

- **Multilateralismo versus problemas fiscales del siglo XXI**  
*Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo*
- **El control de la producción normativa en materia tributaria**  
*José Antonio Sánchez García*
- **La financiación de las pensiones mediante impuestos**  
*Miguel de Haro Izquierdo*
- **El «recurso del quinto año»**  
*Pablo Benítez Clerie*
- **La exención del IVA en las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas**  
*Manuel Esteban Quintans*
- **¿Exención en el IRPF de prestación por partos múltiples?**  
*Manuel Lucas Durán*
- **Supuestos prácticos sobre fiscalidad de las sucesiones franco-españolas**  
*Leticia Ballester Azpitarte, Belén Barrios Garrido-Lestache y Christian Calmard*
- **Origen y evolución de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana 1985-2015**  
*María Ángeles Abellán López*
- **¿Son los informes de gestión legibles?**  
*M.ª Dolores Alcaide Ruiz y Francisco Bravo Urquiza*
- **Caso práctico de Técnicos de Hacienda (promoción interna)**  
*Miguel Ángel Gálvez Linares, Ángel Montes Carrillo y José Tovar Jiménez*

# REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

**Enero 2018 – Número 418**

## PRESIDENTE EJECUTIVO

Roque de las Heras Miguel (*Presidente del CEF*)

## DIRECTOR

Alejandro Blázquez Lidoy (*Catedrático Acreditado de Derecho Financiero y Tributario. Profesor Titular URJC. Abogado y Auditor de Cuentas*)

## COORDINADORES

M.ª José Leza Angulo (*Profesora del Área Tributaria del CEF*)

Javier Romano Aparicio (*Profesor del Área Contable del CEF*)

## CONSEJO ASESOR

Mario Alonso Ayala (*Presidente de Censores Jurados de Cuentas y Presidente y Cofundador de AUREN*)

Sotero Amador Fernández (*Profesor de Contabilidad del CEF*)

Oriol Amat Salas (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra*)

Inocencio Carazo González (*Socio Director de Insesa Concursal Abogados*)

Natalia Cassinello Plaza (*Profesora de Finanzas y Contabilidad de la Universidad Pontificia de Comillas [ICADE]*)

Juergen B. Donges (*Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia*)

Francisco Javier Forcadell Martínez (*Profesor Titular de Organización de Empresas. Universidad Rey Juan Carlos*)

María Antonia García Benau (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia*)

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*)

Alejandro Larriba Díaz-Zorita (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá*)

María José Lázaro Serrano (*Socio-Partner Auditoría Grant Thornton*)

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 (*Presidente del Consejo de Defensa del Contribuyente, Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados*)

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid*)

Antonio Montero Domínguez (*CMS Albiñana & Suárez de Lezo. Inspector de Hacienda [excedente]*)

Francesco Moschetti (*Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario*)

Clara I. Muñoz Colomina (*Profesora Titular. Universidad Complutense de Madrid*)

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. Universidad Complutense de Madrid. Abogado*)

Jesús Quintas Bermúdez (*Senior Counsellor/Equipo Económico Inspector Financiero y Tributario [excedente]*)

Enrique Rubio Herrera (*Presidente del ICAC*)

José Andrés Sánchez Pedroche (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA*)

Fernando Serrano Antón (*Catedrático Jean Monnet. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. UCM*)

Eduardo Verdún Fraile (*Partner –Indirect Tax– Ernst & Young Abogados. Inspector de Hacienda [excedente]*)



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

28010 MADRID  
08012 BARCELONA  
46010 VALENCIA  
28010 MADRID

Tel. 914 444 920  
Tel. 934 150 988  
Tel. 963 614 199  
Tel. 914 444 920

**REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:**

P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID  
 Tel. 914 444 920  
 Fax 915 938 861  
 Correo electrónico: [info@cef.es](mailto:info@cef.es)

**EDITA:**

Centro de Estudios Financieros, S.L.

**IMPRIME:**

Artes Gráficas Coyve, S.A.  
 C/ Destreza, 7  
 Polígono Industrial «Los Olivos»  
 28906 Getafe (Madrid)

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

ISSN: 1138-9540

ISSN-e: 2531-2138

SUSCRIPCIÓN ANUAL (2018)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
154 €	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suscriptores: 18 €</li> <li>• No suscriptores: 22 €</li> </ul>

En la página [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm) encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su periodo de suscripción los podrá obtener de forma gratuita; los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un coste de 6,05 € por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50%.

Esta Revista se encuentra indexada en las siguientes bases de datos y organismos:



**Correo electrónico:** [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@cef.es)

**Edición electrónica:** [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)

© 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. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).*


## SUMARIO

### REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos prácticos)

Página

#### TRIBUTACIÓN

##### ESTUDIOS

- 1/2018** El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI  
*Multilateralism versus the international fiscal problems of the 21<sup>st</sup> century* . 5  
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)
- 2/2018** El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del Derecho y la seguridad jurídica  
*The control on the law-making process in tax area under the general principles of Law and legal certainty* ..... 37  
(José Antonio Sánchez García)
- 3/2018** La financiación de las pensiones mediante impuestos. Una propuesta a debatir  
*The financing of pensions through taxes. A proposal to discuss* ..... 69  
(Miguel de Haro Izquierdo)
- 4/2018** El «recurso del quinto año»: La corrección definitiva del ingenio  
 *The fifth year way: Correction of a clever idea*..... 99  
(Pablo Benítez Clerie)

##### ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 5/2018** Condiciones para la exención del IVA en las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas a favor de sus miembros (Análisis de la STJUE de 21 de septiembre de 2017, asunto C-616/15) .. 103  
(Manuel Esteban Quintans)

<b>6/2018</b>	¿Exención en el IRPF de subsidio o prestación en supuestos de parto o adopción múltiples? (Análisis de la Consulta de la DGT V2107/2017, de 8 de agosto) .....	111
	(Manuel Lucas Durán)	

## CASO PRÁCTICO

<b>7/2018</b>	Supuestos prácticos sobre fiscalidad de las sucesiones franco-españolas .....	125
	(Leticia Ballester Azpitarte, Belén Barrios Garrido-Lestache y Christian Calmard)	

## CONTABILIDAD

### ESTUDIOS

<b>8/2018</b>	El origen y la evolución de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana 1985-2015 <i>The origin and the evolution of the Trade Union of Comptes of the Valencian Community 1985-2015</i> .....	127
	(María Ángeles Abellán López)	
<b>9/2018</b>	Las empresas españolas cotizadas y sus prácticas de divulgación de información. ¿Son los informes de gestión legibles? <i>Spanish listed firms and their disclosure practices. Are management reports readable?</i> .....	167
	(María Dolores Alcaide Ruiz y Francisco Bravo Urquiza)	

## CASO PRÁCTICO

<b>10/2018</b>	Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda .....	183
	(Miguel Ángel Gálvez Linares, Ángel Montes Carrillo y José Tovar Jiménez)	

 Solo disponible en versión digital

*Las referencias aparecidas en los artículos de esta Revista (NFJXXXXX y NFCXXXXX) son los códigos que identifican los documentos en la base de datos Normacef Fiscal y Contable (<http://www.ceflegal.com/fiscal-contable.htm>)*

*ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.*

## EL MULTILATERALISMO FRENTE A LOS PROBLEMAS FISCALES INTERNACIONALES DEL SIGLO XXI

**Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo**

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

Este trabajo ha sido finalista en el **Premio Estudios Financieros 2017** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Gaspar DE LA PEÑA VELASCO, don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Antonio MONTERO DOMÍNGUEZ, don Jesús QUINTAS BERMÚDEZ, don Fernando SERRANO ANTÓN y don Eduardo VERDÚN FRAILE.

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

---

### EXTRACTO

El multilateralismo fiscal está a la orden del día. Por ello, en este estudio trataremos de dilucidar cuál es la relación entre los principales problemas fiscales que afectan a la comunidad internacional –el fraude fiscal internacional como categoría conceptual amplia y, más específicamente, la erosión de las bases imponibles– y las soluciones fiscales multilaterales articuladas –principalmente, el instrumento multilateral BEPS de la OCDE y la reactivación de la iniciativa de BICCIS por la UE–, realizando una sucinta reflexión sobre el grado de responsabilidad que tienen, por un lado, los Estados y, por otro, las multinacionales en la erosión de las bases imponibles. Al mismo tiempo, se analiza si a raíz de las recientes líneas de actuación seguidas por los organismos líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional podría considerarse que existe *de facto* un nuevo principio de derecho internacional tributario basado en la multilateralidad de las soluciones fiscales.

