pues deberá determinarse en cada caso si un servicio distinto de los mencionados en el artículo 20.4 presenta una «sustancial semejanza» con los descritos en dicho precepto.

Por último, nos referiremos a las sentencias sobre el servicio de guardería rural (STS de 24 de noviembre de 2001 –NFJ011407– y STS de 19 de julio de 2016 –NFJ063384–).

La primera de ellas (2001) relativa a la Ley 39/1988, de Haciendas Locales, señala, sin mayores argumentos, que los servicios de guardería rural constituyen una manifestación de «vigilancia pública en general» por lo que la exigencia de tasas contraviene el artículo 21 c) de la ley. Debemos recordar que los preceptos legales que examina la sentencia no contenían aún ninguna referencia específica a la «guardería rural» (aunque cuando se dictó la sentencia dicho concepto ya había sido introducido por la Ley 25/1998).

La sentencia de 2016 es más precisa. Considera que los servicios de guardería rural gravados por una tasa no pueden abarcar ni los servicios de «vigilancia general» ni «aquellos otros que los cotos de caza están obligados a autosuministrarse y sobre los que [...] no debería recaer una tasa municipal» (FJ 3.º).

El tribunal entiende que el concepto de guardería rural mencionado en el TRLHL es sumamente impreciso, de modo que su mera reproducción en una ordenanza no es suficiente para cumplir el principio de reserva de ley. Por esto afirma que «los ayuntamientos que decidan establecer esta tasa por guardería rural deben realizar el pequeño esfuerzo de definir clara y nítidamente en la correspondiente ordenanza fiscal el contenido de los servicios cuya prestación legitima su exacción» (FJ 3.º).

3.2. Formulación precisa del hecho imponible

Los municipios pueden –y lo hacen, a veces en exceso– establecer tasas por la prestación de un servicio de vigilancia pública especial, pero deberían respetar –además del principio de legalidad– unos criterios racionales que puedan ser comprensibles por el obligado tributario. Desde luego, estos problemas no se presentan solamente en la redacción de las ordenanzas fiscales, también los ocasiona el legislador. Así sucede, como hemos visto, con el concepto de «guardería rural» y con el propio concepto de «vigilancia especial» previstos, de manera excesivamente vaga, en el TRLHL (sobre otros supuestos de confusión normativa *cfr.* Tandazo Rodríguez y Herrera Molina, 2019). Sería recomendable que el legislador desarrollase más estos conceptos.

El Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz delimitó en la ordenanza fiscal como supuesto de vigilancia pública especial «la prestación del servicio de vigilancia especial y prevención del riesgo de usurpación de las viviendas propiedad de las entidades financieras».

Como hemos visto, la ordenanza distingue entre dos modalidades del hecho imponible: a) la «vigilancia especial» de las viviendas (actuaciones concretas de la policía referidas a viviendas de una entidad bancaria), y b) la «prevención del riesgo de usurpación» (actuaciones genéricas de la policía). Ambas actuaciones están «destinadas a prevenir la ocupación de viviendas vacías propiedad de entidades financieras», pero ninguna de las dos se define con precisión. Además, como señala el tribunal, puesto que la usurpación de la vivienda constituye el tipo de un delito (art. 245 del Código Penal), parece claro que todas estas actuaciones constituyen un servicio de vigilancia «general» y no «especial» (FJ 3.º).

Así, el ayuntamiento considera la supervisión de las viviendas vacías un servicio de vigilancia pública especial, cuando en realidad el hecho que intenta delimitar es un servicio público esencial y general cuya financiación debe realizarse con los ingresos generales del ente público local y beneficiar indistintamente a toda la colectividad (Ruiz Garijo, 2014, p. 25).

3.3. Relevancia del informe técnico y criterios de cuantificación

Otro elemento de la ordenanza, carente de fundamento lógico, se refiere a los criterios de cuantificación de la tasa, previstos en el artículo 4.

Como hemos indicado, dicho artículo distingue entre dos «tarifas»: la relativa a los gastos totales del «servicio de prevención del riesgo de usurpación de las viviendas propiedad de entidades financieras» imputables a cada entidad financiera a lo largo del año (calculados según los informes de la policía) y la «de vigilancia» por cada actuación concreta de la policía, pero la ordenanza no precisa qué medios han de utilizarse en estas actuaciones ni permite diferenciar con precisión entre las actuaciones de prevención y de vigilancia (ninguna de ellas requiere la solicitud del sujeto pasivo).

Aunque ningún precepto lo exija de manera literal, podría deducirse de los artículos 5.4 y 7 d) de la Ley de transparencia la obligatoriedad de que las entidades locales publiquen y mantengan en sus páginas web los informes técnico-económicos utilizados en la tramitación de las ordenanzas fiscales. El último de los preceptos citados exige publicar «las memorias e informes que conformen los expedientes de elaboración de los textos normativos» (debemos esta idea a Gomar Sánchez [2019, p. 277] y también otras consideraciones relevantes de este autor sobre los informes técnico-económicos [2019, pp. 283 y ss.]).

No cabe duda de que las necesidades financieras de algunos ayuntamientos han motivado «extrañas modalidades de tasas» (Menéndez Moreno, 2018, parte editorial).

3.4. Posibilidad de introducir en las tasas finalidades extrafiscales

El TS expone un detalle importante sobre la tramitación de la ordenanza:

[...] no estorba señalar que en la Sesión de Plenos de 29 de diciembre de 2015, en la que se votó la ordenanza que nos ocupa, se hizo constar que el *objetivo de la tasa era gravar a las entidades financieras por la actividad administrativa municipal desarrollada para garantizar la pacífica convivencia de los vecinos y que deriva de la inacción de las propietarias de las viviendas vacías*, que están siendo sufragadas por las arcas municipales, y, por otro, *promover que las entidades financieras faciliten el acceso a las mismas mediante alquileres sociales* (FJ 2.º) (la cursiva es nuestra).

Aunque esta finalidad extrafiscal no se refleje de modo expreso en el texto de la ordenanza, está presente de modo implícito en la limitación del gravamen a las viviendas vacías titularidad de entidades financieras. El tribunal advierte, con acierto, que:

[...] las entidades locales vienen obligadas a observar el principio de reserva de ley y, por tanto, a respetar la configuración legal de las tasas, sujetas al principio de equivalencia, por lo que el perseguir otros fines de carácter extrafiscal solo podrá hacerse cuando expresa o, al menos, implícitamente, se autorice legalmente la utilización de esta figura tributaria para aquellos fines; por lo que justificar la imposición de esta tasa para garantizar la pacífica convivencia de los vecinos y [...] promover que las entidades financieras faciliten el acceso a las mismas mediante alquileres sociales, sin el suficiente respaldo normativo, conculcaría el principio de legalidad (FJ 3.º).

Esta misma afirmación podría trasladarse a las «tasas coercitivas» impuestas por el Ayuntamiento de Barcelona y declaradas ilegales por otros motivos.

Consideramos correctas estas afirmaciones, con un matiz: si la finalidad extrafiscal es coherente con el principio de equivalencia (por ejemplo, una tasa de basuras cuyo importe esté en función de los residuos producidos), no será necesaria una específica previsión legal.

4. Conclusiones

1. Las tasas de vigilancia pública especial de viviendas vacías establecidas por el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz son ilegales, pues, en realidad gravan servicios de vigilancia pública general, lo que está prohibido por el artículo 21.1 c) del TRLHL. En efecto, la usurpación de las viviendas constituye un delito y, por tanto, su prevención constituye vigilancia pública general.

2. Además, la ordenanza que establecía la tasa presentaba un vicio de ilegalidad al no precisar suficientemente su hecho imponible, es decir, los servicios que daban lugar al gravamen.

3. Aunque existen numerosas sentencias, el TS no ha fijado unos criterios claros que permitan delimitar, con carácter general, los supuestos de vigilancia pública general y especial. Sería deseable que el legislador precisara más estos conceptos. Lo mismo sucede con la noción de «guardería rural».

4. Una interpretación finalista de la Ley de transparencia permitiría sostener la obligación de que los ayuntamientos publiquen y mantengan en su página web los informes técnico-económicos que han de acompañar a las ordenanzas fiscales en su tramitación.

5. El establecimiento de tasas con finalidad extrafiscal requiere un apoyo legal expreso, siempre que suponga una desviación del principio de equivalencia.

Referencias bibliográficas

Gomar Sánchez, J. I. (2019). Breves observaciones sobre la reforma de las tasas locales. En P. Chico de la Cámara (dir.), *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Menéndez Moreno, A. (2018). Tasas por doquier. *Quincena Fiscal*, 19, 9-16.

Ruiz Garijo, M. (2014). Las tasas locales. En P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (dirs.), *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos* (capítulo 6). Valladolid: Lex Nova.

Ruiz Garijo, M. (2019). Cuestiones de urgencia para una reforma de las tasas locales a partir de la jurisprudencia y los autos del Tribunal Supremo. En P. Chico de la Cámara (dir.), *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Tandazo Rodríguez, A. y Herrera Molina, P. M. (2019). *El deber de declarar en el IRPF: aplicación a las rentas exentas*. ECJ Leading Cases, 16 de mayo de 2019.

Sobre la compatibilidad del gravamen en TPO de las entregas de oro realizadas por particulares para empresarios o profesionales con el IVA

Análisis de la [STJUE de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18](#)

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF.- UDIMA*

Extracto

La sujeción a la modalidad de TPO del ITP y AJD de las entregas de objetos de oro y joyería efectuadas por particulares a favor de empresarios revendedores de tales productos ha sido una cuestión conflictiva.

A pesar de que el TEAC aceptara, con la Resolución de 20 de octubre de 2016, el criterio previo del Tribunal Supremo, pareciendo poner fin a esta cuestión, el Tribunal Supremo planteó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para que este resolviera sobre la compatibilidad del gravamen en TPO con la normativa comunitaria del IVA.

Con la sentencia que ahora comentamos, parece abrirse una grieta en el criterio sostenido por el Tribunal Supremo, cuyo posible alcance analizamos en el comentario que sigue.

1. Supuesto de hecho

En el marco de un litigio planteado entre la Hacienda Foral de Vizcaya, que había considerado sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) las entregas de objetos con alto contenido en oro realizadas por particulares a favor de un empresario que revendía tales objetos a otros empresarios para su transformación y posterior reintroducción en el circuito mercantil, y la entidad Oro Efectivo, SL, se plantea por el Tribunal Supremo (TS) la cuestión prejudicial que es objeto del presente análisis.

El citado tribunal plantea dos cuestiones en su petición de decisión prejudicial: por una parte, la posible incompatibilidad de la modalidad de TPO con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), en cuanto se refiere a operaciones realizadas para empresarios, y, por otra, la existencia de una doble imposición, contraria al principio de neutralidad fiscal, por la existencia de este gravamen, al considerar que dichas operaciones ya habían sido gravadas por el IVA, cuando además no existe el derecho a deducir las cuotas soportadas por el ITP y AJD, siendo que las entregas posteriores de los bienes adquiridos se encontrarán efectivamente sujetas al IVA.

En concreto, la petición formulada es la siguiente:

Si la Directiva [IVA] y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [...] que la interpreta, se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro puede exigir el pago de un impuesto indirecto distinto del [IVA] a un empresario o profesional por la adquisición a un particular de un bien mueble (concretamente, oro, plata o joyería) cuando:

- el objeto adquirido va a ser destinado, mediante su procesamiento y posterior transmisión, a la actividad económica propia de dicho empresario;
- se van a efectuar operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el circuito empresarial, y
- la legislación en ese mismo Estado no permite al empresario o profesional deducirse, en tales operaciones, lo abonado en concepto de aquel impuesto por la primera de las adquisiciones mencionadas.

Aunque esta petición se refiere al contenido de las normas forales reguladoras del ITP y AJD en la Hacienda Foral de Vizcaya, tal y como recoge expresamente la sentencia, el contenido de los preceptos reguladores de la sujeción a TPO y la incompatibilidad entre este tributo y el IVA son idénticos a los contenidos en el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITP y AJD), lo que hace esta cuestión de especial relevancia en todo el territorio nacional y no solo en Vizcaya.

2. Doctrina del tribunal

En primer lugar, examina el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la posible incompatibilidad entre la modalidad de TPO y el IVA.

El fundamento de esta posible incompatibilidad se encuentra en el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva Refundida de IVA), que declara la incompatibilidad del IVA con otros tributos sobre el volumen de negocio, declarando que el mismo es compatible, sin embargo, con cualquier otro tributo que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios y, en particular, con los impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales y derechos de registro.

Aunque el citado precepto no señala qué características debe tener un tributo para ser calificado como impuesto sobre el volumen de negocios, el TJUE recuerda su propia jurisprudencia (Sentencia de 20 de marzo de 2014, asunto C-139/12, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona –NFJ053754–) en la que se señalaba que eran cuatro las características que permitían considerar a un tributo como tal impuesto sobre el volumen de negocios:

- La aplicación del mismo con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.
- La determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entreguen o de los servicios que presten.
- La percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluida la de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente.
- Y, por último, la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y de distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor.

El tribunal destaca que en esa misma sentencia antes mencionada ya se examinaba un impuesto de características análogas al ahora sometido a su juicio (el ITP y AJD, regula-

do por el TRITP y AJD; mientras que ahora se analiza el tributo concertado regulado por la normativa foral, aunque como ya hemos destacado, el propio TS que somete la cuestión al TJUE señala que se trata de tributos idénticos en cuanto a su hecho imponible y su compatibilidad con el IVA), habiendo concluido que la modalidad de TPO no es un impuesto sobre el volumen de negocios, ya que no grava con carácter general todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios y que no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que en cada fase puedan deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso.

Por consiguiente, no existe incompatibilidad alguna con el IVA desde ese punto de vista.

La segunda cuestión sometida era, como ya anticipábamos, la posible vulneración del principio de neutralidad, ya que, a juicio del TS que somete la cuestión prejudicial, existen dudas pues se puede dar disparidad de resultados en la misma operación cuando se realiza en España frente a las mismas operaciones realizadas en otros Estados, lo que es una de las cuestiones que el principio referido pretende excluir.

El tribunal señala que el principio de neutralidad restringe sus efectos al marco del IVA armonizado, por lo que como en este caso se trata de una consecuencia de un impuesto no armonizado, no cabe plantear tal posible vulneración del principio de neutralidad, refiriendo para ello a pronunciamientos anteriores (en particular, la Sentencia de 24 de octubre de 2013, asunto C-440/12, Metropol Spielstätten –NFJ052363–).

La sentencia dictada declara, en consecuencia, la plena compatibilidad de TPO con el IVA, pronunciándose en los siguientes términos:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del impuesto sobre el valor añadido, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinan a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos.

3. Comentario crítico

3.1. El contenido propio de la sentencia

La presente sentencia se enmarca en la problemática, a nuestro juicio absurda, que los pronunciamientos judiciales han levantado en relación con la tributación de las entregas de

oro por particulares a empresarios revendedores, y que ya tuvimos ocasión de examinar a propósito del comentario de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de octubre de 2016 (NFJ064239), en la que se fijaba una nueva doctrina administrativa sobre este particular (Bas Soria, 2017).

En la sentencia que comentamos, esencialmente sencilla, el TJUE dicta un pronunciamiento que no debería extrañar a nadie, pues, francamente, resulta difícil entender la razón por la que los tribunales de justicia nacionales están viendo de manera diferente las entregas de oro efectuadas por particulares a revendedores de las de cualquier otro bien, como por ejemplo los inmuebles o las acciones que permiten disponer del poder de disposición sobre los inmuebles (como ocurre en la Sentencia de 20 de marzo de 2014, asunto C-139/12, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona* –NFJ053754–, a la que se remite el TJUE) y en las que se aplica TPO, sin que se cuestione tal sujeción. Por lo tanto, el tribunal dictamina lo mismo que ha afirmado en relación con esas entregas: TPO es un tributo compatible con el IVA, en la medida en que no se trata de un tributo que grava el volumen de negocios, y que se proyecta sobre operaciones distintas.

Con respecto al principio de neutralidad, cuestión que no se había suscitado directamente en relación con TPO, la respuesta del TJUE es igualmente clara y sencilla. Este principio se suscita únicamente en relación con el IVA y no afecta a los efectos que puedan tener otros impuestos que se proyecten sobre las mismas operaciones. En este caso, además, sería una invocación muy amplia del principio de neutralidad, ya que por la incompatibilidad entre el IVA y TPO se pretende aplicar la neutralidad a operaciones en las que, además, no existe sujeción al IVA.

Recientemente hemos tenido la ocasión de leer un excelente trabajo fin de grado sobre *El principio de neutralidad y fraude en el IVA*, dirigido por el doctor don Francisco Magraner Moreno y elaborado por doña Alejandra Bas Bolufer, y donde, junto a otras cuestiones, se delimitaba perfectamente el alcance de este principio que parece, al menos a ojos de algunos operadores jurídicos, que ampare toda pretensión en relación con el IVA que no encuentre acomodo claro en precepto concreto alguno.

Así, sobre el alcance del principio de neutralidad decía esta joven autora lo siguiente (la cursiva es nuestra):

El TJUE ha utilizado este principio en diversos sentidos, como ya hemos tenido ocasión de ver, y todos ellos con incidencia en el IVA. El principio de neutralidad se opone a cualquier discriminación en la aplicación del mismo y, desde luego, el IVA respeta este principio, tanto desde el punto de vista de la neutralidad interior, ya que alcanza a todas las fases de producción y distribución de bienes y servicios y con la mecánica de la repercusión y deducción del impuesto soportado por los empresarios y profesionales se permite que el mismo no incremente el coste de los bienes cualquiera que sea el número de fases en las que se produzca la producción o distribución de los bienes y servicios; como en la neutralidad exterior,

tanto para los bienes procedentes de otros territorios, para los que se les iguala la carga tributaria sobre las ventas mediante la aplicación del impuesto proporcional en las mismas condiciones en las que se aplica a los bienes procedentes del interior del país, como para los bienes que salen del país, a los que se les puede eximir plenamente de la carga tributaria mediante el mecanismo de la exención plena del impuesto, que exime de tributación a la salida de los bienes o servicios y permite la deducción del impuesto soportado.

Sin embargo, en este *impuesto el principio de neutralidad ha alcanzado aún mayor importancia* y se ha convertido en un elemento capital, tanto por la frecuencia con la que el tribunal ha hecho referencia al mismo, como por la importancia que se ha dado a los pronunciamientos y las consecuencias que los mismos han tenido para la aplicación del IVA.

El principio se ha convertido en una síntesis del funcionamiento del impuesto, en el que el gravamen del valor añadido, que es el objeto imponible del impuesto, se produce mediante la deducción del impuesto soportado.

Nos parece relevante esta cita pues, como ahora recuerda el tribunal, a pesar de su importancia, este principio es un principio propio del IVA, sin que se extiendan sus efectos más allá del mismo. No es la piedra angular del sistema, sino un criterio interpretativo más. En este sentido, destacamos otra cita relevante de este trabajo, en la que se pone de manifiesto este límite del propio principio, que como se deduce de nuestras palabras anteriores, creemos que se invoca con demasiada ligereza. Así dice la autora refiriéndose a la Sentencia de 13 de marzo de 2014, asunto 204/13, Heinz Malburg (NFJ053672) (la cursiva es nuestra):

El tribunal sentencia que el principio de neutralidad es un criterio interpretativo que debe interpretarse conjuntamente con las normas que trata de clarificar y nunca en contra de estas, en particular, en este caso, con las normas relativas al derecho a la deducción.

La conclusión que podemos extraer de esta primera parte de nuestro análisis, en la que nos hemos limitado al examen estricto del contenido de la sentencia ahora dictada, no es sino que no se aprecian obstáculos relacionados con el IVA comunitario para la aplicación de la modalidad TPO a las entregas de oro realizadas por particulares y de las que son destinatarios empresarios revendedores.

3.2. Efectos de esta sentencia en relación con la doctrina nacional sobre la tributación de las entregas de oro por particulares a empresarios revendedores

Cuestión distinta a la anterior es cómo puede afectar esta sentencia a la doctrina nacional relativa a la tributación de las entregas de oro y que ya mencionamos en el comentario antes citado: «No sujeción a TPO de las entregas de oro realizadas por particulares a revendedores».

Sin ánimo de reproducir íntegramente dicho comentario (Bas Soria, 2017, p. 164), debemos recordar que el TEAC, en la citada Resolución de 20 de octubre de 2016 (RG 2568/2016 –NFJ064239–), modificó su criterio procedente y estableció la siguiente doctrina:

En el caso concreto de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del impuesto sobre el valor añadido como de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.

Funda ese cambio de criterio el TEAC esencialmente en la Sentencia del TS de 18 de enero de 1996 (rec. núm. 3646/1991 –NFJ004209–). Hasta ese momento se había considerado que este pronunciamiento del TS, en el que se aplicaba idéntico criterio, no constituía jurisprudencia, por faltar el criterio de reiteración; y porque además existían otras sentencias (en concreto, se referían las de 15 de diciembre –rec. núm. 19/2009, NFJ059422– y 16 de diciembre de 2011 –rec. núm. 5/2009– y de 10 de diciembre de 2009 –rec. núm. 16/2008, NFJ037250–) en las que, si bien se trataban de bienes distintos del oro y metales, el TS había entendido que las entregas de bienes por particulares a revendedores quedaban sujetas a TPO.

No obstante, el TS en sendos Autos de fechas 13 de noviembre de 2014 (rec. núm. 2801/2014 –NFJ058457–) y 23 de junio de 2016 (rec. núm. 4018/2015 –NFJ064441–) archivió recursos de casación en interés de la ley promovidos por la Junta de Andalucía y por la Comunidad Autónoma de Canarias contra sentencias de los respectivos tribunales superiores de justicia en las que se reconocía la no sujeción de las entregas de oro efectuadas por particulares a empresarios revendedores, afirmando que no había interés casacional, al existir doctrina sobre la materia, constituida por la Sentencia de 18 de enero de 1996.

A la vista de ello, el TEAC entendió que cabía apreciar la reiteración que no se había estimado anteriormente y que debía modificarse el criterio previo, sentando el nuevo criterio que hemos reflejado.

En cuanto al motivo que sirvió al TS para considerar la no sujeción de estas operaciones en su Sentencia de 18 de enero de 1996 fue, de forma fundamental, la interpretación del artículo 7, apartado 5, del TRITP y AJD, que establece lo siguiente:

No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto sobre el valor añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de

uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el impuesto sobre el valor añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

Consideró el TS que dicho precepto establecía dos condiciones alternativas para la no sujeción: o bien que se tratara de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o bien que constituyeran entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

De esta formulación consideró que las entregas de oro por particulares a empresarios revendedores, aunque no eran operaciones sujetas al IVA, eran, sin embargo, operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y que en consecuencia cumplían con una de las condiciones alternativas determinantes de la no sujeción y debían quedar, por tanto, no sujetas al impuesto.

En el trabajo antes mencionado exponíamos las razones por las que este criterio del TS nos parecía francamente erróneo, y no vamos a reiterarlo, pues no es el objeto del presente comentario.

Lo que ahora debemos examinar es si la sentencia que ha dictado el TJUE incide de manera alguna sobre el anterior criterio del TS. La respuesta a nuestro juicio debe ser negativa, al menos en un primer análisis.

Como hemos visto, la razón esencial en la que se fundó el TS es estrictamente de orden interno y no tiene que ver con el alcance del IVA. Señala la Sentencia de 18 de enero de 1996 que existen dos circunstancias determinantes de la no sujeción, una vinculada con el ámbito de sujeción al IVA y otra que sería de ámbito estrictamente interno para operaciones que no se encontrarían en el ámbito objetivo del IVA. La aplicada para las entregas de oro por particulares a empresarios revendedores es la segunda, ya que, evidentemente, son operaciones no sujetas al IVA.

Es por ello que, aunque ahora el TJUE haya determinado que no existe afectación alguna de este gravamen con el IVA, nada debería cambiar, al menos desde un primer punto de vista.

No obstante, si se abriera una reflexión más profunda, quizá el TS podría percatarse de las incongruencias que contiene su razonamiento.

Parece, al menos a nuestros ojos, que el citado tribunal está valorando la existencia de un doble gravamen en estas operaciones como consecuencia de la diferente definición del sujeto pasivo, o al menos eso consideramos de la importancia que le da a la determinación del sujeto pasivo en TPO, como subraya en su petición de pronunciamiento prejudicial al

TJUE. En ambos tributos aparentemente el empresario revendedor resulta sujeto pasivo del impuesto, en TPO pues el sujeto pasivo es el adquirente, y en el IVA pues el sujeto pasivo es normalmente el transmitente; por tanto, siempre el empresario revendedor. No obstante, a nuestro juicio, aquí el TS no se percató de que las ventas del revendedor a otro empresario, al tratarse de entregas de oro de 325 milésimas o superior, en la mayoría de los casos, se aplicará la inversión del sujeto pasivo prevista para las entregas de oro, contenida en el artículo 84.2 b) de la Ley del IVA, por lo que este empresario ni tan siquiera formalmente satisfará dos tributos. En todo caso, si no fuera así y pareciera que el empresario tuviera que pagar dos tributos, especialmente, TPO que no podría deducirse, debería tenerse presente que el IVA se repercute, por lo que tampoco así existiría esa doble tributación. Evidentemente lo que no va a poder corregirse es que TPO se convierta en un coste, pues la deducción se restringe exclusivamente al IVA, no a los demás impuestos indirectos, tal y como recuerda el TJUE en su sentencia. En cualquier caso, este argumento creemos que no es otra cosa que la consideración profunda que lleva a este pronunciamiento tan peculiar sobre la no sujeción.

En todo caso, lo que entendemos como más relevante para esta reconsideración es el razonamiento sobre la no sujeción que debe realizarse a partir del pronunciamiento del TJUE. Al menos a nivel teórico, los supuestos de no sujeción son aquellos en los que no se realiza el hecho imponible, tal y como recuerda el artículo 20.2 de la Ley general tributaria: «La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción». En este caso, el fundamento de la no sujeción es la incompatibilidad con el IVA.

Así, tendría lógica el que hemos calificado como primer supuesto de no sujeción de los contemplados en el artículo 7.5 del TRITP y AJD, esto es, las operaciones sujetas a IVA, donde además se estaría cumpliendo con la incompatibilidad prevista en el artículo 401 de la Directiva Refundida de IVA y la razón de ser de la no sujeción.

Sin embargo, carece de sentido el segundo de los supuestos de no sujeción que encuentra el TS en el citado artículo 7.5 del TRITP y AJD, las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, cuando no se trate de operaciones sujetas al IVA, pues en este caso no hay tributación en el IVA ni, como declara ahora el TJUE, incompatibilidad con este, sino una mera desimposición cuyo fundamento no se aprecia de dónde procede.

Es evidente que la sujeción de estas operaciones no resultaría incompatible con el artículo 401 de la Directiva Refundida de IVA, tal y como acaba de señalar el TJUE.

Tampoco resulta lógica como tal no sujeción desde el punto de vista de la normativa nacional, se trata de una operación que se encuentra dentro del ámbito del hecho imponible y que, de no mediar el artículo 7.5 del TRITP y AJD, con la especial interpretación que del mismo está realizando la jurisprudencia, estaría sujeta al impuesto (lo que ya de por sí es

una contradicción con la definición de un supuesto de no sujeción, pues la ley no excluye de sujeción, sino que debería hallarse fuera del hecho imponible, advertido o no por la ley).

Además, dicha interpretación, incluyendo dos supuestos distintos, va más allá de lo que supuestamente está regulando este precepto: la incompatibilidad con el IVA, tal y como ha recalcado el fallo del TJUE que ha determinado que este gravamen no es incompatible con el IVA.

La conclusión de todo ello es la que ya formulábamos en nuestro comentario anterior, antes citado, y en la que seguimos creyendo plenamente, la correcta interpretación del precepto debería ser distinta a la que está realizando el TS y, tras la aceptación de su criterio, el TEAC.

En cualquier caso, nos parece que el legislador debería intervenir, aclarando la redacción del artículo 7.5 del TRITP y AJD, y determinar de una forma definitiva si lo que se pretendió fue regular solo una incompatibilidad entre tributos, usando un lenguaje florido que no ha sido bien entendido, o si por el contrario pretendió establecer, con pobre técnica, dos supuestos de no sujeción, uno fundado en la incompatibilidad con el IVA y otro cuya razón sería otra.

Tampoco estaría de más, desde el otro lado, que el TS nos aclarara por qué esta particular doctrina alcanza solo a los bienes con alto contenido en oro y metales preciosos y no a los restantes bienes entregados por particulares a empresarios o profesionales, para los que no se cuestiona la sujeción a TPO.

No obstante, dudo mucho de que cualquiera de estos dos deseos del estudioso de la materia vaya a ser satisfecho y, mientras tanto, seguiremos llenando páginas con nuestras pequeñas reflexiones sobre esta cuestión que se asoma tan sorprendente e interesante.

Referencia bibliográfica

Bas Soria, J. (2017). No sujeción a TPO de las entregas de oro realizadas por particulares a revendedores. Análisis de la RTEAC de 20 de octubre de 2016, RG 2568/2016. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 406, 162-172.

Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF.–

(Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 16 de noviembre de 2018 [BOE de 22 de noviembre]).

Extracto

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 16 de noviembre de 2018 (BOE de 22 de noviembre).

A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, aduanas e impuestos especiales y procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos y recaudación.

Palabras clave: supuesto práctico profesional; IRPF; IVA; ITP y AJD; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación.

Nota: Este caso práctico consta de 88 páginas.

Enunciado

I. Planteamiento

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá usted elaborar un dictamen que aborde los aspectos tributarios, civiles y mercantiles que puedan derivarse del mismo.

El dictamen se estructura en las ocho partes que se citan a continuación.

- **Parte 1.^a** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- **Parte 2.^a** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- **Parte 3.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades (IS).
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre el valor añadido (IVA) y al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD).
- **Parte 5.^a** Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- **Parte 6.^a** Aspectos relativos al IRPF.
- **Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

II. Notas

Para la redacción del dictamen, se tendrán en cuenta los siguientes criterios y consideraciones:

- La fecha del dictamen es la del día de hoy: 12 de abril de 2019.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma, y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de países existe una legislación idéntica a la vigente en España, salvo que se indique expresamente lo contrario en algún punto concreto.
- Cada apartado del dictamen es independiente y autónomo, debiéndose hacer abstracción del resto de apartados en orden a la contestación a las cuestiones que en cada uno de ellos se plantea.
- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante.

III. Información básica común a todos los apartados

La sociedad Viajes de Aventura, SA es una entidad constituida e inscrita en julio de 20X0 con domicilio social en Soria.

Su objeto social es amplio: por un lado, se dedica a la comercialización de viajes en España y en el extranjero en lugares inexplorados. Igualmente, se dedica a la localización, adquisición y comercialización de locales comerciales *premium* y al desarrollo de actividades de consultoría en el ámbito inmobiliario. Su ejercicio fiscal coincide con el año natural.

El capital social está constituido por 10.000 acciones, suscritas y totalmente desembolsadas por partes iguales por los fundadores: don Raúl Rodríguez, titular del 20 % de las acciones; su cónyuge, doña Esperanza Martín, con un 20 %; los dos hijos mayores de edad, Sofía y Manuel, cada uno de ellos titular de un 20 % de las acciones y, por último, Annapurna Trekking, LTD, entidad no residente en España, con un 20 %. No constan cambios en dicho porcentaje de participación hasta la fecha.

Según la información contenida en los estatutos y en el Registro Mercantil, la administradora única es doña Esperanza. Se conoce, asimismo, que todos los miembros de la familia prestan sus servicios en la empresa.

Viajes de Aventura, SA dispone de dos puntos de venta en locales de su propiedad y otro más en un local arrendado; situados todos ellos en grandes ciudades de España, lo que le facilita el paulatino incremento de su cifra de negocios.

En el año 20X5, con el objeto de ampliar su negocio, constituyó una sociedad, Aventuras Guatemaltecas, SRL, en Guatemala junto con un socio local. La participación que ostenta Viajes de Aventura, SA en la sociedad guatemalteca es del 50 %.

Tras años de fuertes tensiones financieras, la sociedad Viajes de Aventura, SA ha obtenido importantes beneficios y decidió adquirir en 201X4 las siguientes empresas:

- Materiales Extremos, SL, que se dedica a la actividad de fabricación, importación y comercialización de materiales imprescindibles para los viajes. Tiene su sede en Asturias, y vende sus productos en España, Croacia y en todos los países del continente americano. Su porcentaje de participación asciende al 40 %. Por su parte, don Raúl Rodríguez y su cónyuge doña Esperanza Martín poseen cada uno un 10 %, correspondiendo el resto de las participaciones sociales a terceros.
- Participa al 80 % en Adelante, SL, dedicada a importar, fabricar y exportar bebidas alcohólicas.

Asimismo, la familia formada por don Raúl Rodríguez, su cónyuge, doña Esperanza Martín, y los dos hijos mayores de edad, Sofía y Manuel, es accionista desde su fundación de una sociedad denominada Experiencias Únicas SA, dedicada al sector de la restauración y constituida en 20X10. La distribución accionarial es la siguiente: don Raúl Rodríguez, titular del 40 % de las acciones; su cónyuge, doña Esperanza Martín, con un 40 %; los dos hijos mayores de edad, Sofía y Manuel, cada uno de ellos titular de un 10 % de las acciones. Doña Esperanza es administradora única desde el momento de su constitución.

Parte 1.^a Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en otras partes del informe

El 7 de julio de 20X16 se inició por la Agencia Tributaria procedimiento de inspección a Casilda Martín, hermana de doña Esperanza Martín y don Francisco Martín por IRPF 20X14. Dicho procedimiento concluyó mediante liquidación notificada el 1 de enero de 20X18.

El 28 de febrero de 20X18, comparecen ante notario doña Casilda Martín, como donante, y su hermano, don Francisco Martín, como donatario, y otorgan la escritura con número de protocolo notarial 480/20X18 por la cual la primera dona pura y simplemente al segundo la vivienda sita en c/ Lagasca, n.º 29 de Madrid. En dicha escritura, el notario manifiesta que el donatario «acepta en este acto y en mi presencia la citada donación».

Una vez transcurridos los plazos de ingreso en periodo voluntario de la liquidación anterior, se inició el correspondiente procedimiento de apremio mediante providencia notificada el 20 de marzo de 20X18.

El 21 de marzo de 20X18, comparecen de nuevo ante el mismo notario doña Casilda Martín, como donante, y su hermano, don Francisco Martín, como donatario, y otorgan la escritura número de protocolo 1001/20X18 por la cual la primera dona al segundo, previa reserva del derecho de habitación, la misma vivienda a que hacía referencia la escritura de donación con número de protocolo 480/20X18, esto es, la situada en la c/ Lagasca, n.º 29 de Madrid.

A la vista de lo acontecido, el 2 de abril de 20X18 se notifica a don Francisco el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad con base en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), por las deudas de su hermana, dictándose acuerdo de derivación de responsabilidad el 10 mayo de 20X18 declarando a don Francisco responsable de las deudas de su hermana.

Según nota simple del Registro de la Propiedad, en el mismo consta inscrita la segunda escritura pública de donación; esto es, la escritura con número de protocolo notarial 1001/20X18 y la carga del derecho de habitación a favor de doña Casilda.

La existencia de la carga del derecho de habitación que consta en el Registro de la Propiedad supone un obstáculo en la enajenación forzosa en el seno del procedimiento de recaudación al minorar el valor del inmueble.

Se pide:

- a) Analizar la validez de las dos donaciones.
- b) Analizar los efectos de la inscripción de la segunda donación en el Registro de la Propiedad.
- c) Con base en lo anterior, analizar las posibles acciones civiles para garantizar el buen éxito de la acción recaudatoria.
- d) Analizar de forma motivada si sería posible el ejercicio de acciones penales.

Parte 2.^a Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos

Pregunta 1

Con fecha 8 de enero de 20X18, se recibe en la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondiente al ámbito territorial de la entidad Viajes Aventura SA, una denuncia en la que se ponen de manifiesto determinadas irregularidades contables del obligado tributario, aportándose documentación justificativa.

Una vez analizada la misma, con fecha 28 de febrero de 20X18, se incluye a la entidad en plan de inspección.

Las actuaciones de comprobación tienen carácter parcial y se refieren a los siguientes conceptos y periodos:

- IS.
- Ejercicios 20X15 y 20X16.
- Alcance parcial: cuantificación aritmética de bases imponibles negativas, control del límite de gastos financieros y control de gastos de personal.

El importe de la cifra de negocios durante estos ejercicios es el siguiente:

- 20X15: 4.954.328 euros
- 20X16: 6.838.927 euros.
- 20X17: 6.938.522 euros.
- 20X18: 6.131.101 euros.

Con fecha 1 de marzo de 20X18, se emite comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, poniéndose a disposición dicha comunicación en el buzón de la dirección electrónica habilitada de la entidad el día 2 de marzo de 20X18. Se advierte además que el contribuyente identificó un dispositivo electrónico y/o dirección de correo electrónico para el envío de avisos de notificaciones.

En dicha comunicación de inicio, se cita al contribuyente para que acuda a las oficinas de la Inspección de los Tributos el día 28 de marzo de 20X18. El obligado tributario no abre la comunicación de inicio en su buzón y no acude por tanto el día citado.

Con fecha 3 de abril de 20X18, la Inspección de los Tributos se persona en el domicilio en el que se realizan las actividades del obligado tributario, indicándole que se han iniciado las actuaciones de inspección. El obligado tributario manifiesta que no había acudido a la cita del día 28 de marzo porque no tenía conocimiento de ello, ya que no había accedido, fijando la próxima visita en las oficinas de la Inspección para el día 30 de abril de 20X18.

El día 15 de abril, el contribuyente solicita la ampliación del alcance con carácter general de las actuaciones inspectoras.

Se pide:

- a) Indique la fecha en la que se considera iniciado el procedimiento inspector y el plazo de duración del mismo.
- b) ¿Está en plazo la solicitud de ampliación del alcance general de las actuaciones?

Pregunta 2

El obligado tributario ha obtenido durante los ejercicios anteriores, 20X12, 20X13 y 20X14, en el IS, bases imponibles negativas, las cuales ha declarado a compensar en ejercicios posteriores.

En el ejercicio 20X15, la base imponible declarada es positiva.

En el ejercicio 20X17, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Dependencia Regional de Inspección había efectuado sobre el IS una comprobación mediante un procedimiento de comprobación limitada, en el cual se había regularizado el arrastre de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, por lo que minoró dichas bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del ejercicio 20X15 en un importe de 50.000 euros. La liquidación fue objeto de reclamación económico-administrativa y el día 1 de enero de 20X18 el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) estima las pretensiones del contribuyente contra la liquidación practicada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas por exceder esta en el ámbito competencial.

De las actuaciones llevadas a cabo, la Inspección minorra bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por los siguientes importes:

Ejercicio	BIN a compensar declarada	BIN a compensar comprobada
20X12	150.328	120.424
20X13	158.500	104.500
20X14	285.328	234.545

Se pide:

- Indique y motive si la Inspección puede comprobar las bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores. Si la respuesta es positiva, indique el número de años que pueden ser objeto de comprobación.
- Si tiene algún efecto dentro del procedimiento inspector que se está llevando a cabo, el que previamente hayan sido comprobadas por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas en un procedimiento de comprobación limitada. Efectos de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo.

Pregunta 3

Durante el procedimiento, se han producido los siguientes hechos:

1. Al obligado tributario se le solicitó la documentación justificativa de los gastos financieros para una determinada fecha. Transcurridos dos meses desde esa fecha, no habiéndolos aportado, el obligado tributario manifestó que no los podía aportar, cuestión que quedó reflejada en diligencia.
2. Solicitó que desde el día 1 al 31 de agosto (31 días), por parte de la Inspección, no se realizaran actuaciones de cara al obligado tributario y quedara suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados. La Inspección accedió formalmente a ello.
3. Con fecha 24 de octubre de 20X18, se da trámite de audiencia al interesado y se le pone de manifiesto el expediente, dándole un plazo de 10 días para que formule las alegaciones que estime convenientes.

El 29 de octubre de 20X18, el obligado tributario presenta un escrito en el que:

- Solicita, a efectos de poder aportar documentación, que se le conceda un nuevo plazo en el que la Administración no realice actuaciones de cara al contribuyente de 21 días.
- Que tiene conocimiento de que existe una denuncia presentada contra la empresa y que la misma no se ha incluido en el expediente electrónico que se le ha puesto de manifiesto en el trámite de audiencia, por lo que solicita que se incluya en el expediente electrónico.

Con fecha 28 de noviembre de 20X18, se firman actas de disconformidad por el IS por los conceptos y periodos objeto de comprobación, en las que se le indica que dispone de 15 días para presentar las alegaciones que considere oportunas.

El obligado tributario, durante este periodo, presenta los documentos justificativos de los gastos financieros que no habían sido aportados durante el procedimiento en la comprobación del IS, acordando el inspector jefe la práctica de actuaciones complementarias por parte de la inspección actuaria.

Se pide:

- a) Conteste a lo solicitado por el obligado tributario en su escrito de 29 de octubre de 20X18 de forma motivada.
- b) Indique los efectos que tienen los hechos anteriores en el plazo del procedimiento inspector.

Parte 3.ª Aspectos relativos al IS

Pregunta 1

Materiales Extremos, SL se dedica a la actividad de fabricación, importación y comercialización de materiales imprescindibles para los viajes. En el marco de su actividad, ha entendido necesario iniciar, por primera vez desde su creación, el desarrollo de un proyecto de I+D para optimizar el proceso de producción y desarrollar nuevos productos.

Los gastos de I+D del ejercicio son los siguientes:

- Personal cualificado de investigación: 50.000 euros.
- Suministros: 4.000 euros.
- Otros gastos y servicios: 16.000 euros.

La empresa ha activado dichos gastos como inmovilizado intangible. También ha activado como inmovilizado intangible 50.000 euros de costes generales indirectos que afectan a las actividades de I+D siguiendo un criterio de imputación racional de costes.

Ha adquirido a principios de julio un inmueble que destina en exclusiva a la actividad de I+D de los nuevos productos por un importe de 100.000 euros. Dicho inmueble se amortiza contablemente aplicando un coeficiente del 2 %. El valor del suelo es del 40 %. El importe de la amortización contable se activa como inmovilizado intangible.

Finalmente, ha adquirido a principios del ejercicio una maquinaria para su laboratorio por un importe de 400.000 euros. Se amortiza contablemente al 10 %. El importe de la amortización contable se activa también como inmovilizado intangible.

Se pide:

- a) Analice las implicaciones que tiene para la sociedad Materiales Extremos, SL el desarrollo de la actividad de I+D, tanto en relación con la base imponible como en relación con la deducción sobre la cuota íntegra.
- b) Calcule los ajustes que hay que realizar en la base imponible y el importe de la deducción en la cuota íntegra.

Pregunta 2

La sociedad Materiales Extremos, SL ha incluido las siguientes partidas deducibles en el balance en el ejercicio 20X18:

Gastos:

- Intereses por préstamo extranjero cuyos fondos se utilizan para repartir un dividendo y pagar una sanción.
- Recargo del 15 % por presentación extemporánea.
- Prima de asistencia a juntas. El gasto lo ha reflejado en cuenta de gastos de administración.
- La sociedad ha contabilizado un gasto por un fondo interno de pensiones.

Por otra parte, se conoce la siguiente información:

Pérdidas por deterioro de créditos:

- La entidad dotó 600 euros por una deuda de un cliente que ha solicitado en este ejercicio la declaración de concurso (vencimiento: septiembre de 20X18).
- Igualmente, dotó 1.200 euros adeudados por el ayuntamiento de la localidad (vencimiento: noviembre de 20X15).
- La entidad tiene contabilizados, en concepto de deterioro por insolvencias, 5.000 euros de un cliente extranjero, como consecuencia del impago de una deuda del 2 de septiembre de 20X17. No se ha iniciado ningún tipo de procedimiento judicial respecto de dicha deuda.
- Además, en el ejercicio 20X17, la entidad registró en su contabilidad la pérdida por el deterioro de un crédito de 500 euros con una entidad vinculada. En el ejercicio 20X18, la entidad vinculada satisface la deuda.
- Ha dotado 18.000 euros de pérdida por deterioro en relación con el importe total de un crédito vencido en julio de 20X18. Esta deuda se encuentra garantizada con un edificio de oficinas.

Se pide:

Determinar razonadamente los ajustes extracontables que hay que practicar, en su caso, para determinar la base imponible de la entidad.

Parte 4.^a Aspectos relativos al IVA y al ITP y AJD

La sociedad Viajes de Aventura, SA tributa en el IVA, en la actividad de comercialización de viajes, en el régimen especial de las agencias de viajes y en la actividad de adquisición y comercialización de locales comerciales tiene que aplicar la regla de la prorrata.

Como complemento de la información básica contenida en el apartado II, la sociedad Viajes de Aventura, SA ha realizado, durante el ejercicio, las siguientes operaciones:

- 1.^a Ha adquirido a una empresa francesa una partida de folletos informativos de los viajes que realiza a Francia por 10.000 euros a la que ha comunicado su NIF-IVA atribuido por la Administración tributaria española.
- 2.^a Ha solicitado y recibido de una empresa alemana la traducción de unas guías turísticas con información de lugares que visitar en Berlín por 5.000 euros a la que ha comunicado, asimismo, su NIF-IVA atribuido por la Administración tributaria española.
- 3.^a Ha realizado la entrega de un local de nueva construcción a la sociedad Adelante, SL por un importe de 400.000 euros cuando su valor de mercado es de 300.000 euros.
- 4.^a Ha realizado la entrega de un local comercial en el que la sociedad tenía una de sus oficinas de venta a la sociedad Prepara, SL, que lo va a destinar a la preparación de oposiciones al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, habiendo esta sociedad solicitado y obtenido la autorización administrativa como centro docente. El importe de la transmisión ha sido de 200.000 euros; a la sociedad le costó 100.000 euros y el valor de mercado es de 250.000 euros.
- 5.^a Ha realizado también dos operaciones aprovechando la grave crisis financiera que está afectando el sector: por un lado, ha adquirido la totalidad del patrimonio empresarial de una sociedad denominada Arrendamientos Disueltos, SA, constituido por una oficina donde se ubicaba su sede social y un bloque de 30 viviendas que están alquiladas a familias, salvo uno de los pisos, en el que está ubicado un despacho de abogados. Por otro, ha adquirido un local nuevo, recién construido, en pago de una deuda que uno de sus clientes tenía con la misma por un préstamo que le concedió para la construcción del local.

Por otra parte, la sociedad Adelante, SL ha realizado una adquisición a una empresa de Rumanía de los componentes para la instalación de un equipo industrial que permite la fabricación de botellas de whisky de forma mucho más rápida que con el procedimiento anterior. El valor total de equipo industrial, incluida su instalación, que supondrá la inmovilización de sus componentes, la llevará a cabo la citada empresa rumana, ascenderá a 1.800.000 euros. Dicha empresa ha tardado más de 13 meses en proceder a la instalación debido a la gran complejidad del procedimiento.

Se pide:

- 1.º Determinación de la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes.
- 2.º Calificación de la operación de adquisición de folletos: hecho imponible, lugar de realización del hecho imponible, devengo y sujeto pasivo.
- 3.º Calificación de la operación de la traducción de las guías: hecho imponible, lugar de realización del mismo y sujeto pasivo.
- 4.º Posibilidad de deducción del IVA devengado, en su caso, por la adquisición de los folletos y la traducción de las guías.
- 5.º Base imponible de la operación de entrega del local comercial a la sociedad Adelante, SL.
- 6.º Posibilidad de renuncia a la exención, base imponible y sujeto pasivo de la operación de entrega del local a Prepara, SL.
- 7.º Calificación de la operación de adquisición del patrimonio empresarial realizada a Arrendamientos Disueltos, SA: hecho imponible y sujeto pasivo.
- 8.º Calificación de la operación de adquisición del local nuevo a Arrendamientos Disueltos, SA: hecho imponible y sujeto pasivo.
- 9.º Calificación de la operación de adquisición del equipo industrial realizada por Adelante, SL: hecho imponible, lugar de realización del hecho imponible, devengo, base imponible y sujeto pasivo.
- 10.º Operaciones que incluir, en su caso, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Parte 5.^a Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales

Pregunta 1

La sociedad Materiales Extremos, SL quiere importar de China y comercializar en España tiendas de campaña, sacos de dormir y mochilas de la marca americana Risk.

La compañía americana exige a Materiales Extremos, SL el pago de un canon por el uso de su marca, que se fijará en función del número de unidades importadas en cada año natural. Como fecha de pago del canon por el uso de la marca, conforme al artículo II A del contrato, se fija el 31 de diciembre de cada año civil.

Las importaciones comenzarán el 1 de mayo de 20X19 y la sociedad Materiales Extremos, SL considera que el canon forma parte del valor en aduana de las mercancías, pero no conocerán el importe de dicho canon hasta que finalice el año.

Se pide:

¿Cuáles son las opciones que tiene Materiales Extremos, SL para realizar las importaciones conforme al Código Aduanero de la Unión (CAU), teniendo en cuenta que en el momento de realizar las importaciones no dispondrá de todos los elementos que determinan el valor en aduana?

Pregunta 2

La fábrica de bebidas derivadas Adelante, SL recibió en el primer trimestre de 20X19, del ámbito territorial interno, las siguientes expediciones en botellas de 1 litro con los documentos que se indican:

Primer trimestre 20X19							
Fecha expedición	Fecha recepción	NC	Ep	Clave	Cantidad botellas	Grado	LAA
12/01/20X19	13/01/20X19	22086011	A0	90	5.500	40	2.200
16/02/20X19	17/02/20X19	22086011	A0	90	3.100	40	1.240
16/02/20X19	17/02/20X19	22085019	A0	88	1.200	42	504
14/03/20X19	15/03/20X19	22085011	A0	88	3.400	40	1.360
24/03/20X19	26/03/20X19	22085011	A0	88	550	40	220
24/03/20X19	26/03/20X19	22085011	A0	88	200	40	80
Total							5.604

Los documentos se recibieron de conformidad sin incidencias y por el total de litros absolutos de alcohol que las partidas de cada documento amparaban. Las cantidades están expresadas a una temperatura de 20°C.

El 1 de abril de 20X19, la Intervención de Impuestos Especiales comprueba que, en relación con las entradas por operaciones interiores en el primer trimestre, no consta registrada ninguna salida de producto y que las existencias iniciales eran 0.

Al efectuar un recuento de existencias el citado día, se pone de manifiesto que las existencias actuales de producto en cuestión, diferenciadas por clave de producto, expresadas a una temperatura de 20°C, en términos de alcohol absoluto y en hectolitros, son:

- Clave 90: 25,00.
- Clave 88: 15,20.
- Tipo impositivo vigente en 20X19: 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro.

Se pide:

- a) Especial mención a la existencia o no de pérdidas como supuesto de no sujeción.
- b) Regularización de la situación, indicando hecho imponible, devengo, sujeto pasivo, base imponible y cuota.

Parte 6.^a Aspectos relativos al IRPF

Pregunta 1

Don Manuel Rodríguez ha sido trasladado por la empresa en la que presta sus servicios, Viajes de Aventura SA, desde el 1 de julio al 29 de septiembre de 20X18 (90 días) a Brasil a los efectos de formar un nuevo personal contratado por la entidad Annapurna Trekking. Una vez realizado dicho trabajo, don Manuel volverá a España continuando en Viajes de Aventura, SA con su régimen normal de trabajo y salario.

Como retribución específica por el trabajo de desarrollo en Brasil, percibió 12.000 euros; además, su empresa le paga los billetes de avión de ida y vuelta a Brasil por importe de 1.200 euros, y también le satisface 80 euros diarios en concepto de gastos para manutención.

El salario anual de don Manuel en Viajes de Aventuras, SA es de 73.000 euros.

Notas:

1. Gastos de manutención exceptuados de gravamen en el extranjero: 91,35 euros diarios, así como los gastos de transporte público justificados (art. 9 del Reglamento sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas –RIRPF–).
2. España tiene suscrito convenio de doble imposición (CDI) con Brasil.

Se pide:

Rendimiento íntegro de trabajo que Manuel deberá computar en su declaración del IRPF del ejercicio 20X18.

Pregunta 2

Don Raúl, de 52 años, tiene actualmente una capacidad de ahorro de 5.000 euros anuales. Le gustaría, cuando llegue la edad de jubilación, 67 años, disponer de una renta que complemente su pensión de la Seguridad Social; por ello, le pregunta al director de su entidad financiera qué tipo de inversión le recomienda teniendo en cuenta la fiscalidad de las mismas.

Le propone tres alternativas, haciendo el director una estimación de los capitales y rentas que percibirá dentro de 15 años con base en los datos históricos de las tres inversiones gestionadas por su banco:

- a) Contratar un plan individual de ahorro sistemático (PIAS) mediante aportaciones anuales de primas de 5.000 euros durante 15 años y con el capital constituido; empezar a recibir a partir de entonces una renta vitalicia de 600 euros mensuales, siendo el valor financiero actuarial en el momento de la constitución de la renta de 100.000 euros.
- b) Suscribir un plan de pensiones individual realizando aportaciones de 5.000 euros y recibir cuando se jubile los derechos consolidados del plan en forma mixta: una parte en forma de capital percibiendo 20.000 euros, y el resto, mediante una renta vitalicia de 400 euros mensuales.
- c) Contratar un seguro individual de ahorro a largo plazo (SIALP), realizando aportaciones anuales durante 15 años mediante el pago de una prima de 5.000 euros, sin disponer del mismo al producirse la renovación en otro SIALP cada cinco años, percibiendo un capital al final de los 15 años de 98.000 euros.