**Palabras clave:** multilateralismo; convenios fiscales multilaterales; doble no imposición; Plan de Acción BEPS; instrumento multilateral; fraude fiscal; erosión de la base imponible; economía digital; armonización fiscal; descoordinación fiscal.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017 / Fecha de revisión: 17-11-2017*

## MULTILATERALISM VERSUS THE INTERNATIONAL FISCAL PROBLEMS OF THE 21ST CENTURY

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

---

### ABSTRACT

Fiscal multilateralism is a trend. Therefore, in this paper, we analyze the relationship between the main fiscal problems affecting the international community –international tax fraud and tax bases erosion– and multilateral fiscal solutions articulated –multilateral instrument BEPS (OECD) and the BICCIS proposal (UE)–. There is also a brief reflection on the degree of responsibility of States and multinational companies in the tax base erosion. It also analyzes whether there is a new principle of international tax law based on the multilateralism of fiscal solutions.

**Keywords:** multilateralism; multilateral tax treaties; double non taxation; Action Plan on BEPS; multilateral instrument; tax avoidance; tax base erosion; digital economy; fiscal armonization; fiscal descoordination.

---

---

## Sumario

1. A modo de introducción: El estado actual del multilateralismo fiscal
2. Breve reflexión sobre la asunción de la corresponsabilidad fiscal entre los Estados y empresas multinacionales en la generación de los grandes problemas fiscales del siglo XXI
3. Multilateralismo vs. estrategias fiscales articuladas por determinados contribuyentes
  - 3.1. Fraude fiscal internacional
  - 3.2. La erosión de las bases imponibles y el desvío de los beneficios
4. Multilateralismo vs. problemas fiscales derivados de la descoordinación normativa entre los Estados
  - 4.1. Los efectos perjudiciales de la economía digital: Una ocasión perdida por la OCDE
  - 4.2. Los remedios articulados por los Estados para lograr una armonización de las normas antierosión/antielusión
    - 4.2.1. En el plano internacional: El instrumento multilateral BEPS tras la Convención multilateral de noviembre de 2016
    - 4.2.2. En el plano europeo: La (nueva) reactivación de la iniciativa de BICCIS y las soluciones fiscales multilaterales
5. La multilateralidad como nuevo principio de derecho tributario internacional en las soluciones fiscales articuladas
6. Conclusiones

## Bibliografía

## 1. A MODO DE INTRODUCCIÓN: EL ESTADO ACTUAL DEL MULTILATERALISMO FISCAL

Las relaciones económicas internacionales han evolucionado notablemente desde la segunda mitad del siglo XX hasta la actualidad. Tanto es así que gran parte de la historia fiscal del siglo XX se caracteriza por una amplia expansión de los convenios de doble imposición de carácter bilateral firmados por los Estados.

Algo más tarde y coincidiendo con el auge de la globalización económica, la apertura de fronteras, la internacionalización de las empresas y el uso de internet, el panorama económico y fiscal se ha tornado diferente.

Por todos es sabido que durante el siglo XX primaban los acuerdos bilaterales entre los Estados, como también lo hacían las soluciones fiscales frente a la doble imposición con tal carácter. Sin embargo, actualmente no se pueden compartir en plenitud este tipo de soluciones frente a los problemas que suscita la doble no imposición de las rentas, por resultar prácticamente ineficaces.

Este cúmulo de factores provocó una crisis de las soluciones fiscales, un contexto en el que las organizaciones internacionales y los organismos supranacionales tomaron cartas en el asunto para buscar otras fórmulas que se adaptasen a la realidad económica diaria. Concretamente, la labor fue asumida por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Unión Europea (UE), estando ambas apoyadas por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en la que, incluso, el por entonces secretario general Ban Ki Moon dijo: «es el momento de renovar el multilateralismo. Un multilateralismo que ofrezca soluciones reales para la gente real»<sup>1</sup>, como símbolo de que el camino al multilateralismo, o en otros términos, el camino a la articulación de soluciones fiscales multilaterales era ya un hecho necesitado de un impulso por parte de las instituciones.

---

<sup>1</sup> La traducción es nuestra. Puede consultarse el discurso completo del secretario general de la ONU en 2009 Ban Ki Moon titulado *Working together, nations can tackle today's major challenges* en: <<http://huwu.org/apps/new/story.asp?NewsID=32856&Cr=multilateralism&Cr1=#>>. En el mismo sentido se ha pronunciado el actual secretario general de la ONU, Antonio Guterres, afirmando que la ONU es «la piedra angular de las soluciones multilaterales que afectan a la comunidad internacional».

Ahora bien, este tipo de soluciones fiscales (multilaterales) no son un fenómeno que se produzca exclusivamente en el área de la tributación internacional, ya que la literatura económica ha sido prolífica en orden a delimitar su concepto y finalidad.

Siguiendo a RUGGIE, las soluciones multilaterales «expresan una forma institucional que coordina las relaciones entre tres o más Estados con base en principios generalizados de conducta, esto es, principios que especifican la conducta adecuada para cada tipo de acción, sin tomar en consideración los intereses particulares de las partes o las exigencias estratégicas que puedan darse en cada caso»<sup>2</sup>. Por su parte KEOHANE lo concibe como «la práctica de coordinar políticas nacionales en grupos de tres o más Estados a través de mecanismos *ad hoc* o por medio de instituciones»<sup>3</sup>.

Vemos que las acepciones sobre el multilateralismo son muy variadas. Situados en el contexto tributario, el multilateralismo es una solución fiscal al alza en la comunidad internacional, y cuya posible aproximación conceptual consistiría en el acuerdo entre un elevado número de Estados para articular medidas e instrumentos comunes que sean de aplicación en todos aquellos Estados partícipes del acuerdo.

Es tal el recurso a este tipo de iniciativas, es decir, las consensuadas entre los Estados, que las recientes medidas e instrumentos desarrollados para solventar una determinada problemática fiscal pretenden sustentarse en el consenso entre un amplio número de Estados como ulterior garantía de su aplicación. Es más, es tal su aceptación que un sector doctrinal americano habla de que la nueva soberanía es la capacidad de participar en los regímenes internacionales y transgubernamentales, redes e instituciones que son necesarias para que cada Estado pueda cumplir en cooperación con otros aquellos que en algún momento podrían afrontar por sí mismos sobre un definido territorio<sup>4</sup>.

Así las cosas, el multilateralismo fiscal es utilizado frecuentemente como una solución frente a aquellas situaciones en las que los Estados ven reducida su recaudación tributaria; ya sea, por un lado, por acciones o estrategias articuladas por personas jurídicas cuya consecuencia inme-

<sup>2</sup> Cfr. RUGGIE, J.: «Multilateralism: The Anatomy of an Institution». *International Organization*, 1992, núm. 46/3, pp. 561-598.

<sup>3</sup> Cfr. KEOHANE, R.: *Después de la hegemonía: cooperación y discordia en la política económica mundial*. Buenos Aires: Grupo Editor Latinoamericano, 1988, pp. 45 y ss.

<sup>4</sup> Entre otros, *vid.* SLAUGHTER, A. M.: «Sovereignty and power in a networked world order». *Stanford Journal of International Law*, 2004, núm. 40, pp. 284-285; CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A.: *The New Sovereignty*. Londres: Harvard University Press, 1995. En el mismo sentido ROSEMBUJ, T.: «La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficiarios». En ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014, p. 960) incluso hace referencia, literalmente, a que «la nueva soberanía es la cooperación entre Estados, que no el aislamiento o la indiferencia ante bienes o males globales que no le afectan directa o indirectamente».

diata es la tributación de los beneficios en territorios de nula o baja tributación, o por otro, por la falta de consenso entre los Estados en la eliminación de las lagunas y fricciones existentes entre sus ordenamientos jurídico-tributarios.

Dentro de estas primeras mencionadas, por todos son conocidas las estrategias de planificación fiscal agresiva articuladas por ciertas empresas y grupos multinacionales que erosionan las bases imponibles de los Estados al trasladar los beneficios del territorio donde los generan a otros donde tributan a tipos reducidos, también enmarcadas en una categoría conceptual más genérica de fraude fiscal internacional.

Dentro de las segundas, los efectos perjudiciales de la economía digital han puesto en jaque los estándares de tributación heredados del pasado siglo y han evidenciado las debilidades que hoy día padecen los ordenamientos jurídico-tributarios de los Estados a la hora de sujetar a tributación las rentas obtenidas a través de la venta de bienes y servicios *online*. Además, la descoordinación legislativa en materia fiscal entre los Estados acentúa esos efectos perjudiciales y hace más difícil la labor de las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude, lo que pone más que en entredicho su responsabilidad en la erosión de las bases imponibles.

Por tanto, en este estudio realizamos un análisis en dos bloques: un primer bloque que se centra en las consecuencias perjudiciales para la recaudación de los Estados cuya generación –al menos, *a priori*– es responsabilidad de los contribuyentes; y el segundo, en analizar cómo la falta de consenso entre los Estados acentúa las estrategias de las empresas y grupos multinacionales para deslocalizar sus beneficios, siempre, como hemos repetido, bajo el prisma de las soluciones fiscales multilaterales a modo de «santo grial».

En síntesis, trataremos de dilucidar cuál es la relación entre los principales problemas fiscales que afectan a la comunidad internacional –sintetizados *supra*– y las soluciones fiscales multilaterales, es decir, establecer la relación entre el génesis de los problemas fiscales internacionales y cómo se engarzan con la naturaleza de las soluciones fiscales multilaterales articuladas, realizando también una sucinta reflexión sobre si actualmente podría considerarse que existe *de facto* un nuevo principio de derecho internacional tributario basado en la multilateralidad de las soluciones fiscales.

## **2. BREVE REFLEXIÓN SOBRE LA ASUNCIÓN DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL ENTRE LOS ESTADOS Y EMPRESAS MULTINACIONALES EN LA GENERACIÓN DE LOS GRANDES PROBLEMAS FISCALES DEL SIGLO XXI**

Que las cifras de fraude fiscal internacional han alcanzado cotas astronómicas es evidente. Como también lo es que han evolucionado en igual proporción las estrategias de planificación fiscal agresiva de determinadas empresas y grupos multinacionales, poniendo de manifiesto las debilidades del actual sistema de fiscalidad internacional.

Nos hemos encontrado ante un panorama fiscal en el que las empresas y grupos multinacionales han sido criminalizados y frecuentemente reprochados socialmente por la articulación de sus estrategias de planificación fiscal –agresiva– cuyo fin consiste en lograr una tributación global menor. Es más, incluso el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), proclamado por la OCDE como el adalid del cambio en los parámetros que configuran el sistema fiscal internacional, parte de esta premisa al decir que, en un contexto globalizador en el que se han generalizado el uso de las tecnologías de la información y la comunicación e internet, «estos fenómenos se han exacerbado por la creciente sofisticación de los planificadores de impuestos a la hora de identificar y explotar las oportunidades de arbitraje legal y de explorar los límites de una planificación fiscal aceptable, proporcionando así a las multinacionales más confianza a la hora de adoptar posiciones fiscales más agresivas»<sup>5</sup>, sin hacer mención alguna a la posibilidad de considerar que han intervenido otros factores en el desfaldo recaudatorio que sufren los Estados. O que, incluso, pueda existir algún tipo de responsabilidad gubernamental en la producción de dicho déficit.

En estos términos, la cuestión es la siguiente: si es notorio que determinadas empresas a lo largo de un periodo de tiempo considerable han elaborado estructuras de planificación fiscal agresiva y han conseguido la desviación de gran parte de los beneficios obtenidos a territorios de baja o nula tributación, hay que vislumbrar qué parte de responsabilidad deben asumir los Estados (más específicamente, los gobiernos) al no articular remedios para erradicar las lagunas que han sido aprovechadas por según qué entes interesados o, incluso, en una pasividad en su producción normativa que *de facto* ha favorecido a los entes infractores<sup>6</sup>.

La posición que ocupan los Estados en este asunto ha sido objeto de un intenso debate doctrinal durante años, siendo comúnmente aceptado por la doctrina que los Estados comparten responsabilidad con las multinacionales en la erosión de las bases imponibles<sup>7</sup>. Es decir, los Estados han configurado un sistema de fiscalidad internacional sustentado en el predominio de las dispo-

<sup>5</sup> Cfr. OCDE: «Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios». *OCDE Publishing*, 2014. Sobre este asunto, *vid.* VAN DER HURK, H.: «Starbucks versus the people». *Bulletin for International Taxation*, 2014, vol. 68, núm. 1, pp. 27 y ss.

<sup>6</sup> Como dice SERRANO ANTÓN, F. («La era post BEPS o la ejecución de su plan de acción: convenio multilateral vs. Implementación unilateral»). *Quincena fiscal*, 2016, núm. 12, p. 85), «se podría preguntar uno a quién se debe el estado actual de la fiscalidad internacional y la propia existencia de la erosión de las bases imponibles: ¿a las multinacionales o a los propios Estados que son los facilitadores de los mencionados comportamientos aprobando normativas que alentaban determinados comportamientos fiscales?».

<sup>7</sup> Como dicen MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. («El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿final, el principio del final o el final del principio?»). *Quincena fiscal*, 2014, núms. 1-2, pp. 112-113), «es cierto que las multinacionales han jugado con unas reglas que facilitaban el desplazamiento de bases imponibles de unos Estados a otros durante mucho tiempo... pero no fueron ellas quienes las diseñaron, aprobaron y aplicaron». Además, enfatizan que «si estas (normas estatales) estaban construidas sobre premisas falsas, normas inexactas o ambiguas o, simplemente, han devenido obsoletas, corresponde a los Estados y a la OCDE su modificación...».

siciones unilaterales, trayendo como consecuencia que las divergencias entre los ordenamientos jurídico-tributarios son aprovechadas por parte de las multinacionales, en las que dichas disposiciones (unilaterales e, incluso, bilaterales) resultan ser ineficaces para contrarrestarlas.

Por ello, a nuestro juicio, si la mayor parte de las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales se basan en aprovechar una desregulación normativa o en aprovechar ciertas lagunas y fricciones existentes cuando interactúan varios ordenamientos jurídico-tributarios, y son los gobiernos y los Estados los responsables de implementar soluciones normativas para evitarlo, estos últimos comparten responsabilidad con los entes y grupos multinacionales al facilitarles la articulación de estrategias de planificación fiscal agresiva que conlleven la erosión de las bases imponibles en los Estados.

La falta de voluntad y de entendimiento entre los Estados para configurar y adaptar sus ordenamientos jurídico-tributarios, unido a la excesiva preocupación de los mismos por atraer flujos de capitales a su territorio (esto es, inversión extranjera), los hacen responsables del grave desfaldo recaudatorio que sufren las arcas públicas<sup>8</sup>.

No es una cuestión baladí; cuando nos referimos a una falta de entendimiento entre los Estados, el debate doctrinal viene dándose desde hace años, ya que nos adentramos en el terreno de la soberanía fiscal de los Estados y la conocida reticencia a su cesión a entes supranacionales.

Por ello, parece necesario que los Estados, la OCDE y la UE realicen una autocrítica y que los futuros proyectos que se articulen tomen como premisa la asunción de la corresponsabilidad fiscal entre los Estados y las multinacionales en la erosión de las bases imponibles, para poder avanzar hacia soluciones fiscales multilaterales, consensuadas, y cuya aplicación entre los Estados resulte aproximada para obtener una mayor certeza y seguridad jurídica en la lucha contra el fraude fiscal internacional.

### 3. MULTILATERALISMO VS. ESTRATEGIAS FISCALES ARTICULADAS POR DETERMINADOS CONTRIBUYENTES

Las estrategias de planificación fiscal agresiva –también enmarcadas en una categoría conceptual más general de «fraude fiscal internacional»– articuladas por ciertas empresas y grupos multinacionales, cuya finalidad es el desvío de los beneficios generados a territorios de baja o

<sup>8</sup> Al respecto CARBAJO VASCO, D. («La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria»). *Crónica Tributaria*, 2016, núm. 158, pp. 114-115) parece hacer extensiva esa corresponsabilidad de los Estados a las Administraciones tributarias de los mismos, en los siguientes términos: «parece imprescindible que las Administraciones tributarias reflexionen sobre su parte de culpa en el desarrollo y proliferación de estos mecanismos de planificación fiscal, tanto por la inseguridad jurídica creada por la proliferación normativa y la motorización legal como por los costes indirectos crecientes que la aplicación de los tributos conlleva en las sociedades modernas».

nula tributación, producen como resultado la «erosión» de las bases imponibles en los Estados<sup>9</sup>, acepción esta frecuentemente utilizada en estos últimos tiempos desde la publicación del Plan de Acción BEPS en 2013.