Se pide:

- a) Calificar fiscalmente a efectos del IRPF con la normativa actual, en cada una de las tres opciones, las aportaciones que realizar y el capital y rentas que se percibirán.
- b) Si, en ejercicios futuros, la capacidad de ahorro de don Raúl fuera mayor, indicar cuál sería la aportación máxima que podría realizar en cada una de las tres opciones sin perder los incentivos fiscales del IRPF.

Parte 7.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria

Pregunta 1

El 25 de mayo de 20X17, don Raúl Rodríguez presenta autoliquidación del IRPF del año 20X16 con un resultado a devolver de 1.050 euros.

Con fecha 6 de septiembre de 20X17, se notifica a don Raúl un requerimiento por medio del cual se inicia un procedimiento de comprobación limitada por IRPF 20X16.

El obligado tributario presenta el 16 de septiembre la documentación solicitada en el requerimiento y, tras la propuesta de liquidación y la formulación de alegaciones contra la misma, recibe con fecha 23 de marzo de 20X19 la notificación de una liquidación provisional con resultado a ingresar.

No conforme con dicha liquidación, don Raúl interpone el 14 de abril de 20X19 reclamación económico-administrativa ante el correspondiente TEAR, el cual dicta resolución desestimatoria en fecha 25 de enero de 20X20.

Contra esta resolución, el interesado interpone recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), recurso que es admitido a trámite y resuelto el 27 de julio de 20X21. En dicha resolución, el TEAC no entra en el fondo del asunto, pero estima la reclamación apreciando de oficio la caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos tramitado.

Se pide:

- a) ¿Qué actuaciones tendrá/podrá realizar el órgano encargado de la aplicación de los tributos tras la resolución del TEAC?
- b) ¿En qué momento se ha producido caducidad de los procedimientos o la prescripción del derecho a liquidar?
- c) ¿En qué momento se habría producido la prescripción del derecho a obtener la devolución solicitada inicialmente por don Raúl?

Pregunta 2

El 29 de junio de 20X17, don Manuel Rodríguez presenta su autoliquidación del IRPF del año 20X16, con un resultado a ingresar de 1.500 euros, y efectúa el ingreso.

Advirtiendo con posterioridad un error en su declaración que ha perjudicado sus intereses legítimos, el 20 de octubre de 20X17 don Manuel presenta una solicitud de rectificación de su autoliquidación del IRPF de 20X16 en la que se indica que el resultado correcto es de 1.200 euros a devolver y no de 1.500 a ingresar.

Iniciado el correspondiente procedimiento de rectificación de autoliquidación, y efectuadas las comprobaciones necesarias sobre la base de la documentación requerida a don Manuel y aportada por este, el día 15 de diciembre de 20X17 se dicta resolución estimatoria y se ordena la devolución correspondiente.

Se pide:

- a) ¿A qué cantidad total ascenderá la devolución acordada?
- b) ¿Procede el abono de intereses de demora?, ¿sobre qué cantidades y por qué periodos de tiempo se calcularían los mismos?

Pregunta 3

Doña Sofía Rodríguez, abogada de profesión, desarrolla su actividad asesorando en diversas materias jurídicas a varios clientes. En relación con su autoliquidación del IVA del 3T de 20X16, se detecta por los órganos de gestión tributaria de la AEAT un error aritmético como consecuencia del cual se inicia el 15 de marzo de 20X18 un procedimiento de verificación de datos que da lugar a la notificación de una propuesta de liquidación provisional con resultado a ingresar de 700 euros.

En el plazo de alegaciones concedido en el escrito de la propuesta anterior, doña Sofía reconoce que es cierto el error aritmético detectado, pero argumenta que el procedimiento gestor no es válido pues se refiere a la comprobación de una actividad económica que requiere el inicio de una comprobación limitada. Aporta, de forma voluntaria, y sin que le hayan sido requeridos, para apoyar sus afirmaciones en relación con el efectivo ejercicio de una actividad económica, copia de sus libros registros de facturas emitidas y facturas recibidas del ejercicio 20X16.

Analizados dichos libros por parte de los funcionarios responsables del expediente, se advierten otros posibles errores e incongruencias entre los datos de las facturas emitidas y las cantidades consignadas en concepto de cuotas del IVA repercutidas en varias de las autoliquidaciones trimestrales del ejercicio 20X16.

Se pide:

Determinar si es correcto el procedimiento de verificación de datos para corregir los efectos del error aritmético detectado o si, como sugiere la obligada, doña Sofía, debe iniciarse un procedimiento de comprobación limitada.

Parte 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

En el ejercicio 20X16, la sociedad Experiencias Únicas, SA se hallaba en una situación precaria, habiéndose devengado a lo largo de dicho año abundantes deudas tributarias.

Ante esta tesitura, tanto los cónyuges don Raúl y doña Esperanza, como sus hijos mayores de edad, Sofía y Manuel, todos ellos perfectos conocedores de la situación, urdieron la siguiente estrategia.

En primer lugar, en fecha 1 de enero de 20X17, tuvo lugar el cese total y absoluto de la actividad de la mercantil Experiencias Únicas, SA, habiendo sido en todo momento su administradora doña Esperanza, y sin que constase la realización de actuaciones tendentes a la correcta disolución y liquidación.

Sabedores los cónyuges de la casi segura declaración de responsabilidad de la esposa como administradora de la mercantil, y con la finalidad de preservar su único bien valioso, la vivienda habitual del matrimonio, bien ganancial, acordaron proceder a donar a sus hijos, Sofía y Manuel, la nuda propiedad de su vivienda habitual, reservándose los donantes el usufructo vitalicio.

Así resueltos, acudieron los cuatro a la notaría, otorgando en fecha 30 de junio de 20X17 escritura pública al efecto, aceptando agradecidos los hijos la donación que les hacían sus padres que, al punto, accedió al Registro de la Propiedad.

Poco después, agotada por la Hacienda pública las posibilidades de cobro frente a la mercantil Experiencias Únicas, SA, sin haber obtenido gran resultado, y habiéndose declarado al deudor como fallido, tras el pertinente procedimiento, se procedió a la declaración de la responsabilidad de doña Esperanza con base en lo dispuesto en el artículo 43.1 b) de la LGT, siéndole notificada a doña Esperanza en fecha 31 de diciembre de 20X17.

Notificada la responsabilidad de doña Esperanza, cundió la alarma en el grupo familiar al apreciar la proximidad de la acción de cobro de la Hacienda pública, por lo que, en fecha 10 de enero de 20X18, acudieron de nuevo a la notaría padres e hijos al objeto de hacer donación los padres a los hijos de su único bien restante, el usufructo ganancial y vitalicio de su vivienda habitual, otorgando escritura pública al efecto.

Esta escritura pública de donación, de fecha 10 de enero de 20X18, no accedió al Registro de la Propiedad.

Seguido procedimiento ejecutivo frente a la esposa, se logró el embargo del usufructo ganancial que figuraba a su nombre en el Registro de la Propiedad y, al punto, los hijos

presentaron reclamación previa de tercería de dominio esgrimiendo como título de su pleno dominio sobre la vivienda sendas escrituras públicas de donación de fechas 30 de junio de 20X17 y 10 de enero de 20X18, solicitando el levantamiento del embargo.

Se pide:

- 1.º Proponga actuaciones concretas de declaración y exigencia de responsabilidades tributarias, identificando al obligado principal y al responsable, citando el precepto legal y motivando sucintamente el presupuesto de la responsabilidad.
- 2.º Proponga motivadamente el sentido de la resolución de la reclamación previa de tercería de dominio interpuesta por los hijos.

Solución

Parte 1.^a

Pregunta 1

a) El artículo 633 del Código Civil (CC) –Real Decreto de 24 de julio de 1889– regula las formas de donación de cosa inmueble disponiendo que, para que sea válida la donación de cosa inmueble, ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario.

La aceptación podrá hacerse en la misma escritura de donación o en otra separada, pero no surtirá efecto si no se hiciese en vida del donante.

Hecha en escritura separada, deberá notificarse la aceptación en forma auténtica al donante y se anotará esta diligencia en ambas escrituras.

El artículo 634 del CC regula el contenido de la donación señalando que la donación podrá comprender todos los bienes presentes del donante, o parte de ellos, con tal que este se reserve, en plena propiedad o en usufructo, lo necesario para vivir en un estado correspondiente a sus circunstancias.

El artículo 639 del CC establece que podrá reservarse el donante la facultad de disponer de algunos de los bienes donados, o de alguna cantidad con cargo a ellos, pero, si muriese sin haber hecho uso de este derecho, pertenecerán al donatario los bienes o la cantidad que se hubiese reservado.

La inscripción en el Registro de la Propiedad es, como norma general, meramente voluntaria en nuestro ordenamiento jurídico. La constitución, modificación, transmisión o extinción de un derecho real se opera fuera del Registro, en la vida civil. El Registro de la Propiedad solo hace constar o publicar aquello que ya ha ocurrido fuera de los libros registrales. De ahí que la inscripción por principio sea únicamente declarativa.

La primera donación se perfecciona el 28 de febrero de 20X18, en cuanto se documenta en escritura pública y el donatario la acepta en ese mismo acto. Tal y como ya se ha comentado, su inscripción en el Registro de la Propiedad no es constitutiva si no meramente declarativa. Por lo tanto, la primera donación goza de total validez.

Por lo que se refiere a la segunda donación, el donante no es el propietario del inmueble, puesto que este se había transmitido previamente a don Francisco Martín, siendo este último el verdadero titular.

Si con «eficacia del contrato» se alude a la producción de unas determinadas consecuencias, a la creación de un deber de observancia del contrato y de una vinculación a lo establecido, con «ineficacia del contrato» se alude a la falta de producción de consecuencias o, al menos, de aquellas consecuencias que normalmente deberían haberse producido en virtud de la celebración del contrato.

En el concepto de «ineficacia» se engloba una gran variedad de supuestos que tienen como denominador común la existencia de una cierta discrepancia entre la eficacia prevista o esperada y la eficacia realmente desarrollada; de ahí que algunos autores prefieran utilizar la expresión «eficacia anormal».

Esta «eficacia anormal» es una sanción impuesta por el ordenamiento jurídico ante una infracción negocial; existe un desajuste o desarmonía entre el contrato tal y como había sido previsto por el ordenamiento jurídico y el contrato tal y como ha sido llevado a cabo en la realidad. La discrepancia entre la previsión y la realidad implica una infracción y la «ineficacia» o «eficacia anormal» constituye su sanción.

El CC presenta, en esta materia, una regulación de escasa precisión técnica y sistemática, aunque pueden considerarse regímenes de ineficacia típicos los de la nulidad, la anulabilidad y la rescisión. Su regulación se contiene en los capítulos V y VI del título II del libro cuarto del CC, así como en ciertos preceptos aislados.

A pesar de que inexistencia y nulidad suelen estudiarse conjuntamente, asimilándose la primera a la segunda, debido a que sus consecuencias jurídicas son las mismas, cabe señalar que el origen y la naturaleza de ambas figuras es distinto.

La inexistencia es una construcción conceptual de la doctrina francesa con el fin de eludir las rigurosas consecuencias a las que conducía el carácter taxativo de las causas

de nulidad (*pas de nullité sans texte*). Dicha categoría permitía reputar como ineficaces por inexistentes aquellos contratos que, sin incurrir en causa de nulidad prevista legalmente, no debían producir efectos por la naturaleza misma de las cosas.

Posteriormente, el concepto de inexistencia evoluciona para referirse a los supuestos de falta total y absoluta de algún elemento esencial del contrato (consentimiento, objeto o causa).

La nulidad, en sentido estricto, implica la falta de producción de efectos por la violación de una norma imperativa prevista en el ordenamiento jurídico.

Abarcando ambos supuestos, podemos definir el «contrato nulo» como aquel que, por causa de un defecto, no es apto para producir ningún tipo de consecuencias jurídicas. Se considera el contrato como no realizado (*nullum est negotium; nihil est actum*).

Se trata, por tanto, de una ineficacia estructural, radical y automática, normalmente originaria y absoluta.

Las causas de nulidad del contrato se derivan de los conceptos antedichos, y son las siguientes:

1. El haber traspasado las partes los límites a la autonomía privada, como son ley, moral y orden público, según el artículo 1.255 del CC.

La sanción de nulidad está específicamente prevista en el artículo 6.3 del CC, según el cual:

Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención.

2. La falta absoluta de consentimiento.
3. La inexistencia, falta absoluta de determinación o ilicitud del objeto del contrato.
4. La inexistencia o ilicitud de la causa.

Para estos supuestos, la nulidad derivaría del artículo 1.261 del CC, según el cual:

No hay contrato sino cuando concurren los requisitos siguientes:

1. Consentimiento de los contratantes.
 2. Objeto cierto que sea materia del contrato.
 3. Causa de la obligación que se establezca.
5. La falta de forma cuando venga exigida por la ley con el carácter de forma *ad solemnitatem*.

En el caso que nos ocupa, la segunda donación es nula de pleno derecho, dado que el donante (doña Casilda Martín) no es el propietario del inmueble, puesto que este se había transmitido previamente a don Francisco Martín, siendo este último el verdadero titular. Es decir, que la nulidad del contrato deriva del artículo 1.261 del CC, al no concurrir todos y cada uno de los requisitos a los que se refiere dicho precepto legal (en particular, el referido al objeto cierto que sea materia del contrato).

b) La inscripción en el Registro de la Propiedad es, como norma general, meramente voluntaria en nuestro ordenamiento jurídico. La constitución, modificación, transmisión o extinción de un derecho real se opera fuera del Registro, en la vida civil. El Registro de la Propiedad solo hace constar o publicar aquello que ya ha ocurrido fuera de los libros registrales; de ahí que la inscripción por principio sea únicamente declarativa.

La inscripción en el Registro de la Propiedad de la segunda donación produce los siguientes efectos:

1. Legitimación registral. A todos los efectos legales, se presumirá que los derechos reales inscritos existen y pertenecen a su titular en la forma determinada por el asiento respectivo. De igual modo, se presumirá que quien tenga inscrito el dominio o los derechos reales tiene la posesión de los mismos.
2. Inoponibilidad. Los títulos de dominio o de otros derechos reales sobre bienes inmuebles que no estén debidamente inscritos o anotados en el Registro de la Propiedad no perjudican a terceros. Por ejemplo, una persona que adquiere un derecho de usufructo (derecho de uso y disfrute) de una finca no puede verse perjudicada ni privada de su derecho por un título en el que conste un derecho de usufructo a favor de otra persona si este derecho no está inscrito en el Registro de la Propiedad.
3. Fe pública registral. La persona que de buena fe adquiera a título oneroso algún derecho de alguien que en el Registro aparezca con facultades para transmitirlo será mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después el derecho del transmitente resulte no ser válido por razones que no consten en el Registro. Por ejemplo, si una persona adquiere una finca de otra que aparece como propietaria de la misma en el Registro de la Propiedad, desconociendo que lo que dice el Registro no se adecua a la realidad (desconocimiento que se presume siempre), si la adquisición es onerosa (no gratuita) y el adquirente inscribe la compraventa en el Registro de la Propiedad, dicho adquirente continuará siendo propietario aunque después se declare judicialmente que quien se la transmitió no tenía la propiedad de la finca por causas que no consten en el Registro.

En el caso que nos ocupa, en cuanto que nos encontramos ante una transmisión a título gratuito, la misma no se encuentra amparada por la fe pública registral.

4. Presunción de veracidad. Los asientos por los que se inscriben los títulos en el Registro de la Propiedad producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud. Es decir, se presume que lo inscrito en el Registro de la Propiedad se corresponde con la realidad mientras no se demuestre lo contrario.
5. Salvaguarda judicial. Los asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los tribunales y producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud en los términos establecidos por la ley.
6. Protección judicial de los derechos inscritos. Las acciones reales procedentes de derechos inscritos pueden ejercitarse a través del juicio regulado en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil (LEC), contra quienes, sin título inscrito, se opongan a tales derechos o perturben su ejercicio.

Sin perjuicio de todo lo anteriormente expuesto, el artículo 33 de la Ley hipotecaria (LH) establece que «la inscripción no convalida los actos y contratos que sean nulos con arreglo a las leyes». Carece, por consiguiente, de efectos convalidantes por sí misma, tanto entre las partes como entre sus causahabientes. Otra cosa son los terceros que puedan ser protegidos por el artículo 34 de la LH.

La falta de fuerza convalidada de la inscripción hace que la nulidad pueda ser declarada judicialmente. Cuestión distinta es determinar sus efectos propagadores a los actos o contratos que con el inicialmente nulo se hallen en condición de dependencia.

La falta de efectos convalidantes de la inscripción abarca tanto a los negocios radicalmente nulos o inexistentes como a los anulables. Si un contrato de compraventa se ha celebrado mediante dolo o error, su inscripción no sana el vicio del que adolece.

En el caso que nos ocupa, dado que la segunda donación es nula de pleno derecho (el donante no es el propietario del inmueble, puesto que este se había transmitido previamente a don Francisco Martín, siendo este último el verdadero titular), y dado que la inscripción por sí misma no convalida los actos nulos de pleno derecho, la inscripción de la segunda donación no supondrá su convalidación.

c) Las acciones civiles que podría ejercitar la Administración en el presente supuesto serían las siguientes:

1. La acción revocatoria o rescisoria o pauliana, que tiene por objeto la anulación del negocio. Hay que justificar que la intención tanto del deudor como del resto de las partes tenía el ánimo de impedir el cobro. También es requisito la

subsidiariedad, es decir, que se haya intentado cobrar por todos los medios posibles (si no es así, el juez nunca rescindiría un negocio). El plazo para ejercitarla es de cuatro años. Por esta vía, se ataca el propio negocio de transmisión de los bienes.

2. Acción de nulidad. Esta acción no prescribe nunca y, por tanto, siempre se utiliza en último lugar. La pretensión de la misma es destruir el negocio y, en este caso, el negocio sí pierde todos sus efectos.

La regulación legal de la acción revocatoria o rescisoria o pauliana se encuentra en los artículos 1.111 y 1.291.3 del CC. La acción revocatoria tiene por objeto la declaración de invalidez de aquellos negocios jurídicos inicialmente válidos pero que, cuando se realizaron, pretendían la ineficacia de la responsabilidad patrimonial del deudor, siempre que el acreedor no pueda obtener satisfacción de su crédito por otra vía.

El artículo 643 del CC regula la donación en fraude de acreedores estableciendo lo siguiente:

No mediando estipulación respecto al pago de deudas, solo responderá de ellas el donatario cuando la donación se haya hecho en fraude de los acreedores.

Se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella.

El artículo 1.111 del CC establece:

Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se le debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de este con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho.

Por otra parte, el artículo 1.291.3 del CC, referente a la rescisión de los contratos, establece que son rescindibles los contratos celebrados en fraude de acreedores cuando estos no puedan de otro modo cobrar lo que se les deba.

Los requisitos son los siguientes:

- a) Existencia de un crédito anterior a favor de una persona y en contra de otra. La jurisprudencia ha venido reconociendo que no es necesario que el crédito sea líquido, sino que bastará con que sea conocido, y ha de tener próxima y segura existencia.

- b) Que haya ánimo de perjudicar al acreedor. A estos efectos, el artículo 1.297 del CC indica que se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito.
- c) También se presumen fraudulentas las enajenaciones a título oneroso hechas por aquellas personas contra las cuales se hubiese pronunciado antes sentencia condenatoria en cualquier instancia o expedido mandamiento de embargo de bienes.
- d) Es necesario que se dé subsidiariedad, es decir, que se carezca de otro recurso legal para obtener la reparación de las cantidades debidas. Se trata, pues, de una responsabilidad de carácter subsidiaria que precisa una declaración previa de fallido del deudor principal y del responsable solidario.
- e) Los bienes no pueden hallarse en poder de un tercero de buena fe; en caso contrario, la devolución del bien se transforma en una obligación de indemnizar por el valor del mismo.
- f) El plazo para ejercitar la acción revocatoria es de cuatro años, siendo este plazo de caducidad; transcurrido dicho plazo, no podrá ejercitarse esta acción; el plazo contará desde la declaración de fallido del deudor principal.

Por lo que se refiere a la acción de nulidad, cabe señalar que, aunque la nulidad opera *ipso iure* y, por tanto, sin necesidad de pronunciamiento judicial expreso, razones de orden práctico pueden aconsejar el ejercicio de la acción de nulidad. Se trata de una acción declarativa, al igual que la sentencia que recae si la acción prospera; no crea el estado de ineficacia del contrato, sino que se limita a constatarlo.

La legitimación activa corresponde a cualquier persona que ostente un interés legítimo (por tanto, no solo las partes, sino también los posibles terceros interesados). Además, la nulidad puede ser declarada de oficio por el juez, aunque nadie la haya instado.

La legitimación pasiva corresponde a todos los que han sido parte en el contrato, tratándose de un supuesto de litisconsorcio pasivo necesario.

En cuanto al plazo para su ejercicio, se trata de una acción imprescriptible. Ahora bien, dicho carácter imprescriptible se predica únicamente de la declaración de nulidad, no alcanza a la restitución de las cosas entregadas (plazo general de 15 años, tal y como establece el art. 1.964 del CC), siendo además recomendable su ejercicio antes del transcurso del plazo de usucapión.

La consecuencia fundamental de la nulidad es que el contrato nulo no produce efecto alguno, lo que se recoge en la regla *quod nullum est nullum effectum producit*. No crea una verdadera vinculación entre las partes ni hay, por tanto, prestaciones que cumplir ni pueden ser exigidas. En caso de exigir dicha prestación, podría oponerse la excepción de nulidad.

d) En cuanto a las acciones penales que podría ejercitar la Administración en el presente supuesto, podría ejercitarse la acción penal por aplicación del tipo delictivo contenido en el artículo 257 de la Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP) (delito de alzamiento de bienes), si se prueba que se cumplen todos los elementos objetivos y subjetivos de dicho tipo.

Además, en caso de que la Administración requiera al obligado tributario que aportara relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, y el obligado tributario presente una relación de bienes o patrimonio incompleta o mendaz, y con ello dilate, dificulte o impida la satisfacción del acreedor, podría aplicársele el tipo delictivo contemplado en el artículo 258 del CP (relación de bienes incompleta).

El delito de alzamiento de bienes supone la ocultación del patrimonio o la salida de bienes del patrimonio del deudor con la intención de hacer inútiles las actuaciones de los acreedores tendentes a recuperar sus créditos.

En todo caso, es necesario la presencia de *consilium fraudis* (participación de los adquirentes de los bienes en la operación fraudulenta que motivó la acción penal). Es un elemento muy importante en las acciones penales, por lo que, junto a la acción penal, es necesario que se inste la responsabilidad civil; con ello, se conseguirá que bienes suficientes vuelvan al patrimonio del deudor a los efectos de que este sea solvente para afrontar el pago de las deudas pendientes.

La pretensión de la persona que realiza el alzamiento de bienes es salvar todo su patrimonio o algún bien del mismo, en beneficio propio o en el de alguna otra persona, obstaculizando de este modo la ejecución que podrían seguir los acreedores.

El alzamiento puede admitir diversas modalidades:

- El modo más elemental supone apartar físicamente algún bien para que el acreedor ignore dónde se encuentra.
- Una forma más compleja se realiza a través de algún negocio jurídico por medio del que:
 - Se enajena alguna cosa en favor de otra persona, generalmente, parientes o amigos del deudor.
 - Se constituye un gravamen sobre algún bien del deudor que produce su infravaloración.
 - Se done algún bien a una persona afín al deudor.

El delito de alzamiento de bienes es cercano a la estafa. Por ello, para que exista un delito de alzamiento, debe existir una deuda previa a los actos de alzamiento, ocultación o enajenación.

La conducta integradora del tipo es la de aquella persona que, siendo consciente de la existencia de créditos contra su patrimonio, realiza cualquier ardid o maniobra capaz de situar determinados bienes fuera del alcance persecutorio o realizativo del titular crediticio.

A este respecto, el artículo 257 del CP regula el delito de alzamiento de bienes disponiendo que será castigado con las penas de prisión de 1 a 4 años y multa de 12 a 24 meses:

- 1.º El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.
- 2.º Quien, con el mismo fin, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.

Con la misma pena será castigado quien realizare actos de disposición, contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio u oculte por cualquier medio elementos de su patrimonio sobre los que la ejecución podría hacerse efectiva con la finalidad de eludir el pago de responsabilidades civiles derivadas de un delito que hubiere cometido o del que debiera responder.

Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores, y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada.

No obstante lo anterior, en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de derecho público y la acreedora sea una persona jurídica pública, o se trate de obligaciones pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda pública o la Seguridad Social, la pena a imponer será de prisión de 1 a 6 años y multa de 12 a 24 meses.

Este delito será perseguido aun cuando tras su comisión se iniciara un procedimiento concursal.

Parte 2.^a

Pregunta 1

a) El artículo 177.1 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 (RGAT), dispone que el procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87 del RGAT.

El artículo 109 de la LGT regula las notificaciones en materia tributaria disponiendo que el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en la LGT.

Por otra parte, el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPAC), dispone que las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

El artículo 111.2 de la LGT establece que el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

Por tanto, dado que la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación es puesta a disposición en el buzón de la dirección electrónica habilitada el día 2 de marzo de 20X18, pero la entidad no abre la comunicación de inicio en su buzón, se entenderá rechazada la notificación cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido, por lo que se entenderá rechazada en fecha 13 de marzo de 20X18, es decir, el día siguiente al transcurso de los 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación.

Por tanto, cabe concluir que el procedimiento de comprobación e investigación se inicia en fecha 13 de marzo de 20X18, día en que se entiende rechazada la notificación.

En cuanto al plazo de duración del procedimiento inspector, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, modifica la regulación de los plazos del procedimiento inspector destacando, entre otras, las siguientes novedades:

1. Se establece un plazo general máximo de duración del procedimiento inspector y un plazo especial en determinados supuestos.
2. Se prevén determinados periodos de suspensión del cómputo del plazo, definidos de forma objetiva en la ley, que impiden la continuación del procedimiento.

3. La norma contempla determinados supuestos que suponen la extensión de plazo, que se aplican a solicitud del propio obligado tributario o bien, cuando el obligado tributario aporte documentación que se le haya requerido una vez finalizado el plazo para dicha aportación.
4. Se suprime:
 - La posibilidad de ampliar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector hasta ahora prevista en determinados supuestos.
 - La interrupción injustificada del procedimiento inspector por paralización del procedimiento inspector (más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario).

Por lo que se refiere a la entrada en vigor de la modificación operada en el artículo 150 de la LGT, la disposición transitoria única, apartado 6, de la Ley 34/2015 dispone que la redacción dada a los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir del día 12 de octubre de 2015.

Dado que el procedimiento inspector se inició en fecha 13 de marzo de 2018, es decir, con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015, resulta aplicable la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con posterioridad al 12 de octubre de 2015.

Las actuaciones del procedimiento de inspección se deben llevar a cabo en un plazo máximo de 18 meses. Por tanto, entre el inicio y la finalización de las actuaciones del procedimiento inspector no puede mediar un periodo superior a los 18 meses, salvo que concurra alguna de las circunstancias que permiten aplicar el plazo especial (de 27 meses), con la salvedad prevista para el supuesto de concurrencia de alguno de los supuestos de suspensión del cómputo de dicho plazo.

Ahora bien, además del plazo general de duración del procedimiento inspector (18 meses), se establece un plazo especial ampliado cuando concurra alguno de los supuestos siguientes relativos a la cifra anual de negocios del obligado tributario o a la integración en un grupo de sociedades en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

- a) El plazo máximo de duración del procedimiento inspector es de hasta 27 meses cuando, en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación, la cifra anual de negocios del obligado tributario es igual o superior a la requerida para auditar sus cuentas (actualmente, 5.700.000 €, tal y como establece el art. 263 de la Ley de sociedades de capital –LSC–).
- b) El plazo máximo de duración del procedimiento inspector es de hasta 27 meses cuando, en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de

comprobación, el obligado está integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal del IS o al régimen especial de grupo de entidades del IVA que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Por lo tanto, dado que el obligado tributario no está integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal ni en régimen especial de grupo de entidades, como dicha entidad tiene una cifra anual de negocios de 6.838.927 euros en el ejercicio 20X16 (importe superior al requerido para auditar sus cuentas), el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses.

b) De conformidad con lo establecido en el artículo 149 de la LGT, todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y periodo con carácter general.

Por otra parte, el artículo 179 del RGAT establece que la solicitud a la que se refiere el artículo 149 de la LGT deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o comunicarse expresamente al actuuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia y dará traslado de la solicitud al órgano competente para liquidar. Esta solicitud incluirá el contenido previsto en el artículo 88.2 de este reglamento.

Recibida la solicitud, el órgano competente para liquidar acordará si la inspección de carácter general se va a realizar como ampliación del alcance del procedimiento ya iniciado o mediante el inicio de otro procedimiento.

La inadmisión de la solicitud por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 149 de la LGT deberá estar motivada y será notificada al obligado tributario. Contra el acuerdo de inadmisión, no podrá interponerse recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

En este caso, el procedimiento de comprobación e investigación se inició en fecha 13 de marzo de 20X18 (día en que se entiende rechazada la notificación), por lo que la solicitud

de ampliación del alcance de las actuaciones, efectuada en fecha 15 de abril de 20X18, ha sido realizada fuera del plazo de 15 días, a contar desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial (13 de marzo de 20X18).

Pregunta 2

a) El artículo 66 bis de la LGT regula el derecho a comprobar e investigar en los siguientes términos:

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de la LGT no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de la LGT, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.
2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a los que se refiere el artículo 148 de la LGT, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a la que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a la que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero solo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a la que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se

incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado.

Por otra parte, el artículo 115 de la LGT regula las potestades y funciones de comprobación e investigación en los siguientes términos:

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.
2. Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aun en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de la LGT, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de la LGT que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de la LGT, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.
3. En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

Por lo tanto, dado que las bases impositivas negativas generadas en los ejercicios 20X12, 20X13 y 20X14 son susceptibles de comprobación, por no haber transcurrido el plazo de prescripción, fijado ahora en 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación, la Administración tributaria procederá a su comprobación, determinará el importe compensable y, en su caso, procederá a regularizar los periodos impositivos posteriores no prescritos en los que se aplicó.

Hay que tener en cuenta que pueden ser objeto de comprobación las bases impositivas negativas pendientes de compensar del ejercicio 20X7 y posteriores (siempre y cuando el periodo impositivo coincida con el año natural), ya que, en este caso, el plazo establecido para presentar la autoliquidación correspondiente a dicho periodo impositivo (20X7) es el

25 de julio de 20X8, prescribiendo el derecho a comprobar la misma el 25 de julio de 20X18 (es decir, transcurridos 10 años a contar desde el 26 de julio de 20X08), habiendo quedado dicho plazo de prescripción interrumpido con el inicio del procedimiento de comprobación e investigación (13 de marzo de 20X18).

b) El artículo 140 de la LGT regula los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada estableciendo que, dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo 139 de la LGT, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Por lo tanto, no podrán regularizarse en el presente procedimiento inspector todos aquellos aspectos regularizados previamente en el procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (como son la comprobación de las bases impositivas negativas pendientes de compensación de los años 20X12, 20X13 y 20X14), salvo que en el procedimiento de comprobación e investigación se descubran nuevos hechos o circunstancias resultantes de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Por lo que se refiere a los efectos de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo, el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), regula la ejecución de las resoluciones administrativas señalando en su apartado 1 que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones, serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

De conformidad con lo establecido en el apartado 4 del artículo 66 del RGRVA, cuando, existiendo vicio de forma, no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto,

la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Pregunta 3

a) Por un lado, el obligado tributario solicita que, a efectos de poder aportar documentación, se le conceda un nuevo plazo de 31 días en el que la Administración no realice actuaciones de cara al contribuyente.

A este respecto, el apartado 4 del artículo 150 de la LGT establece que el obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

Por otra parte, el artículo 184 del RGAT dispone que el obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia uno o varios periodos de un mínimo de siete días naturales cada uno a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la LGT. Los periodos solicitados no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

Para que la solicitud formulada pueda otorgarse, serán necesarios los siguientes requisitos:

1. Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud.
2. Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
3. Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.

En caso de no cumplirse los requisitos anteriores, el órgano actuante podrá denegar la solicitud.

La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo de este apartado se entenderá automáticamente concedida por el periodo solicitado, hasta el límite de los 60

días como máximo, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el periodo solicitado. Se entenderá automáticamente denegada la solicitud de un periodo inferior a siete días.

La notificación expresa de la concesión antes de que se inicie el periodo solicitado podrá establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario.

En este caso, dado que la solicitud de extensión del plazo de actuaciones se ha realizado en fecha 29 de octubre de 20X18, con posterioridad a la apertura del trámite de audiencia (de fecha 24 de octubre de 20X18), deberá denegarse la solicitud.

Por otro lado, el obligado tributario solicita que se incluya en el expediente electrónico que se le ha puesto de manifiesto en el trámite de audiencia la denuncia presentada contra la empresa.

A este respecto, el artículo 114 de la LGT regula la denuncia pública, constituyendo un instrumento de colaboración social voluntaria en defensa del interés general, a través del que el administrado puede colaborar en el objetivo común de una mayor justicia impositiva a través de una aplicación generalizada de las leyes tributarias.

Mediante la denuncia pública, se ponen en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que pueden ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos.

La denuncia se configura así como un derecho del ciudadano, no como una obligación. Frente a supuestos en que la norma establece la obligación de denunciar determinados hechos, cual es el caso de los ilícitos penales, no existe ninguna obligación de denuncia de las presuntas infracciones administrativas del ordenamiento tributario.

El ejercicio del derecho a la denuncia es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de la LGT.

La denuncia pública constituye un acto previo a la iniciación del procedimiento de inspección por el que un ciudadano pone determinados hechos en conocimiento de la Administración que podrá, en su caso, iniciar de oficio el correspondiente procedimiento.

Recibida una denuncia, se remite al órgano competente para realizar las actuaciones pertinentes. En el caso de la Inspección, sería la Dependencia Regional de Inspección correspondiente o la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Una vez recibida la denuncia, se debe examinar su contenido, valorar los indicios aportados y, en su caso, contrastarlos con la información que obre en poder de la Inspección.

Dicho examen, permite al inspector jefe tomar una decisión sobre la iniciación o no de un procedimiento inspector. Existe discrecionalidad en cuanto a la apreciación por la Inspección de la existencia de fundamento de la denuncia, para lo que resulta precisa una labor de examen para determinar si aquella tiene o no relevancia y si existen indicios suficientes de veracidad de los hechos imputados.

Se pueden iniciar las actuaciones pertinentes, en caso de existir tales indicios, o se puede acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o personas denunciadas. Si bien la finalidad de la denuncia pública es la colaboración con la Administración facilitando datos e informaciones que esta puede desconocer y que le permitan perseguir el fraude fiscal en beneficio del interés general, en ocasiones, el denunciante no actúa con este fin, sino que, por motivos diversos (rencores, enemistades, venganzas, etc.), puede pretender usar a la Inspección como ariete frente al denunciado. Por ello, la Administración debe adoptar las cautelas necesarias para evitar dichas situaciones y asegurarse de la veracidad de las denuncias. De ahí el archivo antes mencionado, con el fin de proteger los derechos del denunciado ante denuncias de escaso contenido o fundamento.

Si, tras el examen pertinente de la denuncia, se inician las correspondientes actuaciones de comprobación, se plantea la cuestión de si el obligado tributario denunciado tiene derecho en dicho momento a conocer el motivo por el que ha sido objeto de selección para una actuación de comprobación e investigación. En este sentido, debe destacarse el «carácter reservado» de los sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras, y que estos no serán objeto de publicidad, de comunicación ni de puesta de manifiesto a los obligados tributarios (art. 170.7 del RGAT).

La Administración tributaria no tiene obligación de poner en conocimiento del obligado tributario las actuaciones relacionadas con la denuncia, previas al inicio del procedimiento de comprobación.

Con carácter general, no existe obligación legal de poner en conocimiento del interesado, en el momento de iniciar el procedimiento inspector ni durante su desarrollo, los motivos por los cuales se ha acordado su inicio. En este sentido, la LGT, al regular los derechos del obligado, contempla el derecho de este a ser informado al inicio de las actuaciones de la naturaleza y alcance de las mismas, sin que se haga ninguna referencia al motivo por el que se ha acordado dicho inicio (art. 34.1 ñ) de la LGT).

Por lo tanto, en caso de inicio de un procedimiento inspector, es el acuerdo del órgano competente (inspector jefe) el que determina el comienzo de dicho procedimiento, pudiendo tal acuerdo adoptarse como consecuencia de diversos hechos, entre los que figura la denuncia.

De lo expuesto, resulta que la norma no establece la necesidad de iniciar un procedimiento inspector por la mera presentación de cualquier denuncia por un particular.

b) Por un lado, y según consta en el enunciado, al obligado tributario se le solicitó la documentación justificativa de los gastos financieros para una determinada fecha. Transcurridos dos meses desde esa fecha, no habiéndolos aportado, el obligado tributario manifestó que no los podía aportar, cuestión que quedó reflejada en diligencia.

Con posterioridad, y una vez formalizada el acta, el obligado tributario aportó los documentos justificativos de los gastos financieros que no habían sido aportados durante el procedimiento en la comprobación del IS, acordando el inspector jefe la práctica de actuaciones complementarias por parte de la Inspección actuaria.

A este respecto, el apartado 5 del artículo 150 de la LGT señala que, cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector, el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurridos al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de seis meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Por tanto, la aportación tardía de la documentación justificativa de los gastos financieros determina la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de seis meses, dado que la aportación se efectuó una vez formalizada el acta y determinó que el inspector jefe acordara la práctica de actuaciones complementarias.

Por otro lado, y según consta en el enunciado, el obligado tributario solicitó que desde el día 1 al 31 de agosto (31 días), por parte de la Inspección, no se realizaran actuaciones de cara al obligado tributario y quedara suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados, a lo que la Inspección accedió formalmente.

A este respecto, el apartado 4 del artículo 150 de la LGT señala que el obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

Por tanto, dicha solicitud determina la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por 31 días.

Parte 3.^a

Pregunta 1

Por lo que se refiere a los ajustes que realizar en la base imponible, el artículo 12.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), dispone que podrán amortizarse libremente:

- a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D.

Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un periodo de 10 años en la parte que se hallen afectos a las actividades de I+D.

- c) Los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
- d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.
- e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo. Si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

De lo expuesto en el artículo 12.3 de la LIS, se deduce que gozan de libertad de amortización:

- Los edificios, excluido el valor del suelo, en 10 años.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios.
- Los gastos de I+D, excluidas las amortizaciones de los elementos que ya gozan de libertad de amortización.

El gasto por I+D del ejercicio asciende a 160.600 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

- Otros gastos: 120.000 euros, correspondientes a:

Personal cualificado de investigación	50.000 euros
Suministros	4.000 euros
Otros gastos y servicios	16.000 euros
Costes generales indirectos	50.000 euros

- Edificio $[(100.000 - 40.000) \times 2\% \times 6/12]$ 600 euros
- Maquinaria $(400.000 \times 10\%)$ 40.000 euros

El enunciado nos indica que la empresa ha optado por activar los gastos de I+D de la manera que indica el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. A este respecto, la Norma de registro y valoración (NRV) 6.^a del PGC, que contiene normas particulares sobre el inmovilizado intangible, dispone lo siguiente:

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante, podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos contables y el gasto fiscalmente deducible serían los siguientes:

• Edificio:

Amortización contable	600 euros
[(100.000 – 40.000) × 2 % × 6/12]	
Gasto fiscal por amortización	3.000 euros
[(100.000 – 40.000) × 10 % × 6/12]	

• Maquinaria:

Amortización contable (400.000 × 10 %)	40.000 euros
Gasto fiscal por amortización (la totalidad)	400.000 euros

• Gastos activados por I+D:

Amortización contable (160.600 × 20 %) ¹	32.120 euros
Gasto fiscal por amortización (la totalidad de los gastos, excluidas las amortizaciones de elementos que ya gozan de la libertad de amortización)	120.000 euros

En resumen, los gastos contables y los gastos fiscalmente deducibles serían los siguientes:

Elemento	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste
Edificios	(Se activan)	3.000	– 3.000
Maquinaria	(Se activan)	400.000	– 400.000
Otros gastos	32.120	120.000	– 87.880
Total	32.120	523.000	– 490.880

¹ De acuerdo con la NRV 6.^a del PGC, los gastos de I+D que se activen como inmovilizado intangible deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años. Dado que el enunciado no indica nada sobre la vida útil, se amortiza en cinco años.

Por lo que se refiere al importe de la deducción en la cuota íntegra derivado del desarrollo de la actividad de I+D, el artículo 35 de la LIS regula la deducción por actividades de I+D e innovación tecnológica disponiendo que la realización de actividades de I+D dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en los siguientes términos:

a) Concepto de I+D.

Se considerará «investigación» a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y «desarrollo», la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de I+D la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que estos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de I+D y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos.

Se considerarán gastos de I+D los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de estas, constando específicamente individualizados por proyectos.

Del anterior concepto genérico de gasto se desprenden las siguientes condiciones para que integre la base de la deducción:

- Ha de tener también la consideración de gasto contable, con independencia de su contabilización como gasto del ejercicio o su activación en el inmovilizado intangible. Por tanto, no se consideran las partidas que, aunque se integren en la base imponible, no tengan la consideración de gasto contable, como es el caso de los excesos de amortización fiscal sobre la amortización efectiva contabilizada, en aplicación del incentivo fiscal de la libertad de amortización de las inversiones aplicadas a la actividad de I+D.
- El gasto debe estar directamente relacionado con dichas actividades y aplicado efectivamente a las mismas. Este requisito parece excluir de la deducción los gastos indirectos que contablemente se deriven de estas actividades.

- El lugar de realización por el contribuyente de la actividad de I+D puede ser tanto España como cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. La realización de la actividad en otro lugar no da derecho a la deducción, tanto si la realiza el propio contribuyente como si se encarga a terceros, aun cuando formen parte de un proyecto que en su mayor parte se desarrolle en territorio español.
- Los gastos de la actividad deben constar de forma específica individualizados por proyectos. Será, pues, necesario identificar, dentro de los gastos de la empresa, aquellos que son imputables directamente a la actividad de I+D. Si se desarrollan varios proyectos simultáneamente, será necesario, además, individualizar dichos gastos por cada uno de los proyectos.
- La deducción se practica en los periodos impositivos en los que se realiza la actividad por el importe de los gastos soportados por el contribuyente en cada uno de ellos, con independencia de que esos gastos puedan activarse como inmovilizado intangible al cierre del ejercicio.

Además de los gastos efectuados en el periodo impositivo por actividades de I+D, adicionalmente también es posible la práctica de la deducción por las inversiones realizadas en elementos del inmovilizado material o intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo. Las características de la deducción son las siguientes:

- La base de la deducción está constituida por el importe de la inversión realizada. Cuando el inmovilizado sea adquirido a terceros, dicho importe es lo facturado por el vendedor, así como los demás gastos adicionales hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento.
- La inversión se entiende realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.
- Los gastos correspondientes a la amortización derivada de los elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que han generado el derecho a esta deducción también forman parte de la base de deducción general por los gastos del periodo impositivo derivados de la actividad de I+D.
- La deducción está condicionada al mantenimiento en el patrimonio del contribuyente de los elementos objeto de la inversión, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de I+D, excepto que su vida útil fuese inferior.

Cuando la actividad de I+D esté subvencionada, la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputadas como ingreso en la base imponible del periodo impositivo, con independencia del periodo impositivo en que se realice la imputación efectiva a resultados consecuencia de la activación contable de esos gastos de I+D.

Igual consideración tienen las subvenciones recibidas para financiar inversiones en elementos del inmovilizado material o intangible (excluidos inmuebles y terrenos).

c) Porcentajes de deducción.

- El 25 % de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de I+D en el periodo impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42 % sobre el exceso respecto de esta.

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, se practicará una deducción adicional del 17 % del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D.

- El 8 % de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

Los elementos en los que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de I+D, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, admitido en la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de la LIS, que se aplique fuese inferior.

Dado que las subvenciones reducen la base de la deducción, para calcular tanto los gastos del periodo impositivo como los gastos de los dos años anteriores, deberán reducirse en el importe de las subvenciones que se hayan computado como ingreso en todos esos años.

Si la subvención recibida financia los gastos del personal investigador, a efectos de calcular la deducción adicional sobre dichos gastos, el importe de tales gastos debe reducirse en la subvención percibida, tanto a efectos de calcular esta deducción como la deducción por los gastos generales del ejercicio por la actividad de I+D.

En el año 20X18, la base de deducción asciende a 160.600 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

$$[(100.000 - 40.000) \times 10\% \times 6/12] + \\ + (400.000 \times 10\%) + (120.000) = 160.600 \text{ euros}$$

Año 20X18	
Amortización activos fijos	40.600
• Edificio	600
• Maquinaria	40.000
Gastos de personal investigador	50.000
Resto gastos actividad	70.000
Total	160.600

En este caso, al tratarse del primer año en que se realiza un proyecto de I+D, el porcentaje de deducción es del 42 % (para periodos impositivos iniciados a partir de 2008) sobre la totalidad de los gastos incurridos en el periodo, tal y como establece la Dirección General de Tributos (DGT) en la contestación a la consulta V2027/2007, de 26 de septiembre –NFC027656–, por lo que la deducción que habrá que practicar ascenderá a 67.452 euros ($160.600 \times 42\%$).

Sin perjuicio de lo anterior, dado que el enunciado nos indica que, de los gastos de funcionamiento, 50.000 euros corresponden a personal especializado, procede practicar una deducción adicional del 17 % de dicho importe, por lo que la deducción adicional ascenderá a 8.500 euros ($50.000 \times 17\%$).

Por último, el enunciado nos indica que a principios de 20X18 se adquirió una maquinaria para su laboratorio, que supuso una inversión de 400.000 euros, por lo que procede deducir el 8 % de dicha inversión, es decir, 32.000 euros ($400.000 \times 8\%$).

Por tanto, la deducción por actividades de I+D de la entidad Materiales Extremos, SL en el ejercicio 20X18 asciende a 107.952 euros ($67.452 + 8.500 + 32.000$).

Pregunta 2

El artículo 10 de la LIS dispone que la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores.

La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva, cuando la LIS determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la LGT.

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

Por lo que se refiere a los intereses de un préstamo extranjero cuyos fondos se utilizan para repartir un dividendo y pagar una sanción, aquí no se plantea la no deducibilidad del dividendo y la sanción, sino la de los intereses satisfechos por un préstamo obtenido para el pago del dividendo y la sanción.

Sobre esta cuestión ya tuvo ocasión de referirse la DGT, en fecha 29 de noviembre de 2006, al contestar la consulta V2411/2006 –NFC024034–, referida a una entidad que había distribuido un dividendo con cargo a reservas voluntarias y que, para evitar que ello afectase a su estructura financiera, así como para garantizar el nivel del fondo de maniobra, simultáneamente, había suscrito –con otra entidad del grupo– un préstamo participativo, lo que le llevó a consultar si el importe que debía abonar –como prestataria– en concepto de intereses tendría la consideración de gasto deducible en el IS.

Ante lo que la DGT (al margen de los aspectos propios de la vinculación entre las partes, a los que se refirió después) le indicó que:

En cuanto al prestatario (persona jurídica), a efectos del impuesto sobre sociedades, el apartado 2 del artículo 14 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), que incorpora lo dispuesto en el derogado apartado 2 del artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, señala que «serán deducibles los intereses devengados, tanto fijos como variables, de un préstamo participativo que cumpla los requisitos señalados en el apartado uno del artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996». En el supuesto descrito en el escrito de consulta parecen concurrir lo citados requisitos, por lo que los intereses pagados por la consultante serán deducibles de su base imponible del impuesto sobre sociedades.

Y posteriormente, el 14 de octubre de 2014, la propia DGT ha vuelto a pronunciarse al respecto, en contestación a la consulta V2762/2014 –NFC052549–, en la que se le preguntó acerca de «Si los intereses en los que se incurra como consecuencia de la financiación obtenida de entidades financieras independientes, será deducible de la base imponible de la entidad consultante», en relación con un supuesto en el que:

[...] los socios de la entidad consultante se plantean modificar la estructura financiera de la empresa reduciendo las aportaciones de socios, e incrementando la financiación de terceros.

Las operaciones que se plantean son las siguientes:

1. Incrementar la financiación externa de su actividad, mediante la ampliación o suscripción de nuevas líneas con entidades financieras y de crédito.
2. Distribuir un dividendo con cargo a las reservas de fusión y que tienen su origen en la prima de emisión y capital social de W.

En resumen, ambas operaciones supondrán la alteración de la estructura financiera de la entidad consultante, y por tanto la modificación de la financiación de sus actividades y de sus activos, sustituyendo la financiación de los socios por financiación externa.

Ante lo que la DGT, con carácter vinculante y en relación con una cuestión de indudable similitud con la que nos ocupa, dispuso lo siguiente:

La entidad consultante pretende sustituir la financiación derivada de las aportaciones de los socios por financiación ajena, incurriendo en una serie de gastos financieros derivados de dicha financiación. Se plantea si dichos gastos financieros tendrá la consideración de fiscalmente deducibles con el límite previsto en el artículo 20 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS).

El apartado 3 del artículo 10 del texto refundido de la LIS, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), establece que: «En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Por su parte, el Código de Comercio señala, en su artículo 35.2 que «la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean [...]» y en su artículo 38.1 letra d) que «se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago cobro».

Por tanto, todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del impuesto sobre sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo,

correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS.

En particular, el artículo 14 del TRLIS señala que:

«1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

[...]

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

[...]

h) Los gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

[...]».

De acuerdo con lo anterior, los gastos en los que incurre la entidad consultante derivados de la financiación ajena recibida de entidades de crédito tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, de acuerdo con las reglas generales de deducibilidad establecidas en el impuesto sobre sociedades.

En consecuencia, el gasto contable se admite a efectos fiscales, no debiéndose efectuar ajuste alguno al resultado contable.

Por lo que se refiere al recargo del 15 % por presentación extemporánea, el artículo 15 c) de la LIS dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones. En consecuencia, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable.

Por lo que se refiere a la prima de asistencia a juntas, el artículo 15 a) de la LIS dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que representen una retribución de los fondos propios.

Por tanto, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable.

Por lo que se refiere al gasto contabilizado por un fondo interno de pensiones, el artículo 14.1 de la LIS dispone que no serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el periodo impositivo en el que se abonen las prestaciones.

En consecuencia, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable.

Por lo que se refiere a la pérdida por deterioro de créditos, cuyo importe asciende a 600 euros por una deuda de un cliente que ha solicitado en 20X18 la declaración de concurso, cuyo vencimiento se produjo en el mes de septiembre de 20X18, el artículo 13.1 de la LIS establece que serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

En este caso, el cliente ha solicitado la declaración de concurso, pero no está todavía declarado en situación de concurso. Por otra parte, no ha transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.

En consecuencia, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable por importe de 600 euros:

Gasto contable	600 €
Gasto fiscal	0 €
Ajuste fiscal	600 €

Por lo que se refiere a la pérdida por deterioro de créditos, cuyo importe asciende a 1.200 euros, por una deuda del ayuntamiento de la localidad, cuyo vencimiento se produjo en el mes de noviembre de 20X15, el artículo 13.1 de la LIS establece que no serán deducibles las pérdidas por deterioro de créditos correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

Por tanto, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable por importe de 1.200 euros:

Gasto contable	1.200 €
Gasto fiscal	0 €
Ajuste fiscal	1.200 €

Por lo que se refiere a la pérdida por deterioro de insolvencias, por importe de 5.000 euros de un cliente extranjero como consecuencia del impago de una deuda del 2 de septiembre de 20X17, sin que se haya iniciado ningún tipo de procedimiento judicial respecto de dicha deuda, el artículo 13.1 de la LIS establece que serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

En este caso, a la fecha de devengo de 20X17, todavía no había transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, por lo que el gasto contable no se admitió a efectos fiscales, efectuándose un ajuste positivo al resultado contable por importe de 5.000 euros:

Gasto contable	5.000 €
Gasto fiscal	0 €
Ajuste fiscal	5.000 €

Por otra parte, a la fecha de devengo de 20X18, sí que ha transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, por lo que el gasto contable contabilizado en

20X17 se admite a efectos fiscales en 20X18, debiéndose efectuar un ajuste negativo al resultado contable por importe de 5.000 euros:

Gasto contable	0 €
Gasto fiscal	5.000 €
Ajuste fiscal	- 5.000 €

El enunciado indica que, en el ejercicio 20X17, la entidad registró en su contabilidad la pérdida por el deterioro de un crédito de 500 euros con una entidad vinculada. En el ejercicio 20X18, la entidad vinculada satisface la deuda.

A este respecto, el artículo 13.1 de la LIS establece que no serán deducibles las pérdidas por deterioro correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal.