Así las cosas, vamos a valorar si las soluciones fiscales multilaterales tienen relación con, primero, esa categoría más genérica de «fraude fiscal internacional» y, segundo, con el moderno concepto de «erosión» de las bases imponibles.

### 3.1. FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL

El fraude fiscal es un fenómeno mundial que afecta a todos los agentes económicos que intervienen en los mercados de capitales. A través de esta acepción se pueden subsumir diversos comportamientos, tanto delictivos como no, y diversas figuras tributarias cuyo anhelo de erradicación viene de antiguo.

Si ha habido una constante en la historia de la humanidad, esta ha sido la vehemencia con que los ciudadanos se han ocupado de defender la integridad de sus propios patrimonios, frente a las pretensiones económicas de los poderes públicos<sup>10</sup>. Por tanto, es notorio que el fraude fiscal adquiere un sentido u otro dependiendo de la realidad histórico-social en la que se enmarque.

La facultad recaudatoria de los poderes públicos encuentra la horma de su zapato en el instinto de conservación del patrimonio de los contribuyentes. Y tan lícita es una actuación como otra, siempre y cuando no se quebranten, por un lado, los principios jurídico-tributarios por parte de los poderes públicos y, por otro, no incurran los contribuyentes en conductas o comportamientos de fraude fiscal –en sus diversas modalidades–<sup>11</sup>.

Si hablamos de fraude fiscal *stricto sensu* no nos podemos remontar muy atrás para establecer su génesis, pero sí que a lo largo de los años se han sucedido conductas, más o menos regladas, bien de evasión, bien de ocultación o alzamiento, y que su propia esencia, modalidades e intensidad han evolucionado a lo largo de la historia conforme a los propios cambios de la sociedad; cuestiones sobre las que la doctrina científica ha debatido en numerosas ocasiones.

<sup>9</sup> Así lo ha recogido la OCDE en su Plan de Acción BEPS como premisa fundamental, cuya máxima es la atribución exclusiva a las empresas y grupos multinacionales de la erosión que se produce en las bases imponibles de los Estados. *Vid.* OCDE, «Lucha contra la erosión de la base imponible...», *op. cit.*, p. 45.

<sup>10</sup> Siguiendo lo dicho por MARTÍN DELGADO, J. M. «Algunas consideraciones sobre el fraude fiscal». En HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona: Atelier, 2012, p. 23.

<sup>11</sup> En este sentido, HINOJOSA TORRALVO, J. J. («El fraude fiscal: una lucha de contrastes»). En *Medidas y procedimientos de lucha contra el fraude fiscal* (dir.). Barcelona: Atelier, 2012, pp. 465-466) dice que «las intervenciones legislativas sobre el fraude fiscal de los últimos años han ido tocando figuras o instituciones que se entienden muy relacionadas con el fraude», por lo que refuerza la idea de que el fraude fiscal comprende una serie de figuras o, en otros términos, se pueden subsumir bajo su dicción diversos comportamientos o figuras tributarias.

Sin ánimo de ser exhaustivos, citando a LEROUGE, el fraude fiscal es «un fenómeno psicológico general que se halla en todos los países y, en todos ellos, de una manera constante, si bien en diversos grados, en todas las clases sociales»<sup>12</sup>. En este sentido, puntualiza CARBAJO VASCO, en relación con las recientes y novedosas técnicas de fraude fiscal internacional, que «existen numerosas fórmulas de fraude fiscal entre las que se deben incluir la moderna planificación fiscal agresiva o abusiva»<sup>13</sup>, es decir, que el fraude fiscal –entendemos, que internacional– también incorpora bajo su dicción las modernas y novedosas estrategias de planificación fiscal agresiva, tan frecuentemente analizadas por la doctrina en los últimos años.

Así, si se nos permite, a nuestro juicio la concepción de «fraude fiscal internacional» puede caracterizarse por lo siguiente.

Primero, la volatilidad de su configuración según el contexto histórico, puesto que, como ya hemos dicho, dependiendo del contexto económico y social en el que se inserte sus elementos característicos son distintos y van evolucionando conforme al devenir de las actividades económicas y sociales.

Segundo, su dependencia del contexto globalizador, puesto que se observa que en estos últimos años, precisamente por el auge de las rentas empresariales virtuales y las amplias posibilidades de desviación de beneficios a otras jurisdicciones, las cuotas de fraude fiscal han alcanzado cifras récord.

Y tercero, por su componente social, puesto que existe un consenso generalizado sobre los efectos perniciosos que el fraude fiscal (nacional o internacional) provoca en los cimientos de cualquier sociedad o Estado<sup>14</sup>.

Sea como fuere, la acepción de «fraude fiscal» ha ido evolucionando paralelamente al contexto económico en el que se desarrolla, yendo desde actuaciones subsumibles en quebrantar determinados aspectos de un ordenamiento jurídico-tributario, hacia actuaciones de conductas de fraude fiscal internacional, es decir, aquellos comportamientos que se subsumen en los resquicios de varios ordenamientos jurídico-tributarios con el último fin de evitar o minorar indebidamente el pago de un impuesto.

Es en este punto donde el fraude fiscal adquiere su dimensión internacional: en el momento en el que los Estados deben interactuar conjuntamente a fin de erradicar sus efectos perjudiciales,

<sup>12</sup> Cfr. LEROUGE, G. *Théorie de la fraude en droit fiscal*. París: L. G. D. J., 1944, p. 18. Además, añadía el autor que «su móvil es siempre el interés personal, en oposición con el general, un conflicto entre las exigencias siempre más duras de la vida colectiva y las del individuo».

<sup>13</sup> Vid. CARBAJO VASCO, D. «La lucha contra la planificación fiscal...», *op. cit.*, pp. 114-115.

<sup>14</sup> Tanto es así que, como bien sabemos, la lucha contra el fraude fiscal a nivel comunitario es una competencia compartida entre los Estados y la UE, como se establece en los artículos 317 y 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

que en esencia no difieren de los que pudiera tener la elusión, evasión, planificación fiscal agresiva, o la propia erosión de las bases imponibles, puesto que como bien sabemos y es sobradamente conocido, todas estas producen distorsiones presupuestarias que se traducen en una merma en la recaudación de los Estados.

El fraude fiscal internacional requiere, necesariamente para su erradicación, de un concierto de un elevado número de países intervinientes<sup>15</sup>, ya que por su propia magnitud las actuaciones unilaterales o bilaterales no son suficientes para hacerles frente. Es así como en el actual contexto internacional no se pueden compartir en plenitud las soluciones fiscales internacionales frente a la doble imposición o doble no-imposición sustentadas en la unilateralidad o la bilateralidad entre los Estados<sup>16</sup>.

Por tanto, la relación del fraude fiscal internacional con el multilateralismo fiscal deviene a raíz de la necesidad de los Estados de articular soluciones eficaces frente a una falta de recursos producida por la desviación indebida de capitales, y que aparecen subsumidos en un plano de aprovechamiento de las lagunas y fricciones que se suscitan entre varios ordenamientos jurídico-tributarios en los que las soluciones unilaterales y bilaterales resultan insuficientes.

La cuestión no es tan sencilla: el multilateralismo fiscal engloba tantas acepciones (v. gr., la asistencia administrativa, el intercambio de información o los convenios fiscales multilaterales) como el propio fraude fiscal internacional (v. gr., la elusión y evasión fiscal, o las estrategias de planificación fiscal agresiva).

Lo que sí parece unánime es que la lucha contra el fraude fiscal, siguiendo lo dicho por HINOJOSA TORRALVO, «es una cuestión de ética política que debe ser resuelta o al menos enfrentada por los poderes públicos de un modo decidido y no coyuntural»<sup>17</sup>. Así, la vía para atajar el fraude fiscal debe ser el consenso y el diálogo entre los Estados, bien sea para articular mecanismos de intercambio de información fiscal entre las Administraciones tributarias; bien mediante la adhesión a un convenio de carácter multilateral para eliminar dobles no-imposiciones aceptado por una amplia mayoría de Estados; o bien mediante otro tipo de mecanismos, pero siempre compartiendo el patrón común basado en el consenso de un elevado número de Estados.

Por tanto, a nuestro juicio, el remedio por excelencia asentado en el siglo XXI frente a este tipo de conductas —de «fraude fiscal internacional»— a raíz de las estrategias de las organizaciones

<sup>15</sup> Como así lo dice HINOJOSA TORRALVO, J. J. «El fraude fiscal: una lucha de contrastes...», *op. cit.*, p. 465.