En consecuencia, el gasto contabilizado en 20X17 no se admitió a efectos fiscales, efectuándose un ajuste positivo al resultado contable por importe de 500 euros:

Gasto contable	500 €
Gasto fiscal	0 €
Ajuste fiscal	500 €

En el ejercicio 20X18, la entidad vinculada satisface la deuda, por lo que se contabiliza la reversión del deterioro de créditos por importe de 500 euros. A este respecto, el artículo 11.5 de la LIS dispone que no se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

En consecuencia, el ingreso contabilizado en 20X18 no se integra en la base imponible, debiéndose efectuar un ajuste negativo al resultado contable por importe de 500 euros:

Ingreso contable	500 €
Ingreso fiscal	0 €
Ajuste fiscal	- 500 €

Por último, por lo que se refiere a la pérdida por deterioro en relación con el importe total de un crédito vencido en julio de 20X18, cuyo importe asciende a 18.000 euros, y que se

encuentra garantizada con un edificio de oficinas, la normativa no se pronuncia de forma expresa acerca de la deducción de los deterioros de créditos afianzados por entidades de derecho público, por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca; garantizados mediante derechos reales, pactos de reserva de dominio y derecho de retención; garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución; así como los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

En este sentido, la normativa contable (Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –(ICAC)–, por la que se dictan NRV e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos) establece que, si existe evidencia objetiva de una pérdida por deterioro del valor de los activos financieros valorados al coste amortizado, el importe de la corrección valorativa es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor actual de los flujos de efectivo futuros estimados, los cuales son todos los importes, principal e intereses, que la empresa estima que obtendrá durante la vida del instrumento. En su estimación, se debe considerar toda la información relevante que esté disponible en la fecha de formulación de las cuentas anuales que proporcione datos sobre la posibilidad de cobro futuro de los flujos de efectivo contractuales. Cuando los instrumentos cuenten con garantías reales, se incluyen los flujos que se obtendrían de su realización, menos el importe de los costes necesarios para su obtención y posterior venta, con independencia de la probabilidad de la ejecución de la garantía.

Por consiguiente, en estos casos donde existe una garantía de cualquier tipo de cobro del crédito, deben tenerse en consideración los flujos de efectivo obtenidos por medio de la ejecución de tales garantías a efectos de valorar la posible existencia de deterioro de este activo financiero. Esto supone que en los créditos avalados por entidades solventes, como entidades de crédito, garantizados con derechos reales u otro tipo de garantía que razonablemente permita recuperar el importe del crédito, como es el caso de contratos de seguro, según los criterios contables, no debería reconocerse un deterioro.

Así, ante la existencia de estos gastos como consecuencia de aplicar un criterio de máxima prudencia, no se debería admitir su deducción, pues con la aplicación estricta de los principios del PGC ese gasto no sería real y, por tanto, no es deducible al responder a una mera expectativa de deterioro futuro.

En consecuencia, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable por importe de 18.000 euros:

Gasto contable	18.000 €
Gasto fiscal	0 €
Ajuste fiscal	18.000 €

Parte 4.^a

1.º El régimen especial de las agencias de viajes se regula en los artículos 141 a 147 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA).

Este régimen especial, obligatorio para aquellos sujetos pasivos del IVA que cumplan los requisitos exigidos por la norma, conlleva una determinación especial de la base imponible que trata de evitar las complicaciones que podría suponer para las agencias de viajes que organizan viajes por distintos países el hecho de soportar impuestos en los mismos: las cuotas soportadas no se podrían deducir en nuestro país, teniendo que solicitar las devoluciones, en su caso, en los citados países, lo que acarrearía un gran coste administrativo y financiero.

La nota más característica del régimen especial de las agencias de viajes es el método seguido para la determinación de la base imponible, que, en este caso, coincide con el margen bruto de la agencia, tal y como establece el artículo 145 de la LIVA.

Este margen bruto se define como la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente (IVA excluido) y el importe efectivo (impuestos incluidos) de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para la realización del viaje.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas.

Para la determinación del margen bruto de la agencia, no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 143 de la LIVA ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.

Por otra parte, no se considerarán prestados para la realización de un viaje, entre otros, los siguientes servicios:

- Las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera.
- Los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia.

2.º La adquisición a una empresa francesa de una partida de folletos informativos de los viajes que realiza a Francia, a la que ha comunicado su NIF-IVA atribuido por la

Administración tributaria española, constituye una operación sujeta al IVA, en concepto de adquisición intracomunitaria de bienes, tal y como disponen los artículos 13 y 15 de la LIVA, que se localiza en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) dado que, en virtud de lo establecido en el artículo 71.dos de la LIVA, el adquirente (Viajes de Aventura, SA) ha comunicado al vendedor (la empresa francesa) el número de identificación a efectos del IVA atribuido por la Administración española.

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto se devengará, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 76 de la LIVA, en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de la LIVA.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes no será de aplicación el apartado dos del artículo 75 de la LIVA, relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones.

El sujeto pasivo de la operación será la empresa que efectúa la adquisición intracomunitaria de bienes, de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LIVA, es decir, Viajes de Aventura, SA.

3.º El servicio de traducción de unas guías turísticas con información de lugares que visitar en Berlín, prestado por una empresa alemana, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios (art. 11 de la LIVA) localizada en el TAI español, de conformidad con lo establecido en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA, dado que el destinatario (Viajes de Aventura, SA) es empresario/profesional a efectos del IVA y se encuentra establecido en el TAI.

Se trata de una prestación de servicios sujeta y no exenta, dado que no concurre en el presente caso ninguno de los supuestos de exención a los que se refiere el artículo 20 de la LIVA.

El sujeto pasivo de la operación será la empresa destinataria del servicio, es decir, Viajes de Aventura, SA, de conformidad con lo establecido en el artículo 84.uno.2.º a) de la LIVA, dado que la empresa alemana no se encuentra establecida en el TAI español.

4.º De conformidad con lo establecido en el artículo 146 de la LIVA, las agencias de viajes a las que se les aplique este régimen especial pueden practicar las deducciones de las cuotas soportadas según lo establecido en la normativa general del IVA.

No obstante, no pueden deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero, salvo que se opte por la aplicación del régimen general.

En definitiva, de las cuotas devengadas por las operaciones sometidas a este régimen especial y las devengadas en otras operaciones realizadas por la agencia que tributen en régimen general pueden deducirse:

- Las soportadas, siempre que no hayan sido tenidas en cuenta para el cálculo de la base imponible en régimen especial, dado que los gastos que se toman en cuenta para el cálculo del margen bruto se computan impuestos incluidos.
- Las soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero, que se destinen a la realización de una operación respecto de la que se ha optado por la aplicación del régimen general.
- Las soportadas por las agencias de viajes por la adquisición de bienes o servicios utilizados en la realización de los servicios exentos del IVA. Es esta, por tanto, una exención plena, tal y como establece el artículo 94.uno.1.º d) de la LIVA.

A estos efectos, se considera adquirido por la agencia para la realización del viaje y, por tanto, dentro del régimen especial, el servicio de traducción de unas guías turísticas con información de lugares que visitar en Berlín prestado por una empresa alemana.

Por lo tanto, la agencia de viajes no podrá deducir el IVA devengado en la prestación del servicio de traducción de las guías turísticas.

Por el contrario, no se considera prestada para la realización del viaje la adquisición de folletos informativos con fines publicitarios para su distribución a posibles clientes a efectos informativos de las condiciones y circunstancias del viaje.

Por consiguiente, la agencia de viajes podrá deducir el IVA devengado en la adquisición de los folletos informativos.

5.º El artículo 79 de la LIVA regula una serie de reglas especiales para la determinación de la base imponible disponiendo en su apartado cinco que, cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación, entre otros, en las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

El artículo 18 de la LIS dispone que, en los supuestos de vinculación entre socio o partícipe y entidad, existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente

una participación directa de, al menos, el 25 % en la entidad. El TRLIS preveía una participación mínima de, al menos, el 5 % directamente o del 1 % en caso de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. Por tanto, se equipara ahora el porcentaje mínimo de participación de forma indirecta, a partir del cual se entiende que existe una relación de vinculación, con el porcentaje mínimo de participación de forma directa.

De los datos del enunciado se desprende que Viajes de Aventura, SA es titular del 80 % de las participaciones sociales de la sociedad Adelante, SL, por lo que cabe concluir que existe vinculación.

No obstante, esta regla solo es aplicable cuando se cumpla alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el IVA y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

En el caso que nos ocupa, Viajes de Aventura, SL tiene que aplicar la regla de prorrata en la actividad de adquisición y comercialización de locales comerciales, y la contraprestación pactada (400.000 €) es superior al valor normal de mercado (300.000 €), por lo que la base imponible de la operación de entrega del local comercial a la sociedad Adelante, SL, de conformidad con lo establecido en el artículo 79.cinco c) de la LIVA, será su valor normal de mercado, es decir, 300.000 euros.

6.º La operación por la cual Viajes de Aventura, SL vende un local comercial en el que la sociedad tenía una de sus oficinas de venta a la sociedad Prepara, SL constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.uno de la LIVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el TAI las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades

mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apdo. dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Por otra parte, la operación está exenta del IVA, dado que el artículo 20.uno.22.º de la LIVA dispone que estarán exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones cuando tengan lugar después de terminada la construcción o rehabilitación. Se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.dos de la LIVA dispone que la exención relativa al número 22.º del apartado uno del citado artículo de la LIVA podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o cuando, no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Dado que el adquirente (la sociedad Prepara, SL) va a destinar el local comercial a la preparación de oposiciones al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, habiendo solicitado y obtenido autorización administrativa como centro docente, no se cumplen los requisitos para que el transmitente pueda renunciar a dicha exención, dado que el local comercial va a ser utilizado en la realización de una actividad que no origina el derecho a la deducción.

La base imponible, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la LIVA, estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

El enunciado del supuesto nos indica que el local comercial fue vendido por 200.000 euros, por lo que dicho importe es la base imponible.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.

Por lo tanto, el sujeto pasivo será la empresa que entrega el local comercial (Viajes de Aventura, SL), que estará obligada, en cuanto sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria en virtud del artículo 88.uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

7.º De conformidad con lo establecido en el artículo 7.1.º de la LIVA, aunque es una operación empresarial, no está sujeta la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Ahora bien, se excluyen del supuesto de no sujeción, entre otras, la mera cesión de bienes o derechos, considerándose como tal la transmisión de estos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales o humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma una unidad económica autónoma.

De acuerdo con la información suministrada, van a ser objeto de transmisión exclusivamente bienes inmuebles en arrendamiento, conjuntamente, con la cesión de los propios contratos de arrendamiento, pero no va a ser objeto de transmisión ninguna estructura organizativa y funcional que permitiera considerar este conjunto de elementos como una unidad económica autónoma susceptible de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial o profesional.

En consecuencia, tal y como dispone la DGT en su contestación a la consulta V0066/2010, de 20 de enero –NFC037186–, las transmisiones tendrán la consideración de mera cesión de bienes y derechos, sujetas al IVA, debiendo tributar cada una de ellas independientemente según las normas que les sean aplicables.

Por otra parte, tratándose de bienes inmuebles transmitidos que constituyan edificaciones, podría ser de aplicación lo establecido en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA, que dispone que estarán exentas del impuesto las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en la LIVA, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Y todo ello, sin perjuicio de la posible renuncia a la aplicación de la exención, en su caso, en los términos establecidos en el artículo 20.dos de la LIVA.

8.º La operación por la cual Viajes de Aventura, SL adquiere un local nuevo a Arrendamientos Disueltos, SA constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.uno de la LIVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el TAI las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Por otra parte, no resulta de aplicación el supuesto de exención contemplado en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA, dado que se trata de un local nuevo, recién construido.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al IVA.

Por lo tanto, el sujeto pasivo será la sociedad Arrendamientos Disueltos, SA, tal y como establece el artículo 84.uno.1.º de la LIVA.

9.º La compra de maquinaria a una empresa de Rumanía, por importe de 1.800.000 euros, no constituye una adquisición intracomunitaria de bienes del artículo 13.1.º de la LIVA, dado que no se comprenden entre las mismas, según la letra c), las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el artículo 68, apartado dos, número 2.º, de la LIVA.

A estos efectos, el artículo 68 de la LIVA regula el lugar de realización de las entregas de bienes disponiendo en su apartado dos, número 2, que se entenderán realizadas en el TAI las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición cuando la instalación se ultime en el referido territorio. Esta regla solo se aplicará cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.

Por lo tanto, esta operación constituye una entrega de bienes que se localiza en el TAI, dado que la instalación se ultima en el TAI.

Por lo que se refiere al devengo, el artículo 75.uno.1.º de la LIVA dispone que se devengará el impuesto en las entregas de bienes cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

Por lo tanto, el devengo se producirá una vez que se haya procedido a la instalación del equipo industrial.

La base imponible, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la LIVA, estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

El enunciado del supuesto nos indica que el valor total de equipo industrial, incluida su instalación, ascenderá a 1.800.000 euros, por lo que dicho importe es la base imponible.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo de la entrega de bienes, el artículo 84.uno de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto:

- 1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.
- 2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, entre otros supuestos, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el TAI.

Se considerarán establecidos en el TAI los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

El apartado 3 del artículo 69 de la LIVA establece que, a efectos de este impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

En particular, tendrán esta consideración:

- a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses.
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, cabe concluir que la empresa de Rumanía posee un establecimiento permanente en el TAI español y, en consecuencia, está establecida en el territorio de aplicación del IVA español, por lo que será dicha empresa rumana la que tenga la consideración de sujeto pasivo, tal y como dispone el artículo 84.uno.1.º de la LIVA.

10.º La correcta aplicación de la tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias requiere la existencia de un adecuado intercambio de información entre los Estados miembros de la Unión Europea. Para los empresarios y profesionales españoles, implica la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

El modelo que ha de utilizarse a estos efectos es el modelo 349, aprobado por la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, publicada en el BOE de 29 de marzo de 2010.

Se declaran entregas y adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios.

Debe presentarla todo empresario o profesional que realice entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios, cualquiera que sea su régimen de tributación a efectos del IVA.

La declaración no se presentará en los periodos en los que no se hubiesen realizado estas operaciones.

Con carácter general, la declaración recapitulativa comprenderá las operaciones realizadas en cada mes natural, y se presentará durante los 20 primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente periodo mensual, salvo la correspondiente al mes de julio, que podrá presentarse durante el mes de agosto y los 20 primeros días naturales del mes de septiembre, y la correspondiente al mes de diciembre, que deberá presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero.

Por lo que se refiere al contenido, se declaran las operaciones realizadas en cada periodo, con independencia de su cuantía. Se entienden realizadas el día en que se expida la factura que sirva de justificante de las mismas. Las operaciones que deben declararse, entre otras, son las siguientes:

- 1.º Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto, incluidas las transferencias de bienes desde otro Estado miembro (clave A).
- 2.º Entregas intracomunitarias exentas, incluidas las transferencias de bienes (clave E).
- 3.º Entregas realizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España, subsiguientes a adquisiciones intracomunitarias exentas efectuadas en el marco de una operación triangular (clave T).
- 4.º Prestaciones intracomunitarias de servicios realizadas por el declarante (clave S).
- 5.º Las adquisiciones intracomunitarias de servicios cuyo destinatario sea el declarante (clave I).
- 6.º Entregas comunitarias de bienes posteriores a una importación exenta (clave M).
- 7.º Entregas intracomunitarias de bienes posteriores a una importación exenta (art. 27.12.º de la LIVA), efectuadas por representante fiscal (clave H).

Por lo tanto, la sociedad Viajes de Aventura, SL deberá incluir, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, las siguientes operaciones:

- 1.º La adquisición a una empresa francesa de una partida de folletos informativos de los viajes que realiza a Francia (clave A).
- 2.º La adquisición a una empresa alemana de un servicio consistente en la traducción de unas guías turísticas con información de lugares que visitar en Berlín (clave I).

Por otra parte, la sociedad Adelante, SL no deberá incluir, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, la adquisición a una empresa de Rumanía de los componentes para la instalación de un equipo industrial dado que, de conformidad con lo establecido en el artículo 13.1.º c) de la LIVA, no se consideran adquisiciones intracomunitarias de

bienes las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el artículo 68, apartado dos, número 2.^a, de la LIVA.

Parte 5.^a

Pregunta 1

La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el CAU, aplicable a partir del 1 de mayo de 2016.

Asimismo, con el objeto de completar y desarrollar lo previsto en el CAU, se han publicado los dos siguientes reglamentos, aplicables a partir de la misma fecha:

- a) Reglamento delegado (UE) n.º 2015/2446 de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013.
- b) Reglamento de ejecución (UE) n.º 2015/2447 de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013.

El valor en aduana de las mercancías se regula en los artículos 69 a 74 del CAU. Según dispone su artículo 70, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio efectivamente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero a favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.

Para completar la determinación del valor en aduana siguiendo el método principal relativo al valor de transacción de las mercancías importadas, deberán tomarse en consideración los ajustes previstos en los artículos 71 y 72 del CAU.

En el artículo 71 se detallan los conceptos que deben formar parte del valor en aduana, es decir, deberán adicionarse al valor de transacción siempre que no estén incluidos ya en el mismo.

En el artículo 72 se especifican los conceptos que no forman parte del valor en aduana, y que, por ello, deberán ser deducidos del valor de transacción en caso de estar ya incluidos en el mismo.

Según dispone el artículo 71 del CAU, al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con:

- a) Los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:
 - i) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
 - ii) El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren que forman un todo con la mercancía.
 - iii) El coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales.
- b) El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar:
 - i) Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas.
 - ii) Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas.
 - iii) Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
 - iv) Trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

- d) El valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor.
- e) Los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, así como los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Por otra parte, el artículo 72 del CAU dispone que, al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes:

- a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión.
- b) Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial.
- c) Los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones:
 - Que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar.
 - Que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación.
- d) Derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas.
- e) Comisiones de compra.
- f) Derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.

El artículo 74 del CAU permite la aplicación de métodos secundarios de valoración en aduana cuando la determinación del valor en aduana de las mercancías no sea posible en el marco del artículo 70 del CAU, en los siguientes términos:

1. En caso de que la determinación del valor en aduana de las mercancías no sea posible en el marco del artículo 70, se irán aplicando sucesivamente las letras a) a d) del apartado 2 del presente artículo hasta llegar a aquella que permita en primer lugar determinar dicho valor.

El orden de aplicación de las letras c) y d) del apartado 2 del presente artículo se invertirá si el declarante así lo solicita.

2. En el marco del apartado 1, el valor en aduana será:

a) al valor de transacción de mercancías idénticas que se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión y se exporten a ella al mismo tiempo que las mercancías que deban valorarse o en una fecha próxima;

b) el valor de transacción de mercancías similares que se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión y se exporten a ella al mismo tiempo que las mercancías que deban valorarse o en una fecha próxima;

c) el valor basado en el precio unitario al que se venda en el territorio aduanero de la Unión a personas no vinculadas con los vendedores la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías idénticas o similares también importadas; o

d) el valor calculado, igual a la suma:

i) del coste o valor de los materiales y del proceso de fabricación o transformación empleados en la producción de las mercancías importadas;

ii) de una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele cargarse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoren, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación con destino a la Unión;

iii) del coste o valor de los elementos enumerados en el apartado 1 del artículo 71, apartado 1, letra e).

3. En caso de que no sea posible determinar el valor en aduana con arreglo al apartado 1, la determinación de dicho valor se efectuará basándose en la información disponible en el territorio aduanero de la Unión, utilizando medios razonables que se ajusten a los principios y disposiciones generales contenidos en:

a) el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio;

b) el artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio; y

c) el presente capítulo.

En el caso que nos ocupa, la sociedad Materiales Extremos, SL podría efectuar una solicitud para que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 73 del CAU, las autoridades aduaneras autoricen que el importe del canon se determine sobre la base de criterios específicos, en los siguientes términos:

Prevía solicitud, las autoridades aduaneras podrán autorizar que las siguientes cantidades se determinen sobre la base de criterios específicos, cuando estas no sean cuantificables en la fecha en que se admita la declaración de aduanas:

- a) importes que no deben incluirse en el valor en aduana de conformidad con el artículo 70, apartado 2; y
- b) los importes a que se refieren los artículos 71 y 72.

Sin perjuicio de lo anterior, la Instrucción 1/2004, de 27 de febrero, de la Dirección General de la AEAT, de valoración en aduanas de las mercancías, regula las mercancías facturadas con un valor provisional, disponiendo que el procedimiento de los valores provisionales se aplicará a aquellos casos en los que se utilice el valor de transacción y cuando todos los elementos de la transacción no sean conocidos en el momento de la valoración (como, por ejemplo, cuando exista cláusula de revisión de precios en el contrato de venta, o bien, cuando el precio definitivo depende de un examen o de un análisis cuyo resultado se conocerá después de la importación, o cuando no se dispongan de todos los documentos [facturas, contratos] y no puedan ser suministrados en dicho momento).

El valor en aduana de la mercancía deberá basarse en el importe de la factura definitiva que, al efecto, expida el vendedor.

Sin embargo, con objeto de que no se demore el levante de las mercancías, la Aduana practicará una liquidación provisional a cuenta, tomando como base el valor facturado, más la totalidad de los gastos de entrega, pudiéndose exigir, en su caso, una garantía suficiente para cubrir la diferencia entre los derechos contraídos y los derechos a los que en definitiva puedan quedar sujetas las mercancías. El indicado porcentaje del valor provisional lo establecerá la Aduana, de acuerdo con los resultados observados en cada sector comercial o, incluso, en cada suministrador.

El plazo concedido por las aduanas al declarante para la presentación de los datos o de los documentos que no hubiese presentado en el momento de la admisión de la declaración será, de acuerdo con lo establecido en el artículo 256 del Reglamento de aplicación del Código Aduanero, de hasta un mes contado a partir de la fecha de admisión de la declaración. Las autoridades aduaneras podrán, en la medida en que se considere indispensable, fijar un plazo más largo o prorrogar el plazo fijado de antemano que, de acuerdo con el artículo 32 de la LPAC, no podrá ser superior a la mitad del plazo anteriormente mencionado. El periodo total concedido deberá tener en cuenta los plazos de prescripción vigentes.

Una vez presentada la factura definitiva, se regularizará la situación mediante una liquidación complementaria en el supuesto en que el valor declarado de la factura provisional fuera inferior.

En el caso de que el importador no presentara la factura definitiva en los plazos concedidos por la Aduana, esta le requerirá formalmente la aportación de la documentación y extenderá ficha informativa a efectos de la oportuna actuación inspectora en el domicilio fiscal del importador.

Pregunta 2

Según el artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (LIE), no están sujetas a los impuestos especiales de fabricación las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.

Dispone también dicho artículo que tampoco estarán sujetas al impuesto las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente tributaria o cuando, excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

El artículo 15.6 de la LIE dispone que las diferencias en menos, tanto en primeras materias como en productos acabados, que excedan de los porcentajes que se establezcan reglamentariamente, que resulten en las fábricas y depósitos fiscales, tendrán la consideración, a efectos de la LIE, salvo prueba en contrario, de productos fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal o autoconsumidos en dichos establecimientos.

Según el artículo 1.12 del Reglamento de los impuestos especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RIE), los porcentajes reglamentarios de pérdidas son el límite porcentual máximo de pérdidas establecido en el mismo para determinadas operaciones o procesos hasta el cual aquellas se consideran admisibles sin necesidad de justificación o prueba.

El artículo 51.2 del RIE dispone que los servicios de intervención y de inspección podrán realizar recuentos de existencias en los establecimientos afectados por las normas del RIE que estén obligados a llevar cuentas corrientes para el control contable de sus existencias (como es el caso de un depósito fiscal) cada vez que así lo estimen oportuno.

En este caso, del recuento de existencias practicado por los Servicios de Intervención de la AEAT en la fábrica de bebidas derivadas Adelante, SL el 1 de abril de 20X19 se descubre que las existencias actuales de productos, diferenciadas por clave de producto, expresadas a una temperatura de 20 °C, en términos de alcohol absoluto y en hectolitros, son:

- Producto clave 90: 25,00.
- Producto clave 88: 15,20.

Según los movimientos registrados en la contabilidad del establecimiento, las existencias de productos que deberían ser diferenciadas por clave de producto, expresadas a una temperatura de 20°C, en términos de alcohol absoluto y en hectolitros, son:

- Producto clave 90: 34,40.
- Producto clave 88: 21,64.

Por lo tanto, las pérdidas de productos, diferenciadas por clave de producto, expresadas a una temperatura de 20°C, en términos de alcohol absoluto y en hectolitros, son:

- Producto clave 90: 9,40 (34,40 – 25).
- Producto clave 88: 6,44 (21,64 – 15,20).

Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 90 del RIE, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la LIE, no existe porcentaje reglamentario de pérdidas admisibles en el proceso de almacenamiento de bebidas derivadas embotelladas.

Cabe la posibilidad de que el titular de la fábrica de bebidas derivadas pueda probar a los Servicios de Intervención de la AEAT, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, que ese exceso de pérdidas ha sido debido a un caso fortuito o de fuerza mayor (art. 6 de la LIE). En este caso, estarían no sujetos tanto los 9,40 hectolitros de alcohol puro perdidos del producto clave 90 como los 6,44 hectolitros del alcohol puro perdidos del producto clave 88.

En otro caso, según dispone el artículo 15.3 del RIE, los servicios de intervención, sin perjuicio de la posible imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave, deberán practicar la correspondiente liquidación del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas por el exceso de pérdidas sobre las reglamentariamente admisibles.

El artículo 7.5 de la LIE establece que, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 40, el impuesto se devengará en el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas, en los supuestos de tenencia o circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

En nuestro caso, el devengo se produce en fecha 1 de abril de 20X19, momento en que los Servicios de Intervención de la AEAT detectan que existen diferencias entre las existencias físicas de alcohol y las que resultan de las anotaciones contables en dicha fábrica de bebidas derivadas.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 8.2 a) de la LIE establece que son sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

El artículo 4.8 de la LIE establece que el depositario autorizado es la persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT, titular de una fábrica o de un depósito fiscal.

En nuestro caso, el sujeto pasivo es el titular de la fábrica de bebidas derivadas Adelante, SL.

Por lo que se refiere a la base imponible, el artículo 38 de la LIE señala que la base estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20 °C, expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto del impuesto.

En nuestro caso, la base imponible estará constituida por 9,40 hectolitros de alcohol puro del producto clave 90 y 6,44 hectolitros de alcohol puro del producto 88.

Por lo que se refiere al tipo impositivo, el artículo 13 de la LIE señala que los tipos impositivos aplicables serán los vigentes en el momento del devengo, mientras que el artículo 39 de la LIE establece que el impuesto se exigirá al tipo de 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 23, 40 y 41 de la LIE.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento del devengo del impuesto (1 de abril de 20X19), es decir, 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro.

Así pues, la liquidación que deberá practicar el Servicio de Intervención de la AEAT será la siguiente:

- Producto clave 90: $9,40 \times 958,94 = 9.014,04$ euros.
- Producto clave 88: $6,44 \times 958,94 = 6.175,57$ euros.

En cuanto a la posible comisión de una infracción tributaria, y a falta de infracción tributaria específica prevista en la LIE, procede aplicar la LGT. No resulta aplicable el tipo infractor previsto en el artículo 191 de la LGT, pues aún no había finalizado el plazo para presentar la autoliquidación, conforme a lo dispuesto en el artículo 44.3 del RIE.

Y en cuanto a la comisión de la infracción prevista en el artículo 200 de la LGT, la misma procede, ya que no se registró la diferencia el último día del mes de marzo, tal y como exige el artículo 51.1 del RIE.

Parte 6.^a

Pregunta 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), estarán exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con el límite de 60.100 euros anuales, con los siguientes requisitos:

- 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el artículo 18 de la LIS.

- 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un CDI internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente, podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

Por su parte, el artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (RIRPF), establece que, para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9 A.3 b) del RIRPF, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

A estos efectos, el artículo 9 A.3 b) del RIRPF establece que tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

A diferencia del régimen de excesos del artículo 9 A.3 b) del RIRPF, son compatibles con la exención por trabajos realizados en el extranjero las cantidades percibidas en concepto de desplazamiento y estancia a las que resulte de aplicación el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen del artículo 9 A.3 a) del RIRPF.

Según el artículo 9 A.3 a) del RIRPF, estarán exentas las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, de acuerdo con los siguientes límites y requisitos:

- Gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de incluirse entre los rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades que, en las condiciones e importes que más adelante se señalan, perciba el empleado o trabajador con la finalidad de compensar los gastos de locomoción ocasionados por el desplazamiento fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo para realizar su trabajo en lugar distinto, con independencia de que este último esté situado en el mismo o en distinto municipio que el centro de trabajo habitual.

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los ingresos procedentes del trabajo personal, las cantidades destinadas por la empresa para este fin en las siguientes condiciones e importes:

- a) Si el empleado o trabajador utiliza medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- b) En otro caso, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

- Gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades percibidas por el empleado o trabajador en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje destinadas a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia. Cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un periodo continuado superior a nueve meses en un mismo municipio, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino en un mismo municipio.

Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente, las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

- Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.
- Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 o 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

En el caso que nos ocupa, se cumplen los requisitos establecidos por la normativa del IRPF para aplicar la exención contemplada en el artículo 7 p) de la LIRPF:

- 1.º Los trabajos se realizan para una entidad no residente en España, dado que el enunciado nos indica que el trabajador es desplazado a Brasil a los efectos de formar un nuevo personal contratado por Annapurna Trekking, LTD, entidad no residente en España.
- 2.º El enunciado nos indica que España tiene suscrito CDI con Brasil, por lo que se considerará cumplido el requisito de que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

La cuantificación del importe exento, aplicando lo establecido en el artículo 7 p) de la LIRPF, se efectúa de la siguiente forma:

- Retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero:

Correspondiente al salario $(73.000/365) \times 90$	18.000
Correspondiente a los servicios prestados en el extranjero	12.000
Total	30.000
Límite máximo de exención anual	60.100

- Importe de la exención $(18.000,00 + 12.000)$ 30.000

Por otra parte, el enunciado nos indica que la sociedad Viajes de Aventura, SA le paga los billetes de avión de ida y vuelta a Brasil por importe de 1.200 euros, y también le satisface 80 euros diarios en concepto de gastos para manutención. Estos importes están exentos porque no superan los límites cuantitativos a los que se refiere el artículo 9 del RIRPF:

- En cuanto a los gastos de locomoción (billetes de avión), se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los ingresos procedentes del trabajo personal las cantidades destinadas por la empresa para este fin en las siguientes condiciones e importes:
 - Si el empleado o trabajador utiliza medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- En cuanto a los gastos de manutención, se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa para este fin en las siguientes condiciones e importes:
 - Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, por gastos de manutención, 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por lo tanto, y en conclusión, el rendimiento íntegro de trabajo que Manuel deberá computar en su declaración del IRPF del ejercicio 20X18 ascenderá a 55.000 euros.

Pregunta 2

En cuanto a la alternativa a), los PIAS, regulados en la disposición adicional tercera de la LIRPF, se configuran como contratos celebrados con entidades aseguradoras para constituir con los recursos aportados una renta vitalicia asegurada siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Los recursos aportados se instrumentarán a través de seguros individuales de vida en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente.
- b) La renta vitalicia se constituirá con los derechos económicos procedentes de dichos seguros de vida. En los contratos de renta vitalicia, podrán establecerse mecanismos de reversión o periodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.
- c) El límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos será de 8.000 euros, y será independiente de los límites de aportaciones de sistemas de previsión social. Asimismo, el importe total de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente.
- d) En el supuesto de disposición, total o parcial, por el contribuyente antes de la constitución de la renta vitalicia de los derechos económicos acumulados, se tributará conforme a lo previsto en esta ley en proporción a la disposición realizada. A estos efectos, se considerará que la cantidad recuperada, corresponde a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad.

En el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el periodo impositivo en el que se produzca la anticipación la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de la LIRPF.

- e) Los seguros de vida aptos para esta fórmula contractual no serán los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible del impuesto.
- f) En el condicionado del contrato, se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un PIAS y sus siglas quedan reservadas a los contratos que cumplan los requisitos previstos en esta ley.
- g) La primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a cinco años en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

La renta vitalicia asegurada tributará de la siguiente forma:

- a) La rentabilidad que se ponga de manifiesto en la constitución de la renta vitalicia asegurada (diferencia entre el valor actual actuarial de la renta y la suma de las primas satisfechas) se encuentra exenta del IRPF, de conformidad con lo establecido en el artículo 7 v) de la LIRPF, según el cual, estarán exentas las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los PIAS a que se refiere la disposición adicional tercera de la LIRPF.

En el caso que nos ocupa, esa rentabilidad exenta asciende a 25.000 euros, siendo dicho importe la diferencia entre el valor actual actuarial de la renta (100.000 €) y la suma de las primas satisfechas (75.000 €).

- b) La renta vitalicia que se perciba (7.200 € anuales) tributará de conformidad con los porcentajes establecidos para las rentas vitalicias inmediatas recogidos en el artículo 25.3 a) 2.º de la LIRPF, que dispone que, en el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes:

- 40 %, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.
- 35 %, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.
- 28 %, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.
- 24 %, cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años.
- 20 %, cuando el perceptor tenga entre 66 y 69 años.
- 8 %, cuando el perceptor tenga 70 o más años.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma. La parte de la renta que tenga la consideración de rendimiento de capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda, está sujeta en 20X18 al tipo de retención del 19 %.

En el caso que nos ocupa, don Raúl tendrá 67 años en el momento de la constitución de la renta (dentro de 15 años), por lo que el rendimiento de capital mobiliario ascenderá a 1.440 euros, siendo dicha cantidad el resultado de aplicar a cada anualidad (7.200 €) el porcentaje del 20 %.

Dicha cantidad (1.440 €) estará sujeta en 20X18 al tipo de retención del 19 %.

En cuanto a la alternativa B), el plan de pensiones es un producto de ahorro a largo plazo, cuyo principal fin es el de generar un ahorro del que disponer en la jubilación en forma de

capital o de rentas. Su funcionamiento se basa en aportaciones periódicas o puntuales realizadas por el partícipe que son invertidas por los gestores del plan, siguiendo unos criterios de rentabilidad y riesgo previamente establecidos en la política de inversión del plan. De esta forma, a la hora de rescatar su plan de pensiones, el titular obtiene tanto el dinero depositado a lo largo de los años como la rentabilidad que este haya podido generar.

Las cantidades aportadas anualmente al plan de pensiones dan derecho a practicar una reducción de la base imponible general, tal y como dispone el artículo 51 de la LIRPF.

Por lo que se refiere a las aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible, la disposición adicional decimosexta de la LIRPF dispone que el conjunto de las aportaciones anuales máximas realizadas a los sistemas de previsión social incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, que pueden dar derecho a reducir la base imponible general, no podrá exceder de 8.000 euros, cantidad prevista en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

La inobservancia por el partícipe del límite de aportación, salvo que el exceso de tal límite sea retirado antes del día 30 de junio del año siguiente, será sancionada con una multa equivalente al 50 % de dicho exceso, sin perjuicio de la inmediata retirada del citado exceso.

El límite fiscal conjunto de reducción por aportaciones y contribuciones imputadas por el promotor al plan de pensiones está constituido por la menor de las cantidades siguientes:

- a) El 30 % de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

El concepto de rendimiento neto del trabajo que debe tenerse en cuenta para aplicar el citado límite es el definido en el artículo 19 de la LIRPF, esto es, el resultado de disminuir el rendimiento íntegro –incluyendo la minoración por aplicación de la reducción del art. 18 de la LIRPF– en el importe de los gastos deducibles.

Por lo que se refiere al rendimiento neto de actividades económicas, es el determinado con anterioridad a la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 32 de la LIRPF. A estos efectos, se incluirán en la citada suma los rendimientos netos de actividades económicas atribuidos por entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que el contribuyente participe o miembro de las mismas ejerza efectivamente la actividad económica.

- b) 8.000 euros anuales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 17.2 a) 3.º de la LIRPF, son rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, cualquiera que sea la contingencia cubierta por los mismos (jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez, dependencia severa o gran dependencia y muerte del partícipe o beneficiario).

Esta misma consideración se mantiene cualquiera que sea la forma de cobro de dicha prestación: renta, capital o en forma mixta, renta y capital.

Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad, sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones.

En cuanto a la alternativa C), los planes de ahorro a largo plazo se configuran como contratos celebrados entre el contribuyente y una entidad aseguradora o de crédito que pueden ser instrumentados de dos formas:

- Seguros individuales de vida. Los planes de ahorro a largo plazo se pueden instrumentar a través de uno o sucesivos seguros individuales de vida denominados seguros individuales de vida a largo plazo.

El SIALP se configura como un seguro individual de vida distinto de los previstos en el artículo 51 de la LIRPF (sistemas de previsión social), que no cubra contingencias distintas de supervivencia o fallecimiento, en el que el propio contribuyente sea el contratante, asegurado y beneficiario salvo en caso de fallecimiento.

- Depósitos y contratos financieros. Los planes de ahorro a largo plazo también se pueden instrumentar a través de depósitos y contratos financieros integrados en una cuenta individual de ahorro a largo plazo (CIALP).

Un contribuyente solo podrá ser titular de forma simultánea de un plan de ahorro a largo plazo (seguro o cuenta), sin perjuicio de la posibilidad de movilizar los derechos económicos de los SIALP y de los fondos constituidos en CIALP de un plan a otro.

La apertura del plan de ahorro a largo plazo se producirá en el momento en que se satisfaga la primera prima al SIALP o se realice la primera aportación a la CIALP, según proceda.

La extinción del plan de ahorro a largo plazo se producirá en el momento en que el contribuyente efectúe cualquier disposición o incumpla el límite máximo de aportaciones anuales.

A estos efectos, en el caso de los SIALP, no se considera que se efectúan disposiciones cuando, llegado su vencimiento, la entidad aseguradora destine, por orden del contribuyente, el importe íntegro de la prestación a un nuevo seguro individual.

Las aportaciones al plan de ahorro a largo plazo no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales en ninguno de los ejercicios de vigencia del plan. Si se supera esta cantidad en cualquiera de los ejercicios, se pierde el derecho a la exención.

La disposición por el contribuyente del capital resultante del plan únicamente podrá producirse en forma de capital, por el importe total del mismo, no siendo posible que el contribuyente realice disposiciones parciales.

La entidad aseguradora o, en su caso, la entidad de crédito, deberá garantizar al contribuyente la percepción al vencimiento del seguro individual de vida o al vencimiento de cada depósito o contrato financiero de, al menos, un capital equivalente al 85 % de la suma de las primas satisfechas o de las aportaciones efectuadas al depósito o al contrato financiero.

La tributación del plan de ahorro a largo plazo es la siguiente:

- a) Rendimientos capital mobiliario positivos. El artículo 7 ñ) de la LIRPF dispone que estarán exentos los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los planes de ahorro a largo plazo a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de esta ley, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

Calificación de los rendimientos del capital mobiliario de los planes de ahorro a largo plazo:

- SIALP: rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez (art. 25.3 de la LIRPF).
- CIALP: rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios (art. 25.2 de la LIRPF).

- b) Rendimientos capital mobiliario negativo. Los rendimientos del capital mobiliario negativos que, en su caso, se obtengan durante la vigencia del plan de ahorro a largo plazo, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del plan, se imputarán al periodo impositivo en que se produzca dicha extinción y únicamente en la parte del importe total de dichos rendimientos negativos que exceda de la suma de los rendimientos del mismo plan a los que hubiera resultado de aplicación la exención.

Parte 7.^a

Pregunta 1

a) El artículo 66 del RGRVA regula la ejecución de las resoluciones administrativas señalando en su apartado 1 que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones, serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

De conformidad con lo establecido en el apartado 4 del artículo 66 del RGRVA, cuando, existiendo vicio de forma, no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el apartado 5 del artículo 66 del RGRVA, cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Por lo tanto, las actuaciones que deberá realizar el órgano encargado de la aplicación de los tributos, tras la resolución del TEAC, consistirán en:

- 1.º La anulación de la liquidación provisional notificada en fecha 23 de marzo de 20X19, con resultado a ingresar.
- 2.º La anulación de todos los actos que traigan su causa de la liquidación provisional anulada.
- 3.º La devolución, en su caso, de las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas, junto con los correspondientes intereses de demora.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, el órgano encargado de la aplicación de los tributos podrá iniciar de nuevo el procedimiento de comprobación limitada, si bien, dentro del plazo de prescripción.

b) De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 b) de la LGT, el procedimiento de comprobación limitada terminará, entre otras formas, por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la LGT sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

Por otra parte, el artículo 104 de la LGT establece que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de seis meses.

El plazo se contará, en los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

Por lo que se refiere a las reglas generales de cómputo, el artículo 30 de la LPAC establece que, si el plazo se fija en meses o años, estos se han de computar de fecha a fecha, de manera que, aunque el cómputo se inicie a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el día siguiente a la estimación o desestimación por silencio, el día final del plazo en el mes de vencimiento es el equivalente al día de la notificación o publicación en el mes inicial.

El Tribunal Supremo (TS), en Sentencia 709/2017, de 25 de abril (rec. núm. 1034/2016 –NFJ066668–) declara, sin apreciar contradicción, que los plazos señalados por meses se computan de fecha a fecha, iniciándose el cómputo al día siguiente de la notificación o publicación del acto, y venciendo el día correlativo mensual al de la notificación. Si bien el TS se hace eco de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional (TC), que difieren de la doctrina legal al respecto, al establecer que en plazos señalados por meses o años no es preciso trasladar el *dies a quo* al día siguiente al de la notificación, dado el tenor de los preceptos aplicables, cabe la interpretación realizada por la sala, al tratarse de una cuestión de mera legalidad ordinaria, actuando el TS dentro del ámbito que le es propio. No obstante, la tesis expresada por el TC poseerá virtualidad en el seno de los procedimientos seguidos ante el mismo.

Por lo tanto, habiéndose notificado el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRPF de 20X16 en fecha 6 de septiembre de 20X17, el plazo máximo de seis meses en que debía notificarse la resolución finalizaba en fecha 6 de marzo de 20X18, produciéndose la caducidad el día siguiente al del vencimiento del plazo de seis meses, es decir, el 7 de marzo de 20X18.

Por otra parte, por lo que se refiere a la prescripción del derecho a liquidar, el artículo 66 a) de la LGT establece que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Dicho plazo de prescripción comenzará a contarse, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67 de la LGT, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Por otra parte, el plazo de prescripción se interrumpe, tal y como establece el artículo 68 de la LGT:

- a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.
- b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.
- c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

El artículo 104.5 de la LGT establece que la caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la LGT.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Así pues, podría pensarse que no se ha producido la prescripción del derecho a liquidar, dado que el plazo de prescripción se ha interrumpido, en teoría, con la interposición y la resolución, primero de la reclamación económico-administrativa, y posteriormente, del recurso de alzada ordinario.

No obstante lo anterior, el TEAC, en Resolución de 17 de junio de 2014 (RG 4926/2011 -NFJ054556-), dispone que no tiene efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho

de la Administración de determinar la deuda tributaria ni el procedimiento de comprobación limitada (que finalmente ha sido declarado caducado) ni la interposición de la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el TEAC contra la liquidación emanada del anterior procedimiento caducado.

Por tanto, no constando en el expediente otra causa que interrumpa la prescripción, en la fecha de la Resolución del TEAC (27 de julio de 20X21) se encontraría prescrito tal derecho, al haber transcurrido más de cuatro años desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la declaración correspondiente al IRPF de 20X16 (30 de junio de 20X17).

c) De conformidad con lo establecido en el artículo 66 d) de la LGT, prescribirá a los cuatro años el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Dicho plazo de prescripción comenzará a contarse, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67 de la LGT, desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

Por otra parte, el plazo de prescripción se interrumpe, tal y como establece el artículo 68 de la LGT:

- a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.
- b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.
- c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

El artículo 103 de la LIRPF regula la devolución derivada de la normativa del tributo disponiendo que cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto, así como de las cuotas del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) a que se refiere el párrafo d) del artículo 79 de la LIRPF y, en su caso, de las deducciones previstas en los artículos 81 y 81 bis de la LIRPF, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el párrafo anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Teniendo en cuenta que el plazo establecido para la presentación de la declaración correspondiente al IRPF de 20X16 finalizaba el 30 de junio de 20X17, el plazo de seis meses del que disponía la Administración tributaria para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo finalizó el 30 de diciembre de 20X17.

El artículo 104.5 de la LGT establece que la caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la LGT.

Por tanto, no constando en el expediente causa que interrumpa la prescripción, cabe concluir que la prescripción del derecho a obtener la devolución solicitada inicialmente por don Raúl se producirá el 31 de diciembre de 20X21, es decir, transcurridos más de cuatro años desde la finalización del plazo establecido para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo (30 de diciembre de 20X17).

Pregunta 2

a) De conformidad con lo establecido en el artículo 120.3 de la LGT, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación perjudica sus intereses legítimos, puede instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regula reglamentariamente.

La LGT diferencia dos supuestos en función de la distinta naturaleza de la devolución que puede originarse con la solicitud de rectificación:

- Devolución derivada de la normativa del tributo. Cuando la autoliquidación que se presentó inicialmente y que se quiere rectificar contenía una solicitud de devolución derivada de la normativa del tributo por un importe inferior al que le correspondía al obligado tributario de acuerdo con la normativa aplicable.
- Devolución de ingresos indebidos. Cuando la autoliquidación presentada en primer lugar ha dado lugar a la realización de un ingreso por importe superior al que debería haber realizado el obligado tributario según la normativa aplicable y que, por tanto, puede calificarse como de ingreso indebido.

El artículo 31 de la LGT regula las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo señalando que la Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

El artículo 32 de la LGT regula las devoluciones de ingresos indebidos estableciendo que la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de la LGT.

Por lo tanto, de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF de 20X16 se originará:

- a) Una devolución derivada de la normativa del tributo, por importe de 1.200 euros.
- b) Una devolución de ingresos indebidos, por importe de 1.500 euros.

b) Por lo que se refiere a la devolución derivada de la normativa del tributo, por importe de 1.200 euros, el artículo 31.2 de la LGT dispone que, transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Por su parte, el artículo 103 de la LIRPF establece un plazo de seis meses para ordenar el pago de las devoluciones solicitadas, a contar desde la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o de la fecha de su presentación, para el caso de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo.

Nos encontramos con una obligación *ex lege*, según la cual, transcurrido ese plazo de seis meses sin que la Administración haya efectuado, por causa a ella imputable, la devolución del importe que proceda, incurrirá en mora; comenzando así el devengo de los intereses de demora, de manera automática, sin necesidad de que sean reclamados por el obligado tributario.

Dado que el plazo para presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 20X16 finalizó el 30 de junio de 20X17, y en fecha 20 de octubre de 20X17 el contribuyente presentó una solicitud de rectificación de autoliquidación con resultado a devolver de 1.200 euros, el plazo de seis meses del que disponía la Administración para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo deberá contarse desde la fecha de presentación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, por lo que dicho plazo de seis meses finalizó el 20 de abril de 20X18.

Por consiguiente, no procederá el abono de interés de demora alguno, dado que la Administración ha efectuado la devolución dentro del referido plazo de seis meses.

En lo referente a la devolución de ingresos indebidos, por importe de 1.500 euros, el artículo 120.3 del RGAT establece que cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de la LGT.

A estos efectos, el artículo 32.2 de la LGT dispone que con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Por lo tanto, con la devolución de ingresos indebidos, por importe de 1.500 euros, la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, que se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido (29 de junio de 20X17) hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución (15 de diciembre de 20X17).

Pregunta 3

De conformidad con lo establecido en el artículo 131 a) de la LGT, la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario incurra en errores aritméticos.

En este supuesto, se encuadrarían aquellos incumplimientos de tipo meramente formal o aritméticos que se detectan del examen de la propia declaración o autoliquidación sin necesidad de acudir a otros datos o realizar requerimientos de documentación, por lo que hace innecesario el inicio de un procedimiento con mayores competencias para que la Administración corrija estos errores y deficiencias.

Por lo tanto, cabe concluir que resulta correcto el procedimiento de verificación de datos para corregir los efectos del error aritmético detectado.

Ahora bien, el artículo 133 e) de la LGT establece que el procedimiento de verificación de datos terminará, entre otras formas, por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos (en caso de que la Administración advierta en el curso de las actuaciones desarrolladas ciertas irregularidades que determinen que la declaración deba ser objeto de comprobación dentro de otro procedimiento en el que la Administración pueda desarrollar unas facultades más amplias).

Para que el procedimiento de verificación de datos finalice por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o inspección, debe notificarse simultáneamente al obligado tributario la conclusión del procedimiento de verificación de datos y el inicio de estos procedimientos. Esta notificación debe realizarse antes de que caduque el procedimiento

de verificación de datos, es decir, antes del transcurso del plazo de seis meses desde su inicio. En estos casos, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento de verificación de datos, es suficiente con un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento siempre que quede suficientemente acreditado.

El cómputo del plazo del procedimiento de comprobación limitada o inspección comienza en el momento en que se notifique su inicio, sin que deba considerarse dentro del mismo el tiempo en el que se han desarrollado las actuaciones de verificación de datos, puesto que son procedimientos independientes entre sí.

Dado lo limitado de los medios con que los cuenta la Administración para realizar estas actuaciones, nada impide que el objeto de la verificación pueda ser de nuevo comprobado por la Administración en el curso de un nuevo procedimiento, de comprobación limitada o inspección, excluyéndose la posibilidad de iniciar una nueva actuación de verificación.

Parte 8.^a

1.º De conformidad con lo establecido en el artículo 42.2 a) de la LGT, son responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las personas o entidades que causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

Para derivar la responsabilidad, no es necesaria la existencia de embargo, medida cautelar o constitución de garantía sobre los bienes ocultados o transmitidos.

Este supuesto exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba. La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico, para evitar responder con ellos.
- b) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación. El término «causar» implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación, y «colaborar» entraña complicidad o cooperación.
- c) Que la conducta del presunto responsable sea maliciosa, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores; se busca el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o

fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor. Destacaremos que la norma no exige una actividad dolosa (*animus nocendi*), sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*).

Los declarados responsables por esta causa están expresamente excluidos de la reducción de sanciones, tal y como establece el artículo 41.4 de la LGT.

Para que esta responsabilidad del causante o colaborador sea exigible, es condición necesaria que la deuda tributaria exista, esté reconocida y se encuentre pendiente de pago.

La obligación del pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación, asumida legalmente, consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación.

Los declarados responsables por razón de las conductas enumeradas solo pueden impugnar el denominado «presupuesto habilitante» y el «alcance global de la responsabilidad». En cuanto al *dies a quo* del plazo prescriptivo y la existencia de eventos interruptivos del mismo, debe considerarse que la acción para proceder tanto frente al principal como frente al responsable es única y es una acción de cobro recaudatoria. Por ello, las actuaciones ejecutivas realizadas en el obligado principal producen la interrupción de la prescripción de la acción recaudatoria en el responsable.

La LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que los hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad. La obligación del responsable nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la LGT configura para delimitar la responsabilidad, y que son: devengo del hecho imponible, ocultación de bienes o derechos y acción u omisión del presunto responsable, sin que el lapso entre el acto de ocultación o transmisión y el inicio de las actuaciones tenga trascendencia. El único periodo que condiciona la actuación de la Administración es el plazo de prescripción de la acción para el cobro de la deuda.

2.º La tercería constituye una forma de oposición que tienen las personas ajenas a un determinado procedimiento (denominados terceristas) para oponerse a la ejecución, bien de una sentencia, bien de una resolución.

Esta figura no es privativa del derecho tributario, por cuanto su regulación viene en la LEC y se configura como un incidente de la ejecución procesal.

La tercería de dominio (arts. 595 a 604 de la LEC) consiste básicamente en que el tercero reclama la propiedad de los bienes embargados al deudor.

A estos efectos, el artículo 165.3 de la LGT dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender, entre otros, que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

Si se interpone tercería de dominio, se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.

En el caso que nos ocupa, el órgano competente de la AEAT deberá acordar el levantamiento del embargo trabado sobre el usufructo ganancial y vitalicio de la vivienda habitual que figuraba a nombre de doña Esperanza en el Registro de la Propiedad, así como la cancelación de la anotación preventiva de embargo, con base en los siguientes argumentos:

- 1.º El inmueble es de exclusiva propiedad de los hijos del matrimonio, Sofía y Manuel, al haber sido adquirido con anterioridad al embargo practicado por la Hacienda pública, según acreditan las escrituras públicas notariales de donación de fechas 30 de junio de 20X17 y 10 de enero de 20X18.
- 2.º Dichos documentos públicos constituyen acreditación bastante de su dominio sobre el inmueble embargado desde la fecha en que fue otorgado. A tal efecto, el artículo 1.218 del CC dispone que los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de este.

También harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros.

Por otra parte, el artículo 1.462 del CC establece que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de esta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

- 3.º La anotación preventiva de embargo no tiene rango preferencial sobre los actos dispositivos celebrados con anterioridad y, por tanto, no goza de los beneficios de la fe pública registral, aunque los actos dispositivos anteriores no estén inscritos.
- 4.º La inscripción registral carece de carácter constitutivo en el ordenamiento jurídico español de transmisión dominical de inmuebles, no siendo por tanto imprescindible para acreditar el dominio.
- 5.º El embargo solo puede recaer sobre bienes del deudor, habiéndose practicado y anotado en el Registro cuando ya no formaba parte del patrimonio del deudor. A tal efecto, las escrituras públicas de donación son de fechas anteriores al embargo practicado por la Hacienda pública.



Valoración por parte del mercado español del aseguramiento de la información no financiera

Carmelo Reverte Maya

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad Politécnica de Cartagena*

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

La presente investigación trata de examinar por primera vez en el ámbito español si, tras la promulgación de la Directiva europea 2014/95/UE sobre divulgación de información no financiera, los inversores valoran positivamente el aseguramiento de las memorias de sostenibilidad correspondientes al periodo 2014-2017 para una muestra de empresas cotizadas así como una serie de aspectos del mismo como su calidad, nivel de aplicación (alto/razonable vs. moderado/limitado), alcance (completo vs. parcial) y tipo de proveedor que proporciona dicho servicio (auditora vs. consultora o certificadora). Nuestros resultados son relevantes para las empresas, inversores, reguladores y profesionales del sector y justifican la pertinencia de la reciente Ley 11/2018 que sitúa a España como referente europeo al exigir que el aseguramiento de la información no financiera sea obligatorio con el fin último de aumentar su fiabilidad y comparabilidad de modo que los grupos de interés puedan evaluar de mejor manera los impactos de las organizaciones en la sociedad y el medio ambiente.

Palabras clave: aseguramiento; memorias de sostenibilidad; valor de la compañía.

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

Cómo citar: Reverte Maya, C. (2019). Valoración por parte del mercado español del aseguramiento de la información no financiera. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 159-194.



Valuation of the assurance of non-financial information by the Spanish market

Carmelo Reverte Maya

Abstract

The current study first examines in the Spanish setting whether, after the passing of the European Directive 2014/95/UE, investors value positively the assurance of sustainability reports corresponding to the period 2014-2017 for a sample of listed companies. It also analyzes the valuation by investors of a series of assurance characteristics such as its quality, level of application (reasonable/high vs moderate/limited), scope (complete vs partial) and the type of assurance provider (audit vs consultancy or certification firm). Our results are relevant for companies, investors, regulators and practitioners and justify the pertinence of the recent Law 11/2018 that places Spain as a reference in Europe by requiring a mandatory assurance of the non-financial information in order to increase its reliability and comparability so that stakeholders can better assess the impact of companies on society and the environment.

Keywords: assurance; sustainability reports; firm value.

Citation: Reverte Maya, C. (2019). Valoración por parte del mercado español del aseguramiento de la información no financiera. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 159-194.

Sumario

1. Introducción
2. Marco teórico e hipótesis
 - 2.1. El aseguramiento de la información no financiera: estándares internacionales
 - 2.2. Evidencia empírica sobre los determinantes del aseguramiento y sus efectos
 - 2.3. Hipótesis planteadas
 - 2.3.1. Impacto en la valoración de la decisión de asegurar el informe de sostenibilidad
 - 2.3.2. Impacto en la valoración del tipo de proveedor del servicio de aseguramiento
 - 2.3.3. Impacto en la valoración del nivel del aseguramiento
 - 2.3.4. Impacto en la valoración del alcance del aseguramiento
 - 2.3.5. Impacto en la valoración de la calidad del aseguramiento
3. Análisis empírico
 - 3.1. Muestra
 - 3.2. Variables empleadas en el estudio
 - 3.2.1. Variable dependiente
 - 3.2.2. Variables independientes
 - 3.2.3. Variables de control
 - 3.3. Modelos estimados
4. Resultados
 - 4.1. Análisis descriptivo
 - 4.2. Análisis multivariante
5. Conclusiones
- Apéndice
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

La relevancia de la información no financiera en el contexto del *reporting* corporativo ha experimentado un notable crecimiento en las últimas décadas en la medida en que una de las características del nuevo entorno de negocios globalizado es el reconocimiento de los riesgos no financieros como aspecto intrínseco de la gestión de la actividad empresarial. Tal y como se indica en el preámbulo de la reciente Ley 11/2018, en línea con lo establecido en el considerando (3) de la Directiva 2014/95/UE:

[...] la divulgación de información no financiera o relacionada con la responsabilidad social corporativa contribuye a medir, supervisar y gestionar el rendimiento de las empresas y su impacto en la sociedad. A la vez, su anuncio resulta esencial para la gestión de la transición hacia una economía mundial sostenible que combine la rentabilidad a largo plazo con la justicia social y la protección del medio ambiente.

En este contexto, aspectos como la ética en los negocios, la preservación del entorno natural, las políticas de seguridad y salud en el trabajo, la protección de los derechos de los consumidores y el respeto a los derechos humanos, todos ellos asuntos en el ámbito de la responsabilidad social corporativa (RSC), están reconocidos hoy en día como aspectos relevantes de la gestión de las empresas.

La insuficiencia de la información financiera tradicional para satisfacer las necesidades informativas de los grupos de interés (*stakeholders*) sobre el enfoque de gestión y desempeño ético, social y medioambiental de las organizaciones ha dado lugar a un creciente interés por la información no financiera, considerada fundamental para alcanzar los niveles de transparencia demandados y contribuir al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la Agenda 2030 de Naciones Unidas. En conjunto, podemos decir que avanzamos hacia un sistema de *reporting* corporativo que integra aspectos financieros y no financieros, como propugna el International Integrated Reporting Committee (IIRC), organismo impulsor del nuevo marco de información integrada.

Como respuesta a esta creciente demanda de información no financiera por parte de los grupos de interés, cada vez son más las compañías que publican dicha información a través de memorias de RSC o sostenibilidad o de informes integrados. Durante el año 2017, solo en España, 875 empresas (entre grandes empresas, pymes y tercer sector) han pre-

sentado este tipo de informes, lo que supone un 14 % del total de los informes publicados a nivel mundial, situando a España como uno de los líderes a nivel mundial en la divulgación de este tipo de información (EY, 2018).

A nivel legislativo, desde la entrada en vigor de la Directiva 2014/95/UE¹ sobre divulgación de información no financiera y diversidad por parte de determinadas grandes empresas y grupos, los Estados miembros de la Unión Europea han procedido a la transposición de esta norma al ordenamiento jurídico estatal con diferentes grados de exigencia. España fue de las últimas en transponer dicha directiva mediante el Real Decreto-Ley 18/2017 recientemente modificado por la nueva Ley 11/2018 sobre información no financiera y diversidad a través de la cual se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas. Esta nueva Ley 11/2018 contiene importantes novedades como la obligación de elaborar un nuevo estado de información no financiera (EINF) por parte de determinadas empresas² que debe incluir, por un lado, cuestiones medioambientales, sociales, relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno y, por otro, divulgar la política de diversidad aplicada al consejo de administración, particularmente en relación con cuestiones como la formación y experiencia profesional, la edad, la discapacidad y el género.

Otra importante novedad introducida por la Ley 11/2018 es que la información incluida en dicho EINF deberá ser verificada obligatoriamente por un prestador independiente de servicios de verificación con el fin de aumentar la credibilidad y transparencia de la información no financiera. Esta verificación (denominada comúnmente «aseguramiento» por su traducción del término anglosajón «assurance») supone un avance importante en la medi-

¹ Desarrollada posteriormente por la Comunicación de la Comisión Europea (2017/C 215/01) de mayo de 2017 titulada *Directrices sobre la presentación de informes no financieros (Metodología para la presentación de informes no financieros)*. En este sentido, cabe mencionar que en España se han llevado a cabo iniciativas sobre indicadores fundamentales financieros y no financieros como los propuestos en la *Guía para la elaboración del informe de gestión de las entidades cotizadas* de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) o en el modelo sobre información integrada de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), recogido en el *Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG) y su taxonomía XBRL*.

² Deberán reportar el EINF cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Número medio de trabajadores empleados en el ejercicio superior a 500.
- Que sea una entidad de interés público (EIP) o bien durante dos ejercicios consecutivos concurren dos de las siguientes circunstancias al cierre del ejercicio:
 1. El total de la partida del activo ha de ser superior a 20 millones de euros.
 2. El importe neto de la cifra de negocios ha de ser superior a 40 millones de euros.
 3. El número medio de empleados en el ejercicio ha de ser superior a 250.

Pasados tres años desde su entrada en vigor en 2018, se extenderá a las empresas con más de 250 empleados que cumplan una serie de requisitos.

da en que la misma no era obligatoria en la Directiva 2014/95/UE sino potestativa de cada Estado miembro. Gracias a este cambio legislativo, España pasará a convertirse en un referente a nivel europeo, elevando los niveles de exigencia en cuanto a transparencia y fiabilidad en la divulgación de información no financiera.

En este contexto, la presente investigación trata de examinar por primera vez en el ámbito español si los inversores valoran positivamente el aseguramiento de las memorias de sostenibilidad o RSC mediante el examen de su impacto en el valor de las acciones de una muestra de empresas cotizadas en el periodo posterior a la promulgación de la Directiva europea 2014/95 sobre información no financiera.

Asimismo, debido al carácter voluntario que tradicionalmente ha tenido el aseguramiento, las pautas y procedimientos no están aún lo suficientemente desarrollados ni homogeneizados. Si bien existen diversos estándares internacionales de general aceptación (ISAE 3000 y AA1000AS), existe una indefinición en cuanto al marco normativo específico a aplicar y en cuanto a quién corresponde verificar la información. A consecuencia de ello, existe una heterogeneidad a nivel internacional a la hora de su implementación en aspectos como la calidad del informe, su alcance (completo vs. parcial) y nivel de aplicación (alto/razonable vs. moderado/limitado) así como la firma que lo realiza (auditora vs. consultora/certificadora), lo que dificulta en gran medida la comparabilidad de los informes de aseguramiento y merma su calidad y potenciales beneficios (Fuhrmann *et al.*, 2017; Gürtürk y Hahn, 2016; Hodge *et al.*, 2009). En este contexto, la presente investigación trata adicionalmente de examinar por primera vez en nuestro país cómo valoran los inversores estos diferentes aspectos del aseguramiento de las memorias de sostenibilidad (calidad, alcance, nivel de aplicación y proveedor del servicio).

Los resultados obtenidos evidencian que existe un impacto positivo del aseguramiento en el valor de mercado de las acciones de las empresas analizadas, lo que justifica la idoneidad de la reciente Ley 11/2018 que sitúa a España como referente europeo al exigir que dicho aseguramiento no sea voluntario como hasta ahora sino obligatorio con el fin último de aumentar la credibilidad y fiabilidad de la información no financiera. Además, nuestros resultados ponen de manifiesto que la calidad de la verificación es valorada positivamente por los inversores, así como que su alcance sea completo y su nivel alto o razonable, lo que deberá ser tenido en cuenta por todos los agentes implicados a la hora de consensuar y perfilar en los próximos años las características de este servicio de aseguramiento.

La estructura del trabajo es la siguiente. En el siguiente epígrafe realizamos una revisión de la literatura sobre aseguramiento con el fin de contextualizar las diferentes hipótesis planteadas. El epígrafe tercero presenta la metodología, muestra y variables analizadas. En el cuarto epígrafe se exponen los resultados del estudio empírico. Por último, presentamos las principales conclusiones de nuestro estudio.

2. Marco teórico e hipótesis

2.1. El aseguramiento de la información no financiera: estándares internacionales

Eccles y Krzus (2010), precursores de la información integrada, defienden que la información no financiera, al igual que la financiera, también debe someterse a verificación externa independiente:

[...] para asegurar que los aspectos no financieros tengan el mismo grado de exactitud, pulcritud e integridad que los datos financieros y así proporcionar el mismo nivel de credibilidad que han tenido hasta ahora los informes financieros para los analistas en los mercados de capitales.

En este sentido, el Global Reporting Initiative (GRI) (2013) define el aseguramiento como la evaluación realizada por un tercero independiente que tiene como resultado un informe en el que dicho tercero expresa una conclusión sobre la evaluación de la información revelada acerca de la sostenibilidad tomando como parámetro los marcos o normas aplicables.

La necesidad de aportar credibilidad a la información no financiera ha acelerado el desarrollo de diferentes marcos para su verificación o aseguramiento, siendo las principales normas a nivel internacional la AA1000AS (*Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad AA1000*) de AccountAbility y la ISAE 3000 (*NIEA 3000 –Revisada– Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica*) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board –IAASB–) de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants –IFAC–)³.

Las definiciones proporcionadas por estas dos normas internacionales sobre el aseguramiento difieren de modo destacable, ya que la ofrecida por AccountAbility se centra en la verificación de los informes de sostenibilidad, mientras que la del IAASB es más amplia, ya que aborda la verificación de información no financiera en general. En la práctica, ambas normas se utilizan de forma complementaria, si bien las firmas que no pertenecen al ámbito de la auditoría (consultoras y certificadoras) muestran una preferencia por el uso de la norma AA1000AS.

³ En el caso español, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas (ICJCE) ha emitido en febrero de 2019 la *Guía de Actuación sobre Encargos de Verificación del Estado de Información no Financiera* que constituye una actualización de la *Guía de Actuación sobre Trabajos de Revisión de Informes de Responsabilidad Corporativa* publicada en 2008. En marzo de 2019, el Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas (REA-REGA) ha hecho lo propio emitiendo la *Guía de Actuación sobre el Informe de verificación independiente del Estado de Información no Financiera*.

La tabla 1 indica el contenido mínimo del informe de aseguramiento según las dos normas (ISAE 3000 y AA1000AS).

Tabla 1. Contenido mínimo del informe de aseguramiento según ISAE 3000 y AA1000AS

Contenido mínimo del informe de aseguramiento según ISAE 3000	• Título indicando claramente que es un informe independiente • Dirección • Identificación o descripción del objeto del trabajo y nivel de aseguramiento (limitado o razonable) • Identificación de criterios • Descripción, si procede, de cualquier limitación inherente asociada con la medición o evaluación que sea significativa • Restricciones de uso para un propósito especial (si las hubiera) • Identificar y describir las responsabilidades del profesional y del responsable de la información • Realización según la ISAE • Aplicación de la ISQC 1 (Norma Internacional sobre Control de Calidad) • Cumplimiento de independencia y requisitos éticos del código IESBA (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores) • Resumen del trabajo realizado • Conclusión • Fecha del informe • Firma del profesional • Dirección del profesional
Contenido mínimo del informe de aseguramiento según AA1000AS	• Destinatarios del informe • Responsabilidad de la organización y del proveedor de aseguramiento • Normas de aseguramiento utilizadas incluyendo la referencia a AA1000AS • Descripción del alcance, incluyendo el tipo de aseguramiento facilitado • Descripción de la información cubierta • Descripción de la metodología • Cualquier limitación encontrada • Referencia al criterio utilizado • Declaración del nivel de aseguramiento • Resultados y conclusiones relativos al cumplimiento de los principios de AA1000AS sobre inclusividad, relevancia y capacidad de respuesta • Resultados y conclusiones referentes a la fiabilidad de la información específica sobre desempeño (solo para aseguramiento tipo 2) • Observaciones o recomendaciones • Notas sobre la independencia y competencia del proveedor de aseguramiento • Nombre del proveedor de aseguramiento • Fecha y lugar

Fuente: Norma ISAE 3000 (IAASB, 2013) y Norma AA1000AS de AccountAbility (2008).

En cuanto a los tipos de encargo y su nivel de alcance, la norma AA1000AS diferencia dos tipos de encargos de aseguramiento de sostenibilidad, pudiendo realizarse ambos con un nivel alto o moderado:

- **El encargo sobre el grado de cumplimiento de los principios de Accountability (nivel moderado o tipo 1).** El proveedor de aseguramiento evalúa hasta qué punto la organización ha cumplido los principios de inclusividad, relevancia o materialidad y capacidad de respuesta e incluye la revisión de la información divulgada y los sistemas y procedimientos implantados para cubrirlos. En estos informes no se ha de formular una conclusión sobre la fiabilidad de la información.
- **El encargo sobre el grado de cumplimiento de los principios e información sobre el desempeño (nivel alto o tipo 2).** Este tipo de informes además debe evaluar la fiabilidad de la información referente al desempeño en sostenibilidad, proporcionando el proveedor de aseguramiento resultados y conclusiones relacionados con la citada fiabilidad.

Por su parte, la ISAE 3000 reconoce dos niveles de aseguramiento:

- **Un nivel de aseguramiento razonable.** Se reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo y la opinión del profesional se expresa en términos positivos sobre el cumplimiento, en todos los aspectos significativos, con los estándares de referencia para la elaboración de memorias de sostenibilidad.
- **Un nivel de aseguramiento limitado.** En este caso, el riesgo es superior al aseguramiento razonable, ya que la conclusión del informe se expresa en términos negativos, indicando que, en función de los procedimientos ejecutados y evidencias obtenidas, no se ha puesto de manifiesto ningún aspecto que revele que la entidad no ha cumplido, en todos sus aspectos significativos, con los estándares de referencia.

A continuación, realizamos una breve revisión de la literatura sobre aseguramiento con el fin de contextualizar las diferentes hipótesis planteadas posteriormente en el presente estudio.

2.2. Evidencia empírica sobre los determinantes del aseguramiento y sus efectos

La investigación empírica sobre aseguramiento se ha focalizado mayoritariamente hasta la fecha en analizar, por un lado, los factores que impulsan a las organizaciones a verificar de forma voluntaria sus informes de sostenibilidad así como, por otro, en los aspectos institucionales que pueden explicar la diferente frecuencia del aseguramiento entre los distintos

países. Así, Simnett *et al.* (2009) encontraron, a partir de una muestra de 31 países, que aquellas empresas situadas en países orientados hacia los *stakeholders* y con entornos legales más fuertes son más proclives a asegurar los informes. Sus resultados también demuestran que la adopción de la verificación es mayor entre empresas con una actividad industrial más altamente visible y con una mayor «huella social» al ser las que mayor impacto tienen en el medioambiente y en la sociedad. Kolk y Perego (2010), a partir de una muestra de compañías del G250, hallaron que la probabilidad de adoptar el aseguramiento es mayor entre las empresas domiciliadas en países orientados a los *stakeholders* y con mecanismos legales más débiles. Cho *et al.* (2014), a partir de una muestra de 216 empresas del índice Fortune 500 en 2010, documentan que aquellas que operan en sectores más influyentes en el medio ambiente y las pertenecientes a la industria financiera son más propensas a verificar sus informes.

En el caso español, cabe mencionar los trabajos de Sierra *et al.* (2013) y Zorio *et al.* (2013). Ambos ponen de relieve que la decisión de someter los informes de sostenibilidad a verificación está positivamente relacionada con factores como el tamaño de la empresa, su inclusión en el Ibex 35 y la pertenencia a un sector «sensible» (como, p. ej., petróleo y energía, materiales básicos y construcción y tecnología y comunicaciones).

Otro tipo de estudios se han dedicado a investigar la percepción que tienen los usuarios de los informes de sostenibilidad sobre la verificación. Así, por ejemplo, Hodge *et al.* (2009) subrayaron que los usuarios de los citados informes sienten más confianza cuando el nivel de aseguramiento es alto/razonable y cuando el proveedor es una firma de auditoría importante. Pflugrath *et al.* (2011) investigaron si analistas financieros procedentes de Australia, Estados Unidos y el Reino Unido percibían alguna diferencia en la credibilidad de los informes de sostenibilidad en función de si estaban verificados o no, así como del tipo de proveedor. Sus resultados mostraron que los analistas, especialmente aquellos procedentes de Estados Unidos, perciben que la credibilidad de un informe de sostenibilidad es mayor cuando está verificado por un auditor.

Otro beneficio potencial del aseguramiento sobre la imagen ambiental de las organizaciones fue examinado por Birkley *et al.* (2016). A partir de las puntuaciones de reputación ambiental de la revista *Newsweek* de las empresas que publicaron un informe de RSC durante 2008 y 2009, sus resultados mostraron una asociación positiva entre la verificación y la imagen ambiental de la empresa. En una línea similar, Moroney *et al.* (2012) evidencian que la calidad de la divulgación voluntaria de información medioambiental es significativamente mayor para las empresas que verifican los informes con respecto a las que no lo hacen.

En cuanto a la literatura más directamente relacionada con el objetivo de nuestro trabajo, esto es, la relativa a los efectos del aseguramiento en los mercados de capitales, esta es muy escasa, y centrada en datos anteriores a la promulgación de la Directiva 2014/95/UE. Así, determinados estudios han mostrado que las empresas que aseguran los informes de RSC se benefician de menores costes de capital o menores errores de predicción de los

resultados por parte de los analistas financieros (Casey y Grenier, 2015; Cuadrado-Balles-teros *et al.*, 2017; Martínez-Ferrero y García-Sánchez, 2017). Sin embargo, otros estudios como los de Cho *et al.* (2014) y Peters y Romi (2015), para el contexto norteamericano, no encontraron una asociación significativa entre el aseguramiento y el valor de la empresa.

En el presente trabajo tratamos de arrojar luz sobre si dicha relación existe en un perio-
do más actual al analizado en los anteriores estudios y en uno de los países líderes a nivel
mundial en la divulgación en materia de RSC como España. A continuación, vamos a pre-
sentar las distintas hipótesis planteadas en nuestro estudio.

2.3. Hipótesis planteadas

2.3.1. Impacto en la valoración de la decisión de asegurar el informe de sostenibilidad

Desde un punto de vista conceptual, el impacto positivo del aseguramiento en el valor de la empresa puede explicarse a través de varias teorías como la teoría de la agencia y la teoría de la legitimidad. Desde el punto de vista de la primera, el aseguramiento permi-
te reducir las asimetrías informativas entre la empresa y los inversores al reducir las dudas que puedan tener los mismos respecto a la calidad de los informes de sostenibilidad, en la medida en que estos pueden ser utilizados como una forma de publicidad engañosa (*greenwashing*) que muestre un compromiso que no es real de la empresa con los aspec-
tos sociales y medioambientales. Esta reducción de las asimetrías informativas permite a las empresas acceder a los mercados de capitales de forma más competitiva y reducir el coste de su financiación (Leuz y Verrecchia, 2010). En definitiva, la verificación contribuye a un mejor entendimiento por parte de los inversores de cómo la empresa está gestionan-
do sus riesgos sociales y medioambientales, lo que incrementa su reputación corporativa (Casey y Grenier, 2015; O'Dwyer *et al.*, 2011).

Desde el prisma de la teoría de la legitimidad, cabe esperar que los inversores valoren positivamente dicho aseguramiento en la medida en que el mismo legitima las prácticas e informaciones de la organización de cara a la sociedad (Boiral y Gendron, 2011). En este sentido, Suchman (1995) define la legitimidad como «la percepción generalizada o asun-
ción de que las actividades de una entidad son deseables, correctas o apropiadas dentro de algún sistema socialmente construido de normas, valores, creencias y definiciones». La aplicación de verificación externa sobre el contenido y la estructura de los informes de sostenibilidad disminuye la desconfianza con la que los usuarios ven los informes de sos-
tenibilidad, reduciéndose el riesgo de errores y omisiones materiales (Deegan *et al.*, 2006; Edgley *et al.*, 2010; Manetti y Toccafondi, 2012; Hodge *et al.*, 2009). Así, en línea con los postulados de esta teoría de la legitimidad, las empresas que desean mejorar la credibili-
dad de sus informes y construir una reputación corporativa de cara a la sociedad son más dadas a adoptar la verificación (Simnett *et al.*, 2009).

Reforzando la argumentación anterior, Cheng *et al.* (2015) y Brown-Liburd y Zamora (2015) señalan que los inversores están más dispuestos a invertir en una empresa cuyos informes de sostenibilidad estén verificados por un tercero independiente. Jones y Solomon (2010) indican que la verificación de las memorias de sostenibilidad es importante dada la naturaleza voluntaria y la falta de regulación para su elaboración que hace que las compañías puedan manejar la información en busca de su propio interés. Los trabajos de O'Dwyer y Owen (2005) y Ballou *et al.* (2006) consideran que la ausencia de un informe de verificación independiente reduce la calidad y la utilidad de la información no financiera. Por su parte, Edgley *et al.* (2010) afirman que la verificación añade valor tanto para los gestores como para los *stakeholders*. De hecho, este servicio implica unos costes adicionales en los procesos de comunicación, por lo que las empresas que lo llevan a cabo esperan unos beneficios mayores del mismo derivados de una mayor confianza de los grupos de interés (Kolk y Perego, 2010; Simnett *et al.*, 2009).

En función de la argumentación anterior, planteamos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 1. *El valor de las acciones de la compañía se ve positivamente afectado por el hecho de asegurar el informe de sostenibilidad.*

2.3.2. Impacto en la valoración del tipo de proveedor del servicio de aseguramiento

El GRI (2013) distingue entre tres grupos de proveedores de servicios de aseguramiento: firmas de auditoría, firmas de consultoría y firmas de ingeniería expertas en certificación. De hecho, en España, el artículo 49.6 del Código de Comercio modificado por la nueva Ley 11/2018, en sintonía con la Directiva 2014/95/UE, permite que el aseguramiento del EINF sea realizado por un «prestador independiente de servicios de verificación». Sin embargo, en la citada normativa no se hace ninguna otra mención o especificación acerca de quién se considera dicho prestador independiente ni sobre las condiciones o características que debe reunir. En este sentido, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en la consulta 1 del BOICAC número 117 (NFC071427), realizada recientemente, ha indicado que:

[...] hasta tanto se apruebe la regulación específica de los distintos aspectos de dicha verificación, esta podrá realizarse por el auditor de cuentas u otras personas con características o conocimientos adecuados para ejercer tal función y sin que exista impedimento desde el ámbito de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para que dicha verificación sea efectuada por el auditor de las cuentas anuales de la entidad en cuestión.

En nuestro país, la mayor parte de las empresas cotizadas recurren a firmas de auditoría (fundamentalmente, las Big Four).

La literatura previa, sin embargo, no es concluyente en cuanto a que la calidad del servicio de aseguramiento dependa del tipo de proveedor de dicho servicio (GRI, 2013; Manetti y Toccafondi, 2012). Así, los defensores de la mayor calidad del servicio prestado por las firmas de auditoría frente a las de consultoría o de servicios de certificación suelen argumentarlo por varios motivos. Primero, las firmas de auditoría están sujetas a códigos éticos de conducta estrictos para salvaguardar su independencia, lo que se traduce en unos sistemas de control de la calidad muy exigentes (Huggins *et al.*, 2011; O'Dwyer y Owen, 2005). Segundo, las firmas de auditoría tienen un importante capital reputacional que las motiva a desarrollar un trabajo de alta calidad (Craswell *et al.*, 2004; Simnett *et al.*, 2009). Por último, las firmas internacionales de auditoría pueden beneficiarse de economías de escala por su tamaño que no están al alcance de consultores y firmas especializadas en certificación, teniendo divisiones específicas y equipos multidisciplinares que permiten proporcionar un servicio más diversificado y especializado (Pflugrath *et al.*, 2011).

Otros autores preconizan que las firmas de consultoría tienen un enfoque más estratégico centrado en los intereses de los *stakeholders* y cuentan con una ventaja competitiva al estar más especializadas en temas medioambientales y sociales (Huggins *et al.*, 2011; Perego, 2009; Zorio *et al.*, 2013). Este tipo de firmas que no pertenecen al ámbito contable proporcionan una información de naturaleza más cualitativa y centrada en recomendaciones de mejora (O'Dwyer y Owen 2005; Perego y Kolk, 2012).

En consonancia con lo expuesto anteriormente, la evidencia empírica previa no es del todo concluyente sobre el efecto positivo diferencial de las firmas de auditoría frente a las que no pertenecen a dicho ámbito. Así, Benschop (2017), Hasan *et al.* (2003), Moroney *et al.* (2012) y Vaz *et al.* (2018) no encuentran evidencia de que la calidad del aseguramiento sea diferente entre ambos tipos de firmas mientras que Hodge *et al.* (2009), Pflugrath *et al.* (2011), Fernández-Feijóo *et al.* (2012), Zorio *et al.* (2013), Casey y Grenier (2015) y Martínez-Ferrero *et al.* (2018) sí documentan que el aseguramiento aumenta la credibilidad en mayor medida cuando se realiza por profesionales de la auditoría. Otros estudios como los de Perego (2009) y Perego y Kolk (2012) documentan que la calidad aportada por unos y otros depende de la sección del informe considerada. Así, los aspectos relativos al formato y los procedimientos son mejor desarrollados por las firmas de auditoría mientras que la calidad de la parte del informe relativa a las recomendaciones y opiniones es mayor para las consultoras/certificadoras, en la medida en que estas últimas usan más la norma AA1000AS que enfatiza más la parte relativa a dichas recomendaciones y opiniones en relación con la ISAE 3000 empleada más en el ámbito de la auditoría. En todo caso, como evidencian De Beelde y Tuybens (2015) a partir de una muestra de 227 empresas europeas, la calidad del aseguramiento ofrecida por los distintos tipos de proveedores parece estar convergiendo.

Basándonos en los argumentos anteriores, planteamos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 2. *El valor de las acciones de la compañía no se ve afectado por el hecho de que el proveedor del servicio de aseguramiento sea una firma de auditoría frente a una firma de consultoría o certificadora.*

2.3.3. Impacto en la valoración del nivel del aseguramiento

En la medida en que los niveles de aseguramiento altos/razonables proporcionan un mayor nivel de credibilidad, rigor y confianza sobre la información no financiera reportada, cabe esperar que sean más valorados por los inversores. En este sentido, un aseguramiento alto/razonable implica reducir el riesgo de incorrecciones materiales u omisiones graves (O'Dwyer *et al.*, 2011; Hasan *et al.*, 2013). Reforzando dicho argumento, el estudio de Cuadrado-Ballesteros *et al.* (2017) evidencia que el efecto beneficioso de la verificación para la reducción de las asimetrías informativas –medido a través del efecto en la dispersión en las predicciones de resultados de los analistas financieros– es mayor cuando es alta/razonable frente a la moderada/limitada, en línea con lo indicado por Hodge *et al.* (2009), por lo que planteamos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 3. *El valor de las acciones de la compañía se ve positivamente afectado por el hecho de que el aseguramiento presente un nivel alto o razonable frente al nivel limitado o moderado.*

2.3.4. Impacto en la valoración del alcance del aseguramiento

El alcance del aseguramiento hace referencia a qué secciones del informe de sostenibilidad son verificadas. Así, según el GRI, el alcance puede abarcar todo el informe o solo determinadas secciones del mismo. Desde el punto de vista de la teoría de la agencia, cabe esperar que los inversores valoren más el alcance completo ya que redundaría en una mayor reducción de las asimetrías informativas entre la compañía y los inversores (Hasan *et al.*, 2003). Desde la perspectiva de la teoría de la señal, una empresa que verifica todo el informe lanza una señal al mercado de que no desea ocultar ningún tipo de información y de que está convencida de la exactitud de todo lo contenido en la memoria de sostenibilidad, lo que debiera traducirse en una mejor valoración por parte de los inversores. Por tanto, nuestra cuarta hipótesis es la siguiente:

Hipótesis 4. *El valor de las acciones de la compañía se ve positivamente afectado por el hecho de que el servicio de aseguramiento alcance de forma completa a todo el informe de sostenibilidad frente al alcance parcial o limitado.*

2.3.5. Impacto en la valoración de la calidad del aseguramiento

El último aspecto investigado es la calidad del informe, aspecto este difícil de medir al no ser una variable observable. En este sentido, la investigación previa ha recurrido a la elaboración de índices basados en un análisis de contenido que examinan si el informe de aseguramiento contiene determinada información considerada relevante (Gürtürk y Hahn, 2016; Perego y Kolk, 2012; Seguí-Mas *et al.*, 2015) como, por ejemplo, la independencia y

competencias de la firma de aseguramiento, la referencia a las normas utilizadas (AA1000AS o ISAE3000) y al nivel de materialidad, el alcance del informe, los procedimientos para identificar los aspectos de interés para los *stakeholders*, las limitaciones al alcance y el establecimiento de recomendaciones. Cuando la calidad del aseguramiento es mayor, ello aumenta la confianza de los inversores y reduce las asimetrías informativas, lo que, según la teoría de la agencia, debe redundar positivamente en el valor de las acciones de la empresa. Por tanto, nuestra última hipótesis a contrastar es la siguiente:

Hipótesis 5. *El valor de las acciones de la compañía es mayor para los informes de aseguramiento con un mayor índice de calidad.*

3. Análisis empírico

3.1. Muestra

La muestra de partida del presente estudio está integrada por las empresas cotizadas españolas que tienen publicado su informe de sostenibilidad en la base de datos del GRI correspondientes a los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017⁴. El GRI es un organismo independiente que creó el primer estándar para la elaboración de las memorias de sostenibilidad y sus normas son ampliamente aceptadas a nivel mundial. Para llevar a cabo nuestro estudio hemos procedido a codificar la siguiente información manualmente de la web del GRI entrando en las memorias publicadas de cada una de las empresas de la muestra para los cuatro años analizados⁵:

- Verificación por un experto independiente de la información sobre sostenibilidad reportada ya sea en un documento independiente (p. ej., memoria de RSC o de sostenibilidad) o como parte del informe integrado.
- Nivel de aplicación (moderado/limitado vs. alto/razonable) del aseguramiento.
- Proveedor del servicio (auditora vs. consultora/especialista en certificación).
- Alcance del aseguramiento (toda la memoria vs. solo parte de la misma).
- Ítems para evaluar la calidad del informe de aseguramiento (véase apéndice).

⁴ A la fecha de cierre de este trabajo, aún no estaban disponibles los informes de sostenibilidad del ejercicio 2018.

⁵ En algunos casos, se ha detectado, fundamentalmente en el ejercicio 2017, que el GRI no incluía el informe de sostenibilidad y, sin embargo, la empresa lo había publicado en su web, por lo que, en dichos casos, las variables de nuestro estudio se han obtenido manualmente de las webs de las compañías.

Dado que necesitamos determinadas variables contables para estimar nuestros modelos, hemos cruzado la información anterior del GRI con la proporcionada por la base de datos SABI (Sistema de Análisis de Balances Ibéricos), la cual es profusamente utilizada en la investigación empírica contable, dado que contiene información financiera procedente de las cuentas anuales de dos millones de empresas españolas obtenidas del Registro Mercantil. Hemos excluido las empresas financieras, de seguros y de servicios de inversión por sus especiales características, sobre todo desde el punto de vista contable, obteniendo una muestra final de 148 observaciones empresa/año.

3.2. Variables empleadas en el estudio

3.2.1. Variable dependiente

- **Precio de la acción (P).** Se toma la cotización de la acción cuatro meses después del cierre del ejercicio porque los informes de sostenibilidad se hacen públicos en torno a esa fecha. De este modo, nos aseguramos de que los inversores disponen de la información contenida en los mismos para evaluar el desempeño ético, social y medioambiental de la empresa⁶.

3.2.2. Variables independientes

- **Patrimonio neto por acción (PN).** Definido como el patrimonio neto obtenido del balance consolidado dividido por el número de acciones en circulación.
- **Resultado neto por acción (RN).** Definido como el resultado neto obtenido del balance consolidado dividido por el número de acciones en circulación.
- **Aseguramiento (ASEG).** Variable ficticia o *dummy* que toma el valor 1 si la compañía asegura el informe de sostenibilidad y 0 en caso contrario.
- **Proveedor del servicio de aseguramiento (PROV).** Variable ficticia o *dummy* que toma el valor 1 si la verificación la realiza una firma de auditoría y 0 si la realiza una firma de consultoría o una firma certificadora.
- **Alcance del aseguramiento (ALCANCE).** Variable ficticia o *dummy* que toma el valor 1 si el aseguramiento alcanza toda la memoria de sostenibilidad y 0 en caso contrario (parcial).

⁶ Los resultados del estudio no varían si se toma el precio al cierre del ejercicio o bien en otros intervalos (al cierre del tercer, quinto o sexto mes tras el cierre).

- **Nivel del aseguramiento (NIVEL).** Variable ficticia o *dummy* que toma el valor 1 si el aseguramiento es alto/razonable y 0 en caso contrario (moderado/limitado)⁷.
- **Calidad del aseguramiento (CALIDAD).** En línea con otros trabajos (p. ej., Gürkürk y Hahn, 2016; Martínez-Ferrero *et al.*, 2018; O'Dwyer y Owen, 2005; Perego y Kolk, 2012; Seguí-Mas *et al.*, 2015; Zorio *et al.*, 2013) se ha medido a través de un índice basado en un análisis de contenido en función de las recomendaciones de los estándares internacionales de aseguramiento como GRI, AccountAbility y Fédération des Experts Comptables Européens (FEE, 2004). A diferencia de la mayor parte de los trabajos anteriores que solamente se centran en los requisitos mínimos del informe de aseguramiento, en el presente estudio se utiliza un mayor número de indicadores para poder evaluar con mayor precisión dicha calidad. En concreto, siguiendo a Benschop (2017), se analizan 23 ítems con una puntuación máxima posible de 35 puntos (para un detalle de los mismos puede verse el apéndice).

3.2.3. Variables de control

A continuación, describimos las variables de control que hemos introducido en el modelo debido a que estudios previos han mostrado su impacto en el valor de la empresa.

- **Tamaño (TAM).** La literatura previa ha documentado la necesidad de controlar por el tamaño al encontrarse una asociación positiva tanto con el valor de las acciones de la empresa como con la divulgación en materia de RSC (Kaspereit *et al.*, 2016; Lourenço *et al.*, 2012). El subrogado habitual empleado, teniendo en cuenta que el activo total de la compañía no sigue una distribución normal, es el logaritmo natural de dicha cifra.
- **Endeudamiento (END).** La evidencia empírica previa ha documentado que el nivel de apalancamiento de una compañía es una variable que impacta en el valor de sus acciones de modo que las empresas con un mayor endeudamiento son peor valoradas por los inversores (Lourenço *et al.*, 2012; Kaspereit *et al.*, 2016). Para medir esta variable, hemos utilizado el ratio deuda/patrimonio neto.
- **Sector (INDUSTRY).** La pertenencia a un determinado sector de actividad es una variable usualmente empleada con el fin de controlar las diferencias sectoriales entre las distintas empresas. Se diferencian los sectores establecidos en la Bolsa de Madrid (excluyendo el financiero): a) Petróleo y energía; b) Materiales básicos, industria y construcción; c) Bienes de consumo; d) Servicios de consumo; e) Tecnología y telecomunicaciones, y f) Servicios inmobiliarios.

⁷ En muy pocos casos, hay empresas que presentan un nivel combinado, es decir, un nivel alto/razonable para algunas partes del informe y moderado/limitado para otras secciones. En estos casos, hemos optado por asignarles un valor 1, si bien las conclusiones del estudio no se ven alteradas por el hecho de que se les asigne un valor 0.

- **Calificación de la memoria de sostenibilidad (CAL_IS).** La literatura previa (De Klerk *et al.*, 2015) ha evidenciado que la calificación del informe de sostenibilidad afecta a la valoración que realizan los inversores del mismo. Así, en el caso de que la empresa aplique las G4 (2013) o las nuevas GRI Standards (2016), se distinguen dos niveles («*In-accordance*»-Core vs. «*In-accordance*»-Comprehensive) que han reemplazado a los tres niveles de aplicación de las G3.1 de 2011 (A, B y C). Por tanto, incluimos una *dummy* que toma el valor 1 cuando se alcanza el nivel máximo de aplicación («*In-accordance*»-Comprehensive o el nivel A si, para el año en cuestión, aún se siguen aplicando las G3.1) y 0 en caso contrario.

En la tabla 2 se muestran, a modo de resumen, las variables empleadas en el estudio y su medición.

Tabla 2. Variables empleadas en el estudio

Variable	Definición
P	Precio de la acción cuatro meses después del cierre del ejercicio.
PN	Patrimonio neto obtenido del balance consolidado dividido por el número de acciones en circulación.
RN	Resultado neto obtenido del balance consolidado dividido por el número de acciones en circulación.
ASEG	<i>Dummy</i> que toma el valor 1 si la compañía asegura el informe de sostenibilidad según consta en la base de datos del GRI y 0 en caso contrario.
PROV	<i>Dummy</i> que toma el valor 1 si el proveedor del servicio de aseguramiento es una firma de auditoría y 0 si lo realiza una firma de consultoría u otra empresa especializada en certificación.
ALCANCE	<i>Dummy</i> que toma el valor 1 si el aseguramiento alcanza todo el informe y 0 en caso contrario (parcial).
NIVEL	<i>Dummy</i> que toma el valor 1 si el aseguramiento es alto/razonable y 0 en caso contrario (moderado/limitado).
CALIDAD	Indicador que mide la calidad del informe de aseguramiento a través de un análisis de contenido siguiendo la metodología de Benschop (2017), basada en Perego y Kolk (2012), Gürtürk y Hahn (2016) y Seguí-Mas <i>et al.</i> (2015). En concreto, se analizan 23 ítems con una puntuación máxima posible de 35 puntos (véase apéndice).



Variable	Definición
►	
TAM	Logaritmo del activo total de la compañía.
END	Ratio de endeudamiento (deuda/patrimonio neto).
INDUSTRY	Diferentes variables ficticias para los siguientes sectores identificados por la Bolsa de Madrid: a) Petróleo y energía; b) Materiales básicos, industria y construcción; c) Bienes de consumo; d) Servicios de consumo; e) Tecnología y telecomunicaciones, y f) Servicios inmobiliarios.
CAL_IS	Dummy que toma el valor 1 cuando se alcanza el nivel máximo de aplicación en el informe de sostenibilidad («In-accordance»-Comprehensive o el A si se aplica G3) y 0 en caso contrario.

3.3. Modelos estimados

Con el fin de contrastar nuestras hipótesis nos basamos, en línea con estudios previos (p. ej., Peters y Romi, 2015) que han analizado la relevancia valorativa de la información tanto financiera como no financiera, en una versión extendida del modelo de Ohlson (1995). En concreto, estimamos dos modelos. El primero de ellos se estima para toda la muestra de empresas cotizadas que han depositado su memoria de sostenibilidad en el GRI con el fin de contrastar nuestra primera hipótesis. El segundo modelo se estima para el subconjunto de empresas que han asegurado dicha memoria con el fin de contrastar nuestras hipótesis 2 a 5 relativas a los diferentes aspectos de la verificación (proveedor del servicio, alcance, nivel de aplicación y calidad). A continuación, presentamos ambos modelos:

Modelo 1

$$P_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 PN_{i,t} + \alpha_2 RN_{i,t} + \alpha_3 ASEG_{i,t} + \alpha_4 TAM_{i,t} + \alpha_5 END_{i,t} + \alpha_6 CAL\_IS_{i,t} + \alpha_{7-11} Industry_{i,t} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

Modelo 2

$$P_{it} = \beta_0 + \beta_1 PN_{i,t} + \beta_2 RN_{i,t} + \beta_3 PROV_{i,t} + \beta_4 ALCANCE_{i,t} + \beta_5 NIVEL_{i,t} + \beta_6 CALIDAD_{i,t} + \beta_7 TAM_{i,t} + \beta_8 END_{i,t} + \beta_9 CAL\_IS_{i,t} + \beta_{10-14} Industry_{i,t} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

En línea con las hipótesis anteriores, esperamos que el coeficiente α_3 que mide el efecto diferencial del aseguramiento en el valor de las acciones, sea positivo y estadísticamente significativo en el modelo 1. Mientras que en el modelo 2 esperamos que los coeficientes β_4 ,

β_5 y β_6 , que miden el efecto diferencial del alcance (completo vs. limitado), nivel de aplicación (alto/razonable vs. moderado/limitado) y calidad (mejor vs. peor) sean positivos y estadísticamente significativos. En cuanto a β_3 , si no existe un efecto diferencial del tipo de proveedor del servicio de aseguramiento (auditora vs. consultora/certificadora), dicho coeficiente no será estadísticamente significativo.

4. Resultados

4.1. Análisis descriptivo

En la tabla 3 se muestran los estadísticos descriptivos, incluyendo medias, desviaciones típicas y correlaciones de Pearson de todas las variables analizadas. Para el periodo global analizado (2014-2017), del porcentaje de empresas cotizadas que han publicado su memoria de sostenibilidad en la web del GRI, el 72,81 % han asegurado dicho informe. Este porcentaje está en línea con el estudio del World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) de 2017 para una muestra de 157 empresas miembros de dicho organismo. Entre el colectivo de empresas que han optado por el aseguramiento, un 60,24 % verifica todo el informe mientras que el resto (39,76 %) solo verifica una parte o sección específica del mismo. En cuanto al nivel del aseguramiento, un 28,05 % presenta un nivel alto/razonable frente al 72,95 % del moderado/limitado. En este sentido, esta preferencia por la verificación moderada/limitada constituye una tendencia que no solo se observa en España sino también a nivel mundial (WBCSD, 2017; Braam y Peeters, 2018). Ello es debido, no solo a los mayores costes que implica un aseguramiento alto/razonable, sino a que las propias firmas que prestan dicho servicio no quieren exponerse a unos mayores riesgos de litigio, dada la dificultad en la verificación de la información de tipo narrativo o cualitativo y a la ausencia de unos estándares objetivos, estrictos y verificables (O'Dwyer y Owen, 2005).

También observamos que el 86,75 % de las empresas verifica el informe utilizando los servicios de una firma de auditoría (casi siempre una Big Four), mientras que el 13,25 % recurre a consultoras o firmas especializadas en certificación. En cuanto a la calidad del informe, de un máximo de 35 puntos, la media es de 29,48, lo que supone un valor bastante alto e indicativo de la calidad de las memorias de sostenibilidad de las empresas cotizadas españolas analizadas en el presente estudio. En este sentido, los aspectos donde existe aún margen de mejora son los relativos a los procedimientos para identificar los aspectos de interés para los *stakeholders*, el establecimiento de recomendaciones y planes de mejora y la información sobre salvedades/reservas. Por último, por lo que se refiere a la calificación de las memorias de sostenibilidad, un 67,85 % de las empresas presenta el máximo nivel posible («*In-accordance*»-*Comprehensive* bajo las normas G4 o las vigentes GRI Standards o bien el A si aplican G3.1).

En cuanto a las correlaciones entre las variables explicativas, no detectamos especiales problemas de multicolinealidad al no ser la mayoría de los coeficientes de correlación

estadísticamente significativos salvo determinadas excepciones. Como era previsible, las empresas con una calificación más alta son las que tienden en mayor medida a asegurar el informe para proyectar una imagen positiva entre los inversores. Asimismo, las empresas de mayor tamaño, debido a su mayor visibilidad mediática, también optan en mayor grado por verificar sus memorias.

Tabla 3. Estadísticos descriptivos y matriz de correlaciones

Variable	Media	Desv. tip.	PN	RN	ASEG	PROV	ALCAN-CE	NIVEL	CALI-DAD	TAM	END	CAL_IS
PN	9,967	12,281	1									
RN	1,009	1,488	0,677***	1								
ASEG	0,728	0,447	0,118	0,119	1							
PROV	0,867	0,341	0,201	0,161	–	1						
ALCANCE	0,602	0,492	0,170	0,196	–	–0,058	1					
NIVEL	0,281	0,452	0,351**	0,207	–	–0,069	0,155	1				
CALIDAD	29,481	2,141	0,088	0,064	–	0,235	0,125	0,039	1			
TAM	14,868	1,521	0,145	0,112	0,506***	0,169	0,271*	–0,177	0,064	1		
END	2,2346	3,3453	–0,123	–0,252*	–0,038	–0,193	–0,031	0,063	–0,148	0,063	1	
CAL_IS	0,6785	0,4691	0,071	–0,068	0,522**	–0,189	–0,052	0,207	–0,024	0,309**	–0,014	1

Notas: PN: patrimonio neto por acción; RN: resultado neto por acción; ASEG: *dummy* que toma el valor 1 si la compañía asegura el informe de sostenibilidad y 0 en caso contrario; PROV: *dummy* que toma el valor 1 si el aseguramiento lo realiza una firma de auditoría y 0 si lo realiza una firma de consultoría u otra empresa especializada en certificación; ALCANCE: *dummy* que toma el valor 1 si el aseguramiento alcanza todo el informe y 0 en caso contrario (parcial); NIVEL: *dummy* que toma el valor 1 si el aseguramiento es alto/razonable y 0 en caso contrario (moderado/limitado); CALIDAD: indicador de la calidad del informe de aseguramiento donde se analizan 23 ítems con una puntuación máxima posible de 35 puntos (véase apéndice); TAM: tamaño de la empresa aproximado por el logaritmo del activo total; END: ratio de endeudamiento (pasivo exigible/patrimonio neto); CAL_IS: *dummy* que toma el valor 1 cuando se alcanza el nivel máximo de aplicación en el informe de sostenibilidad («In-accordance»-Comprehensive bajo las normas G4 de 2013 o las vigentes GRI Standards de 2016 o bien el A si aplican G3.1 de 2011) y 0 en caso contrario. En el caso de las correlaciones entre PN, RN, TAM, END y CAL_IS mostramos las del modelo 1. *** Significativo al 1 %. ** Significativo al 5 %. * Significativo al 10 %.

En la tabla 4 podemos ver el número de informes verificados por sectores de actividad. En línea con estudios previos (Simnett *et al.*, 2009), los sectores de Materiales básicos, industria y construcción y el de Petróleo y energía son los que aglutinan el mayor número (31,51 % y 30,14 %, respectivamente) en la medida en que sus impactos medioambientales sobre la sociedad son los más significativos.

Tabla 4. Proporción de memorias verificadas por sector de actividad

Sector	% de memorias verificadas
Petróleo y energía	30,14 %
Materiales básicos, industria y construcción	31,51 %
Bienes de consumo	4,11 %
Servicios de consumo	17,81 %
Tecnología y telecomunicaciones	15,07 %
Servicios inmobiliarios	1,37 %

4.2. Análisis multivariante

En la tabla 5 se muestran los resultados de la estimación del modelo (1). En línea con estudios previos que han analizado la relevancia valorativa de las magnitudes contables empleando el modelo de Ohlson (1995), tanto el resultado como el patrimonio neto presentan una asociación positiva con el valor de las acciones. Podemos observar como, tal y como planteaba la primera hipótesis, el valor de las acciones de la compañía se ve positivamente afectado por el hecho de asegurar el informe de sostenibilidad. El coeficiente asociado a la variable ASEG es positivo y significativo al 1 %. Esta relación positiva obedece a que el aseguramiento permite reducir las asimetrías informativas entre la empresa y los inversores al mejorar la fiabilidad de las memorias de sostenibilidad.

En cuanto a las variables de control, en línea con estudios anteriores, existe una asociación positiva entre el tamaño de la empresa y el valor de las acciones y negativa entre dicho valor y el endeudamiento. Por último, se observa que las empresas con la máxima calificación posible en el informe de sostenibilidad («*In-accordance*»-*Comprehensive* bajo las normas G4 de 2013 o las vigentes GRI Standards de 2016) son mejor valoradas por los inversores.

Tabla 5. Resultados de la estimación del modelo 1

Variable	Signo esperado	Coeficiente	Estadístico t Student
Constante	+	3,977 (1,235)	3,220***



Variable	Signo esperado	Coefficiente	Estadístico t Student
▶			
RN	+	8,588 (1,325)	6,481***
PN	+	0,765 (0,256)	2,988***
ASEG	+	5,124 (1,582)	3,239***
TAM	+	0,287 (0,099)	2,899***
END	-	-0,134 (0,044)	-3,045***
CAL_IS	+	1,123 (0,388)	2,894***

 $R^2_{\text{ajustado}} = 0,6876$

Notas: RN: resultado neto por acción; PN: patrimonio neto por acción; ASEG: *dummy* que toma el valor 1 si la compañía asegura el informe de sostenibilidad y 0 en caso contrario; TAM: tamaño de la empresa aproximado por el logaritmo del activo total; END: ratio de endeudamiento (pasivo exigible/patrimonio neto); CAL_IS: *dummy* que toma el valor 1 cuando se alcanza el nivel máximo de aplicación en el informe de sostenibilidad («*In-accordance*»-*Comprehensive* bajo las normas G4 de 2013 o las vigentes GRI Standards de 2016 o bien el A si aplican G3.1 de 2011) y 0 en caso contrario. Los errores estándar se muestran entre paréntesis. Se incluyen *dummies* sectoriales. *** Significativo al 1 %.

En la tabla 6 se reportan los resultados de la estimación del modelo (2). En cuanto a la segunda hipótesis, existe una asociación positiva entre el valor atribuido a la empresa por el mercado y el hecho de que el servicio de aseguramiento lo realice una firma de auditoría (frente a una firma de consultoría o especializada en servicios de certificación). Sin embargo, el coeficiente asociado a la variable *PROV* no es estadísticamente significativo, lo que es indicativo de que los inversores no perciben una diferencia entre el tipo de proveedor que realiza el aseguramiento, confirmando nuestra segunda hipótesis. Esto está en línea con los resultados del trabajo de De Beelde y Tuybens (2015) para una muestra de empresas europeas donde ponen de relieve que la calidad del aseguramiento ofrecida por los distintos tipos de proveedores parece estar convergiendo. No obstante, este resultado debe interpretarse con cautela, ya que el hecho de que el coeficiente *PROV* no sea estadísticamente significativo podría deberse a que en la muestra de empresas cotizadas españolas analizadas casi un 87 % de los informes de verificación se realizan por firmas de auditoría, de modo que los inversores lo consideran como la «norma general» y, por tanto, lo tienen internamente asumido debido a los exigentes controles de ética, independencia y calidad que han de cumplir dichas firmas.

En lo concerniente al impacto del nivel del aseguramiento, nuestros resultados apoyan nuestra tercera hipótesis, ya que la variable *NIVEL* es significativa al 1 %, lo que indica que los inversores valoran positivamente el hecho de que el aseguramiento presente un nivel alto o razonable frente al nivel limitado o moderado, al considerar que los potenciales beneficios de esta verificación más exhaustiva exceden a los mayores costes que implica para la empresa.

Por lo que respecta a la influencia del alcance del aseguramiento, el coeficiente asociado a la variable *ALCANCE* es positivo y significativo al 1 % corroborando nuestra cuarta hipótesis, esto es, el valor de las acciones de la compañía se ve positivamente afectado por el hecho de que el servicio de aseguramiento alcance de forma completa a todo el informe de sostenibilidad frente al alcance parcial o limitado. De nuevo, el mercado valora en mayor medida los potenciales beneficios de este mayor alcance del informe frente a sus mayores costes.

Por último, nuestros resultados evidencian que la calidad del informe de verificación es valorada positivamente por los inversores al ser la variable *CALIDAD* positiva y significativa al 1 %, lo que proporciona apoyo a nuestra quinta hipótesis. Ello implica que aspectos como la independencia y competencias de la firma de aseguramiento, la referencia a las normas utilizadas (AA1000AS o ISAE3000) y al nivel de materialidad, el alcance del informe, los procedimientos para identificar los aspectos de interés para los *stakeholders*, las limitaciones al alcance y el establecimiento de recomendaciones se configuran como aspectos importantes que deben incluirse en los informes de verificación para incrementar su utilidad de cara a los inversores.