<sup>16</sup> Esta afirmación requiere de un matiz. Si bien es cierto que las actuaciones unilaterales o bilaterales frente a la doble imposición o doble no imposición han entrado en desuso en la comunidad internacional en pro de los acuerdos multilaterales, sí que existen actualmente ejemplos de mecanismos unilaterales con gran repercusión, v. gr., los acuerdos sobre la base del *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) de Estados Unidos que, incluso dada su amplia aceptación, podríamos decir que es un instrumento en sus inicios unilateral que ha devenido en multilateral.

<sup>17</sup> *Cfr.* HINOJOSA TORRALVO, J. J. «El fraude fiscal: una lucha...», *op. cit.*, pp. 459-460.

supranacionales líderes en la lucha contra el fraude fiscal internacional (como bien sabemos, la OCDE y la UE<sup>18</sup>) es la cohesión tributaria internacional<sup>19</sup>.

### 3.2. LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL DESVÍO DE LOS BENEFICIOS

Venimos comentando que el fraude fiscal internacional copa las portadas de los periódicos y las primeras páginas en los principales medios de comunicación. Ese componente social, unido a la necesidad de articular soluciones e instrumentos fiscales férreos por parte de la OCDE y de la UE aunando las voluntades de un elevado número de Estados, constituye la base sobre la que se han constituido las ideas multilaterales. Es decir, el multilateralismo se concibe como un instrumento de lucha para erradicar los diversos comportamientos que impliquen conductas de fraude fiscal internacional, en toda su amplitud conceptual.

Ahora bien, el multilateralismo en general y el instrumento multilateral BEPS de la OCDE en particular, como ejemplo de convenio reciente de carácter multilateral, han encontrado su sustento en la consolidación pública del término «erosión» de las bases imponibles. No es que tal término no existiera anteriormente –aunque bien es cierto que ni el Plan BEPS de la OCDE la define<sup>20</sup>– sino que se generaliza a raíz de la publicación del Plan BEPS y se acentúa por las estrategias de planificación fiscal agresiva de determinadas empresas multinacionales, cuya ingeniería fiscal provoca desequilibrios presupuestarios en los Estados. Es más, como bien dice ROSEMBUJ,

<sup>18</sup> No está de menos repetir algunos de los instrumentos recientemente implementados por estas dos organizaciones frente al fraude fiscal internacional, entre los que destacan sobremanera el Plan de Acción BEPS de la OCDE, o la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, conocida como Directiva *Anti Avoidance Tax Base* (ATAD), además del actual proyecto de reactivación de la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCS), todavía prematuro.

<sup>19</sup> En este sentido, CARBAJO VASCO, D. («La lucha contra la planificación fiscal...», *op. cit.*, pp. 151-152) dice que «solo se puede conceptualizar y emprender la lucha contra el fraude fiscal desde una visión internacional del problema...», que supone, como bien dice el autor, «una alteración radical en la filosofía que regía las relaciones fiscales hasta la fecha».

<sup>20</sup> Resulta cuanto menos destacable que el propio Plan de Acción BEPS, cuyo objetivo es erradicar la erosión de las bases imponibles, no ofrezca una definición, más o menos precisa, acerca de este novedoso término. En este sentido, un sector doctrinal sí ha ofrecido alguna definición. CARBAJO VASCO, D. («La lucha contra la planificación fiscal...», *op. cit.*, pp. 151-152) define «BEPS» «como una síntesis de fórmulas modernas de elusión fiscal internacional, practicadas esencialmente por las multinacionales, incluyendo la utilización de paraísos fiscales, las cuales concluyen en una no imposición o en una menor tributación de sus bases imponibles respecto de la legalmente querida por el legislador». Otra formulación la hace ROSEMBUJ, T. («La erosión de la base imponible...», *op. cit.*, p. 960) al concebir la erosión como el ataque al principio de soberanía fiscal de los Estados, que es «el ejercicio exclusivo de la supremacía dentro de su territorio y la eficacia del ordenamiento jurídico propio».

fue en un tratado de carácter multilateral, el GATS, en el que se recoge por primera vez el término «erosión» en un contexto fiscal, y el objetivo principal era eliminarla<sup>21</sup>.

Por ello, la relación entre la erosión de las bases imponibles y el multilateralismo fiscal, o en otros términos, con las soluciones fiscales basadas en instrumentos consensuados entre los Estados es indivisible, ya que el abandono de las soluciones unilaterales o bilaterales en la comunidad internacional y su evolución hacia soluciones multilaterales nace a raíz de las consecuencias que provocan en los ordenamientos jurídico-tributarios de los Estados la erosión de sus bases imponibles, situaciones en las que devienen ineficaces los instrumentos sustentados en el unilateralismo o bilateralismo (v. *gr.*, los convenios de doble imposición).

A nuestro juicio, la erosión de las bases imponibles ha dado sentido al multilateralismo fiscal, por varios motivos.

El primero de ellos, si bien el recurso al multilateralismo fiscal entre los Estados se ha entendido tradicionalmente como un método subsidiario a los bilaterales, actualmente los acuerdos internacionales para eliminar la erosión de las bases imponibles encuentran su fundamento en el consenso entre los Estados, es decir, en la cooperación fiscal transfronteriza, y por tanto se priman las soluciones fiscales multilaterales<sup>22</sup>.

El segundo, el hecho de consensuar soluciones fiscales y que estas sean aplicadas en los distintos Estados firmantes del acuerdo es una solución a la altura del problema que se pretende atajar, ya que la erosión de las bases imponibles interactúa en los resquicios de varios ordenamientos jurídico-tributarios, y, por tanto, a problemas globales, soluciones globales.

Y por último, porque a través de la interacción entre los Estados, estos han abandonado la reticencia que les precedía a ceder parte de su soberanía fiscal, en vista de que por más que se antepusiesen los intereses nacionales las soluciones fiscales no iban a ser fructíferas, o en otros términos, han primado las soluciones cohesionadas en las que se aúnan un gran número de voluntades estatales.

Si bien es cierto que ha sido un abandono forzoso de las soluciones fiscales unilaterales o bilaterales, también lo es que la globalización económica a la que asistimos hace cada vez más interdependientes a los Estados, lo que nos lleva a plantear, como ya hemos dicho anteriormente, una «nueva soberanía» cuyo sustento sea la fuerza conjunta de varios Estados en la toma de decisiones<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> ROSEMBUJ, T. «La erosión de la base imponible...», *op. cit.*, p. 959.

<sup>22</sup> Es más, en tiempos recientes, constituye una gran parte de las exposiciones de motivos de los instrumentos implementados frente a la erosión de las bases imponibles la alusión al consenso y acuerdo entre los Estados en la adopción de las medidas antielusión/antierosión adoptadas.

<sup>23</sup> Hacemos referencia al concepto de «nueva soberanía» ya mencionado anteriormente en este trabajo y defendido por un sector doctrinal norteamericano, como entre otros, por SLAUGHTER, A. M. «Sovereignty and power...», *op. cit.*; CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A. *The New Sovereignty...*, *op. cit.*

Por tanto, también se aprecia una evidente relación entre el multilateralismo y la soberanía fiscal, que hasta no hace demasiado tiempo constituían la antítesis, ya que no era concebible pretender que un Estado conservase su esfera de soberanía fiscal si se veía condicionado a adoptar acuerdos consensuados con otros Estados, panorama que actualmente es tónica general.

Así, el multilateralismo fiscal y la erosión de las bases imponibles constituyen un bloque indivisible cuyos parámetros no se conciben el uno sin el otro.

Es más, al producir la erosión de las bases imponibles una merma en la recaudación de los Estados y un grave desajuste presupuestario a través de la interacción de diversos agentes que urden estrategias para desviar los beneficios generados a territorios de baja o nula tributación, el multilateralismo se materializa en diversos instrumentos para combatir dichas estrategias, *v. gr.*, mediante el intercambio de información, los convenios fiscales multilaterales, la asistencia administrativa mutua entre las Administraciones tributarias o la conclusión de informes o recomendaciones con carácter multilateral por la OCDE.

Es así como algunas de ellas ya se han puesto en práctica en la comunidad internacional mediante diversos instrumentos tanto de *hard law*, como entre otros destacables: recientemente la implementación del instrumento multilateral BEPS de la OCDE tras la Convención multilateral de noviembre de 2016; y en el plano de la UE, el intercambio de información entre las Administraciones tributarias, siendo ejemplo de ello la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad; la Directiva 2016/1164, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, como también en otros instrumentos de *soft law*, como las conclusiones de los informes finales del Plan de Acción BEPS<sup>24</sup>.

Vemos que los Estados y organizaciones internacionales han tomado dos direcciones: la primera y actualmente mayoritaria, implementar el intercambio de datos fiscales entre las Administraciones tributarias a fin de prevenir determinadas estrategias de elusión del impuesto; y la segunda, instrumentar un convenio multilateral entre los países de la OCDE, aunque también abierto a la firma por los terceros países que así lo deseen.

En cierta medida, el intercambio de información fiscal, a raíz de la importancia otorgada por los Estados y organizaciones internacionales, es el instrumento multilateral por excelencia<sup>25</sup>

<sup>24</sup> Como bien dice ZORNOZA PÉREZ, J. («Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS»). En RAMOS PRIETO, J. (coord.). *Erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios: estudios sobre el plan de acción BEPS de la OCDE*. Navarra: Aranzadi, 2016, p. 460), «no cabe duda alguna del apoyo que la UE está prestando al desarrollo del Plan BEPS, hasta el punto de que –prescindiendo de las muy razonables dudas respecto a la compatibilidad de algunas medidas previstas con las libertades fundamentales– el Consejo de 8 de diciembre de 2015 se pronunció a favor de la directiva como vehículo preferente para la implantación en el ámbito comunitario de las conclusiones del Plan BEPS...».

<sup>25</sup> Atribuimos la condición de «instrumento multilateral por excelencia» al intercambio internacional de datos fiscales porque, además de cumplir el requisito necesario del consenso entre un elevado número de Estados y su aplicación

para acabar con la erosión de las bases imponibles en los Estados, a través de un control férreo de las operaciones realizadas por los contribuyentes, y cuya implementación lleva ya tiempo dándose con cierta intensidad.

En cualquier caso, el objetivo del multilateralismo fiscal en general y de las soluciones fiscales multilaterales en particular es evitar o paliar los efectos de la erosión de las bases imponibles en los Estados, y es más, como ya hemos mencionado anteriormente, el multilateralismo encuentra su máxima expresión en acabar con la erosión de las bases imponibles ya que, en cierto modo, se ha acudido a este con esta pretensión, puesto que, *v. gr.*, en los aspectos de eliminar dobles imposiciones de rentas el predominio de lo bilateral es evidente y solo se ha planteado un giro hacia la multilateralidad cuando el desfaldo recaudatorio era mayúsculo y los acuerdos bilaterales devenían insuficientes.

En síntesis, la erosión de las bases imponibles ha dado sentido al multilateralismo fiscal y ha abierto un abanico de posibilidades de interconexión fiscal entre los Estados, e incluso de interdependencia, puesto que la articulación de soluciones multilaterales hace dependientes a los Estados ya que abandonan parte de su esfera de soberanía fiscal para favorecer la conclusión de acuerdos generales consensuados.

## 4. MULTILATERALISMO VS. PROBLEMAS FISCALES DERIVADOS DE LA DESCOORDINACIÓN NORMATIVA ENTRE LOS ESTADOS

### 4.1. LOS EFECTOS PERJUDICIALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL: UNA OCASIÓN PERDIDA POR LA OCDE

Por todos es sabido que el panorama fiscal internacional ha dado un vuelco en los últimos años, debido a una serie de causas: la globalización económica llevada a su máxima expresión; las estrategias de planificación fiscal agresiva articuladas por ciertas personas jurídicas (en su mayoría, multinacionales) que privan de ingresos a las arcas públicas de los Estados; y la preocupación por parte de los gobiernos e instituciones de la falta de recaudación por las rentas desviadas a territorios de baja o nula tributación.

Además de esto, la consolidación de la economía digital ha puesto en jaque a los gobiernos e instituciones sobre los estándares de tributación articulados desde el pasado siglo, confirmando una evidencia: se ha pasado de un modelo tradicional de negocio en el que las empresas se establecían físicamente en un territorio para desarrollar una actividad económica y empresarial y, en su amplia mayoría, operando mediante un establecimiento permanente, hacia otro modelo en el que las empresas operan en la «nube», es decir, prescindiendo de una presencia física en un determinado territorio para operar y realizar transacciones económicas o comerciales.

---

en todos esos territorios, ha sido la solución fiscal más implementada y con una mayor aceptación. Al mismo tiempo, hacemos referencia, fundamentalmente, al intercambio automático de información.

La propia OCDE viene a corroborar esta tesis, es decir, que la economía «tradicional» ha dejado paso a un modelo de economía digital, diciendo lo siguiente<sup>26</sup>:

«A medida que la economía digital integra la tecnología digital, resulta cada vez más difícil segmentar la economía digital. En otras palabras, al identificarse cada vez más y asociarse la economía digital a la economía propiamente dicha, es muy difícil, si no prácticamente imposible, disociar la una de la otra o dibujar una clara frontera entre la economía digital y el resto...».

Esta evolución a un modelo de negocios digital ha provocado que las estrategias de planificación fiscal agresiva de determinadas empresas y grupos multinacionales sean cada vez más sofisticadas, a fin de desviar los beneficios obtenidos por la prestación de bienes o servicios *online* de un determinado territorio a otros de menor o nula tributación, aprovechándose para ello de la descoordinación en materia tributaria y de las lagunas y fricciones existentes entre los ordenamientos jurídico-tributarios de los Estados.

Consecuentemente, se produce una merma en la recaudación de las arcas públicas por lo dejado de ingresar por estas empresas y grupos multinacionales, ya que no es posible sujetar a tributación las rentas *online* generadas, ya que las normas actuales sobre la configuración del establecimiento permanente no se pueden compartir en plenitud para abordar la volatilidad y movilidad internacional de las rentas y los beneficios. Esto es lo que se conoce como los efectos perjudiciales de la economía digital.

Frente a estos, el Plan de Acción BEPS de la OCDE publicado en septiembre de 2013 recogió en su acción 1.<sup>a</sup>, bajo el título «Abordar los retos de la economía digital para la imposición», el propósito de extraer una serie de soluciones a modo de corolario que tuviesen aplicación práctica, y que, principalmente, solventasen un problema tan acuciante como es la imposibilidad de sujetar a tributación las rentas denominadas «virtuales», para lo que también engarzaba con otras acciones no menos problemáticas como, *v. gr.*, la acción séptima, que lleva por título: «Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente».

Es decir, para buscar una solución frente a los efectos perjudiciales de la economía digital se acudió a un plan de acción respaldado por los países integrantes de la OCDE, organización impulsora del Convenio multilateral BEPS y, en sus inicios, cabía la posibilidad de que si llegaba a término dicho convenio contenido en la acción 15.<sup>a</sup>, incluyese en este las conclusiones recogidas sobre la acción 1.<sup>a</sup>, de forma que se implementase en un tratado internacional nuevos criterios de sujeción de las rentas *online*.

Sin embargo, el informe final BEPS de la acción 1.<sup>a</sup> no fue demasiado halagüeño, ya que, *grosso modo*, la OCDE expuso la complejidad que requería un cambio o reconfiguración de los

<sup>26</sup> Cfr. OCDE, «Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital». *OCDE Publishing*, 2014, pp. 82-83.

estándares de tributación para adaptarlos a la realidad económica digital, y no aportó soluciones relevantes.

En cierto modo, la no incursión en el informe final de la acción 1.<sup>a</sup> de soluciones reales –aunque fuesen teóricas– sobre posibles puntos de encuentro para intentar sujetar a tributación las rentas virtuales, ya fuese recoger posibles criterios para redefinir el estatuto del establecimiento permanente, o recomendaciones que sirviesen de base para futuros trabajos, ha dejado sin efectividad la tarea desarrollada un año atrás por el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) de la OCDE, que elaboró un extenso informe denominado *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital* en el que se recogían varias posibles soluciones frente al problema que venimos mencionando.

No solo eso, tras la reciente implementación del instrumento multilateral BEPS y la desaparición en su articulado de mención alguna a la reforma del estatuto del establecimiento permanente o referencia a un nuevo criterio de sujeción de rentas, si *supra* hemos hablado de una oportunidad perdida para implementar soluciones en un instrumento de *soft law*, en el caso del Convenio multilateral BEPS se ha dejado pasar la oportunidad de recoger propuestas o criterios en un instrumento de *hard law*, como lo es el Convenio multilateral BEPS, con rango de tratado internacional.

En cualquier caso, sea como fuere, se acudió, una vez más, al acuerdo entre los Estados para encontrar soluciones frente a los desafíos que planteaba la economía digital, es decir, se acudió al multilateralismo fiscal mediante el Plan de Acción BEPS.