Tabla 6. Resultados de la estimación del modelo 2

Variable	Signo esperado	Coeficiente	Estadístico <i>t Student</i>
Constante		4,078 (3,335)	1,222
RN	+	8,388 (1,425)	5,886***
PN	+	0,665 (0,156)	4,263***
PROV	?	1,498 (0,966)	1,551
ALCANCE	+	5,667 (1,256)	4,512***



Variable	Signo esperado	Coefficiente	Estadístico <i>t Student</i>
►			
NIVEL	+	3,123 (0,988)	3,161***
CALIDAD	+	1,435 (0,325)	4,415***
TAM	+	0,387 (0,089)	4,348***
ENDEUD	-	-0,154 (0,034)	-4,529***
CAL_IS	+	2,456 (0,799)	3,074***

R^2 ajustado = 0,7572

Notas: PN: patrimonio neto por acción; RN: resultado neto por acción; ASEG: *dummy* que toma el valor 1 si la compañía asegura el informe de sostenibilidad (fuente: GRI) y 0 en caso contrario. PROV: *dummy* que toma el valor 1 si el aseguramiento lo realiza una firma de auditoría y 0 si lo realiza una firma de consultoría u otra empresa especializada en certificación. ALCANCE: *dummy* que toma el valor 1 si el aseguramiento alcanza todo el informe y 0 en caso contrario (parcial). NIVEL: *dummy* que toma el valor 1 si el aseguramiento es alto/razonable y 0 en caso contrario (moderado/limitado). CALIDAD: indicador de la calidad del informe de aseguramiento medido donde se analizan 23 ítems con una puntuación máxima posible de 35 puntos (véase apéndice). TAM: tamaño de la empresa aproximado por el logaritmo del activo total; END: ratio de endeudamiento (pasivo exigible/patrimonio neto). CAL_IS: *dummy* que toma el valor 1 cuando se alcanza el nivel máximo de aplicación en el informe de sostenibilidad («*In-accordance*»-*Comprehensive* bajo las normas G4 de 2013 o las vigentes GRI Standards de 2016 o bien el A si aplican G3.1 de 2011) y 0 en caso contrario. Los errores estándar se muestran entre paréntesis. Se incluyen dummies sectoriales. *** Significativo al 1 %.

5. Conclusiones

La presente investigación ha tratado de examinar por primera vez en el ámbito español si los inversores valoran positivamente el aseguramiento de la información no financiera mediante el examen de su impacto en el valor de las acciones de una muestra de empresas españolas cotizadas en el periodo posterior a la promulgación de la Directiva europea 2014/95/UE sobre información no financiera.

Asimismo, debido al carácter voluntario que tradicionalmente ha tenido la verificación de las memorias de sostenibilidad, las pautas y procedimientos no están aún lo suficientemente desarrollados y homogeneizados. Si bien existen diversos estándares internacionales de general aceptación (ISAE 3000 y AA1000AS), hay una indefinición en cuanto al marco normativo específico a aplicar y en cuanto al proveedor del servicio de verificación.

A consecuencia de ello, existe una heterogeneidad a nivel internacional a la hora de su implementación en aspectos como la calidad del informe, su alcance (completo vs. parcial) y nivel de aplicación (alto/razonable vs. moderado/limitado) así como la firma que lo realiza (auditora vs. consultora/certificadora), lo que dificulta en gran medida la comparabilidad de los informes de aseguramiento y merma su calidad y potenciales beneficios. En este contexto, hemos examinado también por primera vez en nuestro país cómo valoran los inversores estos diferentes aspectos de la verificación de las memorias de sostenibilidad (calidad, alcance, nivel de aplicación y proveedor del servicio).

Nuestro estudio ha evidenciado que existe un impacto positivo del aseguramiento en el valor de mercado de las acciones de las empresas analizadas en el periodo 2014-2017, lo que justifica la pertinencia de la reciente Ley 11/2018 que sitúa a España como referente europeo al exigir que dicho aseguramiento no sea voluntario como hasta ahora sino obligatorio con el fin último de aumentar la credibilidad y fiabilidad de la información no financiera.

Los resultados obtenidos tienen unas implicaciones prácticas evidentes tanto para empresas, inversores, reguladores y profesionales del sector. Para las empresas, aunque la verificación implique unos mayores costes, se pone de relieve sus potenciales beneficios desde el punto de vista de su valoración en los mercados de capitales en la medida en que los inversores valoran positivamente que la información no financiera, tan relevante hoy en día para mostrar el impacto de las organizaciones en la sociedad, esté fielmente representada y libre de incorrecciones materiales. De esta manera, aumenta la credibilidad de la misma de cara al mercado y la confianza de los inversores, con el consiguiente beneficio para las empresas que buscan financiación en los mercados de capitales. En este sentido, nuestros resultados ponen de relieve que no basta solo con verificar los informes de sostenibilidad, sino que el mercado valora en mayor medida que el aseguramiento presente un alcance completo frente al parcial y que su nivel sea alto o razonable frente al moderado o limitado, al considerar que los potenciales beneficios de esta verificación más exhaustiva exceden a los mayores costes que implica para la empresa.

No obstante, como indica el ICJCE (2019), para que se pueda emitir un aseguramiento razonable, los contenidos del EINF han de formar parte del proceso de gestión real y efectivo de la organización, ser medibles y trazables a lo largo del tiempo mediante sistemas maduros de recopilación de la información y estar sometidos a control interno, supervisión y seguimiento sistematizados en cuanto a su análisis y control.

Desde el punto de vista de los inversores, nuestros resultados muestran que estos valoran la calidad del informe de aseguramiento como un aspecto importante a considerar en sus procesos de toma de decisiones. En este sentido, aspectos como la independencia y competencias de la firma de aseguramiento, la referencia a las normas utilizadas (AA1000AS o ISAE3000) y al nivel de materialidad, el alcance del informe, los procedi-

mientos para identificar los aspectos de interés para los *stakeholders*, las limitaciones al alcance y el establecimiento de recomendaciones se configuran como aspectos importantes que deben incluirse en los informes de verificación para incrementar su utilidad de cara a los inversores.

Desde el punto de vista de la profesión, nuestros resultados muestran que, al menos para las empresas cotizadas analizadas en el presente estudio, no existen diferencias significativas en función de si el servicio de verificación se presta por una firma de auditoría en comparación con una de consultoría o certificadora. Esto está en línea con los resultados del trabajo de De Beelde y Tuybens (2015) para una muestra de empresas europeas donde ponen de relieve que la calidad del aseguramiento ofrecida por los distintos tipos de proveedores parece estar convergiendo y concluyen que un abanico más amplio de proveedores de aseguramiento puede proporcionar una mayor flexibilidad para ofertar servicios más personalizados. En el caso de nuestro país, esto supone un nicho de mercado muy interesante para los profesionales del sector de cara al futuro en la medida en que el número de empresas que tendrá que publicar el nuevo EINF será todavía mayor a los tres años de entrada en vigor de la Ley 11/2018, extendiéndose también a empresas de más de 250 trabajadores que cumplan determinados requisitos. No obstante, debido a que en nuestra muestra de empresas cotizadas casi un 87 % de los informes de verificación se realizan por firmas de auditoría, el hecho de que no se hayan detectado diferencias significativas entre auditoras y consultoras/certificadoras podría deberse al hecho de que los inversores consideran como la «norma general» que este servicio se realice por firmas de auditoría debido a los exigentes controles de ética, independencia y calidad que han de cumplir.

Por último, desde el punto de vista del regulador, nuestros resultados justifican la idoneidad de la reciente Ley 11/2018 que exige que la información no financiera sea verificada obligatoriamente por un prestador independiente de servicios de verificación. Dada la tradicional falta de regulación y estandarización de los informes de aseguramiento, el regulador español, al desarrollar reglamentariamente en el futuro la Ley 11/2018, deberá centrar sus esfuerzos en promover el uso de estándares que incentiven la calidad, comparabilidad y homogeneidad de los citados informes. Para ello, las recientes guías emitidas en 2019 por las dos corporaciones que aglutinan a los auditores en nuestro país (ICJCE y REA-REGA) denominadas *Guía de Actuación sobre Encargos de Verificación del Estado de Información no Financiera* (ICJCE, 2019) y *Guía de Actuación sobre el Informe de Verificación Independiente del Estado de Información no Financiera* (REA-REGA, 2019) constituyen un excelente punto de partida. Ambas guías, basadas en la norma ISAE 3000, recogen unas pautas comunes de actuación aplicables en la prestación de los servicios de verificación que permitan un tratamiento homogéneo y una calidad adecuada en la prestación de los mismos, delimitando claramente las competencias profesionales y los requerimientos éticos, de independencia y calidad que deberán tener las firmas que puedan prestar este servicio de verificación. En todo caso, serán necesarios equipos multidisciplinares con profesionales

de la auditoría y expertos en información no financiera (social y medioambiental) para la adecuada evaluación del riesgo y la materialidad.

En este sentido, una extensión interesante del presente estudio de cara al futuro será comprobar si el establecimiento más pormenorizado del contenido de los informes de aseguramiento que acometerá en los próximos años el legislador español redundará en una mejor valoración por parte de los inversores en comparación al periodo anterior a 2018 en el cual dichos informes tenían un carácter voluntario.

Por último, cabe mencionar que una limitación del presente estudio es que se ha estudiado el valor atribuido al aseguramiento solo desde la perspectiva de los inversores, los cuales constituyen el grupo de interés más importante para las empresas cotizadas que son las que han verificado en mayor medida de forma voluntaria la información no financiera en el periodo analizado. Una posible extensión de este estudio sería examinar el valor del aseguramiento para otros *stakeholders* como los prestamistas o proveedores de financiación ajena. Para ello, se podría estudiar si las empresas que verifican la información no financiera se benefician de un menor coste de la deuda o de mejores calificaciones por las agencias de *rating*.

Apéndice

Análisis de contenido del informe de aseguramiento

La presente tabla detalla los criterios utilizados para evaluar la calidad del informe de aseguramiento medida a través de un análisis de contenido siguiendo la metodología de Benschop (2017), basada en Perego y Kolk (2012), Gürtürk y Hahn (2016) y Seguí-Mas *et al.* (2015). En concreto, se analizan 23 ítems con una puntuación máxima posible de 35 puntos.

Núm.	Criterio	Descripción	Escala
1	Título	Título del informe de aseguramiento.	0. Sin referencia. 1. Con referencia.
2	Destinatarios	Persona/s a la/s que se dirige formalmente el informe de aseguramiento.	0. Sin referencia 1. El destinatario es interno o bien se indica genéricamente «los lectores». 2. Se mencionan los <i>stakeholders</i> a quienes va dirigido el informe (p. ej., los accionistas).



Núm.	Criterio	Descripción	Escala
3	Nombre de la firma de aseguramiento	Nombre de la firma que realiza el informe de aseguramiento.	0. Sin referencia. 1. Con referencia.
4	Localización de la firma de aseguramiento	Localización de las oficinas de la firma de aseguramiento.	0. Sin referencia. 1. Con referencia.
5	Fecha del informe	Referencia a la fecha a que se refiere el informe de aseguramiento.	0. Sin referencia. 1. Con referencia.
6	Responsabilidades del informante	Declaración explícita de que la empresa informante es la responsable de la elaboración del informe de sostenibilidad.	0. Sin referencia. 1. Con referencia.
7	Responsabilidades de la firma de aseguramiento	Declaración explícita de que la firma de aseguramiento es responsable de expresar una opinión independiente sobre el objeto de estudio (el informe de sostenibilidad/medioambiental/social).	0. Sin referencia. 1. Con referencia.
8	Independencia de la firma de aseguramiento con respecto a la empresa informante	Declaración expresando la independencia de las dos partes implicadas (empresa y firma de aseguramiento). Se asigna un 1 si la palabra/s «independiente» o «independencia» aparecen en cualquier parte del informe o en el título. Si aparece una frase del tipo «esta es una opinión independiente» también se asigna un 1.	0. Sin referencia. 1. Con referencia.
9	Imparcialidad de la firma de aseguramiento con respecto a los <i>stakeholders</i>	Declaración de la firma de aseguramiento de su imparcialidad respecto a los intereses de los <i>stakeholders</i> .	0. Sin referencia. 1. Con referencia.

Núm.	Criterio	Descripción	Escala
10	Alcance del informe de aseguramiento	Cobertura del informe de aseguramiento (se asigna un 1 si en cualquier parte del mismo se indica dicha cobertura).	0. Sin referencia. 1. Con referencia.
11	Objetivo del aseguramiento	Objetivo que se pretende alcanzar con el aseguramiento (indicando el nivel del mismo que se pretende alcanzar).	0. Sin referencia. 1. Revisión o aseguramiento limitado. 2. Aseguramiento razonable o bien dos niveles de aseguramiento diferentes (razonable y limitado para distintas secciones del informe).
12	Competencias de la firma de aseguramiento	Descripción de las competencias profesionales que permiten a la firma de aseguramiento realizar su trabajo.	0. Sin referencia. 1. Declaración indicando las competencias (pero sin nota explicativa) o simple referencia en la web de la firma. 2. Declaración explicativa de las competencias basada en la experiencia previa de la firma.
13	Criterios utilizados para valorar la evidencia y alcanzar una conclusión	Declaración que haga referencia a los criterios concretos bajo los que se ha elaborado el informe de sostenibilidad (p. ej., GRI).	0. Sin referencia. 1. Con referencia a criterios no disponibles públicamente. 2. Con referencia a criterios públicamente disponibles (p. ej., GRI).
14	Normas de aseguramiento empleadas	Referencia a las normas bajo las cuales la firma de aseguramiento realiza su trabajo (p. ej., AA1000AS o ISAE3000).	0. Sin referencia. 1. Con referencia a criterios no disponibles públicamente. 2. Con referencia a criterios públicamente disponibles (p. ej., AA1000AS/ISAE3000).
15	Resumen del trabajo desarrollado	Declaración explicando las acciones llevadas a cabo para llegar a la conclusión obtenida.	0. Sin referencia. 1. Con referencia.

Núm.	Criterio	Descripción	Escala
16	Materialidad	Grado de información sobre el nivel de materialidad. Si la conclusión indica que el informe se ha realizado de conformidad con la AA1000 (materialidad, exhaustividad y capacidad de respuesta) se asigna un 1.	0. Sin referencia. 1. Referencia limitada a una declaración genérica (p. ej., «cubre todos los aspectos materiales» o «en todos sus aspectos materiales...»). Y también una declaración negativa indicando que la firma de aseguramiento no ha llevado a cabo ningún trabajo para confirmar que todos los aspectos materiales se han incluido. 2. Referencia y explicación del enfoque de materialidad o referencia limitada a una declaración genérica donde se menciona expresamente la orientación a los grupos de interés (p. ej., «los aspectos materiales para los <i>stakeholders</i> han sido considerados»). 3. Referencia, explicación del enfoque de materialidad y perspectiva de orientación a los <i>stakeholders</i> introducida.
17	Exhaustividad	Declaración expresando que todos los aspectos materiales han sido cubiertos en el informe. Si la conclusión indica que el informe se ha realizado de conformidad con la AA1000 (materialidad, exhaustividad y capacidad de respuesta) se asigna un 1.	0. Sin referencia. 1. Con referencia.
18	Capacidad de respuesta ante los <i>stakeholders</i>	Declaración expresando los procedimientos de la organización para identificar los intereses e inquietudes de los <i>stakeholders</i> . Si la conclusión indica que el informe se ha realizado de conformidad con la AA1000 (materialidad, completitud y capacidad de respuesta) se asigna un 1.	0. Sin referencia. 1. Con referencia. 2. Claramente descritos (incluyendo <i>stakeholders</i>).



Núm.	Criterio	Descripción	Escala
►			
19	Conclusión/ opinión general	Declaración expresando el resultado del ejercicio de aseguramiento. Si no hay ninguna conclusión general pero la conclusión solo se refiere a los tres principios de AA1000 (materialidad, exhaustividad y capacidad de respuesta) se asigna un 0.	0. Sin referencia. 1. Simple declaración expresando la opinión de la firma de aseguramiento (p, ej., «el informe de la compañía A es una representación fiel de su desempeño en materia de RSC»). Se asigna un 1 si la conclusión consiste solo en una frase. 2. Declaración explicativa (más de una frase, pero sin considerar como parte de la conclusión las recomendaciones de mejora).
20	Limitaciones al alcance	Realización de referencias a posibles limitaciones.	0. Sin referencia. 1. Con referencia. 2. Explicación amplia (p. ej., cuando se incluye una explicación a la importancia de dichas limitaciones).
21	Recomendaciones para el futuro trabajo	Mención de recomendaciones u oportunidades futuras.	0. Sin referencia. 1. Con referencia. 2. Explicación amplia (p. ej., cuando se incluye una explicación sobre cómo implementarlas).
22	Información sobre salvedades/reservas	Consideración de la firma de aseguramiento hacia cualquier clase de reservas o salvedades.	0. Sin referencia. 1. Con referencia.
23	Grado de participación de los <i>stakeholders</i> en el proceso de aseguramiento	Descripción de la implicación de los <i>stakeholders</i> en el proceso de aseguramiento.	0. Sin referencia. 1. Referencia muy genérica. 2. Referencia amplia.

Referencias bibliográficas

- AccountAbility. (2008). *AA1000 Assurance Standards 2008*. London: AccountAbility UK.
- Ballou, B., Heitger, D. L., Landes, C. E. y Adams, M. (2006). The future of corporate sustainability reporting. *Journal of Accountancy*, 202, 65-74.
- Birkley, R., Michelon, G., Patten, D. y Sankara, J. (2016). Does assurance on CSR reporting enhance environmental reputation? An examination in the US context. *Accounting Forum*, 40(3), 143-152.
- Benschop, W. (2017). *How do investors value assurance on Corporate Social Responsibility (CSR) Reports? Evidence from European listed companies*. Master Thesis, Radboud University.
- Boiral, O. y Gendron, Y. (2011). Sustainable development and certification practices: Lessons learned and prospects. *Business Strategy and the Environment*, 20(5), 331-347.
- Braam, G. y Pieters, R. (2018). Corporate sustainability performance and assurance on sustainability reports: diffusion of accounting practices in the realm of sustainable development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(2), 164-181.
- Brown-Liburd, H. y Zamora, V. (2015). The role of corporate social responsibility (CSR) assurance in investors' judgments when managerial pay is explicitly tied to CSR performance. *A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 75-96.
- Casey, R. y Grenier, J. (2015). Understanding and contributing to the enigma of corporate social responsibility (CSR) assurance in the United States. *A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 97-130.
- Cheng, M., Green, W. y Co, J. C. (2015). The impact of strategic relevance and assurance of sustainability indicators on investors' decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 131-162.
- Cho, C., Michelon, G., Patten, D. y Roberts, R. (2014). CSR report assurance in the USA: an empirical investigation of determinants and effects. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5(2), 130-148.
- Craswell, A., Stokes, D. y Laughton, J. (2004). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 253-275.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Martínez-Ferrero, J. y García-Sánchez, I. (2017) Mitigating information asymmetry through sustainability assurance: The role of accountants and levels of assurance. *International Business Review*, 26(6), 1.141-1.156.
- De Beelde, I. y Tuybens, S. (2015). Enhancing the credibility of reporting on corporate social responsibility in Europe. *Business Strategy and the Environment*, 24(3), 190-216.
- Deegan, C., Cooper, B. y Shelly, M. (2006). An investigation of TBL report assurance statements: Australian evidence. *Australian Accounting Review*, 16(2), 1-18.
- De Klerk, M., De Villiers, C. y Van Staden, C. (2015). The influence of corporate social responsibility disclosure on share prices. Evidence from the United Kingdom. *Pacific Accounting Review*, 27(2), 208-228.
- Eccles, R., y Krzus, M. (2010). *One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*. United States of America: John Wiley & Sons.

- Edgley, C. R., Jones, M. y Solomon, J. (2010). Stakeholder inclusivity in social and environmental report assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(4), 532-557.
- EY. (2018). *Novedades sobre información no financiera y diversidad*. Recuperado de <<https://www.ey.com/es/es/home/ey-nueva-ley-informacion-no-financiera-y-diversidad>>.
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE). (2004). *FEE call for action: Assurance for sustainability*. Brussels, Belgium.
- Fernández-Feijó, B., Romero, S. y Ruiz-Blanco, S. (2012). Measuring quality of sustainability reports and assurance statements: characteristics of the high quality reporting companies. *International Journal of Society Systems Science*, 4(1), 5-27.
- Fuhrmann, S., Ott, C., Looks, E. y Guenther, T. W. (2017). The contents of assurance statements for sustainability reports and information asymmetry. *Accounting and Business Research*, 47(4), 369-400.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2013). *The external assurance of sustainability reporting*. London: GRI.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2016). *G4 Sustainability Reporting Guidelines*.
- Gürtürk, A. y Hahn, R. (2016). An empirical assessment of assurance statements in sustainability report: smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production*, 136, 30-41.
- Hasan, M., Roebuck, P. y Simnett, R. (2003). An investigation of alternative report formats for communicating moderate levels of assurance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22(2), 171-187.
- Hodge, K., Subramaniam, N. y Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability report: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian Accounting Review*, 19(3), 178-194.
- Huggins, A., Green, W. y Simnett, R. (2011). Are greenhouse gas assurance engagements a natural domain of the auditing profession. *Current Issues in Auditing*, 5(2), 1-12.
- IAASB. (2013). *ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*. New York: International Federation of Accountants.
- Instituto Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). (2019). *Guía de Actuación n.º 47 sobre Encargos de Verificación del Estado de Información no Financiera*. ICJCE.
- Kaspereit, T. y Lopatta, K. (2016). The value relevance of SAM's corporate sustainability ranking and GRI sustainability reporting in the European stock markets. *Business Ethics: A European Review*, 25, 1-24.
- Jones, M. y Solomon, J. (2010). Social and environmental report assurance: Some interview evidence. *Accounting Forum*, 34(1), 20-31.
- Kolk, J. y Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: an international investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19(3), 182-198.
- Leuz, C. y Verrecchia, R. (2000). The economic consequences of increased disclosure. *Journal of Accounting Research*, 38, 91-124.
- Lourenço, I., Callen, J., Branco, M., Curto, J. y Eugenio, T. (2012). How does the mar-

- ket value corporate sustainability performance? *Journal of Business Ethics*, 108, 417-428.
- Manetti, G. y Toccafondi, S. (2012). The role of stakeholders in sustainability reporting assurance. *Journal of Business Ethics*, 107(3), 363-377.
- Martínez-Ferrero, J. y García-Sánchez, I. (2017). Sustainability assurance and cost of capital: Does assurance impact on credibility of corporate social responsibility information? *Business Ethics: A European review*, 26(3), 223-239.
- Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I. y Ruiz-Barbadillo, E. (2018). The quality of sustainability assurance reports: the expertise and experience of assurance providers as determinants. *Business Strategy and the Environment*, 27(8), 1.181-1.196.
- Moroney, R., Windsor, C. y Aw, Y. (2012). Evidence of assurance enhancing the quality of voluntary environmental disclosures: An empirical analysis. *Accounting & Finance*, 52(1), 903-939.
- O'Dwyer, B. y Owen, D. (2005). Assurance statements practice in environmental, social and sustainability reporting: A critical evaluation. *British Accounting Review*, 37(2), 205-229.
- O'Dwyer, B., Owen, D. y Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reports. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31-52.
- Ohlson, J. (1995). Earnings, book values, and dividends in equity valuation. *Contemporary Accounting Research*, 28(4).
- Perego, P. (2009). Causes and consequences of choosing different assurance providers: An international study of sustainability reporting. *International Journal of Management*, 26(3), 412-425.
- Perego, P. y Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of Business Ethics*, 110(1), 173-190.
- Peters, G. y Romi, A. (2015). The association between sustainability governance characteristics and the assurance of corporate sustainability reports. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34(1), 163-198.
- Pflugrath, G., Roebuck, P. y Simnett, R. (2011). Impact of assurance and assurer's professional affiliation on financial analysts' assessment of credibility of corporate social sustainability information. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(3), 239-254.
- Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas (REA-REGA). (2019). *Guía de Actuación 14 sobre Informe de verificación independiente del Estado de Información no Financiera*.
- Seguí-Mas, E., Bolas-Araya, H. y Polo-Garrido, F. (2015). Sustainability assurance on the biggest cooperatives of the world: An analysis of their adoption and Quality. *Annals of Public and Cooperative Economics*, 86(2), 363-383.
- Sierra, L., Zorio, A. y García-Benau, M. A. (2013). Sustainable development and assurance of corporate social responsibility reports published by Ibex-35 companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 20(6), 359-370.
- Simnett, R., Vanstraelen, A. y Chua, W. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937-967.
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20, 571-610.



Vaz Ogando, N., Ruiz Blanco, S. y Fernández-Feijóo, B. (2018). A Provider's Approach to the Assurance Market of Sustainability Reports in Spain. *Administrative Sciences*, 8(3), 28.

World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). (2017). *Reporting mat-*

ters. Striking a balance between disclosure and engagement. WBCSD 2017 Report.

Zorio, A., García-Benau, M. y Sierra, L. (2013). Sustainability development and the quality of assurance reports: Empirical evidence. *Business Strategy and the Environment*, 22(1), 484-500.

Ejemplos prácticos del tratamiento contable y la labor auditora en el ámbito de las entidades sin fines lucrativos

José Manuel Santos Jaén

*Profesor asociado del Departamento de Economía
Financiera y Contabilidad. Universidad de Murcia*

José Serrano Madrid

*Profesor asociado del Departamento de Economía
Financiera y Contabilidad. Universidad de Murcia*

Extracto

Cada vez resulta más importante la labor que las entidades sin fines lucrativos (ESFL) desarrollan en nuestro país y por ende su participación en la economía y el empleo nacional. A pesar de los cambios provocados por la última crisis económico-financiera que ha vivido la economía española, todavía sigue siendo un pilar fundamental para la subsistencia de estas entidades la percepción de subvenciones, especialmente de las Administraciones públicas.

En el presente artículo se muestran cuáles son las principales problemáticas contables y los puntos clave de auditoría en las subvenciones de estas ESFL. El objetivo del presente trabajo ha sido realizar un minucioso estudio sobre las distintas problemáticas contables que surgen en el área de subvenciones (registro, valoración, imputación al excedente, etc.) y describir con detalle el proceso de auditoría de esta área desde el momento inicial de la planificación hasta la emisión del informe de auditoría. Tiene el claro propósito de colaborar a que estas ESFL puedan mejorar la confianza que la sociedad tiene en ellas a través de una más eficiente transmisión de información financiera, en cumplimiento del objetivo de una adecuada transparencia que se les demanda constantemente.

El resultado es un trabajo que permite a los profesionales de contabilidad y auditoría tener una guía que a través de un gran número de casos prácticos les ayude a comprender y asimilar cómo se lleva a cabo la contabilidad y auditoría de un área tan importante para las ESFL como es el de las subvenciones, contribuyendo a facilitar la realización de una correcta presentación de la información financiera, la cual es transmitida a la sociedad y, por tanto, cumpliendo con los estándares de calidad y transparencia exigidos a los informes económico-financieros de cualquier entidad, sin que estas ESFL sean una excepción.

Palabras clave: auditoría; contabilidad; entidades sin fines lucrativos; subvenciones.

Fecha de entrada: 26-03-2019 / Fecha de aceptación: 11-07-2019

Cómo citar: Santos Jaén, J. M. y Serrano Madrid, J. (2019). Ejemplos prácticos del tratamiento contable y la labor auditora en el ámbito de las entidades sin fines lucrativos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 195-238.



Practical examples of the accounting treatment and auditing in the field of the non-profit organizations

José Manuel Santos Jaén

José Serrano Madrid

Abstract

The labour of non-profit organisations is becoming more and more important in our country and thereby its participation inside the economy and the domestic employment. Despite the changes originated by the last Spanish economic crisis, the received grants are still a key element for the livelihood of that kind of entities, specially the grants coming from public administration.

This paper shows the most important account issues and the key matters during the audit process of grants received by non-profit organisations.

The objective of the present paper has been to do a meticulous study about the different accounting casuistry inside the grant areas (recognition, measurement, allocation to profit and loss, etc.) and a deep description about the auditing process of this area: since the initial planification to the audit reporting emission. With the clear purpose of helping these Non-profit Organisations to improve the trust that society has in them through a more efficient transmission of financial reporting, in compliance with the objective of adequate transparency that is constantly demanded.

The result is a paper that shows to the accounting and auditing professionals a guide that, using a lot of practical examples, helps to understand and to assimilate how to develop the accounting and auditing procedures in an important area for Non-profit organisations, like grant area. Therefore, the paper contributes to make easy the right financial reporting, that is showed to the society and it has to compliance with the quality and transparency standards demanded to the financial reporting of other entities, as well.

Keywords: auditing; accounting; non-profit organisations; grants.

Citation: Santos Jaén, J. M. y Serrano Madrid, J. (2019). Ejemplos prácticos del tratamiento contable y la labor auditora en el ámbito de las entidades sin fines lucrativos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 195-238.



Sumario

1. Introducción
 2. Metodología
 3. Contabilidad de subvenciones, donaciones y legados en las ESFL
 - 3.1. Definición de subvención, donación y legado
 - 3.2. Cuentas contables relacionadas
 - 3.3. Reconocimiento
 - 3.3.1. Subvenciones, donaciones y legados no reintegrables
 - 3.3.2. Subvenciones, donaciones y legados reintegrables
 - 3.4. Valoración
 - 3.5. Criterio de imputación al excedente del ejercicio
 - 3.6. Cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación
 4. Auditoría del área de subvenciones
 - 4.1. Planificación
 - 4.2. Procedimientos de auditoría
 - 4.3. Revisión de la memoria
 - 4.4. Emisión del informe de auditoría
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Es indudable la importancia que han cobrado en nuestros días las entidades del tercer sector, el cual está formado por más de 30.000 entidades. Estas organizaciones atienden a más de 7 millones de personas y gestionan 10.500 millones de euros anualmente (Fundación PWC, 2018), siendo su existencia, tal y como señala Morenés (2014), imprescindible al atender una serie importante de necesidades sociales, contribuyendo con ello al bienestar social y el desarrollo de países, protección del medio ambiente, etc.

El denominado «tercer sector» aglutina a una amplia variedad de organizaciones privadas sin ánimo de lucro que adoptan distintas formas jurídicas: fundaciones, asociaciones, centros especiales de empleo, cooperativas sociales, etc. Muchas entidades conforman las llamadas entidades sin fines lucrativos (ESFL) definida por AECA (2013) como «una colectividad privada considerada como unidad, cuya estructura patrimonial y unión de voluntades cuenta con suficiente capacidad financiera y organizativa para realizar sus fines sociales orientados al interés general o colectivo, sin que existan títulos de propiedad sobre ella que pudieran atribuir derechos sobre eventuales beneficios». Esta imposibilidad de reparto de beneficios les diferencia de otras entidades que conforman el tercer sector.

Desde el punto de vista jurídico la gran mayoría de estas ESFL se constituyen en forma de asociación (Chaves y Monzón, 2001) o fundación, pero también, aunque en menor medida, existen federaciones y confederaciones, pudiendo estar creadas por personas físicas o jurídicas.

En cuanto a los principales campos de actuación, las ESFL prestan sus servicios mayoritariamente en educación, salud, recreación y deporte, medio ambiente, bienestar social, derechos humanos y ayuda humanitaria, entre otros (Rincón, 2013).

La financiación de las ESFL se caracteriza por estar compuesta por un conglomerado de fuentes, tanto públicas como privadas. La importante crisis vivida por la economía nacional en los últimos años ha supuesto un descenso significativo de aquellos ingresos que provienen de las Administraciones públicas (convenios, contratos y subvenciones). Igualmente, los ingresos privados han experimentado un importante descenso, tanto por la desaparición de entidades privadas destinadas al apoyo de este tipo de colectivos (por ejemplo, obras sociales de cajas de ahorros), como por la reducción de las posibilidades económicas de

sus asociados, de manera que se estima que casi el 85 % de las ESFL han visto reducir sus fuentes de financiación (Fundación Mutua Madrileña, 2014). Paralelamente, el desarrollo de las Tecnologías de la Información y Comunicación ha supuesto la aparición de nuevos medios para la captación de recursos por estas ESFL mediante el uso de plataformas de *crowdfunding*, las cuales permiten una fácil conexión entre las personas físicas y las ESFL, adaptando y facilitando las donaciones realizadas (Sajardo, Gil y Pérez, 2017).

A pesar de los cambios experimentados en el origen de la financiación de estas entidades, las subvenciones públicas siguen siendo una partida muy importante en el presupuesto de estas ESFL, incluso para un número muy elevado de estas entidades su financiación procede de subvenciones, donaciones y otras formas de financiación sin contrapartida (Aliaga, 2009), por su parte (Perdomo, 2007) subraya como a pesar de que la procedencia de los recursos es muy variada, son las subvenciones públicas las de mayor predominio. Por esta razón, el fin del presente trabajo es llevar a cabo un análisis de la contabilidad y auditoría de subvenciones, donaciones y legados en las ESFL con base en lo establecido en el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, de aprobación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines de lucro (en adelante, PGC ESFL) y las normas internacionales de auditoría adaptadas para su aplicación en España.

El objetivo del presente trabajo ha sido plantear, delimitar, explicar y razonar las distintas problemáticas que en materia de subvenciones nos encontramos a la hora de contabilizar o auditar una entidad sin fines lucrativos. De tal manera que cualquier profesional que se dedique tanto a la contabilidad como a la auditoría de ESFL sea capaz a través de la lectura del presente trabajo de llevar a cabo una correcta contabilización o verificación de cualquier cuestión relacionada con esta área contable. Todo ello dirigido a conseguir que a través de una mejor formación de los profesionales que gestionan o auditan este tipo de entidades, aumentar la transparencia y calidad de información financiera suministrada por estas ESFL. Tal y como indican Ruiz, Tirado y Morales (2008), las ESFL tienen entre sus principales retos hacerse merecedoras de la confianza depositada por la sociedad en ellos.

Esta exigencia de generar confianza en la sociedad se traduce en una mayor responsabilidad a la hora de suministrar información a sus grupos de interés, de ahí que con este trabajo se pretenda colaborar en la mejora de la información contable y de auditoría suministrada por estas entidades. Transparencia que como señalan Rocha, Queiruga y González-Benito (2015) favorece a su vez la eficiencia de las entidades sin ánimo de lucro, ya que esta transparencia unida al buen gobierno son las piedras angulares para conseguir la eficacia y eficiencia en la gestión de estas entidades, como así opina Aragoneses (2017).

En cuanto a transparencia se refiere, tal y como recoge Villarroya y Ramos (2018), la transparencia empieza en una adecuada elaboración de las cuentas anuales, para que la información en ella contenida sea útil y comprensible por parte de los interesados en ella.

A pesar de estar claramente justificada la necesidad de una adecuada transparencia de las ESFL, los estudios sobre el nivel de transparencia de las ESFL revelan como se encuentra a un nivel más bajo de lo deseado, no solo en nuestro país sino en la gran mayoría, como por ejemplo es el caso de Brasil según Rodrigo y Soares (2016). El problema reside, tal y como argumenta Corral (2014), en la ausencia de una normativa que regula la transparencia de la ESFL, de tal manera que estas entidades la perciben como una responsabilidad asumida.

El resultado ha sido un artículo eminentemente práctico en el que se analizan todas las problemáticas contables (registro, valoración, imputación a resultados) relacionadas con las subvenciones en ESFL, así como un detallado repaso del proceso de auditoría: tanto de planificación, desarrollo del trabajo de campo y emisión de informes que sirva para ayudar a los profesionales del mundo de la contabilidad y la auditoría a realizar su trabajo de una manera más eficiente y con mayor calidad en pro de la imagen fiel de las ESFL en su rendición de cuentas, que como bien concluyen Pasadas, Valencia y Lozano (2010) es mucho más que el cumplimiento de una obligación legal, sino una garantía de una adecuada gestión y a su vez conseguir mejorar sus niveles de transparencia, que como ha quedado indicado, en la actualidad, están por debajo de lo esperado.

El presente estudio se distribuye de la siguiente manera: tras esta introducción, en el siguiente epígrafe se describe la metodología utilizada. El epígrafe tercero se dedica íntegramente a la descripción desde un punto de vista práctico de la problemática contable de las subvenciones recibidas por las ESFL. El epígrafe cuarto describe el proceso de auditoría que se debe seguir con el fin de obtener evidencia suficiente del área de subvenciones evaluando su impacto en la opinión del informe de auditoría. Por último, en el quinto epígrafe se reflejan las conclusiones del presente documento.

2. Metodología

Para poder ofrecer un trabajo que aborde de manera precisa todas las problemáticas contables y de auditoría que surgen en el área de subvenciones, el trabajo se ha estructurado de la siguiente manera: en primer lugar, se ha procedido a realizar una lectura pormenorizada del PGC ESFL y del resto de la normativa contable y en materia de auditoría que afecta al área concreta de subvenciones. Tras lo cual, se ha continuado con un análisis de las distintas cuestiones relevantes en materia contable y auditora. Así, inicialmente se ha constatado la definición que de esta área arroja el PGC ESFL y las cuentas contables que este plan contable nos ofrece para facilitar el registro de los movimientos relacionados con esta área.

Posteriormente, se ha llevado a cabo un análisis del reconocimiento inicial de los distintos tipos de subvenciones. Una vez estudiado el procedimiento de reconocimiento de subvenciones, se analizan pormenorizadamente cómo se produce la valoración de las subvenciones. Por último, en materia contable se ha desarrollado un epígrafe en el que se re-

cogen los distintos criterios existentes para llevar a cabo la imputación de subvenciones al excedente del ejercicio. Lo anteriormente descrito se ha realizado no solo sustentándose en una robusta base teórica, sino apoyándonos además en la realización de distintos ejemplos que permitan al lector una mejor comprensión de la materia, de ahí que el desarrollo del estudio cuente con un gran número de ejemplos prácticos en los que se explica de manera concisa cómo se ha de abordar la contabilización de las distintas problemáticas contables que surgen en una ESFL con respecto al área en cuestión.

En cuanto a la auditoría se refiere, hay que tener en cuenta que, en primer lugar, el auditor en su planificación identifica los riesgos y determina cuáles son los procedimientos que va a realizar para mitigarlos, de ahí que se proponga una matriz de riesgo como herramienta que recoge en un solo documento los riesgos detectados, los procedimientos, las conclusiones que se obtienen de los mismos y su posible impacto en el informe de auditoría.

Continuando con la auditoría, posteriormente se enumeran los procedimientos que debe realizar el auditor para la obtención de una evidencia suficiente que soporte la opinión de su informe. El método más frecuente utilizado en la profesión es la realización de un *checklist* que identifique el procedimiento a realizar, el papel de trabajo donde se ha realizado, así como la identidad de la persona que lo ha realizado y de la que lo ha revisado.

Por último, en función de los resultados obtenidos, el auditor puede decantarse por la emisión de una opinión modificada. Debido a la amplia casuística existente, el presente documento enumera algunos ejemplos de los distintos tipos de opinión que el auditor puede emitir en un informe de auditoría de ESFL, siempre relacionadas con el área de subvenciones.

El presente trabajo finaliza con unas conclusiones concisas en las que se pone de manifiesto cómo se ha arrojado luz al modo adecuado de contabilizar y auditar un área tan importante como es la de subvenciones en este tipo de entidades.

3. Contabilidad de subvenciones, donaciones y legados en las ESFL

3.1. Definición de subvención, donación y legado

Las subvenciones, donaciones y legados son importes concedidos por las Administraciones públicas, empresas o particulares, tanto nacionales o internacionales, para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes), en cuyo caso son de capital, o bien importes recibidos por las Administraciones públicas, entidades o particulares al objeto, por lo general, de financiar los gastos ordinarios de funcionamiento de la entidad (Romano, 2018, p. 390).

De esta definición se sustrae la existencia de dos grandes grupos con base en su finalidad: de capital para financiar su estructura y de explotación para financiar su actividad. Además, también se pueden clasificar con base en su posibilidad de reintegro o no: reintegrables y no reintegrables. El PGC ESFL establece que se considerarán no reintegrables cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre su recepción. Existe una última clasificación según su otorgante: oficiales (otorgadas por Administraciones públicas) y no oficiales (otorgadas por entidades o personas privadas) (Gutiérrez, 2012).

3.2. Cuentas contables relacionadas

El PGC ESFL determina para el tratamiento contable de las subvenciones, donaciones y legados una serie de cuentas que se enumeran en la tabla 1:

Tabla 1

- 130. Subvenciones oficiales de capital**
- 131. Donaciones y legados de capital**
- 132. Otras subvenciones, donaciones y legados**
- 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados**
 - 1720. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones
 - 1721. Deudas a largo plazo transformables en donaciones y legados
 - 1723. Colaboraciones empresariales
- 740. Subvenciones, donaciones y legados a la actividad**
- 745. Subvenciones de capital transferidas al excedente del ejercicio**
- 746. Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio**
- 747. Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio**
- 748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio**
- 840. Transferencias de subvenciones oficiales de capital**
- 841. Transferencias de donaciones y legados de capital**
- 842. Transferencias de otras subvenciones, donaciones y legados**
 - 8420. Transferencias de otras subvenciones
 - 8421. Transferencias de otras donaciones y legados





940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital

941. Ingresos de donaciones y legados de capital

942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados

9420. Ingresos de otras subvenciones

9421. Ingresos de otras donaciones y legados

Fuente: Real Decreto 1491/2011.

En el supuesto de que una ESFL no supere los límites establecidos para utilizar el PGC ESFL, sino que puede aplicar el PGC ESFL para pymes, no utilizará las cuentas de los grupos 8 y 9.

3.3. Reconocimiento

Para abordar el reconocimiento contable de las subvenciones, donaciones y legados, hay que establecer la distinción entre aquellas que son reintegrables y las que no lo son.

3.3.1. Subvenciones, donaciones y legados no reintegrables

El PGC ESFL en su norma de valoración 20.^a señala que las donaciones, subvenciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior traspaso al excedente del ejercicio como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado.

Ejemplo 1

Una ESFL recibe una subvención, que cumple los requisitos para ser considerada no reintegrable, por importe de 5.000 euros para adquirir una maquinaria.

Por la concesión de la subvención el asiento a realizar sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	5.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		5.000

Al cierre del ejercicio, por el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	5.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		5.000

Si no tienen asignación específica se contabilizan directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.

Ejemplo 2

Una ESFL es beneficiaria de una subvención no reintegrable sin asignación específica por importe de 10.000 euros.

El asiento a realizar sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	10.000	
740	Subvención a la actividad		10.000

Únicamente las concedidas por los asociados, fundadores, patronos o incluso un tercero que se otorguen a título de fondo social o dotación fundacional se reconocen directamente en el patrimonio neto de la entidad.

Ejemplo 3

Los asociados de una ESFL deciden otorgar una subvención de 3.000 euros con el objeto de aumentar el fondo social.

A pesar de que se trata de una subvención, al estar dirigida a aumentar el fondo social se contabilizaría directamente como un incremento del fondo social.

Código	Cuenta	Debe	Haber
1304	Asociados, parte no desembolsada en asociaciones	3.000	
101	Fondo social		3.000

3.3.2. Subvenciones, donaciones y legados reintegrables

El PGC ESFL establece que serán registradas como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables; entendiéndose no reintegrables cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre su recepción.

Según el objeto de la subvención, se aplican los siguientes criterios:

- a) Las subvenciones obtenidas para adquirir un activo solo se clasificarán como no reintegrables cuando se haya reconocido el correspondiente activo. Si las condiciones de la subvención establecen el mantenimiento de la inversión durante un periodo de tiempo determinado, se considerarán no reintegrables al cierre del ejercicio cuando se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables sobre su mantenimiento en los términos fijados en la concesión.

Ejemplo 4

Una ESFL recibe la comunicación de haber sido beneficiaria de una subvención por importe de 4.000 euros para la adquisición de un elemento de transporte. Las condiciones de la subvención exigen el mantenimiento de la inversión durante al menos tres años.

En el momento en que recibe la comunicación sobre la concesión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	4.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		4.000

En el momento en el que se produzca el cobro de la subvención concedida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		4.000

Al cierre del ejercicio, al haber adquirido el activo objeto de la subvención y al considerar que se va a poder mantener en el tiempo determinado en la concesión de la subvención, se produce la reclasificación de la subvención de reintegrable a no reintegrable, así como el posterior traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	4.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	4.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		4.000

Ejemplo 5

Partiendo del ejemplo anterior, supongamos que, una vez recibida la subvención, la ESFL no cumple con los requisitos de la esta de manera que ha de ser devuelta.

En este caso se contabilizaría el pasivo que surge como consecuencia de la obligación de reintegro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	4.000	
4758	Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar		4.000

- b) Las subvenciones obtenidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de activos, si las condiciones de la concesión exigen la finalización de la obra y la puesta en funcionamiento del activo, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado total o parcialmente la obra. En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se considerará no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre y cuando no existan dudas razonables sobre el buen fin de la misma.

Ejemplo 6

Una ESFL es beneficiaria de una subvención por importe de 50.000 euros para financiar la construcción de un edificio donde llevar a cabo sus actividades. El coste previsto de la obra es de 200.000 euros y se prevé terminada y puesta en funcionamiento en dos años.

Al final del primer ejercicio, el coste ejecutado de la obra asciende a 80.000 euros y no se tienen dudas razonables sobre el éxito final de la obra.

Al final del segundo año se concluye la construcción tal y como estaba previsto.

Por la concesión de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	50.000	
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones		50.000

Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		50.000

Al final del ejercicio, al haber ejecutado el 40 % (80.000/200.000) y no existir dudas razonables sobre su viabilidad, se reconoce como subvención no reintegrable el 40 % de la misma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	20.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		20.000

Seguidamente tiene lugar la reclasificación a corto plazo del resto de la subvención pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	30.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		30.000

Para concluir el ejercicio, se recoge el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	20.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		20.000

Al terminar la construcción traspasará el resto de la subvención reintegrable a no reintegrable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	30.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		30.000

Y al finalizar el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	30.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		30.000

- c) Las subvenciones obtenidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades correspondientes, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente. Al igual que en el apartado anterior, en caso de ejecución parcial se considerará no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables sobre la conclusión en los términos establecidos.

Ejemplo 7

Una ESFL recibe de la Unión Europea una subvención de 15.000 euros para realizar un curso de formación a sus asociados cuya duración se estima en dos años.

Al finalizar el primer ejercicio los gastos incurridos ascienden a 8.500 euros.

Por la concesión y cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	15.000	
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones		15.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	15.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		15.000

Al final del ejercicio, al haber ejecutado el 56,67 % (8.500/15.000) y no existir dudas razonables sobre su viabilidad, se reconoce como subvención no reintegrable el 56,67 % de la misma.

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	8.500	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		8.500

Seguidamente tiene lugar la reclasificación a corto plazo del resto de la subvención pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	6.500	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		6.500

Para terminar el ejercicio, se recoge el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	8.500	
130	Subvenciones oficiales de capital		8.500

Al finalizar la realización del curso, traspasará el resto de la subvención reintegrable a no reintegrable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	6.500	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		6.500

Y al concluir el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	6.500	
130	Subvenciones oficiales de capital		6.500

En los casos en los que la entidad receptora de la ayuda no sea la beneficiaria de esta, sino que actúe como un mero intermediario entre el concedente y sus destinatarios finales, el importe obtenido no tendrá influencia en su cuenta de resultados, debiéndose registrar únicamente los movimientos de tesorería que se originen.

Ejemplo 8

Una ESFL recibe una subvención de la comunidad autónoma por importe de 12.000 euros con el objeto de que esta realice una adecuada distribución de la misma entre entidades locales según un pliego de condiciones establecido. La ESFL tiene derecho a percibir un 5 % del importe de la ayuda en concepto de gastos de gestión de la misma.

En el momento de la recepción de la ayuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.000	
5545	Cuenta corriente con instituciones públicas		12.000

Cuando tengan lugar las entregas de efectivo a las distintas entidades beneficiarias, por un total igual a la ayuda recibida menos la cantidad retenida en compensación por los gastos de gestión (12.000 – 5%):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5540	Cuenta corriente con empresas y entidades ajenas	11.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		11.400

Como consecuencia del importe que se queda la entidad para poder compensar los gastos de gestión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5545	Cuenta corriente con instituciones públicas	600	
727	Ingresos por gestión e intermediación de ayudas		600

Si bien, este reconocimiento de ingresos se deberá hacer proporcionalmente a la entrega de ayudas a las entidades beneficiarias.

3.4. Valoración

El PGC ESFL establece que las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido. Mientras que las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien o servicio recibido, siempre que el valor razonable del citado bien o servicio pueda determinarse de manera fiable.

Ejemplo 9

Una ESFL recibe como donación, por parte de una fundación no estatal, un cuadro que se encuentra considerado como Bien del Patrimonio Histórico. El valor por el que se encuentra asegurado es de 380.000 euros.

Al contar únicamente con el valor por el que el cuadro ha sido asegurado, podemos considerarlo como su valor razonable, de manera que se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
244	Bienes muebles	380.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		380.000

Al finalizar el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9421	Ingresos de otras donaciones y legados	380.000	
1321	Otras donaciones y legados		380.000

3.5. Criterio de imputación al excedente del ejercicio

La imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se realizará atendiendo a su finalidad, con independencia de que hayan sido recibidas en dinero o en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo. De tal manera que se establecen los siguientes supuestos:

A) Cuando se obtengan para financiar gastos específicos

En este supuesto se imputarán como ingresos en el ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

Ejemplo 10

Una ESFL ha recibido en el ejercicio 5.000 euros para financiar la entrega de libros de texto a familias sin recursos. El importe de los libros entregados asciende a 8.000 euros.

Por la entrega de los libros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
651	Ayudas no monetarias	8.000	
412	Beneficiarios, acreedores		8.000

Por el reconocimiento de la subvención, la cual se imputa al excedente del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	5.000	
740	Subvenciones a la actividad		5.000

Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas a la actividad		5.000

B) Cuando se obtengan para adquirir activos o cancelar pasivos

En este supuesto se pueden distinguir los siguientes casos:

a) Activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias

Se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Se aplicará este mismo criterio si la ayuda tiene como finalidad compensar los gastos por grandes reparaciones a efectuar en los bienes del Patrimonio Histórico.

Ejemplo 11

Una ESFL recibe una subvención de 5.000 euros para financiar la adquisición de una aplicación informática con la que gestionar las ayudas que recibe y reparte entre sus beneficiarios. El precio de compra de la aplicación informática es de 12.000 euros y se estima una vida útil de cuatro años.

En el momento de la concesión de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas a la actividad	5.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		5.000

Cuando se produce el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas a la actividad		5.000

Por la adquisición de la aplicación informática, obviando el IVA y suponiendo que lo paga al contado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
206	Aplicaciones informáticas	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

En este momento ha cumplido con el objeto de la subvención y por ello deja de ser no reintegrable, haciéndose la oportuna reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	5.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		5.000

Al finalizar el ejercicio se amortiza la aplicación informática. Por simplificar suponemos que fue adquirida al inicio del ejercicio, de manera que la amortización será por importe de 3.000 euros (12.000/4). El asiento a realizar será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		3.000

En la misma proporción (25 %) en la que ha sido amortizado el bien, será traspasada la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	1.250	
745	Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio		1.250

Al finalizar el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	5.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		3.750
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.250

b) Bienes del Patrimonio Histórico

Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance o, en su caso, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos.

Ejemplo 12

La ESFL del ejemplo 9 vende el cuadro que recibió en donación, un año después, a un marchante de arte por importe de 420.000 euros.

Por la venta del cuadro se realizará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	420.000	
244	Bienes muebles		380.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes de Patrimonio Histórico		40.000

Como consecuencia de la enajenación se producirá el traspaso de la subvención al excedente del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8421	Transferencia de otras donaciones y legados	380.000	
747	Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio		380.000

Al finalizar el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 1321, «Otras donaciones y legados»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1321	Otras donaciones y legados	380.000	
8421	Transferencia de otras donaciones y legados		380.000



c) Existencias que no se obtengan como consecuencia de un *rappel* comercial

Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Ejemplo 13

Una ESFL ha adquirido existencias necesarias para llevar a cabo su actividad por importe de 25.000 euros, las cuales son financiadas al 50 % por el ayuntamiento donde radica su sede social.

Al final del ejercicio las existencias en almacén suponían el 30 % de las adquiridas.

Por la compra de las existencias, sin importar la forma de pago y obviando el IVA, se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de bienes destinados a la actividad	25.000	
400	Proveedores		25.000

Por el reconocimiento de la subvención, obviando cuando se produce el cobro, se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	12.500	
9420	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		12.500

Al cierre del ejercicio se recogerán las existencias finales, el 30 % de 25.000 euros, es decir, 7.500 euros, con el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Existencias	7.500	
610	Variación de existencias		7.500

Por otro lado, se llevará a cabo el traspaso al excedente del ejercicio en proporción a las existencias que han sido entregadas a los beneficiarios.

De los 25.000 euros se han entregado el 70 % (100 % – 30 % existencias finales), es decir, 17.500. Al estar financiadas en un 50 %, el traspaso será por el 50 % de los 17.500 euros, es decir, 8.750 euros con el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8420	Transferencia de otras subvenciones	8.750	
748	Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio		8.750

Para finalizar, se recogerá el traspaso a la cuenta 1320, «Otras subvenciones»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9420	Ingresos de otras subvenciones	12.500	
1320	Otras subvenciones		3.750
8420	Transferencia de otras subvenciones		8.750

d) Activos financieros

Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Ejemplo 14

Una ESFL recibe una subvención por parte del Ministerio de Economía para adquirir obligaciones por importe de 30.000 euros, aplicando los rendimientos obtenidos a los fines propios.

El primer año originan un rendimiento del 5 % y son vendidos al año siguiente por 32.000 euros.

Por la concesión de la subvención, el cobro y la adquisición de las obligaciones, se harán los asientos siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	30.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		30.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Al cierre del ejercicio se cobran los intereses, los cuales ascienden a 1.500 euros ($30.000 \times 5\%$), se obvia la retención pertinente, y se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.500	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		1.500

Asimismo, también se lleva a cabo el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	30.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		30.000

En el ejercicio siguiente se venden las obligaciones por importe de 32.000 euros, se obvia el cálculo de los intereses devengados hasta el momento de la enajenación, y se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	32.000	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		30.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		2.000

Tras la enajenación se produce el traspaso de la subvención al excedente del ejercicio con el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	30.000	
745	Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio		30.000

Para finalizar, se recogerá el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	30.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		30.000

e) Cancelación de deudas

Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

Ejemplo 15

Una entidad financiera concedió el ejercicio pasado a una ESFL un préstamo por importe de 150.000 euros con amortización al vencimiento a los cinco años.

En el momento de la formalización del préstamo la entidad fue beneficiaria de una subvención por el 25 % del importe del préstamo.

En este ejercicio, procede a realizar una anticipación parcial de un préstamo por importe de 35.000 euros.

Como consecuencia de la subvención, una vez que fue traspasada a patrimonio neto, la entidad tendrá en su balance la cuenta 132, «Otras subvenciones donaciones y legados», por importe de 37.500 euros ($150.000 \times 25\%$).

En el momento de la amortización parcial hará el siguiente asiento:



Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	35.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		35.000

Posteriormente tendrá lugar el traspaso de la subvención al excedente del ejercicio en proporción a la cantidad amortizada parcialmente. Como se ha amortizado parcialmente un 23,33 % de la deuda (35.000/150.000), se producirá un traspaso al excedente del ejercicio por importe de 8.750 euros ($37.500 \times 23,33 \%$), con el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	8.750	
748	Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio		8.750

Al finalizar el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	8.750	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		8.750

3.6. Cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación

El PGC ESFL recoge las cesiones recibidas de activos y los servicios a título gratuito distinguiendo los siguientes supuestos:

a) Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y por tiempo determinado

La entidad reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un ingreso directamente en el patrimonio neto, que se reclasificará al excedente del ejercicio como ingreso sobre una base sistemática y racional. El citado derecho se amortizará de forma sistemática en el plazo de la cesión. Adicionalmente, las inversiones realizadas por la entidad que no sean separables del terreno cedido en uso se contabilizarán como inmovilizado material cuando cumplan la definición de activo.

Ejemplo 16

Una ESFL recibe de una Administración local la cesión de un terreno por plazo de 25 años, el valor razonable del terreno asciende a 100.000 euros.

Por la cesión del terreno se realizará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
207	Derechos sobre activos cedidos en uso	100.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		100.000

Al finalizar el ejercicio se amortiza el derecho al uso. Consideramos para simplificar que el derecho fue otorgado al inicio del ejercicio, por importe de 10.000 euros (100.000 euros/10 años), realizándose el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	10.000	
2807	Amortización acumulada de derechos sobre activos cedidos en uso		10.000

Por el mismo importe se producirá el traspaso de la subvención al excedente del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8402	Transferencia de otras subvenciones	10.000	
748	Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio		10.000

Asimismo, se recogerá el traspaso de la subvención a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9421	Ingresos de otras donaciones y legados	100.000	
1320	Otras subvenciones		90.000
8420	Transferencia de otras subvenciones		10.000

- b) Cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y por tiempo determinado

Si junto al terreno se cede una construcción, el tratamiento contable será el descrito en el apartado anterior. No obstante, si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción, considerando el fondo económico de la operación, el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales. Este mismo tratamiento resultará aplicable al terreno si se cede por tiempo indefinido (recordamos que los terrenos no se amortizan).

Según lo anteriormente descrito, se considera el mismo criterio para el resto de activos cedidos en uso.

Ejemplo 17

Una ESFL ha recibido la cesión gratuita de un elemento de transporte por un periodo de ocho años. Su vida útil se estima en cinco años y el valor razonable del mismo en 24.000 euros.

Por la cesión del elemento de transporte, al ser su vida útil inferior al periodo de cesión, se contabilizará directamente como un inmovilizado material y se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	24.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		24.000

Al final del ejercicio se amortiza el elemento de transporte y por la misma cantidad se produce el traspaso de la subvención al excedente del ejercicio (consideramos para simplificar que la cesión se produce al comienzo del ejercicio):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6810	Amortización del inmovilizado material	4.800	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		4.800

Código	Cuenta	Debe	Haber
8402	Transferencia de otras subvenciones	4.800	
748	Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio		4.800

Asimismo, se recogerá el traspaso de la subvención a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9421	Ingresos de otras donaciones y legados	24.000	
1320	Otras subvenciones		19.200
8420	Transferencia de otras subvenciones		4.800

- c) Cesión del inmueble de forma gratuita por un periodo de un año prorrogable por periodos iguales o por tiempo indefinido

Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de resultados por la mejor estimación del derecho cedido.

No obstante, cuando existan indicios que pudieran poner de manifiesto que dichas prórogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la entidad, distintas de la simple continuidad en sus actividades, el tratamiento contable de la operación deberá asimilarse al supuesto descrito en el apartado anterior. En el supuesto de cesiones por un periodo indefinido se aplicará un tratamiento similar.

- d) Servicios recibidos sin contraprestación

La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido.

Ejemplo 18

Una ESFL recibe los servicios gratuitos de un economista los cuales se valoran por importe de 3.000 euros.

El asiento a realizar será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicio de profesionales independientes	3.000	
74	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación		3.000

4. Auditoría del área de subvenciones

La verificación del área de subvenciones dentro de la auditoría de las ESFL es determinante para que el auditor pueda concluir sobre si las cuentas anuales representan en su conjunto la imagen fiel de la entidad auditada. Esta importancia viene determinada no solo por el importe que pueda figurar en el balance o en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo determinado, sino que el riesgo de devolución de subvenciones o la excesiva dependencia de estas son conceptos que incrementan el riesgo de auditoría y que el auditor debe de evaluar y mitigar durante la realización del trabajo.

Así, a lo largo del presente epígrafe iremos detallando cómo el auditor aborda el área de subvenciones en las distintas fases de su trabajo dentro de la auditoría de una ESFL, esto es, planificación, ejecución del trabajo y emisión de su informe.

4.1. Planificación

De acuerdo con el enfoque de riesgos de las normas internacionales de auditoría, el auditor debe realizar en su plan global un análisis del riesgo del área de subvenciones en la entidad, evaluando el riesgo de control interno que existe, el riesgo inherente y el impacto que ambos pueden tener en las cuentas anuales. En efecto, de acuerdo con la NIA ES-200, durante la planificación el auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material, partiendo del conocimiento que tenga de la entidad y de sus sistemas de control.

Debido a que las subvenciones suelen ser cuasideterminantes para el sector de ESFL, será prácticamente obligatorio para una auditoría de calidad que el auditor incluya en su matriz de riesgos las subvenciones como un área a tener en cuenta. Una vez que el auditor ha incluido la misma en su matriz de riesgos, indicará a qué partida o partidas de los estados financieros afecta dicho riesgo, evaluará el riesgo de control y el riesgo inherente y describirá la totalidad de procedimientos que va a realizar para mitigar ambos riesgos y cuáles han sido las conclusiones de dichos procedimientos. Se trata, tal y como describe la NIA-ES 330, de incluir las respuestas a los riesgos detectados, interrelacionando los riesgos valorados, los procedimientos realizados con los resultados obtenidos.

De modo esquemático, la matriz de riesgos se presentaría tal y como se expone en la tabla 2:

Tabla 2. Matriz de riesgos

[illegible]

Fuente: elaboración propia.

En el caso que nos ocupa, el riesgo sería el área de subvenciones y los epígrafes de las cuentas anuales normales afectados, según se describe en la tabla 3, son los siguientes:

Tabla 3

BALANCE

A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

CUENTA DE RESULTADOS (Excedente del ejercicio)

2.d). Reintegro de ayudas y asignaciones

6. Otros ingresos de explotación

10. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio

CUENTA DE RESULTADOS (Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto)

3. Subvenciones recibidas

4. Donaciones y legados recibidos

CUENTA DE RESULTADOS (Reclasificaciones al excedente del ejercicio)

3. Subvenciones recibidas

4. Donaciones y legados recibidos

Fuente: Real Decreto 1491/2011.

Una vez identificadas las partidas de los estados financieros afectadas se deberá proceder a realizar la misma identificación en los epígrafes de la memoria que pudieran contener manifestaciones relacionadas con el área de subvenciones, a saber:

- Normas de registro y valoración.
- Inmovilizado intangible
- Inmovilizado material.
- Inversiones inmobiliarias.
- Existencias.
- Situación fiscal.
- Subvenciones.

De esta forma el auditor ya tiene identificado en qué puntos puede impactar un posible error en el área de subvenciones de la entidad.

El siguiente paso será determinar si el riesgo de que se produzca un error es mayor o menor (riesgo inherente) y en caso de que se produzca si la entidad está capacitada para detectarlo por sí misma antes de que se realice la auditoría (riesgo de control).

Un riesgo de control bajo requiere que los procesos de control interno en el área de subvenciones estén suficientemente descritos y las funciones segregadas de forma razonable, en cuanto al tamaño de la organización.

El auditor, de acuerdo con la NIA-ES 315, ha de considerar el funcionamiento del control interno establecido por la entidad y valorar si este es suficiente para detectar errores o irregularidades antes de la formulación de los estados financieros. No se puede establecer un sistema de control estándar para el área de subvenciones de las ESFL, si bien la siguiente batería de preguntas puede servir al auditor para evaluar la bondad de este:

- ¿Tiene la organización un control adecuado sobre las personas autorizadas para la solicitud de subvenciones?
- ¿Existe un registro físico o informático de las subvenciones solicitadas en el que consta si las mismas han sido resueltas?
- ¿Existe un registro físico o informático de las subvenciones recibidas?
- ¿Mantiene la sociedad un archivo extracontable que vincula las subvenciones de capital recibidas con los activos subvencionados?
- ¿El personal asignado para la justificación de subvenciones está formado y capacitado?

- ¿Se concilian periódicamente las subvenciones recibidas con el saldo de créditos frente a Administraciones públicas por subvenciones concedidas (cuenta 4708)?
- ¿Guarda la entidad un archivo extracontable de los avales presentados para la recepción de subvenciones o para las reclamaciones para devolución de estas, si así fuera necesario?
- ¿La partida de devolución de subvenciones tiene recurrentemente un saldo elevado?
- ¿Se informa periódicamente del estado de los distintos recursos que pueda mantener la entidad en caso de solicitud de reintegro de subvenciones?
- ¿Los gastos o inversiones subvencionados han sido auditados por un auditor independiente para su justificación ante el organismo otorgante?

4.2. Procedimientos de auditoría

Una vez que el auditor ha estudiado y evaluado el control interno de la entidad determinará qué grado de confianza tiene sobre el control interno de la compañía y en función de este determinará el tipo de pruebas a realizar, el alcance, el momento y la extensión de estas, desarrollando un programa de trabajo.

La realización de estas pruebas le debe llevar a concluir sobre las siguientes afirmaciones de la dirección de la entidad que se refleja en las cuentas anuales:

- Existencia. Los archivos y pasivos existen en una fecha dada.
- Derechos y obligaciones. Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.
- Acaecimiento. Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
- Integridad. No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
- Valoración. Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
- Medición. Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al periodo.
- Presentación. Las transacciones se clasifican, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados y que la memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

El programa de trabajo detallado en la tabla 4 desarrolla cuáles son los procedimientos relativos al área de subvenciones, en el que se debe identificar la persona del equipo de trabajo que realiza el procedimiento, el papel de trabajo donde se ha realizado y la manifestación o manifestaciones que quedan cubiertas con el mismo:

Tabla 4. Procedimientos de auditoría

Asig.	Ref. PT	Procedimientos de auditoría	Procedimientos de auditoría				
			Existencia	Acabecimiento o derechos u obligaciones	Integridad	Medición/valoración	Presentación
		A partir de los registros contables, obtener el análisis de movimientos de las distintas partidas integrantes de este epígrafe.		X			X
		En primera auditoría, obtener la resolución de concesión de todas las subvenciones incluidas en balance.		X	X	X	
		Obtener documentación soporte de las subvenciones de capital recibidas en el ejercicio y evaluar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la misma.		X	X	X	
		Evaluar para las subvenciones recibidas su carácter reintegrable y la adecuada clasificación en cuentas anuales.		X	X	X	X
		Evaluar la necesidad de utilización de un experto independiente para las subvenciones/donaciones de activos no monetarios, en los términos de la NIA-ES 620 (1).				X	

(1) Si bien el auditor es el único responsable de la opinión expresada en su informe, de acuerdo a la NIA-ES 620 se puede valer del trabajo de un experto si interpreta que es adecuado para sus fines, pudiendo aceptar las conclusiones del experto si considera que su objetividad, independencia y la adecuación del trabajo son suficientes. Si una entidad recibe las participaciones de una sociedad como donación, puede ser necesario la contratación de un experto independiente en valoración de instrumentos financieros.



Asig.	Ref. PT	Procedimientos de auditoría	Procedimientos de auditoría				
			Existencia	Acabamiento o derechos u obligaciones	Integridad	Medición/valoración	Presentación
►		Recalcular el traspaso efectuado a resultados en función de la amortización de los bienes financiados, utilizando para ello el detalle de subvenciones de capital elaborado por la entidad. Verificar que las sumas de los registros auxiliares son iguales al saldo de mayor de la entidad.			X		X
		Preguntas y, en su caso, verificación de las variaciones de las condiciones estipuladas en las ayudas recibidas y su cumplimiento.			X		X
		Verificar el registro de las subvenciones recibidas en el ejercicio en el epígrafe de la cuenta de resultados B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio.			X		X
		Verificar el registro de las subvenciones traspasadas a resultados en el ejercicio en el epígrafe de la cuenta de resultados C) Reclasificaciones al excedente del ejercicio.			X		X
		Verificar que los saldos de las cuentas de los grupos 8 y 9 relacionadas con subvenciones han quedado saldadas al cierre del ejercicio.			X	X	
		Obtener documentación soporte de las subvenciones de explotación recibidas en el ejercicio y evaluar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la misma.		X	X	X	





Asig.	Ref. PT	Procedimientos de auditoría	Procedimientos de auditoría				
			Existencia	Acabecimiento o derechos u obligaciones	Integridad	Medición/valoración	Presentación
►		Obtener documentación soporte de las solicitudes de reintegro recibidas por la entidad desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de emisión de informe, verificando su adecuada contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias.		X	X	X	
		Obtener relación de avales presentados por la organización para la presentación de recursos ante el organismo competente en contra de las solicitudes de reintegro.					X
		Circularizar al letrado de la entidad preguntando sobre la existencia de solicitudes de reintegro de subvenciones.		X	X		X
		Cruzar la información de avales obtenida de la circularización bancaria con posibles procesos contencioso-administrativos abiertos por solicitudes de reintegro de subvenciones.		X	X		X
		Obtener confirmación por parte de la dirección de que nos ha sido trasladada cualquier comunicación recibida de los organismos reguladores o supervisores.					

Fuente: elaboración propia.

El desarrollo del anterior plan de trabajo (tabla 4), tal y como describe la NIA-ES 300 debe proporcionar una evidencia necesaria para sustentar la opinión del profesional independiente.

4.3. Revisión de la memoria

Una vez finalizado el trabajo de campo y antes de la emisión de su informe de auditoría, el auditor debe completar las pruebas sustantivas anteriormente enumeradas con procedimientos adicionales destinados exclusivamente a verificar que la presentación en la memoria de los hechos acaecidos durante el ejercicio es suficiente y no existe ninguna omisión de información de carácter significativo.

Las entidades no lucrativas además de las notas contenidas en el modelo de memoria del PGC deberán incluir información específica de acuerdo con el Real Decreto 1491/2011. El cuestionario que se desarrolla en la tabla 5 debe servir de guía al auditor para verificar que la información reflejada en memoria es adecuada y suficiente para la interpretación de las cuentas anuales en su conjunto.

Tabla 5. *Checklist* de contenido de la memoria

	Sí	No	N/A
Normas de registro y valoración			
¿Se indican adecuadamente las normas de registro y valoración aplicadas en subvenciones, donaciones y legados?			
Inmovilizado material			
¿Se informa de las subvenciones, donaciones y legados recibidos?			
¿Se informa sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por esta, especificando los términos de las respectivas cesiones, y sobre el valor razonable del derecho cedido cuando la diferencia con su valor en libros fuese significativa?			
Bienes de Patrimonio Histórico			
¿Se informa sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por esta, especificando los términos de las respectivas cesiones, y sobre el valor razonable del derecho cedido cuando la diferencia con su valor en libros fuese significativa?			
Inversiones inmobiliarias			
¿Se informa de las subvenciones, donaciones y legados recibidos?			
Inmovilizado intangible			
¿Se informa de las subvenciones, donaciones y legados recibidos?			





	Sí	No	N/A
►			
Subvenciones, donaciones y legados			
El importe, características de las subvenciones recibidas, que aparecen en las partidas correspondientes de balance y cuenta de resultados.			
Análisis del movimiento.			
Información sobre el origen de las subvenciones indicando ente público.			
El cumplimiento o incumplimiento de las condiciones asociadas a las mismas.			
Hipótesis para determinar el valor razonable de activos no monetarios o servicios recibidos/cedidos sin contraprestación.			

Fuente: elaboración propia.

Para cada uno de los puntos detallados en la tabla anterior, el auditor deberá de responder Sí, No, N/A:

- En el caso de que el auditor marque la respuesta Sí, la inclusión, agregación e información en las cuentas anuales sobre las subvenciones recibidas será adecuada y suficiente respecto a esa pregunta.
- En caso de que el auditor haya marcado con un No en algunos de los epígrafes anteriores deberá de evaluar la importancia de la información omitida y si es relevante para la imagen fiel de las cuentas anuales en su conjunto, incluyendo una salvedad en el informe de auditoría en caso de que así lo fuera.
- El auditor marcará la casilla N/A, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa o no existan dichas partidas.

4.4. Emisión del informe de auditoría

Las pruebas descritas en el epígrafe anterior conducirán al auditor a una conclusión sobre si el área de subvenciones está libre de incorrecciones materiales. Sin embargo, de acuerdo con la NIA-ES 705 (revisada), si de la realización de sus procedimientos concluye que dicha área contiene incorrecciones materiales o no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las partidas de subvenciones y su información en memoria, emitirá un informe con opinión modificada.

a) Fundamento de la opinión modificada

De acuerdo con la NIA-ES 700 (revisada), el informe de auditoría incluirá una sección después de la sección «Opinión», titulada «Fundamento de la opinión», que siguiendo la NIA-ES 705 (revisada) se sustituirá por «Fundamento de la opinión con salvedades», en el caso de que la opinión sea modificada incluyendo una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada. Dicha descripción, salvo imposibilidad, debe cuantificar los efectos de esta en las distintas masas patrimoniales, así como en el resultado.

Pues bien, los siguientes ejemplos tratan de cómo se podría describir dicha cuestión en caso de que el auditor optara por omitir una opinión modificada con origen en el área de subvenciones, obviando el resto de los cambios que serían pertinentes en las otras secciones del informe de auditoría.

Ejemplo 19

Según el ejemplo 2 anterior la sociedad recibía una subvención por 10.000 euros y la consideraba como no reintegrable. Si durante el desarrollo del trabajo el auditor concluye que es reintegrable y el órgano de dirección no reformula las cuentas anuales de la asociación, el auditor emitirá una opinión modificada, desarrollando la sección de Fundamento de la opinión en los siguientes términos:

- Fundamento de la opinión con salvedades

Durante el ejercicio 20XX la asociación ha sido beneficiaria de una subvención por importe de 10.000 euros que ha registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. Debido a que existen dudas sobre el cumplimiento de las condiciones asociadas a dicha subvención y de acuerdo con las normas de adaptación del PGC ESFL las subvenciones, se debería haber considerado dicha subvención como reintegrable, reconociendo un pasivo por importe de 10.000 euros. Por tanto, la partida del patrimonio neto del balance adjunto, así como la cuenta de resultados del ejercicio, están sobrevaloradas en 10.000 euros, mientras que el pasivo no corriente de la asociación está infravalorado en la misma cuantía.

Ejemplo 20

En el ejemplo 17, una ESFL recibía una cesión gratuita de un elemento de transporte, si bien por motivos estratégicos no informa en memoria que dicho elemento le ha sido cedido por un partido político X, información que resulta obligatoria de acuerdo con las normas de elab-

boración de las cuentas anuales. El auditor considera que los asociados, como usuarios de las cuentas anuales, deben conocer que la asociación está recibiendo subvenciones de un determinado partido político.

- Fundamento de la opinión con salvedades

Durante el ejercicio 20XX la entidad ha recibido la cesión gratuita de un elemento de transporte que figura contabilizado en el activo no corriente del balance por un importe de 24.000 euros. La memoria adjunta como parte integrante de las cuentas anuales no revela que el cesionario de dicho bien ha sido el partido político X, información necesaria que establece el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Sin embargo, podría ser que el órgano de dirección de la asociación se negara a proporcionar al auditor la información soporte de dicha cesión, pues como hemos supuesto anteriormente no está interesado que se conozca el cesionario. En ese caso, el auditor tendría una limitación al alcance pues desconoce cuál es el origen del vehículo.

- Fundamento de la opinión con salvedades

La sociedad no nos ha podido facilitar la documentación necesaria que justifica el importe contabilizado de las subvenciones de capital por un importe de 24.000 euros, no habiendo podido aplicar procedimientos alternativos necesarios para determinar la razonabilidad de dicho saldo.

Ejemplo 21

Según el ejemplo 11, una ESFL recibe una subvención de capital por importe de 5.000 euros, que se deberán ir traspasando a resultados de acuerdo con la vida útil del bien subvencionado, en nuestro ejemplo cuatro años, a razón de 1.250.00 euros. Si la dirección decide no traspasar a resultados durante un ejercicio, no estará reconociendo ingresos por ese importe de 1.250 afectando al excedente del ejercicio, al epígrafe de Fondos propios y al de Subvenciones recibidas, ambos incluidos en el patrimonio neto de la compañía.

- Fundamento de la opinión con salvedades

Con fecha 1 de enero la entidad recibió una subvención de capital por importe de 5.000 euros vinculada a la adquisición de un inmovilizado intangible, adquirido en la misma fecha y cuya vida útil es de cuatro años. Durante el ejercicio 20XX la sociedad no ha imputado a ingresos del ejercicio la proporción de subvención correspondiente de acuerdo con la dotación amortizada del elemento en ese periodo. De haber sido contabilizado según los criterios establecidos en el marco normativo de la información financiera que resulta de aplicación, se habría reconocido un ingreso en la cuenta de resultados por importe de 1.250 euros y una minoración en la partida A-3) Subvenciones, donaciones y legados.

b) Aspectos más relevantes de la auditoría

Tal y como refleja la NIA-ES 701, el propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría (Aspectos más relevantes de la auditoría para entidades que no sean de interés públicos) es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. Esto es, el auditor debe reflejar en su informe, y atendiendo a su juicio profesional, aquellas cuestiones que han sido más significativas durante el proceso de auditoría, detallando los procedimientos que ha realizado en torno a dichos riesgos o cuestiones y cuál ha sido el resultado de estos. Estos aspectos más significativos de ningún modo modifican la opinión del auditor, sino simplemente añaden información que se puede considerar útil para que el usuario del informe de auditoría interprete mejor el trabajo realizado por el auditor independiente.

Como ya hemos mencionado, el área de subvenciones es una de las que puede tener un mayor impacto en la opinión del auditor dentro de las entidades sin fines lucrativos. Si bien de acuerdo a la consulta n.º 1 del BOICAC 113/2018 del Instituto Contabilidad y Auditoría de Cuentas (NFC0688407), no resulta obligatoria la inclusión de un número mínimo de aspectos más significativos, tampoco sería extraño que el auditor de dichas entidades reflejara en su informe como aspectos más relevantes aquellos relacionados con el área de subvenciones.

A continuación, exponemos dos ejemplos de apartados de aspectos más relevantes de la auditoría relacionados con las subvenciones de cursos de formación y subvenciones de explotación.

Ejemplo 22. Reintegros de subvenciones de cursos de formación

Descripción

Durante el presente ejercicio la entidad ha sido requerida, por un organismo público, al reintegro de subvenciones de explotación vinculadas con la realización de acciones formativas realizadas en ejercicios anteriores. Según el citado organismo, existen deficiencias tanto en los criterios de imputación de costes como en la documentación justificativa de los mismos, si bien la entidad receptora de fondos ha presentado alegaciones al respecto, por tener un criterio totalmente opuesto.

Respuesta del auditor

Nuestros procedimientos en relación con esta área han consistido, entre otros, en identificar los reintegros de subvenciones que han sido requeridos, revisando el cumplimiento de las cláusulas incluidas en su concesión. Hemos requerido la opinión de un letrado independiente para evaluar la probabilidad de éxito de los recursos presentados por la entidad y al mismo tiempo se ha cuantificado del pasivo estimado para aquellas subvenciones similares cuya reclamación no ha prescrito. Por último, hemos evaluado la adecuación de la información revelada en la memoria.

Como resultado de las pruebas y análisis realizados consideramos que las conclusiones de la dirección de la sociedad sobre los gastos de personal y la información revelada en las cuentas anuales adjuntas son coherentes con la información solicitada.

Ejemplo 23. Subvenciones de explotación

Descripción

Como consecuencia de la actividad de centro de día para personas discapacitadas que la entidad viene desarrollando, recibe una serie de subvenciones de explotación cuyo importe varía en función del número de usuarios de esta y del precio fijado por usuario/día por la comunidad autónoma para cada ejercicio. Esta área, en consecuencia, la hemos considerado como susceptible de riesgos más significativos, debido a los importes relevantes involucrados y la complejidad del control a realizar.

Respuesta del auditor

Los procedimientos de auditoría llevados a cabo han consistido en verificar la correcta imputación en la cuenta de resultados; comprobar el acuerdo marco anual de concesión de subvención, en particular: los términos de precio/hora por usuario de centro de día; la adecuada declaración y recálculo de los usuarios efectivos y su comunicación al organismo público, así como el ingreso efectivo de la subvención por parte de este último y comprobar que la información revelada en la memoria es adecuada.

Como resultado de las pruebas y análisis realizados consideramos que las conclusiones de la dirección de la sociedad sobre los gastos de personal y la información revelada en las cuentas anuales adjuntas son coherentes con la información solicitada.

5. Conclusiones

A lo largo del presente trabajo se han repasado cuáles son las principales problemáticas contables que afectan a una de las áreas más importantes como es la de subvenciones en una ESFL. Se ha mostrado especial atención, tanto a los criterios establecidos para dar de alta estas subvenciones, como a los criterios que el PGC ESFL determina para llevar a cabo una adecuada y ordenada imputación de las mismas a la cuenta de resultados, lo que redundará en una óptima imagen fiel de estas entidades.

Asimismo, se ha hecho un recorrido por todo el proceso de auditoría del área de subvenciones adaptado a una ESFL. Dicho proceso comienza con la inclusión en la matriz de riesgos del área de subvenciones, continúa con la evaluación del control interno que tiene establecido la entidad y auditada y con base en el mismo establecerá una serie de procedimientos que el auditor recoge en su programa de trabajo. En caso de que de la conclusión

de los citados procedimientos el auditor concluyera que debe emitir una opinión modificada, se han incluido modelos de párrafo para la sección de Fundamento de la opinión. Por último, se incluyen dos ejemplos de lo que podría ser la redacción de los aspectos más relevantes de la auditoría relacionados con el área de subvenciones, por si el auditor de la entidad considerara oportuno incluirlos en su informe.

Referencias bibliográficas

- Aliaga Bernal, J. (2013). La información financiera de las entidades sin ánimo de lucro. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 55, 149-164.
- Aragoneses, J. M. (2017). Una aproximación a la información transparente e integrada en las entidades no lucrativas. *Revista Internacional Transparencia E Integridad*, 4, 1-8.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2013). Identidad de las Entidades Sin Fines Lucrativos. Serie Entidades Sin Fines Lucrativos. *Documento n.º 4*.
- Chaves, R. y Monzón, J. L. (2001). Economía social y sector no lucrativo: actualidad científica y perspectivas. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 37.
- Corral Lage, J. (2014). *La transparencia en la emisión de información de las entidades sin fines de lucro: hacia un modelo de indicadores*. (Tesis Doctoral). Universidad del País Vasco, Bilbao, España.
- Fundación Mutua Madrileña. (2014). *El impacto de la crisis en la ONG. Estudio sobre la situación de las entidades sin ánimo de lucro en España*. Recuperado de <www.corresponsables.com/download/El_impacto_de_la_crisis_en_las_ONG.pdf>.
- Fundación PWC. (2018). *Radiografía del Tercer Sector social en España: retos y oportunidades en un entorno cambiante*. Recuperado de <<http://www.plataformatercersector.es/sites/default/files/20180626%20estudio%20fundacion-pwc-tercer-sector-social-2018%20DEF.pdf>>.
- Gutiérrez Viguera, M. (2012). *Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos y sus implicaciones fiscales*. Valencia: Wolters Kluwer.
- Morenés Aguirrezábal, I. (2014). *La información financiera en las Entidades No Lucrativas: la Transparencia en la emisión de información en el ámbito nacional*. (Tesis Doctoral). Universidad del País Vasco, Bilbao, España.
- Norma Internacional de Auditoría-ES 200. (2013). Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría
- Norma Internacional de Auditoría-ES 230. (2013). Documentación de Auditoría.
- Norma Internacional de Auditoría-ES 300. (2013). Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.
- Norma Internacional de Auditoría-ES 315. (2013). Identificación y Valoración de los

Riesgos de Incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.

Norma Internacional de Auditoría-ES 330. (2013). Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

Norma Internacional de Auditoría-ES 620. (2013). Utilización del trabajo de un experto del auditor.

Norma Internacional de Auditoría-ES 700 revisada. (2016). Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

Norma Internacional de Auditoría-ES 701 revisada. (2016). Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

Norma Internacional de Auditoría-ES 705 revisada. (2016). Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

Pasadas, R. M., Valencia, P. T. y Lozano, M. R. (2010). Una propuesta de herramientas para la gestión de la transparencia en las entidades no lucrativas. *Revista de Fomento Social*, 260.

Perdomo, J. F. (2007). Las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera. *Revista española del tercer sector*, 6, 91-120.

Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, de 24 de noviembre de 2011, páginas 124262 a 124398

Rocha Valencia, L., Queiruga, D. y González-Benito, J. (2015). Relationship Between Transparency and Efficiency in the Allocation of Funds in Nongovernmental Development Organizations. *Voluntas*:

International Journal of Voluntary & Non-profit Organizations, 26(6).

Rincón, C. A. G. (2013). La economía social desde tres perspectivas: tercer sector, organizaciones no gubernamentales y entidades sin ánimo de lucro. *Revista Tendencias & Retos*, 18(1), 143-158. Recuperado de <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4929405>>.

Rodrigo Vaz, G. B. y Soares de Andrade, C. (2016). *Contabilidad del Tercer Sector: Un estudio empírico de la transparencia de las entidades sin fines de lucro de Brasil*. Conferencia presentada en el XVII encuentro AECA 2016, Bragança, Portugal.

Romano Aparicio, J. (2014). *Manual contable de entidades no lucrativas*. Madrid: CEF.

Ruiz Lozano, M., Tirado Valencia, P. y Morales Gutiérrez, A. C. (2008). Transparencia y calidad de la información económico-financiera en las entidades no lucrativas. Un estudio empírico a nivel andaluz. *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, 63.

Sajardo Moreno, A., Gil Ibáñez, M. y Pérez Sempere, S. (2017). El sector no lucrativo en el marco de la nueva era tecnológica: el desafío del Crowdfunding social en España. Análisis de la asociación Alba Pérez, lucha contra el cáncer infantil. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, 124. Recuperado de <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=36752490007>>.

Villaroya Lequericaonandia, M. B. y Ramos Sánchez, S. (2018). ¿Proporciona la normativa contable española para organizaciones no gubernamentales el marco conceptual idóneo para la presentación de información económico-financiera transparente? Similitudes y diferencias con la normativa internacional aplicada por las 20 ONG más importantes del mundo. *REVESCO: Revista de estudios cooperativos*, 128, 212-247.

Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (I)

Anna Ayats Vilanova

Profesora del CEF.-

Extracto

El pasado 11 de marzo de 2019 el Boletín Oficial del Estado publicaba la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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.

Esta resolución supone el desarrollo reglamentario de los criterios de presentación de los instrumentos financieros y de las implicaciones contables de la regulación mercantil en materia de aportaciones sociales, operaciones con acciones y participaciones propias, aplicación del resultado, aumento y reducción del capital social y otros aspectos contables derivados de la regulación incluida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

A continuación iniciamos la publicación de una serie de artículos con el fin de analizar de forma detallada y práctica el contenido de la resolución.

Palabras clave: instrumentos financieros; sociedades mercantiles; aportaciones de socios; aportaciones no dinerarias; desembolsos pendientes.

Cómo citar: Ayats Vilanova, A. (2019). Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (I). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 239-278.



Practical analysis of the ICAC Resolution of March 5, 2019, on criteria for the presentation of financial instruments and societary operations (I)

Anna Ayats Vilanova

Abstract

On March 11, 2019, the Official Bulletin of the State published the Resolution of March 5, 2019, of the Institute of Accounting and Audit of Accounts, that develops the criteria for the presentation of financial instruments and other accounting aspects related to the mercantile regulation of capital companies.

This resolution implies the regulatory development of the criteria for the presentation of financial instruments and the accounting implications of commercial regulation in matters of social contributions, operations with own shares and participations, application of the result, increase and reduction of share capital and other aspects Accountants derived from the regulation included in the consolidated text of the Capital Companies Law, approved by Royal Legislative Decree 1/2010, of July 2, and in Law 3/2009, of April 3, on structural modifications of Mercantile societies.

Next, we begin the publication of a series of articles in order to analyze the content of the resolution in a detailed and practical way.

Keywords: financial instruments; commercial companies; members' shares; non-monetary contributions; capital payments payable.

Citation: Ayats Vilanova, A. (2019). Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (I). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 239-278.

Sumario

1. Introducción
2. Clasificación de instrumentos de patrimonio neto
3. Acciones o participaciones ordinarias o comunes
4. Capital con privilegio
5. Capital sin voto
6. Capital rescatable
7. Otras aportaciones de los socios
8. Aportaciones no dinerarias
9. Desembolsos pendientes
 - 9.1. Desembolsos pendientes de las aportaciones dinerarias
 - 9.2. Desembolsos pendientes de las aportaciones no dinerarias
10. Clasificación de las emisiones de deuda
 - 10.1. Emisiones de deuda con vencimiento sin derecho a conversión en acciones
 - 10.2. Emisión de obligaciones y bonos convertibles a opción del inversor
 - 10.3. Emisiones de obligaciones y bonos obligatoriamente convertibles
 - 10.4. Emisiones de deuda sin vencimiento
11. Conclusiones



1. Introducción

Esta colección de artículos se va a dividir en las siguientes partes de acuerdo con el tema a analizar:

- I. Clasificación de los instrumentos financieros y aportaciones de los socios.
- II. Aumentos y reducciones del capital social.
- III. Operaciones con acciones o participaciones propias y de la sociedad dominante.
- IV. Aplicación del resultado del ejercicio.
- V. Modificaciones estructurales en las sociedades de capital.

En este primer artículo se trataría la clasificación de los instrumentos financieros y aportaciones de los socios, que analizan los criterios de presentación que incorpora la resolución respecto a los instrumentos de patrimonio neto y las emisiones de deuda, haciendo un mayor hincapié en las distintas emisiones de capital: ordinario, privilegiado, sin voto y rescatable, para pasar a comentar el registro contable de las aportaciones de los socios sin contraprestación, así como la contabilización de las aportaciones no dinerarias y los desembolsos pendientes.

A continuación se indica cada uno de los puntos que van a ser objeto de análisis y en qué artículos de la resolución figuran:

Concepto	Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019
Clasificación de instrumentos de patrimonio neto	Artículo 3, apartados 1 al 4
Capital ordinario	Artículo 11
Capital con privilegio	Artículo 12
Capital sin voto	Artículo 13



Concepto	Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019
▶	
Capital rescatable	Artículo 14
Otras aportaciones de los socios	Artículo 9
Aportaciones no dinerarias	Artículo 15
Desembolsos pendientes	Artículo 16
Clasificación de emisiones de deuda	Artículos 41 al 44
Costes de transacción	Artículo 6

2. Clasificación de instrumentos de patrimonio neto

La clasificación de las emisiones de instrumentos de patrimonio neto se hará en función de los derechos que los títulos emitidos otorguen al inversor prescindiendo de la forma jurídica.

La cuestión fundamental es analizar si el socio tiene reconocido un derecho incondicional de separación distinto a los supuestos recogidos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), o, si la sociedad está obligada al pago ineludible de una retribución mínima, al margen de que la entidad reparta o no dividendos al resto de los socios.

Las emisiones de instrumento de patrimonio neto junto con los costes de transacción pueden clasificarse en:

- Instrumento de patrimonio (art. 3.2).
- Pasivo financiero (art. 3.3).
- Instrumento financiero compuesto (patrimonio neto y pasivo financiero) (art. 3.4).

La emisión de acciones o participaciones se clasifica como instrumento de patrimonio si el título otorga al inversor una participación residual en los activos de la sociedad descontados los pasivos, y no tiene garantizado ningún precio de recompra ni derecho de separación ni ofrece privilegios en forma de dividendos mínimos, acumulables o no, sino que la retribución se fija en función del capital desembolsado y de la aprobación por la junta general de accionistas. Se trata de acciones o participaciones ordinarias o comunes.

Si las acciones o participaciones emitidas contemplan el compromiso por parte del emisor de atender de forma obligatoria su rescate o reembolso, la emisión se clasifica de pa-

sivo financiero. Aparte de las emisiones de acciones rescatables de sociedades cotizadas, también puede darse en entidades no cotizadas e incluso en sociedades limitadas cuando se reconoce al socio el derecho incondicional de separación en el momento que tenga lugar un suceso futuro que esté fuera del control del emisor e inversor (pactos de recompra).

La emisión de acciones o participaciones se clasifica de instrumento financiero compuesto si existe un compromiso firme por parte de la entidad emisora de entrega de una retribución mínima, un pago ineludible de dividendos, que no dependa de la aprobación por la junta general de accionistas ni que esté en función de que reparta o no dividendos al resto de los socios. Se trata de capital sin voto o capital con privilegio.

El cálculo del componente de pasivo financiero se hará actualizando los dividendos preferentes a una tasa de descuento que refleje el valor temporal del dinero. Salvo mejor evidencia, en las sociedades no cotizadas utilizaremos el tipo de interés incremental, que es aquel tipo de interés al que puede financiarse la empresa en un plazo igual al flujo de caja que se quiere descontar.

La diferencia entre el valor de emisión del título y el componente de pasivo se clasifica como instrumento de patrimonio.

La prima de emisión y los costes de transacción se reparten en la misma proporción que el componente de pasivo financiero y patrimonio neto.

Veamos a continuación una serie de ejemplos:

- Una entidad cotizada emite capital sin derecho a voto al que reconoce un dividendo mínimo de 0,15 euros por título, cuyo pago solo se producirá si existen beneficios distribuibles y la junta general de accionistas aprueba su reparto. Los dividendos mínimos no pueden exceder al beneficio distribuible y no son acumulativos.

La emisión se clasificaría de instrumento de patrimonio debido a que el emisor controla el pago del dividendo mínimo, es discrecional, ya que puede haber beneficios y optar por no distribuirlos.

- Una entidad realiza una emisión de acciones para dar entrada a nuevos socios y financiar la gestión y explotación de un parque eólico. Dichos socios no participan en la toma de decisiones del proyecto ni en la gestión, que está en manos de los socios antiguos. En la emisión de los títulos se establece que estos socios solo pueden permanecer en la sociedad hasta obtener una rentabilidad del 15 %. Una vez obtenida dicha rentabilidad, están obligados abandonar la empresa recuperando el capital invertido.

La permanencia del socio está condicionada a la rentabilidad del proyecto. Son socios externos sin ningún control en la gestión, es decir, colaboran en la finan-

ciación del proyecto, de ahí que la emisión se clasifique de pasivo financiero, con independencia de que desde el punto de vista mercantil esté escriturado como capital.

- Una sociedad limitada emite participaciones sin voto reconociendo a dichos socios un pago de 0,30 euros por participación al margen de que la entidad decida repartir o no beneficios al resto de socios. Si no existen beneficios distribuibles, el dividendo mínimo se acumula con un plazo máximo de tres años.

Es un instrumento financiero compuesto, ya que el pago del dividendo mínimo es ineludible siempre que haya beneficios distribuibles, al margen de que decida repartir dividendos o no al resto de socios.

3. Acciones o participaciones ordinarias o comunes

Las acciones o participaciones ordinarias o comunes no atribuyen al socio un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero.

No existe un compromiso de devolución de la aportación o solo surgiría si se produce un suceso que la sociedad controla: cambio de objeto social, transformación de la forma jurídica de la sociedad, cambio del domicilio social al extranjero o falta de distribución de dividendos entre otros.

La contabilización del capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción se presentará en el apartado A.1) Fondos propios, siempre que la inscripción en el Registro Mercantil del aumento de capital se hubiera producido con anterioridad al plazo máximo que dispone la entidad para formular las cuentas anuales. En caso contrario, las aportaciones de los socios se incluyen en el pasivo corriente, debiendo reexpresar las cuentas anuales del siguiente ejercicio, además de registrar los gastos incrementales asociados a la emisión de los títulos directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los gastos relacionados con las emisiones de los títulos, tales como honorarios de abogados, notarios y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registran directamente contra el patrimonio neto como menor importe de las reservas voluntarias o de la prima de emisión o asunción, si modifican el valor final de los fondos propios.

No se incluyen como costes de transacción los estudios de viabilidad económica del negocio; estudios de mercado; costes de selección y formación del personal; honorarios de expertos independientes (auditores, empresas de tasación, analistas financieros); comisiones de custodia y mantenimiento de los títulos y los costes administrativos internos (convocatoria y celebración de la junta de accionistas). Estas partidas se imputan directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El artículo 6.2 de la resolución del ICAC incorpora como novedad para las cuentas anuales que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 la imputación directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias de los gastos relacionados con la emisión de acciones o participaciones, si la operación no tiene repercusión en el importe final de los fondos propios, como en el caso de una ampliación de capital con cargo a reservas, un *split* de acciones, una reducción de capital por pérdidas o para incrementar la reserva legal o las reservas voluntarias.

Ejemplo 1

Los socios de la entidad Z, reunidos el 20 de septiembre de 2019, aprueban la entrada de un nuevo socio que aportará una nave industrial, cuya valoración por el experto independiente es de 600.000 euros, de los cuales 200.000 euros corresponden al suelo.

Se suprime el derecho de preferencia para los socios antiguos fijando el valor de la acción de Z en 10 euros a efectos del canje, aunque el valor nominal sea de 5 euros, el mismo que las acciones antiguas.

Antes de la ampliación el capital de Z estaba dividido en 180.000 acciones.

El 1 de octubre, el socio pone el edificio a disposición de la entidad Z, que lo va a usar como taller mecánico para el montaje de cuadros eléctricos. La vida útil se estima en 20 años.

A finales de octubre, la entidad Z recibe la factura de la empresa de tasación del local, cuyo coste asciende a 4.000 euros más el 21 % de IVA.

El aumento de capital queda inscrito en el Registro Mercantil con fecha de 25 de abril de 2020, recibiendo a finales de enero de 2020 la factura de los honorarios de la gestoría, notario y registro por 20.000 euros más el 21 % de IVA menos 2.250 euros de retenciones a profesionales.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores e indicar la presentación del capital y la prima de emisión en las cuentas anuales si el cierre contable de la entidad Z coincide con el año natural.

Solución

El número de acciones a emitir por la entidad Z está en función de la valoración del local por el experto independiente y el valor razonable de la acción de Z a efectos del canje.

$$\text{Número de acciones Z} \times 10 \text{ (valor razonable canje)} = 600.000 \text{ (informe de valoración)}$$

La entidad Z emite 60.000 acciones que entrega al nuevo socio, el cual tendrá una participación del 25 %, al no existir el derecho de preferencia para los antiguos socios.

Nuevo socio = 60.000 acciones

Capital social después ampliación = 180.000 (antiguos socios) + 60.000 (ampliación) = 240.000 acciones

Porcentaje nuevo socio = $60.000/240.000 = 25\%$

20-09-2019. Por la emisión de las acciones.

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	600.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (60.000 acciones × 10 euros)		600.000

La emisión de las acciones al ser ordinarias se clasifica como instrumento de patrimonio.

01-10-2019. Por la entrega del local a la entidad Z:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	200.000	
211	Construcciones	400.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		600.000

Suponemos que el nuevo socio no pertenece al mismo grupo mercantil, recibe una participación del 25 %, que no le otorga control sobre el bien aportado, siendo el criterio de valoración el importe escriturado, el cual coincide con el informe de valoración del experto independiente que figura como anexo en la escritura pública.

El socio aporta el local en el ejercicio 2019, pero la inscripción del aumento de capital en el registro mercantil se produce el 25 de abril de 2020.

La fecha de inscripción excede el plazo máximo que tiene la entidad Z para formular las cuentas anuales del 2019, que finaliza el 31 de marzo de 2020, por ello la cuenta 194, «Capital emitido pendiente de inscripción», figurará en el pasivo corriente, en el epígrafe C.III Deudas a corto plazo, en la presentación de las cuentas anuales del 2019.

31-10-2019. Por la factura de la empresa de tasación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios profesionales independientes	4.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
472	Hacienda Pública, IVA soportado	840	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		4.840

31-12-2019. Por la amortización del local:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(400.000/20 años) × 3/12]	5.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones		5.000

31-01-2020. Por la factura de honorarios de gestoría, notario y registro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios profesionales independientes	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.200	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		2.250
410	Acreedores por prestaciones de servicios		21.950

Los costes de transacción se imputan directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias al producirse la inscripción del aumento de capital en el Registro Mercantil después del plazo máximo para formular las cuentas anuales del 2019, tal como se recoge en el artículo 6.2 de la resolución.

25-04-2020. Por la inscripción en el Registro Mercantil del aumento de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	600.000	
100	Capital social (60.000 acciones × 5 euros)		300.000
110	Prima de emisión (60.000 acciones × 5 euros)		300.000

Al presentar las cuentas anuales del 2020, deberá modificar la información del comparativo del ejercicio 2019, de forma que la cuenta 194, «Capital emitido pendiente de inscripción», deberá situarla en el epígrafe A.1) Fondos propios, en los epígrafes de Capital y Prima de emisión, ya que el bien se aportó en octubre de 2019.

4. Capital con privilegio

La clasificación de una emisión de capital preferente o privilegiado se realiza en función del tipo de privilegio que la entidad reconozca al inversor.

Si el privilegio está relacionado con el reembolso del título en caso de liquidación, preferencia en el cobro antes que el capital ordinario, o no verse afectado en una reducción de capital por pérdidas salvo en caso de insuficiencia del capital ordinario, la emisión de acciones o participaciones en estos dos supuestos se clasificará como instrumentos de patrimonio.

Si el privilegio consiste en el derecho a obtener un dividendo preferente habrá que ver en los estatutos si su pago está condicionado o no al acuerdo de un dividendo ordinario al resto de socios. Si es discrecional, la emisión de los títulos se clasificará como instrumentos de patrimonio.

Si el pago del dividendo preferente es ineludible siempre que haya beneficios distribuibles, la emisión de acciones o participaciones se clasificará de instrumento financiero compuesto.

Si existe un límite temporal a la vigencia del privilegio del dividendo preferente, este hecho afectará a la contabilización del dividendo mínimo como gasto financiero, debiendo aplicar el criterio recogido en el artículo 28.1 de la resolución, que indica que el gasto financiero es equivalente a la reversión de la tasa de descuento aplicado en el reconocimiento inicial del componente de pasivo financiero.

La diferencia entre el importe del dividendo mínimo y el gasto financiero devengado supone la baja del pasivo financiero, además de tener que ajustar el capital social contable con cargo al resultado del ejercicio o reservas voluntarias.

Ejemplo 2

La entidad AB, SA emite 200.000 acciones de 5 euros de valor nominal, con desembolso total en la suscripción.

El aumento de capital se aprobó en junta extraordinaria celebrada el 15 de septiembre de 2019, reconociendo al inversor el pago obligatorio de un dividendo adicional de 0,30 euros por acción durante los cinco primeros años, a partir del ejercicio 2020, si existe beneficio distribuible al margen de que la junta general apruebe o no el reparto de un dividendo ordinario.

La ampliación tiene lugar durante el mes de octubre y, con fecha 10 de diciembre de 2019 queda inscrita en el Registro Mercantil.

El coste de honorarios de gestoría, notario y registro asciende a 30.000 euros más el 21 % de IVA y 3.750 euros de retención a profesionales. Además, ha pagado comisiones por la colocación de las acciones a distintas entidades financieras por un importe total de 20.000 euros más el 21 %.

El tipo de interés al que puede financiarse la sociedad AB, SA es del 4 % para periodos que van de tres a seis años.

Se pide:

Registrar la emisión de acciones con privilegio y contabilizar el dividendo mínimo correspondiente al ejercicio 2020.

Solución

Valor de la emisión del capital privilegiado = 200.000 euros $\times$ 5 euros = 1.000.000 euros

El pago del dividendo mínimo de 0,30 euros por acción es ineludible y está limitado a un periodo de cinco años, de ahí que el valor actual de estos dividendos preferentes deba registrarse como pasivo financiero.

Dividendo preferente anual = 200.000 acciones $\times$ 0,30 = 60.000 euros

Tipo interés incremental = 4 %

Valor actual = 60.000 $\times$ a_5 ; 4 % = 267.109,34 euros

La diferencia entre el valor de emisión de las acciones y el valor actual de los dividendos preferentes es el componente de patrimonio neto.

Los gastos asociados a la emisión de títulos se imputan en proporción al componente de patrimonio neto y pasivo financiero.

Costes de transacción = 30.000 (gestoría, notario y registro) +
+ 20.000 (comisiones intermediarios financieros) = 50.000 euros

	Valor emisión	%	Gastos ampliación		VE-Gastos
Componente pasivo	267.109,34	26,71	8.013,28	5.342,19	253.753,87
Instrumento patrimonio neto	732.890,66	73,29	21.986,72	14.657,81	696.246,13
	1.000.000		30.000	20.000	950.000

01-10-2019. Por la emisión de las acciones privilegiadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	732.890,66	
195	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros	267.109,34	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (componente de patrimonio neto)		732.890,66
199	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción (componente de pasivo financiero)		267.109,34

31-10-2019. Por la suscripción y desembolso de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (200.000 acciones x 5 euros)	1.000.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		732.890,66
195	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros		267.109,34

15-12-2019. Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Por la parte del capital emitido que se incluye al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	732.890,66	
100	Capital social		732.890,66

El capital social contable no coincide con el valor escriturado al tener el componente de pasivo financiero.

Por la parte del capital emitido que va al pasivo financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	267.109,34	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		267.109,34



Por la factura de los costes de gestoría, notario y registro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	21.986,72	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros	8.013,28	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (30.000 × 21 %)	6.300	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		3.750
410	Acreedores por prestaciones de servicios		32.550

Por los costes de intermediarios financieros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	14.657,81	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros	5.342,19	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (30.000 × 21 %)	4.200	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		24.200

31-12-2019. Por la reclasificación del componente de pasivo financiero a corto plazo:

El saldo de la cuenta 150, «Acciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros», es la diferencia entre los 267.109,34 (componente de pasivo del valor emisión) – 8.013,28 (costes de notario y registro) – 5.342,19 (costes colocación de títulos) = 253.753,87 euros.

El privilegio del dividendo preferente al estar limitado a cinco años condiciona la contabilización del dividendo mínimo como gasto financiero que aplica la tasa de actualización del 4 %, además de tener que ajustar el capital social contable, de ahí los cálculos que aparecen en la siguiente tabla:

Fecha	Dividendo mínimo	Coste financiero	Reducción pasivo	Pasivo financiero	Gastos emisión	Pasivo – Costes emisión
01-01-2020				267.109,34		
31-12-2020	60.000	10.684,37	49.315,63	217.793,71	2.465,78	46.849,84



Fecha	Dividendo mínimo	Coste financiero	Reducción pasivo	Pasivo financiero	Gastos emisión	Pasivo – Costes emisión
►						
31-12-2021	60.000	8.711,75	51.288,25	166.505,46	2.564,41	48.723,84
31-12-2022	60.000	6.660,22	53.339,78	113.165,68	2.666,99	50.672,79
31-12-2023	60.000	4.526,63	55.473,37	57.692,31	2.773,67	52.699,70
31-12-2024	60.000	2.307,69	57.692,31	0	2.884,62	54.807,69
			267.109,34		13.355,47	253.753,87

Observación de los cálculos que aparecen en la tabla anterior:

- El dividendo mínimo se calcula multiplicando 200.000 acciones $\times$ 0,30 = 60.000 euros.
- La columna de coste financiero se obtiene multiplicando el componente de pasivo financiero por la tasa de actualización.
- La reducción del pasivo financiero de cada año es la diferencia entre el dividendo mínimo y el gasto financiero.
- La columna del pasivo financiero se obtiene sumando al pasivo del año anterior el gasto financiero del año actual y restarle el dividendo mínimo.
- Los gastos de emisión siguen la reducción del pasivo financiero en el porcentaje del 5 %, ya que los costes de transacción son 50.000 euros sobre un total emitido de 1.000.000 de euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros (49.315,63 – 2.465,78)	46.849,84	
502	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros		46.849,84

31-12-2020. Por la contabilización del dividendo mínimo preferente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
502	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros	49.315,63	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
664	Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas pasivo financiero	10.684,37	
507	Dividendos de acciones o participaciones consideradas pasivo financiero		60.000

El dividendo preferente se devenga al cierre de ejercicio, aunque el pago se hará al siguiente año, una vez celebrada la junta general de accionistas que aprueben las cuentas anuales de 2020.