En el caso del Plan BEPS, las 14 primeras acciones se esperaban que encontrasen respuesta en la implementación de un instrumento multilateral previsto en su acción 15.<sup>a</sup> y, de hecho, se creó un grupo de trabajo *ad hoc* específicamente para conseguir tal fin. En sus inicios, también se esperaba que el multilateralismo fiscal diese solución a los efectos perjudiciales de la economía digital, más concretamente el instrumento multilateral BEPS, asunto que después no fructificó, como así recogió la OCDE en sus informes finales de octubre de 2015.

En este caso, se puso en manos de una de las soluciones fiscales multilaterales (el instrumento multilateral BEPS) la articulación de soluciones frente a la falta de un nexo o criterio de sujeción de las rentas generadas mediante la transacción de bienes o servicios *online*.

El consenso entre los Estados, en este caso, de los miembros de la OCDE (aunque también sería aconsejable que la UE tomase cartas en el asunto) es imprescindible de cara al futuro para instaurar o implementar un plan de acción específico frente a la economía digital.

En cualquier caso, debe ser la cohesión tributaria internacional y la adopción de acuerdos multilaterales entre los Estados la solución a tomar, ya que, si ni siquiera se han podido encontrar soluciones en el marco del Plan BEPS, siendo este el adalid de las soluciones consensuadas entre los Estados, difícilmente se contempla otro marco de actuación en el que no se vean representadas las voluntades de un número considerable de Estados o territorios.

## 4.2. LOS REMEDIOS ARTICULADOS POR LOS ESTADOS PARA LOGRAR UNA ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS ANTIEROSIÓN/ ANTELUSIÓN

### 4.2.1. En el plano internacional: El instrumento multilateral BEPS tras la Convención multilateral de noviembre de 2016

Tras la publicación del Plan de Acción BEPS en septiembre de 2013 y su acción 15.<sup>a</sup>, consistente en implementar un tratado multilateral *ex novo*, se abrió un nuevo escenario en el panorama fiscal internacional. Se pretendía, de forma prácticamente inédita, articular un convenio multilateral que aunase la voluntad de un elevado número de Estados y que, en cierta medida, solventase los problemas que afrontaban las 14 acciones anteriores del Plan BEPS.

En octubre de 2015 vieron la luz los informes finales BEPS, incluido el de la acción 15.<sup>a</sup>, si bien, dada su complejidad, requería más tiempo para su implementación, llegando incluso a crearse un grupo *ad hoc* para su puesta en funcionamiento.

Así las cosas, los días 24 y 25 de noviembre de 2016 se produjo la Convención multilateral en la que han participado más de 100 jurisdicciones que han aprobado definitivamente el instrumento multilateral contenido en la acción 15.<sup>a</sup> del Plan de Acción BEPS, cuyo objetivo primordial es eliminar la erosión de las bases imponibles en los Estados trasponiendo los resultados de la Convención en los más de 2.000 tratados fiscales bilaterales en todo el mundo. Por lo que, tras las conclusiones del informe final BEPS de la acción 15.<sup>a</sup> de octubre de 2015 y la creación del grupo de trabajo *ad hoc* para su implementación, su aprobación constituye una solución fiscal sin precedentes de la colaboración multilateral entre los Estados ya que, como sabemos, ha visto la luz en junio de 2017<sup>27</sup>.

El instrumento multilateral de BEPS se ha erigido como el nuevo paradigma internacional de las soluciones fiscales consensuadas entre los Estados, por dos motivos: primero, por abordar mediante un enfoque unitario los grandes problemas de los que adolecía el sistema fiscal internacional y concretarlos (al menos así se configuró en sus inicios) en un instrumento que solucione las problemáticas descritas en las restantes 14 acciones del Plan BEPS<sup>28</sup>; y segundo, porque la propia apertura a su firma ya era un hecho significativo de éxito, independientemente de su ratificación posterior<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> *Vid.*, para más detalles, OCDE, «Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios». *OCDE Publishing*, París, 2016.

<sup>28</sup> Si bien sabemos que *de facto* no es así y acabamos de hacer mención *supra* de los problemas que suscitan los efectos perjudiciales de la economía digital y a la no incorporación de soluciones fiscales frente a estos en el articulado del nuevo instrumento multilateral BEPS.

<sup>29</sup> Si bien es cierto que hay otros precedentes de conclusión de convenios fiscales multilaterales, creemos que por su dimensión, características y el elevado número de países intervinientes lo convierten en el convenio multilateral por excelencia en el contexto fiscal internacional (a expensas, por supuesto, de los países que lo ratifiquen).

Como bien dice ZORNOZA PÉREZ, «la simple aprobación del texto del convenio y su apertura a firma no más tarde del 31 de diciembre de 2016 (hecho que se ha producido) supone un éxito en sí misma, por haber suscitado una importante reflexión sobre la necesidad de una mayor coordinación que pudiera conducir a la adopción en el futuro de un enfoque multilateral respecto a determinados problemas de tributación internacional»<sup>30</sup>. No obstante, desde sus inicios el instrumento multilateral BEPS fue tildado por algunas voces de que el multilateralismo que pretendía arraigar era «difuso»<sup>31</sup> o, más bien, que no constituía *stricto sensu* un convenio multilateral.

Si bien es cierto que la multilateralidad absoluta que pretendía la OCDE en su configuración inicial no se ha llevado a término, ya que se ha modulado hacia un instrumento con una multilateralidad relativa o, si se prefiere, flexible<sup>32</sup>, siendo esta quizás la característica que mejor define al instrumento estrella del Plan BEPS. Es más, se ha dicho, con buen criterio, que es un instrumento multilateral con tintes de bilateralidad, puesto que no pretende ni mucho menos eliminar toda la red de convenios fiscales bilaterales, sino interactuar en un plano de igualdad con estos, es decir, en una aplicación conjunta de ambos, una tarea que no será nada fácil.

Lo cierto es que ese «multilateralismo bilateral» que caracteriza al Convenio BEPS ha permitido su apertura a la firma, ya que una configuración demasiado rígida hubiese sido un obstáculo, por un lado, para los países intervinientes en su elaboración, y por otro, para los países firmantes<sup>33</sup>. Es decir, en síntesis, se ha pretendido culminar un proyecto (el instrumento multilateral BEPS) anhelado ya no solo por los países de la OCDE, sino por un gran sector de la fiscalidad internacional teniendo el apoyo de cuantos máximos Estados posibles, y para ello había que renunciar a contemplar en este gran parte de los objetivos propuestos o una excesiva rigidez de sus parámetros.

En otras palabras, se ha permitido que los Estados conserven una mayor esfera de soberanía fiscal o injerir mínimamente en esta, de manera que bajo estas condiciones el pretexto para sumar apoyos fuese favorable, como parece que así ha sido<sup>34</sup>.

<sup>30</sup> Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. «Acción 15. El instrumento multilateral...», *op. cit.*, pp. 463-464.

<sup>31</sup> Entre otros, GARCÍA ANTÓN, R. «The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor New Clothes? *World Tax Journal*, 2016, vol. 8, núm. 2, pp. 161 y ss.

<sup>32</sup> Dice ZORNOZA PÉREZ, J. («Acción 15. El instrumento multilateral...», *op. cit.*, p. 470) que «se han empleado, en consecuencia, todas las posibilidades tendentes a incorporar flexibilidad, con el fin de ampliar el consenso, sugeridas por el Informe de 2014, lo que genera ciertas dudas respecto a la coherencia del resultado final alcanzado...».

<sup>33</sup> Como muestra de ello, las más de 100 jurisdicciones que se sumaron a la elaboración del texto definitivo, hecho prácticamente insólito en el contexto fiscal internacional.

<sup>34</sup> Más dudas nos genera la posible introducción de excesivas reservas y comentarios al convenio que desvirtúen su finalidad y que lo priven de efectividad. Además de esto, que exista un número de países que implementan medidas que no siguen los parámetros BEPS es algo francamente preocupante, que puede producir el mismo resultado que una introducción excesiva de cláusulas de inaplicación del Convenio BEPS. Como dice SERRANO ANTÓN, F. («La era post BEPS...», *op. cit.*, p. 89), «aunque el multilateralismo puede contar con un buen ejemplo si el convenio llega a apro-

En este asunto, el organismo impulsor del instrumento multilateral BEPS, la OCDE, tan cuestionada en estos últimos años, parece haber ganado legitimidad tras conseguir abrir a su firma el convenio y, a expensas de unos resultados definitivos, el proceso desde la publicación del Plan BEPS en 2013 hasta su apertura a firma en diciembre de 2016 y presentación mundial en junio de 2017 ha permitido consolidar a la OCDE como organismo líder frente al fraude fiscal internacional, y ha conseguido algo prácticamente insólito: que casi un centenar de países consensuasen un instrumento *ex novo* cuya pretensión es que culmine un cambio en los actuales parámetros que rigen la tributación internacional.