31-12-2020. Por el ajuste del capital social contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	49.315,63	
100	Capital social (reducción del componente de pasivo financiero)		49.315,63

Por la reclasificación de los gastos asociados a la ampliación que figuraban como menos pasivo financiero y tiene que ir restando al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.465,78	
502	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros		2.465,78

Como podemos observar la reducción neta de la cuenta 502, «Acciones o participaciones a corto plazo consideradas pasivos financieros», es de 46.849,84 euros (49.315,63 – 2.465,78), que coincide con el dato que figura en la última columna de la tabla de imputación del dividendo mínimo correspondiente al ejercicio 2020.

Hay que reconocer que si el dividendo preferente o mínimo está limitado en el tiempo, dificulta su registro contable e interpretación, al no coincidir el importe del dividendo mínimo con el gasto financiero devengado, además de tener que modificar el valor del capital que figura en fondos propios cada año.

Si no existe limitación temporal en el pago del dividendo mínimo o preferente, se simplifica su contabilización, ya que el gasto financiero coincide con el importe del dividendo mínimo y no hay que ajustar la cifra del capital social que figura en fondos propios.

5. Capital sin voto

El artículo 98 del TRLSC regula las emisiones de capital sin voto, cuyo valor nominal no puede exceder del 50 % del capital social en la sociedad limitada y del 50 % del capital desembolsado en la sociedad anónima.

Al no tener derecho de voto, los estatutos deberán fijar qué retribución adicional van a percibir, si su pago es discrecional o ineludible, e indicar si el derecho es acumulativo o no en el supuesto que no haya beneficios distribuibles.

La emisión de acciones o participaciones se clasificará de instrumento de patrimonio si el pago del dividendo es discrecional, mientras que tendrá la consideración de instrumento financiero compuesto, si el pago del dividendo mínimo es obligatorio en caso de haber beneficios distribuibles, al margen de que la entidad decida repartir o no un dividendo ordinario.

El cálculo del componente de pasivo financiero, al no tener limitación temporal, supone actualizar el dividendo mínimo con la fórmula financiera de rentas perpetuas, de ahí que el gasto financiero devengado coincida con el importe del dividendo mínimo y el capital social contable no se modifique.

Ejemplo 3

Una empresa con un capital escriturado de 600.000 acciones ordinarias de 2 euros de valor nominal acuerda una emisión de acciones sin derecho de voto por el número máximo que permite la normativa mercantil.

El valor nominal de las acciones sin voto es de 2 euros, siendo el precio de emisión de 5 euros. En la suscripción se exige el desembolso de la mitad del nominal y la totalidad de la prima de emisión.

Se pide:

Determinar el número de acciones sin voto que emite la sociedad.

Solución

El artículo 98 del TRLSC indica que el capital sin voto no puede exceder el 50 % del capital social desembolsado.

Al determinar el número máximo de acciones sin voto no afecta la prima de emisión, sino el capital desembolsado después de la ampliación, incluyendo el capital sin voto.



Capital ordinario = 600.000 acciones $\times$ 2 euros = 1.200.000 euros

Nominal sin voto = 2 euros

Valor emisión = 5 euros

Prima de emisión = 5 euros (valor emisión) - 2 euros (nominal) = 3 euros

Desembolso exigido en la suscripción = 2 euros $\times$ 50 % (nominal) + 3 euros $\times$ 100 % (prima) = 4 euros

N = Número máximo de acciones sin voto

Nominal sin voto = 50 % capital social desembolsado

$N \times 2 = 0,50$ (600.000 acciones ordinarias $\times$ 2 euros + $N \times 2 \times 50 \%$)

$2 N = 600.000 + 0,5 N$

$1,5 N = 600.000$

$N = 400.000$ acciones

Comprobación del límite de capital sin voto:

Nominal sin voto = 400.000 acciones $\times$ 2 euros = 800.000 euros

Capital desembolsado = 600.000 acciones ordinarias $\times$ 2 euros + 400.000 acciones sin voto $\times$ 1 euro desembolsado = 1.600.000 euros

Nominal sin voto = 50 % capital desembolsado

$800.000 = 1.600.000$

6. Capital rescatable

El artículo 500 del TRLSC regula para las sociedades cotizadas la posibilidad de emitir acciones reembolsables, cuyo valor nominal no puede exceder el 25 % del capital social, las cuales deberán ser íntegramente desembolsadas en el momento de la suscripción.

A efectos de clasificar la emisión es necesario saber quién puede hacer efectivo el derecho de reembolso, si el emisor o el tenedor.

Si el rescate solo puede hacerse efectivo exclusivamente a voluntad de la entidad emisora, la emisión se clasificará de instrumento de patrimonio y no podrá ejercitar el derecho antes de que transcurran tres años a contar desde la emisión.

En el supuesto de que sea el inversor el que puede exigir el reembolso a unas fechas determinadas, la emisión se clasificará de pasivo financiero, debido a que la entidad emisora no puede evitar la entrega de efectivo o de otro activo financiero.

Ejemplo 4

Una sociedad cotizada que tiene escriturado 2.000.000 de acciones ordinarias de 1 euro de valor nominal, pone en circulación 200.000 acciones rescatables con un valor nominal de 2 euros que se emiten a 3 euros.

La entidad emisora adquiere el compromiso de su rescate dentro de cinco años pagando 4,5 euros por cada acción, sin que les reconozca ninguna retribución mínima por dividendos.

La ampliación tuvo lugar durante el mes de abril y quedó inscrita en el Registro Mercantil el 10 de junio.

Los costes asociados a la emisión ascienden a 30.000 euros incluyendo honorarios de abogados, notario, registro y comisiones bancarias por la colocación de títulos.

Se pide:

Registrar la emisión de títulos y calcular la tabla de imputación del coste financiero de la operación.

Solución

El capital rescatable no excede el límite máximo permitido del 25 % del capital social:

Nominal del capital rescatable = 200.000 acciones × 2 euros = 400.000 euros

Capital escriturado = 2.000.000 acciones × 1 euro (capital ordinario) + 200.000 acciones × 2 euros (capital rescatable) = 2.400.000 euros

Porcentaje rescatable = 400.000/2.400.000 = 16,67 %

La entidad emisora está obligada a reembolsar en efectivo los títulos dentro de cinco años de ahí que la emisión de las acciones tenga la consideración de pasivo financiero.

01-04. Por la emisión de las acciones rescatables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
195	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros	600.000	
199	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción (200.000 acciones rescatables × 3 euros)		600.000

30-04. Por la suscripción y desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (200.000 acciones × 3 euros)	600.000	
195	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros		600.000

No puede haber desembolsos pendientes en el capital rescatable.

10-06. Por la inscripción en el Registro Mercantil del aumento de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	600.000	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		600.000

Los 600.000 euros tienen la consideración de capital y prima de emisión desde el punto de vista mercantil, pero desde la perspectiva contable prevalece el fondo económico.

Por los gastos asociados a la emisión de las acciones rescatables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

El pasivo financiero genera un gasto financiero desde la emisión hasta el reembolso cuyo devengo se determina a partir de la tasa efectiva y por coste amortizado.

La tasa efectiva es el tipo de interés que iguala el valor actual de los pagos con el flujo de efectivo inicial.

$$\text{Valor emisión acciones rescatables} = 200.000 \text{ acciones} \times 3 = 600.000 \text{ euros}$$

$$\text{Valor reembolso} = 200.000 \text{ acciones} \times 4,5 \text{ euros} = 900.000 \text{ euros}$$

$$\text{Gastos de emisión} = 30.000 \text{ euros}$$

$$600.000 \text{ (valor de emisión)} - 30.000 \text{ (gastos emisión)} = 900.000 (1 + i)^{-5}$$

$$\text{Tipo interés efectivo anual} = 0,0956543$$

Fecha	Coste efectivo	Pago	Coste amortizado
30-04-20X0			570.000
30-04-20X1	54.522,93	0	624.522,93
30-04-20X2	59.738,28	0	684.261,20
30-04-20X3	65.452,50	0	749.713,70
30-04-20X4	71.713,31	0	821.427,01
30-04-20X5	78.572,99	0	900.000

31-12. Por el devengo financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (mayo a diciembre) $(54.522,93 \times 8/12)$	36.348,62	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		36.348,62

7. Otras aportaciones de los socios

Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en el capital de la sociedad tendrán la consideración de patrimonio neto, no de ingreso contable, cuenta 118, «Aportaciones de socios o propietarios».

El socio aportante al no recibir a cambio nuevas acciones o participaciones sociales reconocerá que la inversión que tenía incrementa su coste de adquisición.

Si los socios efectúan una aportación superior a su participación en el capital, el exceso tendrá la consideración de liberalidad, donación a terceros, cuyo registro contable sigue los criterios de imputación de la norma de registro y valoración 18.^a 1.5 de Subvenciones y donaciones del Plan General de Contabilidad (PGC).

Se aplicará el mismo criterio en la constitución de la sociedad o aumentos de capital cuando el valor razonable del patrimonio aportado por el socio no sea equivalente al valor razonable de las participaciones sociales o acciones recibidas a cambio.

Su inclusión en el patrimonio neto exige poder verificar que se ha producido la incorporación de los activos al patrimonio de la sociedad o la condonación de la deuda, identificar

los aportantes y su porcentaje de participación en el capital y el valor razonable de los activos aportados o de la deuda condonada.

El objetivo que se persigue es el aumento de los fondos propios de la entidad, ya que la devolución de dichas aportaciones está condicionada a que se cumplan los requisitos del artículo 28 para el reparto del beneficio distribuible.

Por todo ello, sería conveniente que si se realizan aportaciones sin contraprestación sean aprobadas por la junta de accionistas o socios, al figurar el acuerdo en el libro de actas como medio de prueba, siguiendo el mismo procedimiento si en un futuro se procede a su devolución.

Ejemplo 5

La entidad A participa en un 80 % en el capital de la sociedad B, de la cual tiene pendiente de cobro un crédito de clientes del grupo por importe de 150.000 euros, que es objeto de condonación en este ejercicio con la finalidad de restablecer el equilibrio patrimonial en la sociedad B.

Se pide:

Anotar la operación de la condonación de la deuda en ambas sociedades.

Solución

Contabilidad A (entidad dominante)

La condonación del crédito a su filial supone transferir patrimonio del socio a su empresa, que se califica de aportación por el porcentaje de participación que posee, que es del 80 %, mientras que la parte que beneficia a los socios minoritarios es donación a terceros y se califica de liberalidad.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Inversión en B» (150.000 × 80 %)	120.000	
678	Gastos excepcionales (150.000 × 20 %)	30.000	
433	Clientes, empresas del grupo «B»		150.000

Los 30.000 euros que figuran contabilizados como gasto excepcional deben ser objeto de ajuste fiscal en el impuesto sobre beneficios por aplicación del artículo 15 e) de la Ley del impuesto sobre sociedades.

Contabilidad B (entidad dependiente)

Código	Cuenta	Debe	Haber
403	Proveedores, empresas del grupo	150.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios (150.000 × 80 %)		120.000
778	Ingresos excepcionales (150.000 × 20 %)		30.000

Si para sanear la situación patrimonial de la entidad B se opta por la condonación del crédito, implica tener que tributar los 30.000 euros en ambas sociedades, siendo preferible si existen socios minoritarios escriturar la deuda, aumentar el capital por compensación de créditos, aunque deba asumir el coste de abogados, notario y registro.

8. Aportaciones no dinerarias

El artículo 15 de la resolución regula la contabilización de las aportaciones no dinerarias que dependerá de si la entidad aportante y receptora pertenecen al mismo grupo mercantil o no, además de analizar si los bienes aportados tienen la consideración de negocio o no.

El concepto «negocio» incluye un conjunto de elementos que tengan la capacidad de aportar rentas de forma autónoma, lo que en lenguaje contable denominamos «unidades generadoras de efectivo» (UGES), como pueden ser una tienda, un hotel, una fábrica, apartamentos turísticos, edificio de oficinas, etc. También, tienen la consideración de negocio la aportación de carteras de control de sociedades operativas, no de entidades patrimoniales.

Si la operación se realiza entre sociedades que no pertenecen al mismo grupo mercantil, sea negocio o no, el criterio de valoración que se aplica es el valor razonable, que, con carácter general, coincide con la valoración que consta en la escritura de constitución o aumento del capital social.

No obstante, desde el punto de vista del aportante, se aplicará la normativa de permuta no comercial cuando por la aportación obtenga la práctica totalidad del capital social de la entidad receptora.

Si la aportación no dineraria es negocio y ambas sociedades pertenecen al mismo grupo mercantil, tanto la entidad aportante como receptora deben aplicar idéntica valoración en función de las reglas particulares de aportaciones no dinerarias que se establecen en la norma de registro y valoración 21.^a 2.1 del PGC, que dependerá de si el grupo presenta cuentas consolidadas o no.

Si los elementos aportados están integrados en cuentas consolidadas elaboradas de acuerdo con el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueba la nor-

mativa española para formular cuentas anuales consolidadas (NOFCAC), tomará dichos valores cogiendo la información de la dominante superior española en la fecha de la aportación.

Si el grupo o subgrupo español consolida aplicando la normativa internacional NIC/NIIF, podrá aplicar dichos valores si no difieren de forma significativa de la normativa española en materia de consolidación.

Si el grupo está dispensado de consolidar, se tomarán los valores existentes en las cuentas individuales de la sociedad aportante.

La fecha de validez a efectos contables de las aportaciones no dinerarias es la de la inscripción en el Registro Mercantil del aumento de capital social, no hay retroactividad al inicio del ejercicio.

En la tabla siguiente figura un resumen de los criterios de valoración de las aportaciones no dinerarias, tanto desde la perspectiva del aportante como de la entidad receptora.

	Aportante	Receptora
Sociedades que no forman parte del mismo grupo mercantil	Valor razonable del bien entregado (NRV 9. ^a PGC) (permuta comercial)	Valor razonable del bien recibido (NRV 2. ^a 1.4 PGC) (coincide con el importe escriturado)
Sociedades intragrupo, no es negocio	Valor en libros del bien entregado (NRV 9. ^a PGC) (permuta no comercial si el grupo posee la práctica totalidad de las acciones o participaciones)	Valor razonable del bien recibido (NRV 2. ^a 1.4 PGC) (coincide con el importe escriturado)
Pertenecen al mismo grupo mercantil y es negocio (UGES, carte-ras control)	Aportante y receptora: idéntica valoración (NRV 21.^a 2.1 PGC) • Valor del consolidado superior del subgrupo español. • Si está dispensada de consolidar: cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.	

Ejemplo 6

Una entidad francesa controla el 100 % del capital de una sociedad española y el 100 % del capital de una sociedad portuguesa.

La sociedad francesa decide que el negocio de Portugal pase a depender directamente de la filial española, para ello, esta última ampliará capital social para recibir las acciones de la entidad portuguesa.

El grupo consolida en Francia, siendo el valor del negocio de Portugal en el consolidado francés de 2.000.000, mientras que su valor razonable en la fecha de la aportación es de 3.000.000.

La entidad francesa adquirió por 1.500.000 euros la participación en la sociedad portuguesa.

El valor nominal de las acciones que emite la entidad española es de 2 euros, aunque su valor a efectos del canje es de 5 euros.

Se pide:

Determinar el número de acciones ordinarias que emite la entidad española y contabilizar la ampliación de capital.

Solución

El número de acciones a emitir por la sociedad española se establece en función del valor razonable del negocio portugués y del valor fijado para el canje de la acción de la entidad española.

$$\text{Número de acciones} \times 5 \text{ euros} = 3.000.000$$

$$\text{Número de acciones} = 600.000 \text{ títulos}$$

$$\text{Valor nominal de las acciones emitidas} = 600.000 \text{ acciones} \times 2 \text{ euros} = 1.200.000 \text{ euros}$$

$$\text{Prima de emisión mercantil} = 600.000 \text{ acciones} \times (5 - 2) = 1.800.000 \text{ euros.}$$

La aportación de una cartera de control tiene la consideración de negocio, excepto que la sociedad portuguesa fuera una entidad patrimonial, hecho que no consta en el enunciado. Al ser una operación entre sociedades del grupo debemos aplicar las reglas particulares de aportaciones no dinerarias, pero al consolidar en Francia no puede aplicar dichos valores en la contabilidad individual de la sociedad española, valorando la participación de Portugal por el valor en libros que figuraba en la contabilidad individual de la entidad francesa.

Por la fecha de inscripción en el Registro Mercantil del aumento de capital de la sociedad española:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas grupo «Portugal» (coste adquisición Francia)	1.500.000	
100	Capital social (600.000 acciones $\times$ 2 euros)		1.200.000
110	Prima de emisión		300.000

La prima de emisión contable difiere de la prima mercantil, debido a que al ser operaciones entre sociedades del mismo grupo mercantil no aplica el valor razonable.

9. Desembolsos pendientes

La existencia de desembolsos pendientes solo puede darse en las sociedades anónimas, ya que el artículo 79 del TRLSC regula un desembolso mínimo del 25 % del valor nominal en la suscripción, el resto puede hacerse efectivo más tarde dentro del plazo máximo que se indique en los estatutos.

La prima de emisión debe hacerse efectiva íntegramente en la suscripción.

9.1. Desembolsos pendientes de las aportaciones dinerarias

Los desembolsos no exigidos de las aportaciones dinerarias figuran restando a fondos propios o al pasivo financiero en función de la clasificación de la emisión de las acciones, en las siguientes cuentas:

- 1030, «Socios por desembolsos no exigidos, capital social». Resta al patrimonio neto, en el epígrafe del capital social.
- 153, «Desembolsos no exigidos por acciones consideradas como pasivos financieros». Resta al pasivo financiero, en el epígrafe de «Deudas con características especiales».

Cuando la sociedad exija a los socios que hagan efectivo los desembolsos pendientes, las cuentas anteriores se cierran y su saldo se reclasifica a cuentas del activo corriente.

- 5580, «Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias».
- 5585, «Socios por desembolsos exigidos sobre acciones consideradas como pasivos financieros».

Si el socio no atiende al pago se convierte en socio moroso, no podrá ejercitar el derecho de voto, se le suprime el derecho de preferencia y se le retienen los dividendos aprobados mientras no pague el importe que adeuda.

Si el socio moroso abona la deuda con posterioridad, el importe adicional que aplica la sociedad en concepto de interés legal del dinero se contabiliza como ingreso financiero, cuenta 769, «Otros ingresos financieros», mientras que la indemnización por daños y perjuicios se considera ingreso de explotación, cuenta 778, «Ingresos excepcionales».

Si la sociedad opta por poner a la venta la participación del socio moroso, es por su cuenta y riesgo, lo que implica que el socio moroso asume los gastos, igual que el resulta-

do de la venta de los títulos. La empresa solo reconocerá como ingreso el interés legal del dinero y la indemnización por daños y perjuicios.

La venta tiene que hacerse a través de un fedatario público creando un duplicado de la participación o a través de un bróker si es una sociedad cotizada.

Si la venta no pudiera efectuarse, la empresa está obligada a reducir el capital social y el socio moroso no recupera la cantidad que había desembolsado hasta la fecha, queda en beneficio de la sociedad y se contabiliza como ingreso excepcional.

9.2. Desembolsos pendientes de las aportaciones no dinerarias

También puede haber desembolsos pendientes de aportaciones no dinerarias, aunque el artículo 80 del TRLSC indica que el plazo de desembolso no puede exceder los cinco años. Además, obliga a realizar un segundo informe de valoración en el momento del desembolso efectivo que deberá incorporarse como anexo a la escritura.

En este punto, el artículo 16.3 de la resolución introduce una novedad con relación a su contabilización, al indicar que al producirse el desembolso efectivo se mantendrá la valoración del bien o el derecho a la fecha de la suscripción de las acciones. No admite revalorizaciones contra prima de emisión, pero si la valoración actual es inferior debería contabilizar deterioro de valor.

Ejemplo 7

La junta de accionistas de la entidad EPSA aprueba la entrada de un nuevo socio que va a aportar dos terrenos, cuya valoración por el experto independiente es la siguiente:

- 600.000 euros por el terreno A, el cual hace entrega en la suscripción de las acciones ordinarias.
- 400.000 euros por el terreno B, que se encuentra vallado y lo tiene alquilado a una empresa de transportes de camiones, cuyo contrato finaliza dentro de dos años, fecha que lo pondrá a disposición de la entidad EPSA.

Las acciones de EPSA tienen un valor nominal de 5 euros, aunque a efectos del canje el auditor fija una valoración de 8 euros por acción.

Los títulos nuevos se emiten por el mismo valor nominal que las acciones antiguas.



Se pide:

1. Contabilizar la ampliación de capital, si el terreno A se aporta el 30 de abril de 2019 y el aumento de capital queda inscrito en el Registro Mercantil el 18 de junio de 2019.
2. Contabilizar la aportación del terreno B, el 30 de abril de 2021, si la valoración actual es:

Opción 1. 500.000 euros.

Opción 2. 350.000 euros.

Solución

1. Contabilización del aumento de capital social en EPSA

El número de acciones a emitir por EPSA se determina a partir del valor razonable de los terrenos que aporta el socio y la valoración de la acción de EPSA para el canje.

Número de acciones emitir $\times 8 = 600.000$ (terreno A) + 400.000 (terreno B)

Número de acciones emitir = $1.000.000 / 8$ euros = 125.000 acciones

Al ser capital ordinario se clasifica como instrumento de patrimonio.

Nominal escriturado = 125.000 acciones $\times 5$ euros = 625.000 euros

Prima de emisión = 125.000 acciones $\times (8 - 5) = 375.000$ euros

Aportación del socio en la suscripción (terreno A) = 600.000 euros

Capital desembolsado = 600.000 (terreno A) - 375.000 (prima emisión) = 225.000 euros

Porcentaje desembolsado del capital = $225.000 / 625.000 = 36\%$

Por la emisión de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	1.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (125.000 acciones $\times 8$ euros)		1.000.000

30-04-2019. Suscripción y desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales «terreno A»	600.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
1044	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción (terreno B)	400.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		1.000.000

18-06-2019. Por la inscripción en el Registro Mercantil del aumento de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.000.000	
100	Capital social (125.000 acciones × 5 euros)		625.000
110	Prima de emisión (125.000 acciones × 3 euros)		375.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
1040	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social	400.000	
1044	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción		400.000

En el apartado de fondos propios, la cuenta 1040, «Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social», resta al epígrafe de capital social.

2. Contabilización de la aportación del terreno B

Opción 1. Valoración actual del terreno B es de 500.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales (terreno B)	400.000	
1040	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social		400.000

Se mantiene la valoración inicial de la fecha de suscripción de las acciones, no puede revalorizarse el activo por entregarlo más tarde, el socio no recibe más títulos.



Opción 2. Valoración actual del terreno B es de 350.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales (terreno B)	400.000	
1040	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social		400.000

En la fecha del desembolso el terreno B tiene un valor recuperable inferior al momento de la suscripción que se contabiliza como deterioro de valor reversible, que haría que el valor en libros del terreno B fuera el mismo que tendría si se hubiera desembolsado en la suscripción de las acciones.

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (350.000 – 400.000)	50.000	
2910	Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales		50.000

10. Clasificación de las emisiones de deuda

La clasificación de las emisiones de deuda se realiza en función de los derechos que otorgan al inversor con relación al reembolso, su rentabilidad o si son convertibles en acciones o no.

La resolución incluye la clasificación desde el punto de vista del emisor en el capítulo VIII, artículos 41 al 44.

10.1. Emisiones de deuda con vencimiento sin derecho a conversión en acciones

La clasificación de la emisión de la deuda dependerá de si le reconoce al inversor un derivado implícito o híbrido que habrá que analizar si es separable o no.

Si la emisión de deuda no contempla un derivado implícito o híbrido, se clasificará como pasivo financiero a coste amortizado, ya que el inversor conoce la fecha y el valor de reembolso, así como la rentabilidad que es un tipo de interés fijo.

Un derivado implícito o híbrido es cuando los pagos del principal o intereses están indexados a un instrumento de patrimonio (acciones u opciones de compra) o índice de valores (Euríbor, Ibex, Eurostoxx, Nasdaq) o de materias primas cotizadas (Futuros).

El artículo 41.3 de la resolución establece que el derivado implícito no se separa del contrato principal si se dan las siguientes circunstancias:

1. El derivado implícito es un tipo de interés que correlaciona de forma estrecha con el contrato principal, a menos que el instrumento financiero prevea la posibilidad de liquidarlo de una manera tal que el inversor no recupere sustancialmente su inversión inicial.
2. El derivado implícito son opciones no apalancadas del límite al alza o baja de tipos de interés de mercado (*caps, floors, collars*).
3. El derivado implícito son opciones de cancelación anticipada por un valor similar al coste amortizado del empréstito.

En cambio, el derivado implícito se separa del contrato principal si el subyacente no tiene una correlación estrecha con el contrato principal, o bien, cuando el derivado implícito constituyera también un derivado independiente (*swap, call, put, futuro*) y el híbrido no se hubiera clasificado a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Ejemplo 8

- Emisión de bonos reembolsables a 10 años con pago anual de intereses, cuyo importe se establece según el euríbor a un año +0,25 puntos, con un cupón máximo del 1,5 %. No se contempla opciones de reembolso anticipado en la emisión.

El derivado implícito no es separable, ya que las emisiones del mercado de deuda y la cotización de los títulos está influenciado por la evolución del euríbor, hay una correlación estrecha.

- Emisión de obligaciones con reembolso a 5 años con una rentabilidad fija del 1 % más una parte variable en función de la revalorización del Eurostoxx 50.

El derivado implícito de la retribución variable al calcularse en función de un índice de cotización de empresas de la zona euro no tiene una correlación directa con la evolución del mercado de deuda, además, existen derivados financieros sobre dicho índice, de ahí que se pueda valorar y deba separarse del contrato principal, se trata como un pasivo financiero mantenido para negociar.

10.2. Emisión de obligaciones y bonos convertibles a opción del inversor

La entidad emisora de las obligaciones y bonos no está imponiendo al inversor la conversión obligatoria, sino que le está ofreciendo la oportunidad de elegir dinero o canje por acciones o participaciones propias o de otra sociedad del grupo.

La incorporación de este derecho implica un derivado implícito o híbrido, cuya contabilización por separado depende de si el emisor establece una relación de canje fija o variable.

Si se establece una relación de canje fija basada en el valor de la acción en el momento de la emisión del empréstito, la emisión de la deuda se clasificará como un instrumento financiero compuesto, donde el componente de patrimonio neto es la valoración del derecho de conversión, cuyo cálculo se recoge en el artículo 42 de la resolución.

La valoración del componente de pasivo financiero se determina actualizando los pagos comprometidos de la emisión a un tipo de interés de mercado de un empréstito similar sin conversión y la diferencia con el valor de emisión de los títulos se registra en el patrimonio neto, en el epígrafe de «Otros instrumentos de patrimonio neto», cuenta 1110, «Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos».

Los gastos de emisión del empréstito se reparten proporcionalmente entre componente de pasivo y el de patrimonio neto.

Al producirse la conversión, el componente inicial de patrimonio, cuenta 1110, «Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos», se reclasifica a la cuenta 110, «Prima de emisión», por los títulos que eligen canje por acciones o a la cuenta 113, «Reservas voluntarias», si el inversor elige reembolso en efectivo.

Ejemplo 9

Al inicio del ejercicio 2020 se emite un empréstito convertible a opción del inversor de 15.000 títulos a 10 euros de valor nominal de tres años de duración, con amortización anual del mismo número de títulos y pago de un cupón anual de 0,40 euros por título.

La relación de canje que se establece fija en la emisión es de 2 obligaciones por una acción de 10 euros de valor nominal.

Si el inversor opta por el reembolso, este será por el valor nominal, cuyo sorteo tendrá lugar a 31 de diciembre de los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

Los costes asociados a la emisión de los títulos ascienden al 3 % del valor nominal del empréstito.

Se pide:

1. Clasificar la emisión de las obligaciones convertibles si el tipo de interés de mercado para emisiones similares sin conversión es del 6 %.
2. Contabilizar el empréstito desde la emisión hasta el primer sorteo, donde 3.000 obligaciones optan por el canje y el resto eligen reembolso en efectivo.

Solución

1. Clasificar la emisión de las obligaciones convertibles

Al ser convertible en un número fijo de acciones y a opción del inversor, la emisión se clasifica de instrumento financiero compuesto, donde el componente de pasivo se determina a partir de una tasa de interés de mercado de un empréstito similar sin conversión.

A partir de las condiciones establecidas en el folleto de emisión se determina el importe de los pagos a realizar:

Año	Títulos vivos	Intereses	Títulos amortizados			Anualidad efectiva
			Año	Total	€	
31-12-2020	15.000	6.000	5.000	5.000	50.000	56.000
31-12-2021	10.000	4.000	5.000	10.000	50.000	54.000
31-12-2022	5.000	2.000	5.000	15.000	50.000	52.000

El valor razonable del pasivo anterior se determina actualizando los pagos al tipo de interés de mercado del 6 %:

$$56.000 \times (1 + 0,06)^{-1} + 54.000 \times (1 + 0,06)^{-2} + 54.000 \times (1 + 0,06)^{-3} = 144.550,20 \text{ euros}$$

$$\text{Componente de patrimonio neto} = (15.000 \text{ obligaciones} \times 10 \text{ euros}) - 144.550,20 = 5.449,80 \text{ euros}$$

$$\text{Gastos asociados a la emisión de las obligaciones convertibles} = 15.000 \text{ títulos} \times 10 \text{ euros} \times 3\% = 4.500 \text{ euros}$$

$$\text{Flujo efectivo neto de la emisión} = 150.000 \text{ (valor emisión títulos)} - 4.500 \text{ (gastos emisión)} = 145.500 \text{ euros}$$

Los costes de emisión del empréstito se reparten en proporción al componente de pasivo financiero y patrimonio neto, cuyo reparto figura en la siguiente tabla:



Concepto	Valor emisión	%	Gastos emisión	VE-gastos emisión
Pasivo financiero	144.550,20	96,37 %	4.336,65	140.213,55
Patrimonio neto	5.449,80	3,63 %	163,35	5.286,45
	150.000		4.500	145.500

Resumiendo, de los 145.500 euros procedentes de la emisión del empréstito, 140.213,55 euros se consideran pasivo financiero a coste amortizado y 5.286,45 euros es la valoración del derecho de conversión que se registra como patrimonio neto.

A fin de poder realizar los asientos contables, hay que determinar el coste efectivo correspondiente al componente de pasivo financiero y la tabla de imputación del coste financiero por el método del coste amortizado.

01-01-2020	Valor de pasivo	140.213,55
31-12-2020	Primer pago	-56.000
31-12-2021	Segundo pago	-54.000
31-12-2022	Tercer pago	-52.000
Tasa efectiva (TIR)		7,68504403 %

Año	Valor inicial	Coste efectivo	Parte explícita	Anualidad efectiva	Coste amortizado
01-01-2020					140.213,55
31-12-2020	140.213,55	10.775,47	6.000	56.000	94.989,02
31-12-2021	94.989,02	7.299,95	4.000	54.000	48.288,97
31-12-2022	48.288,97	3.711,03	2.000	52.000	0

2. Contabilización del empréstito desde la emisión hasta el primer sorteo

01-01-2020. Por la emisión de las obligaciones convertibles:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(15.000 obligaciones × 10 euros) – 4.500 (gastos)]	145.500	



Código	Cuenta	Debe	Haber
►			
501	Obligaciones convertibles a corto plazo (140.213,55 – 94.989,02)		45.224,53
178	Obligaciones convertibles a largo plazo (coste amortizado al inicio del 2021)		94.989,02
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos		5.286,45

31-12-2020. Por el devengo del coste financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos (coste efectivo 2020)	10.775,47	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas (explícito) (15.000 obligaciones × 0,40)		6.000
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo		4.775,47

31-12-2020. Por el pago de los cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas (15.000 obligaciones × 0,40)	6.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.000

31-12-2020. Por el acuerdo de amortización (sorteo ante notario):

Código	Cuenta	Debe	Haber
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo (45.224,53 + 4.775,47)	50.000	
572	Valores negociables amortizados (5.000 obligaciones × 10 euros)		50.000

31-12-2020. Por el pago de los títulos que optan por el reembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
509	Valores negociables amortizados (2.000 obligaciones × 10 euros)	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

Por la reclasificación del componente de patrimonio neto a reservas voluntarias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos [(5.286,45/15.000 obligaciones) × 2.000 títulos]	704,86	
113	Reservas voluntarias		704,86

31-12-2020. Por la emisión de acciones para el canje:

Relación canje fija = 2 obligaciones × 1 acción

Número de obligaciones que optan al canje = 3.000 títulos

Número acciones a emitir = 3.000/2 = 1.500 acciones

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	30.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (1.500 acciones)		30.000

Por el canje:

Código	Cuenta	Debe	Haber
509	Valores negociables amortizados (3.000 obligaciones × 10 euros)	30.000	
572	Acciones o participaciones emitidas		30.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil del aumento de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	30.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
100	Capital social (1.500 acciones x 10 euros)		15.000
110	Prima de emisión		15.000

Por la reclasificación del componente del derecho de conversión a prima de emisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos [(5.286,45/15.000 obligaciones) x 3.000 títulos]	1.057,29	
113	Reservas voluntarias		1.057,29

31-12-2020. Por la reclasificación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
178	Obligaciones y bonos convertibles a largo plazo (94.989,02 – 48.288,97)	46.700,07	
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo		46.700,07

10.3. Emisiones de obligaciones y bonos obligatoriamente convertibles

Los títulos no son reembolsables, sino que obligatoriamente al vencimiento el inversor va a recibir acciones de la sociedad o de otra empresa del grupo.

La clasificación de este tipo de emisiones está en función de si la relación de canje es fija o variable.

Si las obligaciones y bonos son convertibles en un número fijo de acciones propias y el cupón es discrecional, la emisión se clasificará como instrumento de patrimonio neto, cuenta 1111, «Resto de instrumento de patrimonio neto».

Si se diera el caso en la situación anterior, que el emisor pagará intereses antes de la conversión se contabilizarían como menos reservas voluntarias, al ser discrecional.

Si las obligaciones y bonos son convertibles en un número fijo de acciones propias y otorgan al inversor el derecho a percibir un interés fijo mientras no se produzca el canje, la

emisión se clasificará de instrumento financiero compuesto, figurando en el pasivo financiero el valor actual de los cupones obligatorios y el importe restante del valor de la emisión irá al patrimonio neto.

Si las obligaciones y bonos son convertibles en un número variable de acciones propias que dependerá de la cotización en la fecha de la conversión, la emisión se clasificará de pasivo financiero, ya que cumple la definición que figura en la norma de registro y valoración 9.^a 3 a) del PGC.

Si las obligaciones y bonos son convertibles en un número variable de acciones de otra sociedad del grupo (*warrants*), al incluir este derivado implícito, debería valorarse por separado como un pasivo financiero para negociar y el resto de la emisión como pasivo financiero a coste amortizado.

Ejemplo 10

El 1 de enero de 2020 se emite un empréstito de 30.000 bonos obligatoriamente convertibles a 10 euros de valor nominal a 31 de diciembre de 2021, donde la relación de canje es fija, por cada 3 bonos se entregarán 2 acciones de 5 euros de valor nominal, cuya cotización actual es de 15 euros.

El emisor no asume el pago de una retribución fija, sino que lo condiciona a que la entidad tenga beneficio distribuible y la junta general apruebe un dividendo mínimo del 4 % al capital ordinario. Si se dan las condiciones anteriores, los titulares de los bonos cobrarían 0,20 euros por título.

Los costes asociados a la emisión de bonos ascienden al 3 % del valor nominal del empréstito.

Se pide:

1. Clasificar la emisión de bonos convertibles y contabilizar la emisión.
2. Realizar el pago del cupón de 0,20 euros por bono con fecha a 30 de junio de 2021.
3. Contabilizar la conversión de los bonos al cierre de 2021, si la entidad cuenta con 30.000 acciones propias a un coste medio ponderado de 12 euros.

Solución

1. Clasificar la emisión de bonos convertibles y contabilizar la emisión

Es una emisión de bonos obligatoriamente convertibles en un número fijo de acciones propias con una retribución discrecional, de ahí que la emisión tenga la consideración de patrimonio neto, epígrafe «Otros instrumentos de patrimonio neto».

Los gastos de la emisión se imputan directamente como menos patrimonio neto.

$$\text{Gastos de emisión títulos} = 30.000 \text{ bonos} \times 10 \text{ euros} \times 3\% = 9.000 \text{ euros}$$

01-01-2020. Por la emisión de los bonos convertibles:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(30.000 bonos × 10 euros) – 9.000 (gastos)]	291.000	
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto		291.000

2. Realizar el pago del cupón 0,20 euros por bono

Al ser discrecional y no garantizar al inversor una rentabilidad mínima tiene la consideración de menos reservas voluntarias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (30.000 bonos × 0,20 euros)	6.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.000

3. Contabilizar el canje de los bonos por acciones propias

$$\begin{aligned} \text{Número de acciones propias a entregar} &= 30.000 \text{ bonos} / 3 \text{ bonos} \times 2 \text{ acciones} = \\ &= 20.000 \text{ acciones} \end{aligned}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto	291.000	
108	Acciones propias en situaciones especiales (20.000 acciones × 12)		240.000
113	Reservas voluntarias		51.000

10.4. Emisiones de deuda sin vencimiento

La clasificación de la emisión dependerá de si el emisor puede recomprar la deuda o no en unas fechas determinadas y si se le reconoce al inversor un derecho incondicional a recibir una retribución mínima.

- Si son emisiones de deuda perpetua reembolsables exclusivamente en la liquidación de la sociedad y otorgan al inversor una remuneración obligatoria similar a la que ofrecen en el mercado otros instrumentos de deuda, la emisión se registra en su totalidad en el pasivo financiero.
- Si el emisor controla las opciones de recompra de la deuda perpetua en varias fechas, además de ofrecer una rentabilidad variable al inversor, la emisión figurará en el patrimonio neto.

11. Conclusiones

A modo de resumen las novedades más relevantes que incorpora la resolución en este primer artículo son:

1. A efectos de clasificar las emisiones de acciones o participaciones e instrumentos de deuda hay que analizar las características económicas de la emisión, qué compromisos adquiere el emisor y qué ventajas o privilegios tiene el inversor.

La forma jurídica no es determinante para indicar si se clasifica como instrumento de patrimonio, pasivo o instrumento financiero compuesto.

2. La contabilización de los gastos de emisión de acciones o participaciones e instrumentos de deuda se imputan en función de la clasificación de la emisión.
3. Los gastos asociados a modificaciones del capital social que no alteren la cifra final del valor de los fondos propios se imputan directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias.
4. Los desembolsos pendientes de aportaciones no dinerarias se valoran por el valor razonable del bien o el derecho en la fecha de la suscripción de los títulos. No admite revalorizaciones, pero sí registrar deterioro de valor con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, si el importe recuperable a la fecha del desembolso es inferior.

Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social

Elena Robledo Acinas

Ana Luna García González

Interventoras y auditoras del Estado

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social, convocado por Resolución de 18 de enero de 2018 [BOE del 29 de enero]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Combinación de negocios. Fusión por absorción por etapas entre sociedades que no forman parte del mismo grupo.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Varias operaciones. Elaboración del balance de comprobación. Elaboración del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Arrendamiento financiero.



Caso práctico núm. 1

Contabilidad de sociedades

Información sobre la sociedad AAA y la sociedad BBB:

1. Balance de la sociedad AAA a 31 de diciembre de 20X2 (en um)

Balance sociedad AAA	31-12-20X2
Inmovilizado material no amortizable	1.800.000
Inmovilizado material amortizable	1.520.000
Instrumentos de patrimonio	157.400
Activo circulante	145.000
Total activo	3.622.400
Capital social	1.000.000
Prima de emisión de acciones	200.000
Reserva legal	200.000
Reservas voluntarias	1.600.000
Resultado del ejercicio	18.900
Obligaciones y otros valores negociables	200.000
Otro pasivo a largo plazo	317.000
Pasivo a corto plazo	86.500
Total patrimonio neto y pasivo	3.622.400

2. Otra información sobre la sociedad AAA a 31 de diciembre de 20X2

- El capital social está formado por 10.000 acciones de 100 um de valor nominal cada una.
- Se conoce que al «Inmovilizado material amortizable» le corresponde una vida media de 6 años a partir de 1 de enero de 20X3. La amortización es lineal y no existe valor residual.
- Los «Instrumentos de patrimonio» son 5.000 acciones de la sociedad BBB.
- Las «Obligaciones y otros valores negociables» son 1.000 obligaciones de 200 um de valor nominal unitario. Tipo de interés nominal: 4 %, pagadero el 31 de diciembre de cada año (periodificar los gastos linealmente a lo largo del año). Se amortizan el 31 de diciembre de 20X4.

3. Otra información sobre la sociedad AAA

- El valor razonable en las fechas que se indican es (en um):

Valor razonable	01-01-20X3	31-03-20X3	30-06-20X3
Inmovilizado material no amortizable	2.400.000	2.430.000	2.450.000
Inmovilizado material amortizable	1.520.000	1.520.000	1.520.000
Instrumentos de patrimonio	¿?	¿?	¿?
Obligaciones y otros valores negociables	¿?	¿?	¿?

Los restantes elementos patrimoniales tienen un valor en libros igual al valor razonable, excepto «Instrumentos de patrimonio» cuyo valor razonable es el que se desprende de los datos de la sociedad BBB. Y «Obligaciones y otros valores negociables» que tendrá un valor razonable que resulte aplicando el tipo de descuento del 5 % anual (periodificar los gastos linealmente a lo largo del año) que se mantiene hasta su vencimiento.

- El valor razonable total de la sociedad AAA a 1 de enero de 20X3 es 4.000.000 de um y a 31 de marzo de 20X3 es 4.100.000 um.
- No se han distribuido dividendos en el ejercicio 20X3, ni con cargo a resultado de 20X2 ni a cuenta.



4. Balance de la sociedad BBB a 31 de diciembre de 20X2 (en um)

Balance sociedad BBB	31-12-20X2
Inmovilizado material amortizable	300.000
Valores representativos de deuda a largo plazo	80.000
Activos financieros disponibles para la venta	2.712.000
Activo circulante	49.000
Total activo	3.141.000
Capital social	1.500.000
Prima de emisión de acciones	150.000
Reserva legal	300.000
Reservas voluntarias	890.000
Resultado del ejercicio	25.000
Ajustes por cambio de valor de activos financieros disponibles para la venta	145.000
Pasivo a largo plazo	20.000
Pasivo a corto plazo	111.000
Total patrimonio neto y pasivo	3.141.000

5. Otra información sobre la sociedad BBB a 31 de diciembre de 20X2

- El capital social está formado por 100.000 acciones de 15 um de valor nominal cada una.
- Se conoce que al «Inmovilizado material amortizable» le corresponde una vida media de 10 años a partir de 1 de enero de 20X3. La amortización es lineal y no existe valor residual.
- Los «Valores representativos de deuda a largo plazo» están integrados por 400 obligaciones emitidas por la sociedad AAA.
- Los «Ajustes por cambio de valor de activos financieros disponibles para la venta» corresponden a acciones de diversas sociedades clasificadas como activos financieros disponibles para la venta.

- El pasivo a largo plazo corresponde a un pasivo cupón cero con un interés contractual de 4 % anual y un vencimiento a 5 años emitido el 1 de enero de 20X2.

6. Otra información sobre la sociedad BBB

- El valor razonable en las fechas que se indican es (en um):

	01-01-20X3	31-03-20X3	30-06-20X3
Inmovilizado material amortizable	420.000	409.500	383.001
Activos financieros disponibles para la venta	2.712.000	2.815.000	2.780.000
Pasivo a largo plazo	¿?	¿?	¿?

El valor razonable del «Pasivo a largo plazo» (pasivo cupón cero) resulta de aplicar el tipo de descuento equivalente al 1 % trimestral que es aplicable hasta su vencimiento.

Los restantes elementos patrimoniales tienen un valor en libros igual al valor razonable, excepto «Valores representativos de deuda a largo plazo» que tendrá un valor razonable que resulte aplicando el tipo de descuento del 5 % anual (periodificar linealmente a lo largo del año) que se mantiene hasta su vencimiento.

- El valor razonable total de la sociedad BBB a 1 de enero de 20X3 es 3.200.000 um y a 31 de marzo de 20X3 es 3.300.000 um.

7. Otra información

- La sociedad AAA absorbe a la sociedad BBB, conforme al acuerdo de las juntas generales de ambas sociedades del 1 de enero de 20X3. La fecha de inscripción en el RM es el 31 de marzo de 20X3.
- Prescindiendo de las amortizaciones y el gasto por impuesto sobre beneficios, los ingresos y gastos que forman parte del resultado en el periodo indicado son los siguientes:

Sociedad AAA	De 01-01-20X3 a 31-03-20X3	De 01-04-20X3 a 30-06-20X3
Ingresos	87.000	89.000





Sociedad AAA	De 01-01-20X3 a 31-03-20X3	De 01-04-20X3 a 30-06-20X3
►		
Gastos	19.600	16.400

Sociedad BBB	De 01-01-20X3 a 31-03-20X3	De 01-04-20X3 a 30-06-20X3
Ingresos	21.000	24.000
Gastos	6.500	4.800

A los ingresos y gastos indicados hay que añadir los correspondientes a las amortizaciones, a las obligaciones y al pasivo cupón cero que forma el pasivo a largo plazo de la sociedad BBB.

- La vida útil del fondo de comercio, si existe, es de 10 años.

Se pide:

- Determinar la sociedad adquirente y la sociedad adquirida.
- Determinar la fecha de adquisición.
- Determinar el importe del fondo de comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios de la sociedad adquirida.
- Determinar la relación de canje en la absorción.
- Determinar el número de acciones a entregar a los socios de la sociedad absorbida.
- Valor razonable de cada uno de los elementos patrimoniales de la sociedad adquirida.
- Contabilidad de la fusión en la sociedad absorbida (transmisión de patrimonio).
- Contabilidad de la fusión en la sociedad absorbente (transmisión de patrimonio, ampliación de capital y entrega de las acciones).
- Contabilidad de la eliminación de créditos y débitos recíprocos derivado de la fusión.
- Contabilizar los ingresos y gastos de la sociedad AAA hasta 30 de junio de 20X3 (sin considerar el efecto del impuesto sobre el beneficio).

Solución

Combinación de negocios entre AAA y BBB:

Sociedad AAA	Sociedad BB
Absorbente	Absorbida
CS 1.000.000 um (10.000 accs. × 100 nominal)	CS 1.500.000 um (100.000 accs. × 15 nominal)
Participación previa en BBB: 5.000 accs.	—
Porcentaje de participación de AAA en BBB: (5.000/100.000 = 5 %)	
Fusión por etapas.	
Valor razonable de AAA a 31-12-20X2: 4.000.000 um VR/acc.: 4.000.000/10.000 = 400 um/acc.	Valor razonable de BBB a 31-12-20X2: 3.200.000 um VR/acc.: 3.200.000/100.000 = 32 um/acc.
Obligaciones emitidas por AAA: • 1.000 obligaciones. • Valor contable: 200.000 um	Valores representativos de deuda: obligaciones emitidas por AAA: • 400 obligaciones. • Valor contable: 80.000 um

La norma de registro y valoración (NRV) 19.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) en su apartado 2.8. se refiere al registro y valoración de las transacciones separadas, estableciendo: «En aquellas ocasiones en las que exista una relación previa entre adquirente y adquirida, de carácter contractual o no, la empresa adquirente reconocerá un beneficio o pérdida por la cancelación de la mencionada relación previa».

De este modo, la cancelación de las obligaciones emitidas por AAA y que se encuentran en poder de BBB debe ser considerada como una transacción separada.

Análisis de la información relativa a la sociedad AAA a 31 de diciembre de 20X2:

• Inversión previa en BBB: Plusvalía	2.600 um
– Valor contable	157.400 um
– Valor razonable (5.000 × 32)	160.000 um

- Obligaciones emitidas por la sociedad AAA:

– Valor de emisión = valor nominal = valor de reembolso ... (1.000 obligaciones × 200)	200.000 um
– Tipo de interés anual (4 % × 200.000)	8.000 um
– Amortización	31-12-20X4
– TIE	4 %
– Valor contable = Coste amortizado a 31-12-20X2 [8.000 × a _{2,4%} + 200.000 × (1,04) ⁻²]	200.000 um
– Valor razonable 31-12-20X2 [8.000 × a _{2,5%} + 200.000 × (1,05) ⁻²]	196.281,18 um
– Diferencia	3.718,82 um

Apartado a)

Se trata de la fusión por absorción entre sociedades que no forman parte del mismo grupo, por lo que la operación será una combinación de negocios a la que le es de aplicación la NRV 19.^a del PGC y, por tanto, el método de adquisición.

De este modo, según el apartado 2.1 de la NRV 19.^a, empresa adquirente es aquella que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos.

La citada NRV para determinar qué empresa posee el control establece que se tomarán en consideración criterios como:

a) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan retengan o reciban la mayoría de los derechos de voto en la entidad combinada o tengan la facultad de elegir, nombrar o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de administración de la entidad combinada, o bien representen a la mayoría de las participaciones minoritarias con voto en la entidad combinada si actúan de forma organizada sin que otro grupo de propietarios tenga una participación de voto significativa, la adquirente será generalmente dicha empresa.

b) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan tenga la facultad de designar el equipo de dirección del negocio combinado, dicha empresa será normalmente la adquirente.

c) Si el valor razonable de una de las empresas o negocios es significativamente mayor que el del otro u otros que intervienen en la operación, la empresa adquirente normalmente será la de mayor valor razonable.

Del análisis de los datos del enunciado podemos observar que es la sociedad AAA la que entrega la contraprestación a cambio del negocio adquirido, así como que el valor razonable de la sociedad AAA (4.000.000) es mayor que el valor razonable de BBB (3.200.000).

Por ello, podemos presumir que AAA es la sociedad adquirente y BBB la adquirida.

Apartado b)

Establece la NRV 19.^a del PGC que, en los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

Según indica el enunciado, el 1 de enero de 20X3 es la fecha de celebración de las juntas generales de ambas sociedades en las que se acuerda la absorción, siendo esta la fecha de adquisición.

Apartado c)

El fondo de comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios se calcula como la diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor razonable de los activos identificables y pasivos de la sociedad adquirida en la fecha de adquisición. Comenzaremos calculando los citados valores:

Cálculo del valor razonable de los activos identificables y pasivos de la sociedad BBB a 1 de enero de 20X3

Patrimonio contable de BBB		3.010.000
• Capital social	1.500.000	
• Prima de emisión	150.000	
• Reserva legal	300.000	
• Reservas voluntarias	890.000	
• Resultado del ejercicio	25.000	
• Ajustes en activos financieros disponibles para la venta	145.000	





+/- Ajustes por diferencia entre valores contables y valores razonables		+120.000
Inmovilizado material amortizable:		+120.000
• VC	300.000	
• VR	420.000	
Activos financieros disponibles para la venta:		0
• VC	2.712.000	
• VR	2.712.000	
Pasivo a largo plazo (1)		0
• VC	20.000	
• VR	20.000	
Valor razonable de activos identificables y pasivos de BBB		3.130.000

(1) Préstamo de BBB:

El pasivo a largo plazo corresponde a un pasivo cupón cero con un interés contractual del 4 % anual, emitido el 1 de enero de 20X2 y con vencimiento a 5 años. Está contabilizado a 31 de diciembre de 20X2 por un importe de 20.000 um.

Estará contabilizado aplicando un tipo de interés efectivo (TIE) del 4 % anual. Para calcular su valor razonable, el enunciado establece que se aplique un 1 % trimestral, no generándose diferencias entre ambos valores.

Cálculo del coste de la combinación de negocios

Valor razonable del negocio adquirido BBB en la fecha de adquisición	3.200.000
Se trata de una combinación de negocios realizada por etapas, por tanto, debemos distinguir entre:	
• Valor razonable de la contraprestación entregada ($95\% \times 3.200.000$)	3.040.000
• Valor razonable de la inversión previa (5.000×32)	160.000
• Valor razonable de las contraprestaciones contingentes pactadas	0

Ajustes al coste de la combinación a efectos de calcular el fondo de comercio por la existencia de transacciones separadas de carácter contractual

Existe una transacción separada relativa a la relación previa entre la sociedad adquirente y adquirida, al disponer la sociedad adquirida BBB parte de las obligaciones emitidas por la sociedad AAA.

Para la valoración de la citada transacción, el apartado 2.8 de la NRV 19.^a establece que si la relación preexistente fuera de carácter contractual, se valorará por el menor entre los siguientes:

- a) Importe por el que el contrato es favorable o desfavorable para la adquirente en relación con las condiciones de mercado. (Desfavorable por 1.487,53 um).

Valor contable de las obligaciones para la sociedad adquirente AAA: 80.000 um

- Valor de emisión = valor de reembolso 80.000 um
(400 obligaciones × 200)
- Interés anual (4 % × 80.000) 3.200 um
- Coste amortizado a 31-12-20X2 80.000 um
[3.200 × a_{2; 4 %} + 80.000 × (1,04)⁻²]

Valor razonable de las obligaciones 78.512,47 um
[3.200 × a_{2; 5 %} + 80.000 × (1,05)⁻²]

- b) Importe de cualquier cláusula de liquidación establecida en el contrato que pueda ser ejecutada por la parte para la que el contrato sea desfavorable: no se establece.

Valoración de la transacción separada -1.487,53 um

Determinación del fondo de comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios

Coste de la combinación de negocios ajustado por la transacción separada	3.198.512,47
Valor razonable de activos identificables y pasivos de BBB	3.130.000
Fondo de comercio	68.512,47

Apartado d)

El valor de emisión de las acciones será el valor razonable de las acciones de la sociedad absorbente AAA, es decir, 400 um/acción. Debiéndolas emitir por un importe total de 3.040.000 um (95 % × 3.200.000).

De este modo, observamos que el número de acciones a emitir será: 3.040.000/400 = 7.600 acciones de AAA para adquirir 95.000 acciones de BBB.

Relación de canje: 2 acciones de AAA por cada 25 acciones de BBB.

Tipo de canje: 2/25 = 0,08.



Apartado e)

Como se ha indicado en el apartado anterior el número de acciones a entregar a los socios de la absorbida será de 7.600 acciones de AAA.

Apartado f)

Sociedad BBB	VC a 31-12-20X2	VR a 01-01-20X3
Inmovilizado material amortizable	300.000	420.000
Valores representativos de deuda	80.000	78.512,47
Activos financieros disponibles para la venta	2.712.000	2.712.000
Activo circulante	49.000	49.000
Total activo	3.141.000	3.259.512,47
Pasivo a largo plazo	20.000	20.000
Pasivo a corto plazo	111.000	111.000
Total pasivo	131.000	131.000
Activo – Pasivo	3.010.000	3.128.512,47

Apartado g)

Ajustes en BBB previos a la contabilización de la fusión:

Debemos regularizar las operaciones que se han producido entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil. Esta última será la fecha en la que se contabilizará la fusión.

Determinación de los valores contables en BBB a 31 de marzo de 20X3:

Sociedad BBB	VC a 31-12-20X2	Operaciones realizadas	VC a 31-03-20X3
Inmovilizado material amortizable	300.000	-7.500(a)	292.500





Sociedad BBB	VC a 31-12-20X2	Operaciones realizadas	VC a 31-03-20X3
►			
Valores representativos de deuda	80.000	+ 800(b)	80.800
Activos financieros disponibles para la venta	2.712.000	+103.000(c)	2.815.000
Activo circulante	49.000	+14.500(d)	63.500
Total activo	3.141.000	+110.800	3.251.800
Capital social	1.500.000	–	1.500.000
Prima de emisión	150.000	–	150.000
Reserva legal	300.000	–	300.000
Reservas voluntarias	890.000	–	890.000
Resultado del ejercicio 20X2	25.000	–	25.000
Resultado desde 01-01-20X3 a 31-03-20X3	0	+7.600(f)	7.600
Ajustes en activos financieros disponibles para la venta	145.000	+103.000(c)	248.000
Total patrimonio neto	3.010.000	+110.600	3.120.600
Pasivo a largo plazo	20.000	+200(e)	20.200
Pasivo a corto plazo	111.000	–	111.000
Total pasivo	131.000	+200	131.200
Patrimonio neto + Pasivo	3.141.000	+110.800	3.251.800

Notas explicativas:

(a) Amortización del inmovilizado material:

- Vida útil media de 10 años desde 1 de enero de 20X3.
- Amortización lineal.
- Valor residual cero.



31-03-20X3. Por la amortización del inmovilizado material:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	7.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (300.000/10 × 3/12)		7.500

(b) Valores representativos de deuda (obligaciones emitidas por AAA)

31-03-20X3. Por el devengo de intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	800	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (3.200 × 3/12)		800

(c) Activos financieros disponibles para la venta

- Valor contable a 01-01-20X3 2.712.000 um
- Valor razonable a 31-03-20X3 2.815.000 um
- Ajuste positivo 103.000 um

31-03-20X3. Por el ajuste a valor razonable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	103.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		103.000

Por el saldo del grupo 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	103.000	



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		103.000

(d) Activo circulante: Imputación de los ingresos y gastos que señala el enunciado

- Ingresos de 01-01-20X3 a 31-03-20X3 21.000 um
- Gastos de 01-01-20X3 a 31-03-20X3 6.500 um

31-03-20X3. Por el reconocimiento de los gastos e ingresos generados desde la fecha de adquisición:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos	6.500	
-	Activo circulante	14.500	
7-	Ingresos		21.000

(e) Préstamo a largo plazo

31-03-20X3. Por el devengo de intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	200	
171	Deudas a largo plazo ($20.000 \times 4\% \times 3/12$)		200

(f) Resultado del ejercicio desde la fecha de adquisición

Por la regularización de los gastos e ingresos generados desde la fecha de adquisición:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
7-	Ingresos	21.000	

▶



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
►			
761	Ingresos de valores representativos de deuda	800	
6-	Gastos		6.500
681	Amortización del inmovilizado material		7.500
662	Intereses de deudas		200
129-	Resultado del ejercicio 20X3		7.600

31-03-20X3. Contabilidad de la fusión en la sociedad absorbida (transmisión de patrimonio)

Por la reapertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	3.251.800	
-	Cuentas acreedoras		3.251.800

Por el traspaso de los activos y pasivos de BBB a la sociedad absorbente AAA:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	20.000	
521	Deudas a corto plazo	111.000	
5531	Socios, cuenta de fusión	3.200.000	
21-	Inmovilizado material		300.000
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		80.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		2.712.000
-	Activo circulante		49.000





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
►			
77-	Resultados de la fusión		188.512,47
778	Ingresos excepcionales (transacción separada)		1.487,53

Por el saldo de los ingresos y gastos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
77-	Resultados de la fusión	188.512,47	
778	Gastos excepcionales (transacción separada)	1.487,53	
1291	Resultados de la fusión		190.000

Por la baja de las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición hasta la fecha de inscripción en el Registro Mercantil en aplicación del apartado 2.2 de la NRV 19.^a:

[...] la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de esta norma. La sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición y dará de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	200	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	7.500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	103.000	
129-	Resultado del ejercicio 20X3	7.600	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		800





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		103.000
–	Activo circulante		14.500

Por el cierre de la contabilidad y la entrega de las acciones a los socios:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	1.500.000	
110	Prima de emisión	150.000	
112	Reserva legal	300.000	
113	Reservas voluntarias	890.000	
129–	Resultado del ejercicio 20X2	25.000	
1291	Resultados de la fusión	190.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	145.000	
5531	Socios, cuenta de fusión		3.200.000

Apartado h)

31-03-20X3. Contabilidad de la fusión en la sociedad AAA

Por la reapertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Cuentas deudoras	3.622.400	
–	Cuentas acreedoras		3.622.400

Por la aplicación del apartado 2.7 de la NRV 19.^a del PGC: la sociedad AAA deberá realizar los dos ajustes siguientes:

- a) En la fecha en que se obtiene el control, la sociedad adquirente deberá ajustar a valor razonable la participación previa en la adquirida, cualquier beneficio o pérdida que surja se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por la valoración a valor razonable de la inversión previa en la sociedad BBB:

• Valor contable	157.400 um
• Valor razonable (5.000 accs. × 32)	160.000 um
• Ajuste positivo	2.600 um

Por la contabilización del ajuste de la inversión previa en BBB a valor razonable en la fecha de adquisición:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	2.600	
7632	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		2.600

- b) Si con anterioridad a la fecha en la que se obtiene el control la inversión en la participada se hubiera valorado por su valor razonable, los ajustes de valoración pendientes de ser imputados al resultado del ejercicio se transferirán a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el patrimonio neto de la sociedad AAA no figuran ajustes de valor de la inversión previa en BBB.

Por la recepción de los activos y pasivos de la sociedad adquirida BBB (a valor razonable en la fecha de adquisición):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	68.512,47	
678	Gastos excepcionales (transacción separada)	1.487,53	
21-	Inmovilizado material	420.000	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	80.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	2.712.000	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
–	Activo circulante	49.000	
171	Deudas a largo plazo		20.000
521	Deudas a corto plazo		111.000
5530	Socios de sociedad disuelta		3.200.000

Por la incorporación de los ingresos y gastos generados por la sociedad BBB desde la fecha de adquisición (1 de enero de 20X3) hasta la fecha de inscripción (31 de marzo de 20X3):

a) Amortización del inmovilizado material

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	7.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ($300.000/10 \times 3/12$)		7.500

b) Valores representativos de deuda de BBB (obligaciones emitidas por AAA)

Por el devengo de intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	800	
761	Ingresos de valores representativos de deuda ($3.200 \times 3/12$)		800

c) Activos financieros disponibles para la venta

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	103.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		103.000

Por el saldo del grupo 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	103.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		103.000

d) Activo circulante

Por el reconocimiento de los gastos e ingresos generados desde la fecha de adquisición:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos	6.500	
-	Activo circulante	14.500	
7-	Ingresos		21.000

e) Préstamo a largo plazo

Por el devengo de intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	200	
171	Deudas a largo plazo ($20.000 \times 4\% \times 3/12$)		200

Por la entrega de las acciones a los socios de BBB:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	3.200.000	
100	Capital social (7.600×100)		760.000
110	Prima de emisión (7.600×300)		2.280.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		160.000



Apartado i)

Por el devengo de los intereses de las obligaciones emitidas por la sociedad AAA hasta el 31 de marzo de 20X3 relativos a las 400 obligaciones adquiridas por BBB:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	800	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos ($400 \times 200 \times 4\% \times 3/12$)		800

Por la eliminación del pasivo y activo en el que se reconocen las obligaciones emitidas por AAA:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos	80.000	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		80.000

Por la eliminación de los intereses devengados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
506	Intereses a corto plazo de empréstitos	800	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		800

Apartado j)

Gastos e ingresos procedentes de la sociedad BBB desde la fecha de adquisición (1 de enero de 20X3) hasta la fecha de inscripción (31 de marzo de 20X3): contabilización ya reflejada en el apartado h).

Gastos e ingresos procedentes de la sociedad AAA desde el 1 de enero de 20X3 hasta el 30 de junio de 20X3:

a) Amortización del inmovilizado material

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	126.666,67	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ($1.520.000/6 \times 6/12$)		126.666,67

b) Devengo de los intereses de las obligaciones emitidas por la sociedad AAA, que no habían sido adquiridas por BBB

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	2.400	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos ($4\% \times 600 \times 200 \times 6/12$)		2.400

c) Imputación de los ingresos y gastos que señala el enunciado

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos ($19.600 + 16.400$)	36.000	
-	Activo circulante	140.000	
7-	Ingresos ($87.000 + 89.000$)		176.000

Gastos e ingresos procedentes de la sociedad BBB desde la fecha de inscripción (31 de marzo de 20X3):

a) Amortización del inmovilizado material

- Desde el 1 de enero de 20X3 hasta el 31 de marzo de 20X3: se amortizó conforme a su valor contable 300.000 por la sociedad BBB y ya la hemos incorporado, por lo que faltará la amortización de la plusvalía: $120.000/10 \times 3/12 = 3.000$ um.
- Desde el 1 de abril de 20X3 hasta el 30 de junio de 20X3: $420.000/10 \times 3/12 = 10.500$ um.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	13.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ($3.000 + 10.500$)		13.500

b) Activos financieros disponibles para la venta

- Valor contable (valor razonable a 31-03-20X3) 2.815.000 um
- Valor razonable a 30-06-20X3 2.780.000 um
- Disminución de valor 35.000 um



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	35.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		35.000

Por el saldo del grupo 8:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	35.000	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		35.000

c) Activo circulante: imputación de los ingresos y gastos que señala el enunciado

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos	4.800	
-	Activo circulante	19.200	
7-	Ingresos		24.000

d) Préstamo a largo plazo

Por el devengo de intereses (de 31-03-20X3 a 30-06-20X3):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	200	
171	Deudas a largo plazo ($20.000 \times 4\% \times 3/12$)		200

e) Amortización del fondo de comercio

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	1.787,19	
2804	Amortización acumulada del fondo de comercio ($71.487,53/10 \times 3/12$)		1.787,19



Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La empresa Copinsa presenta el 30 de septiembre de 20X7 los siguientes saldos expresados en um:

Cuentas	Importes	S. deudores	S. acreedores
Capital social	1.000.000		
Reserva legal	200.000		
Reservas voluntarias (SA)	1.300.000		
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	3.000.000		
Subvenciones oficiales de capital	120.000		
Aplicaciones informáticas	14.000		
Terrenos	500.000		
Construcciones	2.400.000		
Amortización acumulada de construcciones	240.000		
Mobiliario	200.000		
Amortización acumulada de mobiliario	100.000		
Equipos para procesos de información	120.000		
Amortización acumulada de equipos proceso información	60.000		
Mercaderías (40 máquinas)	2.400.000		
Proveedores	1.000.000		
Clientes	600.000		
Anticipos de clientes	1.200.000		
Activos por impuesto diferido	120.000		
Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta	25.000		





Cuentas	Importes	S. deudores	S. acreedores
►			
Bancos	A determinar		
Compras de mercaderías (210 máquinas)	16.800.000		
Devoluciones de compras (10 máquinas)	800.000		
Primas de seguros	30.000		
Arrendamientos	350.000		
Servicios de profesionales independientes	3.200.000		
Otros servicios	60.000		
Suministros	80.000		
Publicidad y propaganda	30.000		
Sueldos y salarios	750.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa	250.000		
Intereses de deudas	12.500		
Gastos excepcionales	100.000		
Venta de mercaderías (210 máquinas)	25.620.000		
Rappels sobre ventas	500.000		
Prestación de servicios	2.500.000		
Ingresos por arrendamiento	90.000		
Total			

Información complementaria y operaciones pendientes de contabilizar:

1. Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de banco.
2. Copinsa tiene dos líneas de negocio:
 - Venta de maquinaria de obras públicas y su mantenimiento, la vida útil de las máquinas es de 5 años.
 - Prestación de servicios de ingeniería.

3. Si hubiera registros contables incorrectos en el balance de saldos de Copinsa se corregirán en diciembre para el cierre.
4. El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades, aplicable a todos los ejercicios, asciende al 25 %. El tipo de interés efectivo, en las operaciones que se requiera su aplicación, es del 4 %.
5. El día 1 de enero de 20X5, recibió mediante transferencia bancaria la única subvención que disfruta procedente del Ministerio de Economía por importe de 120.000 um, para adquisición de ordenadores, que el mismo día se adquirieron por dicho importe, se pagaron mediante transferencia bancaria y se pusieron en condiciones de funcionamiento. Se estima que su valor residual será 0 y su vida útil de 4 años, amortizándose por el método lineal. En dicha fecha se adquirió el *software* que figura en balance, que se amortizará de igual forma que los equipos, cuyo coste se compone de: honorarios de la empresa de informática por el desarrollo de la aplicación, 12.000 um, y costes previos de formación del personal, 2.000 um.
6. Vendió 15 máquinas el día 1 de noviembre de 20X7, a cobrar en 20 cuotas mensuales iguales con vencimiento el último día del mes, en 1.810.000 um. En la factura figura un descuento por volumen de pedido de 50.000 um. Junto con las máquinas en la factura se incluye un importe de 240.000 um por el servicio de mantenimiento correspondiente a un año. No se repercuten intereses de forma explícita. Al final de cada mes cobró la correspondiente cuota.

Por cada máquina que vende siempre reconoce una comisión a los vendedores de 15.000 um.

7. La sociedad ha firmado el 1 de octubre de 20X7 un contrato para el diseño de un puente en determinada ciudad por 100.000 um. Se estima que el estudio implicará unos costes totales de unos 60.000 um. La realización del proyecto comienza el 1 de octubre de 20X7 y se calcula que se prolongará hasta el 1 de julio de 20X8. Los costes estimados o incurridos en cada uno de los periodos son los siguientes:

• 2017	20.000 um
• 2018	40.000 um

El día de la firma cobró 30.000 um.

Al cierre del ejercicio:

- Los costes incurridos a 31 de diciembre de 20X7 en la realización del contrato ascienden a 20.000 um y están incluidos entre los relacionados en el punto 8.
- Han surgido dificultades y no pueden estimarse los costes pendientes de ejecución del contrato.

8. Restantes gastos del trimestre:

- Abonados, quedando pendiente cuotas de la Seguridad Social por 40.000 um y las retenciones por IRPF:

– Sueldos	350.000 um
– Seguridad Social, cuota empresa	100.000 um
– Seguridad Social, cuota trabajador	20.000 um
– Retención IRPF	20.000 um

- Estimados:

– Luz y agua	7.000 um
– Teléfono	5.000 um

- Copinsa, que había demandado al cliente Besa porque había desistido de un contrato, ha cobrado el 1 de diciembre de 20X7 100.000 um como indemnización por la sentencia judicial firme que obliga a Besa a pagar dicho importe. Besa ha recurrido la sentencia y según los abogados existe un 80 % de probabilidad de que den la razón a Besa dentro de 2 años, momento en que el tribunal de apelación emitirá su fallo.
- Del saldo de la cuenta anticipos de clientes que figura en balance corresponde imputar a servicios de mantenimiento del año 20X8 600.000 um.
- Entre las existencias que figuran en almacén hay 10 unidades que adquirió el 1 de julio de 20X6 y que desde esa fecha fueron destinadas a alquiler, mediante contrato de 36 meses, único realizado por la empresa de esta naturaleza, cobrándose las cuotas al final de cada mes.
- El método seguido para la asignación de valor de las existencias es el FIFO. El valor estimado de venta de cada una las máquinas que figuran en existencias finales es de 90.000 um.
- La amortización del ejercicio se calcula por el método lineal teniendo en cuenta las siguientes vidas útiles:
 - Mobiliario: se estima que la vida útil restante es de 2 años, como consecuencia de una previsible renovación decidida en 20X7.
 - Construcciones: 40 años.
 - Maquinaria: 5 años.
- Para el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios hay que tener en cuenta la siguiente información:

- Los gastos excepcionales corresponden a una donación que no es fiscalmente deducible, pero que tiene una deducción de la cuota de un 15 %.
- Los activos por impuesto diferido que figuran en el balance corresponden a:
 - Pérdidas de 20X5, que se aplicarán si hubiera beneficios en 20X7.
- Deducciones y bonificaciones de la cuota solo existe la mencionada anteriormente.

Se pide:

- Elaborar el balance de comprobación a 30 de septiembre de 20X7 de Copinsa. El saldo de la cuenta «Bancos», se obtiene por diferencia de las sumas de los saldos deudores y acreedores.
- Contabilizar las operaciones pendientes.
- Determinar el resultado del ejercicio que se cierra el 31 de diciembre de 20X7.
- Elaborar el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio que se cierra el 31 de diciembre de 20X7.

Solución

Apartado a)

Cuenta	Nombre de la cuenta	Saldo deudor	Saldo acreedor
100	Capital social	–	1.000.000
112	Reserva legal	–	200.000
113	Reservas voluntarias	–	1.300.000
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	–	3.000.000
130	Subvenciones oficiales de capital	–	120.000
206	Aplicaciones informáticas	14.000	–
210	Terrenos	500.000	–





Cuenta	Nombre de la cuenta	Saldo deudor	Saldo acreedor
▶			
211	Construcciones	2.400.000	–
2811	Amortización acumulada construcciones	–	240.000
216	Mobiliario	200.000	–
2816	Amortización acumulada mobiliario	–	100.000
217	Equipos procesos de información	120.000	–
2817	Amortización acumulada equipos información	–	60.000
300	Mercaderías	2.400.000	–
400	Proveedores	–	1.000.000
430	Clientes	600.000	–
438	Anticipos de clientes	–	1.200.000
474–	Activos por impuesto diferido	120.000	–
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	25.000	–
572	Bancos	A determinar	–
600	Compras de mercaderías	16.800.000	–
608	Devoluciones de compras	–	800.000
625	Primas de seguros	30.000	–
621	Arrendamientos	350.000	–
626	Servicios profesionales independientes	3.200.000	–
629	Otros servicios	60.000	–
628	Suministros	80.000	–
627	Publicidad y propaganda	30.000	–
640	Sueldos y salarios	750.000	–





Cuenta	Nombre de la cuenta	Saldo deudor	Saldo acreedor
►			
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	250.000	–
662	Intereses de deudas	12.500	–
678	Gastos excepcionales	100.000	–
700	Venta de mercaderías	–	25.620.000
706	Rappels sobre ventas	500.000	–
705	Prestación de servicios	–	2.500.000
752	Ingresos por arrendamientos	–	90.000
Total sin bancos		28.541.500	37.230.000
Bancos		8.688.500	–
Total		37.230.000	37.230.000

Apartado b)

Punto 5

Análisis de la operación y comprobación del balance de 30 de septiembre de 20X7:

5.1. Equipos para procesos de información:

- Fecha de adquisición: 01-01-20X5.
- Precio de adquisición: 120.000 um.
- Valor residual: 0.
- Vida útil: 4 años, método lineal.

Cuenta	Valor correcto 01-01-20X7	Saldo contabilizado en balance de 30-09-20X7	Ajuste
Equipos procesos información	120.000	120.000	0
Amortización acumulada de equipos procesos información	60.000 (120.000/4 × 2)	60.000	0

5.2. Subvención:

- Fecha de concesión: 01-01-20X5.
- Finalidad: adquisición de los equipos para procesos de información.
- Importe: 120.000 um.
- Tipo de gravamen impuesto sobre sociedades: 25 %.

Cuenta	Valor correcto 01-01-20X7	Saldo contabilizado en balance de 30-09-20X7	Ajuste
Subvenciones oficiales de capital	45.000 $[75\% \times (120.000 - 120.000/4 \times 2)]$ $(75\% \times 60.000)$	120.000	-75.000
Pasivos por diferencias temporarias imponibles	15.000 $25\% \times (120.000 - 120.000/4 \times 2)$	0	+15.000
Reservas voluntarias	-	-	60.000

Establece el enunciado que si hubiera registros contables incorrectos en el balance de saldos se corregirán en diciembre.

Según se define en la NRV 22.^a:

[...] se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

La corrección del error se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se corrige el error, 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 salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto.

Asimismo, establece el enunciado que el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es el 25 %. Por ello, en la corrección del error debemos tener en cuenta el efecto impositivo del ajuste.

Señala el PGC en su apartado de Definiciones y relaciones contables:

113. Reservas voluntarias

Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

Ajuste del saldo a 31 de diciembre de 20X7:

Por los ajustes correspondientes a los ejercicios 20X5 y 20X6:

Por la imputación de la subvención del patrimonio neto a la cuenta de pérdidas y ganancias de los citados ejercicios:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	75.000	
479-	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (subvención)		15.000
113	Reservas voluntarias (75% × 60.000)		45.000
479-	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (corrección error subvención) (25% × 60.000)		15.000

En la liquidación del impuesto que se realizará en el punto 14, habrá que realizar un ajuste por la corrección del error:



• Ingreso contable del ejercicio	0
• Ingreso fiscal	60.000
• DTI ®	+60.000

5.3. Aplicaciones informáticas:

- Fecha de adquisición: 01-01-20X5.
- Precio de adquisición: 12.000 um.
 - Importe facturado: 14.000 um.
 - Honorarios por el desarrollo de la aplicación: 12.000 um.
 - Costes previos de formación del personal: 2.000 um. Estos costes según establece la Resolución del ICAC sobre el inmovilizado intangible no deben formar parte del precio de adquisición del inmovilizado.
- Valor residual: 0.
- Vida útil: 4 años, método lineal.

Cuenta	Valor correcto 01-01-20X7	Saldo contabilizado en balance de 30-09-20X7	Ajuste
Aplicaciones informáticas	12.000	14.000	-2.000
Amortización acumulada de aplicaciones informáticas	6.000 (12.000/4 × 2)	0	+6.000
Reservas voluntarias	–	–	-8.000

Ajuste del saldo a 31 de diciembre de 20X7:

Por los ajustes correspondientes a los ejercicios 20X5 y 20X6:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (75 % × 8.000)	6.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (corrección error aplicaciones informáticas) (25 % × 8.000)	2.000	
206	Aplicaciones informáticas		2.000



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
►			
2806	Amortización acumulada de las aplicaciones informáticas		6.000

En la liquidación del impuesto que se realizará en el punto 14, habrá que realizar un ajuste por la corrección del error:

• Gasto contable	0
• Gasto fiscal	-8.000
• DTD ®	-8.000

Contabilidad de las operaciones pendientes:

31-12-20X7

Por la amortización de los equipos para procesos de información:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	30.000	
2817	Amortización acumulada de los equipos para procesos de información (120.000/4)		30.000

Por la transferencia de la subvención al resultado del ejercicio 20X7:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	30.000	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio (120.000/4)		30.000

Por el efecto impositivo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (subvención) (25 % x 30.000)	7.500	
8301	Impuesto diferido		7.500



Por el saldo del grupo 8:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	22.500	
8301	Impuesto diferido	7.500	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		30.000

Por la amortización de las aplicaciones informáticas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.000	
2806	Amortización acumulada de las aplicaciones informáticas (12.000/4)		3.000

Cuentas relativas a la operación a 31 de diciembre de 20X7:

Cuenta	Importe contabilizado
(217) Equipos para procesos de información	120.000
(2817) Amortización acumulada de equipos procesos información	30.000 (60.000 – 30.000)
(130) Subvenciones oficiales de capital	22.500 (45.000 – 22.500)
(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles subvención	7.500 (15.000 – 7.500)
(206) Aplicaciones informáticas	12.000
(2806) Amortización acumulada de aplicaciones informáticas	3.000 (6.000 – 3.000)
(113) Reservas voluntarias	39.000 (45.000 – 6.000)

Punto 6

01-11-20X7

Venta a crédito de la maquinaria:

- Venta de 15 máquinas.
- Precio de venta 1.810.000 um
- Descuento por volumen de pedido incluido en factura 50.000 um

- Importe de la venta (1.810.000 – 50.000) 1.760.000 um
- A cobrar en 20 cuotas mensuales iguales al final de cada mes.
- Servicio de mantenimiento anual 240.000 um
- Interés implícito anual 4 %
- Interés implícito mensual ($1,04^{1/12} - 1$) 0,327374 %

Cálculo de las mensualidades constantes:

$$1.760.000 = A \times a_{20;i}$$

$$A = 91.056,24$$

Cuadro de amortización:

Fecha	Interés	Cobro	Amortización	Coste amortizado
01-11-20X7	–	–	–	1.760.000
30-11-20X7	5.761,78	91.056,24	–85.294,46	1.674.705,54
31-12-20X7	5.482,55	91.056,24	–85.573,69	1.589.131,85
31-01-20X8	5.202,40	91.056,24	–85.853,84	1.503.278,01
28-02-20X8	4.912,34	91.056,24	–86.134,90	1.417.143,11
31-03-20X8	4.639,36	91.056,24	–86.416,88	1.330.726,23
30-04-20X8	4.356,45	91.056,24	–86.699,79	1.244.026,44
31-05-20X8	4.072,62	91.056,24	–86.983,62	1.157.042,82
30-06-20X8	3.787,86	91.056,24	–87.268,38	1.069.774,44
31-07-20X8	3.502,16	91.056,24	–87.554,07	982.220,36
31-08-20X8	3.215,53	91.056,24	–87.840,71	894.379,65
30-09-20X8	2.927,96	91.056,24	–88.128,27	806.251,37
31-10-20X8	2.639,46	91.056,24	–88.416,78	717.834,59
30-11-20X8	2.350	91.056,24	–88.706,24	629.128,35
31-12-20X8	2.059,60	91.056,24	–88.996,64	540.131,71





Fecha	Interés	Cobro	Amortización	Coste amortizado
►				
31-01-20X9	1.768,25	91.056,24	-89.287,99	450.843,72
28-02-20X9	1.475,94	91.056,24	-89.580,29	361.263,42
31-03-20X9	1.182,68	91.056,24	-89.873,56	271.389,86
30-04-20X9	888,46	91.056,24	-90.167,78	181.222,08
31-05-20X9	593,27	91.056,24	-90.462,96	90.759,11
30-06-20X9	297,12	91.056,24	-90.759,11	-

Por la contabilización de la venta a crédito:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	1.042.165,41	
450	Clientes a largo plazo	717.834,59	
700	Venta de mercaderías		1.760.000

Por la contabilización del servicio de mantenimiento anual (entendiendo que se cobra en esta fecha):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	240.000	
438	Anticipos de clientes		240.000

30-11-20X7. Por el cobro de la primera cuota:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	91.056,24	
762	Ingresos de créditos		5.761,78
430	Clientes		85.294,46

31-12-20X7

Por el cobro de la segunda cuota:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	91.056,24	
762	Ingresos de créditos		5.482,55
430	Clientes		85.573,69

Por la reclasificación del crédito (cuotas de noviembre y diciembre de 20X8):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	177.702,88	
450	Clientes a largo plazo		177.702,88

Por la imputación del anticipo por el servicio de mantenimiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes (240.000 × 2/12)	40.000	
705	Ingresos por prestación de servicios		40.000

La comisión abonada a los vendedores la entendemos incluida en los sueldos abonados (15 máquinas × 15.000 = 225.000).

Punto 7

NRV 14.^a del PGC. Ingresos por ventas y prestación de servicios.

01-10-20X7. Por el cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
438	Anticipos de clientes		30.000



31-12-20X7. Por la imputación de los ingresos por prestación de servicios:

- Costes incurridos: 20.000 um.
- Costes pendientes no pueden ser estimados: solo pueden ser reconocidos ingresos en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
330	Productos en curso	20.000	
710	Variación de existencias de productos en curso		20.000

Punto 8

31-12-20X7

Por la contabilización de los gastos de personal:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	350.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	100.000	
476	Organismos de la Seguridad Social acreedores		120.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		20.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		310.000

Las retenciones por IRPF quedan pendientes de pago.

En las cuotas de la Seguridad Social quedan pendientes de pago 40.000 um. En el balance de 30 de septiembre de 20X7, no se reflejaban cuotas pendientes con la Seguridad Social.

Por el pago de las cuotas con la Seguridad Social:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
476	Organismos de la Seguridad Social acreedores	80.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (120.000 – 40.000)		80.000

Por los suministros estimados relativos al mes de diciembre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	12.000	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		12.000

En la liquidación del impuesto que se realizará en el punto 14, habrá que realizar un ajuste por la contabilización de los suministros estimados:

• Gasto contable	-12.000
• Gasto fiscal	0
• DTD	+12.000

Punto 9

En este punto resulta de aplicación lo establecido en el BOICAC número 108/2016, consulta 3 (NFC062944), sobre el tratamiento contable de la indemnización recibida en un proceso judicial a raíz de una sentencia dictada en primera instancia y que ha sido recurrida por la parte demandada.

01-12-20X7. Por la ejecución de sentencia no firme, con la obtención de la indemnización reclamada:

Si la empresa recibiese el importe acordado en el fallo judicial y gozara de libertad de disposición sobre el efectivo incorporado a su patrimonio, se cumplirían los requisitos para reconocer el activo y el correspondiente ingreso por naturaleza. No obstante, la interposición de un recurso contra la sentencia dictada en primera instancia originaría una nueva situación de incertidumbre acerca de la obligación de reintegrar las cantidades ahora obtenidas, que será preciso analizar en aplicación de la NRV 15.^a, «Provisiones y contingencias», del PGC. Esto es, en el supuesto analizado, la incertidumbre afectará no solo al momento de la devolución de la cantidad obtenida, sino a la propia existencia de la obligación de devolver ese importe, total o parcialmente, es decir, a si existe o no una obligación en el momento presente.

En tal caso, la cuestión a dilucidar sería la probabilidad de que en la segunda instancia pudiera recaer un fallo desfavorable para la consultante. Si después del citado análisis se concluye que existe una obligación presente cuya cancelación traerá consigo el reintegro de la cantidad recibida, porque es probable que el fallo en segunda instancia sea desfavorable

para la empresa consultante, se cumpliría el principal requisito regulado en la NRV 15.^a del PGC para reconocer una provisión. En caso contrario, se deberá informar en la memoria sobre la contingencia que se resolverá en el futuro.

Por el cobro de la indemnización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
778	Ingresos excepcionales		100.000

Ingreso contable = ingreso fiscal = 100.000

Por el recurso interpuesto contra esta resolución por la parte demanda:

Aplicación de la NRV 15.^a del PGC:

- Si no se estima probable la devolución de la indemnización cobrada: se informará en la memoria de la situación del litigio en curso.
- Si se estima probable la devolución de la indemnización cobrada: se contabilizará una provisión por el valor actual de la cuantía a pagar.

Según el enunciado estamos en este segundo escenario, al existir una probabilidad estimada del 80 % de que el tribunal de apelación falle a favor de Besa.

- Valor final (estimación de pago dentro de 2 años) 100.000 um
- Valor actual ($100.000 \times 1,04^{-2}$) 92.455,62 um

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	92.455,62	
142	Provisión para otras responsabilidades		92.455,62

El artículo 14.3 de la Ley 27/2014 (LIS) señala una serie de gastos asociados a provisiones, que no son fiscalmente deducibles, entre los cuales no se especifican las provisiones para otras responsabilidades, por lo que en cuanto tengan el carácter de provisiones contables y no se exceptúen en la relación contenida en el artículo 14 de la LIS, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS, dicha dotación es fiscalmente deducible a efectos

de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, salvo que la dotación corresponda a un gasto que no sea fiscalmente deducible.

31-12-20X7. Por la actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	302,67	
142	Provisión para otras responsabilidades $[92.455,62 \times (1,04^{1/12} - 1)]$		302,67

Punto 10

31-12-20X7

No procede asiento contable.

Punto 11

31-12-20X7. Por las existencias destinadas al alquiler:

Resulta de aplicación la Norma Cuarta, apartado 2.4, de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material.

2.4. Elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones:

Cuando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a las existencias en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios.

- El enunciado establece que las máquinas están contabilizadas como existencias, cuando deberían ser consideradas como inmovilizado desde la fecha de adquisición (1 de julio de 20X6).
 - Existencias destinadas al alquiler en régimen de arrendamiento operativo.
 - Señala el punto 2 del enunciado que la vida útil de las máquinas es de 5 años.
 - Duración del arrendamiento: 36 meses.

- En cuanto a los importes cobrados por el arrendamiento, aparece en el balance de 30 de septiembre de 20X7 la cuenta de ingresos por arrendamientos con un saldo de 90.000. Correspondiendo todo este saldo al importe cobrado por estas máquinas al final de cada uno de los meses de 20X7, ya que indica que es el único contrato de esta naturaleza con el que cuenta.
- Ingreso mensual: $90.000/9 = 10.000$ um/mes.

Por la reclasificación de las mercaderías: Corrección de un error acaecido en el ejercicio 20X6 contabilizándolo como existencias:

Incidencia en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 20X6:

- Contabilización inicial: (600).
- Variación de existencias: alta existencias finales (610).
- No hay incidencia en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 20X6, que haya que corregir con reservas voluntarias en 20X7.

Valoración de las máquinas arrendadas:

- Valor de las existencias finales de 20X6 = valor de las existencias iniciales de 20X7 = (información de balance de 30-09-20X7): 2.400.000 correspondientes a 40 máquinas.
- Valoración unitaria de las existencias iniciales: $2.400.000/40 = 60.000$.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (60.000 × 10)	600.000	
300	Mercaderías		600.000

Amortización de las máquinas:

- Fecha de adquisición de las máquinas 01-07-20X6
- Amortización correspondiente al 20X6 (debe corregirse con reservas voluntarias) $(600.000/5 \times 6/12)$ 60.000
- Efecto impositivo de la corrección del error $(25\% \times 60.000)$ 15.000
- Amortización correspondiente al 20X7 $(600.000/5)$ 120.000

Por la dotación de la amortización de las máquinas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	120.000	
113	Reservas voluntarias (75 % × 60.000)	45.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (corrección error ma- quinaria) (25 % × 60.000)	15.000	
2813	Amortización acumulada de la maquinaria		180.000

En la liquidación del impuesto que se realizará en el punto 14, habrá que realizar un ajuste por la corrección del error en la amortización de la maquinaria relativa al 20X6:

• Gasto contable del ejercicio	0
• Gasto fiscal	60.000
• DTD ®	–60.000

Por el ingreso por arrendamiento correspondiente a los meses de octubre, noviembre y diciembre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (10.000 × 3)	30.000	
752	Ingresos por arrendamiento		30.000

Punto 12

31-12-20X7. Cálculo del valor de las existencias finales: método FIFO

Cuentas en el balance de 30 de septiembre de 20X7 relativas a las mercaderías:

• Mercaderías (2.400.000/40)	60.000 um/unidad
• Compra de mercaderías (16.800.000/210)	80.000 um/unidad
• Devoluciones de compras (800.000/10)	80.000 um/unidad



- Compras netas (200 unidades $\times$ 80.000 um)
- Venta de mercaderías 210 unidades

Información complementaria:

- Punto 6: venta de 15 máquinas el 1 de noviembre de 20X7.
- Punto 11: reclasificación de 10 máquinas al inmovilizado material con fecha efectos 1 de julio de 20X6.

	FIFO	60.000	80.000
Existencias iniciales		40	–
Existencias iniciales imputadas como maquinaria con efectos retroactivos del 20X6		–10	–
Compras hasta 30-09-20X7		–	200
Ventas hasta 30-09-20X7 (210)		–30	–180
Ventas 01-11-20X7 (15)		–	–15
Existencias finales		0	5

Valor de las existencias finales: $5 \times 80.000 = 400.000$ um

Por la baja de las existencias iniciales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	1.800.000	
300	Mercaderías (30 $\times$ 60.000)		1.800.000

Por el alta de las existencias finales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (5 $\times$ 80.000)	400.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		400.000

Por la realización del deterioro de las existencias:

- Valor contable de las existencias finales: 400.000 um.
- Valoración realizable neto: valor estimado de venta – costes de la venta (comisión a los vendedores establecida en el punto 6 del enunciado): $5 \text{ máquinas} \times (90.000 - 15.000) = 375.000 \text{ um.}$
- Deterioro: 25.000 um.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de las existencias	25.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		25.000

Punto 13

31-12-20X7. Dotación de la amortización del ejercicio 20X7

Mobiliario:

- Valor contable del mobiliario a 01-01-20X7 100.000
 - Coste 200.000
 - Amortización acumulada –100.000

Por la amortización del mobiliario:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	50.000	
2816	Amortización acumulada del mobiliario (100.000/2)		50.000

Construcciones:

- Valor contable de las construcciones a 01-01-20X7 2.160.000
 - Coste 2.400.000
 - Amortización acumulada –240.000



Por la amortización de las construcciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	60.000	
2811	Amortización acumulada de las construcciones (2.400.000/40)		60.000

Por la determinación del resultado contable antes de impuestos

Regularización de las cuentas con saldo deudor:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	24.405.259	
600	Compra de mercaderías		16.800.000
625	Primas de seguros		30.000
621	Arrendamientos y cánones		350.000
626	Servicios de profesionales independientes		3.200.000
629	Otros servicios		60.000
628	Suministros		92.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		30.000
640	Sueldos y salarios		1.100.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		350.000
662	Intereses de deudas		12.500
678	Gastos excepcionales		192.456
706	Rappels sobre ventas		500.000
681	Amortización del inmovilizado material		260.000
680	Amortización del inmovilizado intangible		3.000
660	Gastos financieros por actualización de provisiones		303



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
610	Variación de existencias de mercaderías		1.400.000
693	Pérdidas por deterioro de las existencias		25.000

Regularización de las cuentas con saldo acreedor:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
606	Devoluciones de compras	800.000	
700	Venta de mercaderías	27.380.000	
705	Prestación de servicios	2.540.000	
752	Ingresos por arrendamientos	120.000	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	30.000	
762	Ingresos de créditos	11.244	
778	Ingresos excepcionales	100.000	
710	Variación de existencias de productos en curso	20.000	
129	Resultado del ejercicio		31.001.244

Resultado contable antes de impuestos: $31.001.244 - 24.405.259 = 6.595.985$ um

Punto 14

31-12-20X7. Liquidación del impuesto sobre beneficios del ejercicio 20X7:

El enunciado indica que la cuenta de activos por impuesto diferido que figura en el balance se corresponde con las pérdidas de 20X5 que se aplicarán en 20X7 si hubiera beneficios.

Los citados créditos por pérdidas a compensar contabilizados en el balance de 30 de septiembre de 20X7 ascienden a 120.000 um, por lo que la empresa cuenta con unos resultados negativos pendientes de compensar de 480.000 um (120.000/0,25).

**Análisis de las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal:***Derivadas del punto 5.2.*

En la liquidación del impuesto habrá que realizar un ajuste por la corrección del error en la subvención:

• Ingreso contable del ejercicio	0
• Ingreso fiscal	60.000
• DTI ®	+60.000

Derivadas del punto 5.3.

En la liquidación del impuesto habrá que realizar un ajuste por la corrección del error en las aplicaciones informáticas:

• Gasto contable	0
• Gasto fiscal	-8.000
• DTD ®	-8.000

Derivadas del punto 8.2.

En la liquidación del impuesto habrá que realizar un ajuste por la contabilización de los suministros estimados:

• Gasto contable	-12.000
• Gasto fiscal	0
• DTD	+12.000

Derivadas del punto 11.

En la liquidación del impuesto habrá que realizar un ajuste por la corrección del error en la amortización de la maquinaria relativa al 20X6:

• Gasto contable del ejercicio	0
• Gasto fiscal	60.000
• DTD ®	-60.000

Derivadas del punto 14.

Los gastos excepcionales que aparecen en el balance de 30 de septiembre de 20X7, por importe de 100.000, corresponden a una donación que no es fiscalmente deducible, pero que tiene una deducción de la cuota de un 15 %.

En la liquidación del impuesto habrá que realizar un ajuste por este gasto no fiscalmente deducible:

• Gasto contable	-100.000
• Gasto fiscal	0
• DP+	+100.000

Deducción en cuota derivada de la donación:

$$15 \% \times 100.000 = 15.000$$

Liquidación del impuesto sobre beneficios del ejercicio 20X7:

RESULTADO CONTABLE	6.595.985
AJUSTES	+104.000
• DTI ® error subvención	+ 60.000
• DTD ® error aplicaciones informáticas	-8.000
• DTD suministros estimados	+12.000
• DTD ® error amortización maquinaria	-60.000
• DP+ donación	+100.000
RESULTADO FISCAL	6.699.985
- BASE IMPONIBLE NEGATIVA EJERCICIO 20X5	-480.000
BASE IMPONIBLE	6.219.985
TIPO DE GRAVAMEN	25 %
CUOTA ÍNTEGRA	1.554.996,25





– DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES	–15.000
CUOTA LÍQUIDA	1.539.996,25
– RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA	–25.000
CUOTA DIFERENCIAL	1.514.996,25

Por la contabilización del impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.539.996,25	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		25.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.514.996,25

Por la contabilización del impuesto diferido:

Diferencia temporaria imponible en reversión derivada de la corrección del error en la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479–	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (corrección error subvención) (25 % × 60.000)	15.000	
6301	Impuesto diferido		15.000

Diferencia temporaria deducible en reversión derivada de la corrección del error en las aplicaciones informáticas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.000	
4740–	Activos por diferencias temporarias deducibles (corrección error aplicaciones informáticas) (25 % × 8.000)		2.000

Diferencia temporaria deducible derivada de los suministros estimados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4740-	Activos por diferencias temporarias deducibles (suministros estimados) (25 % × 12.000)	3.000	
6301	Impuesto diferido		3.000

Diferencia temporaria deducible en reversión derivada de la corrección del error en la amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	15.000	
4740-	Activos por diferencias temporarias deducibles (corrección error maquinaria) (25 % × 60.000)		15.000

Por la cancelación del crédito por las pérdidas de 20X5:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	120.000	
4745	Créditos por pérdidas a compensar (25 % × 480.000)		120.000

Apartado c)

Por el saldo de las cuentas del subgrupo 63 y determinación del resultado del ejercicio después de impuestos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.658.996,25	
6301	Impuesto diferido		119.000
6300	Impuesto corriente		1.539.996,25

Resultado contable después de impuestos: $6.595.985 - 1.658.996,25 = 4.936.988,75$ um



Apartado d)

Activo	30-09-20X7	31-12-20X7
A) ACTIVO NO CORRIENTE	2.954.000	3.646.132
I. Inmovilizado intangible	14.000	3.000
1. Desarrollo		
2. Concesiones		
3. Patentes, licencias, marcas y similares		
4. Fondo de comercio		
5. Aplicaciones informáticas	14.000	3.000
6. Otro inmovilizado intangible		
II. Inmovilizado material	2.820.000	3.100.000
1. Terrenos y construcciones	2.660.000	2.600.000
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	160.000	500.000
3. Inmovilizado en curso y anticipos		
III. Inversiones inmobiliarias	-	-
1. Terrenos		
2. Construcciones		
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo	-	-
1. Instrumentos de patrimonio		
2. Créditos a empresas		
3. Valores representativos de deuda		
4. Derivados		
5. Otros activos financieros		
V. Inversiones financieras a largo plazo	-	540.132
1. Instrumentos de patrimonio		





Activo	30-09-20X7	31-12-20X7
▶		
2. Créditos a terceros		540.132
3. Valores representativos de deuda		
4. Derivados		
5. Otros activos financieros		
VI. Activos por impuesto diferido	120.000	3.000
B) ACTIVO CORRIENTE	11.713.500	10.924.612
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta		
II. Existencias	2.400.000	395.000
1. Comerciales	2.400.000	375.000
2. Materias primas y otros aprovisionamientos		
3. Productos en curso		20.000
4. Productos terminados		
5. Subproductos, residuos y materiales recuperados		
6. Anticipos a proveedores		
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	625.000	1.649.000
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	600.000	1.649.000
2. Clientes, empresas del grupo y asociadas		
3. Deudores varios		
4. Personal		
5. Activos por impuesto corriente	–	–
6. Otros créditos con las Administraciones públicas	25.000	0
7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos		





Activo	30-09-20X7	31-12-20X7
▶		
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo	–	–
1. Instrumentos de patrimonio		
2. Créditos a empresas		
3. Valores representativos de deuda		
4. Derivados		
5. Otros activos financieros		
V. Inversiones financieras a corto plazo	–	–
1. Instrumentos de patrimonio		
2. Créditos a empresas		
3. Valores representativos de deuda		
4. Derivados		
5. Otros activos financieros		
VI. Periodificaciones a corto plazo		
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	8.688.500	8.880.612
1. Tesorería	8.688.500	8.880.612
2. Otros activos líquidos equivalentes		
TOTAL ACTIVO (A + B)	14.667.500	14.570.744
▶		
Patrimonio neto y pasivo	30-09-20X7	31-12-20X7
A) PATRIMONIO NETO	9.467.500	7.453.489
A-1) Fondos propios	9.347.500	7.430.989
I. Capital	1.000.000	1.000.000
1. Capital escriturado	1.000.000	1.000.000
▶		



Patrimonio neto y pasivo	30-09-20X7	31-12-20X7
▶		
2. (Capital no exigido)		
II. Prima de emisión		
III. Reservas	1.500.000	1.494.000
1. Legal y estatutarias	200.000	200.000
2. Otras reservas	1.300.000	1.294.000
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)		
V. Resultados de ejercicios anteriores	-	-
1. Remanente		
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)		
VI. Otras aportaciones de socios		
VII. Resultado del ejercicio	6.847.500	4.936.989
VIII. (Dividendo a cuenta)		
IX. Otros instrumentos de patrimonio		
A-2) Ajustes por cambios de valor		
I. Activos financieros disponibles para la venta		
II. Operaciones de cobertura		
III. Otros		
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	120.000	22.500
B) PASIVO NO CORRIENTE	3.000.000	3.100.258
I. Provisiones a largo plazo	-	92.758
1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal		
2. Actuaciones medioambientales		
3. Provisiones por reestructuración		
▶		



Patrimonio neto y pasivo	30-09-20X7	31-12-20X7
►		
4. Otras provisiones		92.758
II. Deudas a largo plazo	3.000.000	3.000.000
1. Obligaciones y otros valores negociables		
2. Deudas con entidades de crédito	3.000.000	3.000.000
3. Acreedores por arrendamiento financiero		
4. Derivados		
5. Otros pasivos financieros		
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo		
IV. Pasivos por impuesto diferido		7.500
V. Periodificaciones a largo plazo		
C) PASIVO CORRIENTE	2.200.000	4.016.996
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta		
II. Provisiones a corto plazo		
III. Deudas a corto plazo	-	-
1. Obligaciones y otros valores negociables		
2. Deudas con entidades de crédito		
3. Acreedores por arrendamiento financiero		
4. Derivados		
5. Otros pasivos financieros		
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo		
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	2.200.000	4.016.996
1. Proveedores	1.000.000	1.000.000
►		



Patrimonio neto y pasivo	30-09-20X7	31-12-20X7
▶		
2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas		
3. Acreedores varios		12.000
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)		
5. Pasivos por impuesto corriente		1.514.996
6. Otras deudas con las Administraciones públicas		60.000
7. Anticipos de clientes	1.200.000	1.430.000
VI. Periodificaciones a corto plazo		
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	14.667.500	14.570.744

Cuenta de pérdidas y ganancias:

A) Operaciones continuadas		
1. Importe neto de la cifra de negocios:		29.420.000
a) Ventas		26.880.000
(700) Venta de mercaderías	+27.380.000	
(706) <i>Rappels</i> sobre ventas	-500.000	
b) Prestación de servicios		2.540.000
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		20.000
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo		-
4. Aprovisionamientos		-17.425.000
a) Consumo de mercaderías		-17.400.000
(600) Compra de mercaderías	-16.800.000	
(606) Devoluciones de compras	+800.000	
(610) Variación de existencias (SD)	-1.400.000	





A) Operaciones continuadas	
▶	
d) Deterioro de mercaderías	-25.000
5. Otros ingresos de explotación	120.000
a) Ingresos accesorios (752)	120.000
6. Gastos de personal	-1.450.000
a) Sueldos y salarios (640)	-1.100.000
b) Cargas sociales (642)	-350.000
7. Otros gastos de explotación	-3.762.000
a) Servicios exteriores	-3.762.000
b) Pérdidas por deterioro y variación de provisiones comerciales	-
8. Amortizaciones del inmovilizado	-263.000
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financieras (746)	30.000
10. Excesos de provisiones	0
11. Resultados excepcionales	-92.456
A.1) Resultado de explotación	6.597.544
12. Ingresos financieros	11.244
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	0
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	11.244
13. Gastos financieros	-12.803
a) Por deudas empresas del grupo y asociadas	0
b) Por deudas con terceros	-12.500
c) Por actualización de provisiones	-303
14. Variación de VR en instrumentos de patrimonio	0
15. Diferencias de cambio	-
▶	



A) Operaciones continuadas	
▶	
A.2) Resultado financiero	-1.559
A.3) Resultado antes de impuestos	6.595.985
Impuesto sobre beneficios	-1.658.996
A.4) Resultado procedente de operaciones continuadas	4.936.989
A.5) Resultado del ejercicio	4.936.989

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

La sociedad Ansa firma el 1 de julio de 20X4 un contrato de arrendamiento de una flota de vehículos por un periodo de 4 años, siendo su precio de contado de 140.000 um, coincidiendo con el valor actual de las cuotas.

La vida útil de los vehículos se estima en 4 años.

Las cuotas se abonarán el día 30 de junio de cada año y el importe de cada una asciende a 40.000 um.

Se pide:

Contabilizar las operaciones derivadas del contrato de arrendamiento en los ejercicios 20X4 y 20X5.

Solución

La operación propuesta se trata de un arrendamiento, por lo que es de aplicación la NRV 8.^a del PGC, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», donde determina que los contratos de arrendamiento deben ser calificados como financieros u operativos.

Al respecto determina que «cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero».

El presente contrato no incluye opción de compra, pero cumple los requisitos que establece la NRV 8.^a para su consideración como arrendamiento financiero:

b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que este tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

- Duración del contrato de alquiler 4 años
- Vida económica de los vehículos 4 años

c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.

- Valor actual de los pagos mínimos acordados 140.000 um
- Valor razonable del activo arrendado 140.000 um

Del análisis de los puntos anteriores se concluye que el contrato propuesto debe calificarse contablemente como financiero, contabilizando en el inmovilizado de la sociedad arrendataria los vehículos arrendados.

Valoración de los vehículos arrendados: El bien se valorará por el menor:

- Valor razonable del activo arrendado 140.000
- Valor actual de los pagos mínimos acordados (pospagable) ... 140.000
(40.000 × a_{4,TIE})

Debemos calcular el tipo de interés efectivo (TIE) de la operación que es el 5,563826 %.

Cuadro de amortización

Fecha	Interés	Pago	Amortización	Coste amortizado
01-07-20X4	–	–	–	140.000
30-06-20X5	7.789,36	40.000	–32.210,64	107.789,36
30-06-20X6	5.997,21	40.000	–34.002,79	73.786,57
30-06-20X7	4.105,36	40.000	–35.894,64	37.891,93
30-06-20X8	2.108,24	40.000	–37.891,76	0

Contabilización del arrendamiento

01-07-20X4

Por el registro inicial:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	140.000	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		32.210,64
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		107.789,36

31-12-20X4

Por el devengo de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (7.789,36 × 6/12)	3.894,68	
528	Intereses a corto plazo de deudas		3.894,68

Por la amortización del inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	17.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (140.000/4 × 6/12)		17.500



30-06-20X5

Por el devengo de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (7.789,36 × 6/12)	3.894,68	
528	Intereses a corto plazo de deudas		3.894,68

Por el pago de la primera cuota:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	32.210,64	
528	Intereses a corto plazo de deudas	7.789,36	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40.000

Por la reclasificación de la deuda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	34.002,79	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		34.002,79

31-12-20X5

Por el devengo de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (5.997,21 × 6/12)	2.998,61	
528	Intereses a corto plazo de deudas		2.998,61

Por la amortización del inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	35.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (140.000/4)		35.000