En este sentido, la OCDE ha cumplido con su trabajo y es loable que se haya llevado a término, a expensas de los países que lo ratifiquen, ya que la simple posibilidad de lograr un consenso entre tan amplio número de países y que, además, se logre abrir a su firma, es digno de elogio.

Es más, a nuestro juicio, este éxito del instrumento multilateral BEPS es definitivo, incluso aunque no se llegase a ratificar por un número significativo de Estados, ya que los avances realizados en el seno de la OCDE y en la colaboración entre los países suponen una base de consenso y diálogo sin precedentes en la comunidad internacional, y en el caso de que el instrumento multilateral no llegase a término sus resultados pueden ser asumidos en el futuro para perfilarlo, o puede otra organización continuar sobre la base de lo ya trabajado, de forma que el instrumento multilateral BEPS no sea un fin en sí mismo, sino una nueva vía que permita en el futuro la conclusión de acuerdos multilaterales entre los países.

En cualquier caso, el instrumento multilateral BEPS, tanto si se ratifica ampliamente como si no, ha puesto la primera piedra para conseguir una coordinación fiscal internacional real, asentando unos cimientos sólidos de consenso y cohesión, trasladando a los Estados la certeza de que llegar a acuerdos fiscales consensuados es posible, y más aún, es muy deseable para el devenir futuro de la tributación internacional.

#### 4.2.2. En el plano europeo: La (nueva) reactivación de la iniciativa de BICCIS y las soluciones fiscales multilaterales

En el actual contexto fiscal internacional, es comúnmente aceptado que las soluciones fiscales multilaterales están adscritas únicamente a las iniciativas de la OCDE y, por tanto, solo ese tipo de iniciativas son merecedoras del apelativo de «multilaterales».

---

base, hoy se puede constatar que los Estados siguen aprobando normas que paradójicamente no se encuentran en la misma línea de actuación que marca el convenio multilateral. Estas decisiones pueden llegar a minar el resultado del propio Plan de Acción BEPS». En este sentido, cabe mencionar, como trae a colación ZORNOZA PÉREZ, J. («Acción 15. El instrumento multilateral...», *op. cit.*, p. 471), la posición de Estados Unidos, que ha aprobado el *United States Model Income Tax*, y que como dice el autor, «de cuyo contenido resulta con claridad que las preocupaciones relacionadas con BEPS no figuran en los primeros lugares de la agenda del Departamento del Tesoro». En cualquier caso, el devenir de los acontecimientos nos sacará de dudas, y nos permitirá hacer un análisis más profundo al respecto.

Sin embargo, venimos diciendo que la base del multilateralismo es el consenso entre un número elevado de Estados intervinientes en un determinado acuerdo o en la implementación de un instrumento, *v. gr.*, en el caso de un convenio multilateral, la firma de aquellos Estados que lo hayan elaborado (siendo un número cuantitativamente relevante de ellos); o en el caso de un instrumento de *soft law*, su elaboración mediante una base de consenso y diálogo entre una serie de Estados.

Así, ese consenso que se alcanza en el seno de una institución, *v. gr.*, en la UE, que trae como resultado la articulación de mecanismos o instrumentos en la lucha contra el fraude o la elusión fiscal no es menos merecedora del calificativo de «multilateral», o que puedan considerarse iniciativas con «tintes multilaterales», por cuanto las condiciones para su calificación no difieren de otras en el seno de la OCDE.

El paradigma europeo de las soluciones fiscales consensuadas son las directivas, instrumentos jurídicos de *hard law* vinculantes para los Estados miembros. En su proceso de adopción, si bien puede haber Estados que aun votando en su contra tengan que trasponerla, por acuerdo mayoritario del resto de Estados, es representativa de un sentir general sobre una determinada problemática o cuestión. Es decir, un sentir general que representa una base de acuerdo y diálogo en la articulación de soluciones fiscales, siendo esto la base del multilateralismo o las soluciones fiscales multilaterales.

Ahora bien, es cierto que en los últimos años se han implementado iniciativas en el seno de la UE que, en principio, poseen tintes multilaterales y que no han llegado a buen puerto. Nos referimos a la propuesta de Directiva de Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)<sup>35</sup>, aprobada por la Comisión Europea el 16 de marzo de 2011<sup>36</sup> que, como bien es sabido, derivó en un mecanismo de cooperación reforzada en 2013 y la Comisión Europea ha reactivado a finales de 2016<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> Vid. Propuesta de Directiva del Consejo «relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)», de 16 de marzo de 2011. COM (2011) 121 final. Vid., del mismo modo, la Comunicación de la Comisión Europea al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales», de 23 de octubre de 2001, pp. 13-15. COM (2001) 582 final, donde por primera vez la Comisión mencionó el objetivo final de esta propuesta, que sería «aplicar una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria».

<sup>36</sup> Puede verse un estudio en profundidad sobre la evolución de la propuesta de BICCIS en MAGRANER MORENO, F. J. «La BICC: un gran proyecto con un final incierto». En ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014, pp. 677-703.

<sup>37</sup> Véase la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE», de 25 de octubre de 2016. COM (2016) 682 final. Del mismo modo, no hay que olvidar que la reactivación del sistema BICCIS formaba parte del Plan de Acción de la Comisión Europea «para la creación de un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea», de 17 de junio de 2015. COM (2015) 302 final.

Tras la implementación del Plan BEPS mediante la publicación de sus informes finales, es mayoritariamente aceptado por la doctrina que nos encontramos en un periodo post-BEPS<sup>38</sup> y que soplan vientos favorables a favor de la cohesión tributaria internacional. Es decir, que nos encontramos en un contexto post-BEPS, caracterizado por los parámetros que rigen o han regido su Plan de Acción, siendo estos, principalmente, la implementación de soluciones fiscales multilaterales<sup>39</sup>.

En este contexto interactúa la nueva iniciativa de BICCIS. Tras la publicación del Plan de Acción BEPS y los posteriores informes finales, la UE ha tomado en consideración las conclusiones en ellos recogidas –que no debemos olvidar que son instrumentos de *soft law*– para implementar medidas vinculantes de *hard law*, confirmando una tendencia que viene dándose desde hace años: que las medidas articuladas por la UE van a remolque de las implementadas por la OCDE.

En este marco de actuaciones, el sistema de BICCIS confluye con otros problemas fiscales de los que adolecía el sistema fiscal internacional, que el Plan de Acción BEPS identificó y que la propia UE está complementando<sup>40</sup>.

Dicho lo cual, la reactivación del sistema de BICCIS no se configura del mismo modo que en la propuesta de Directiva de 2011. Los principales focos de conflicto que suscitó han sido revisados y se ha tomado en consideración la experiencia actual del Plan BEPS, en el que algunas de sus acciones han caído en saco roto, *v. gr.*, la ya mencionada acción 1.<sup>a</sup>.

Así, aunque a la reactivación del sistema de BICCIS le quede todavía mucho camino por recorrer, *grosso modo*, su objetivo es crear condiciones de igualdad respecto de las multinacionales en Europa, cegando los canales que utilizan para evadir impuestos<sup>41</sup>, haciendo estos objetivos una propuesta de BICCIS más realista que puede permitir su aprobación a corto plazo.

<sup>38</sup> Al respecto MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. («El plan de acción de la OCDE...», *op. cit.*, pp. 87-115) realizan una reflexión sobre si el Plan BEPS constituye el final del camino para reformular el sistema de fiscalidad internacional o si por el contrario es la primera piedra sobre la que articular futuros planes.

<sup>39</sup> Como bien dice CARBAJO VASCO, D. («La lucha contra la planificación fiscal...», *op. cit.*, pp. 115-116), existe un nuevo orden mundial y «ese nuevo orden tiene un nombre: BEPS, y las 15 acciones que integran su Plan de Acción».

<sup>40</sup> A modo de ejemplo, parte de las conclusiones del informe final de la acción 11 de BEPS titulada «Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella» se ha manifestado, directa o indirectamente, en el articulado de la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad; o también, en consonancia con el objetivo general del Plan BEPS de eliminar la erosión de las bases imponibles en los Estados, se ha implementado recientemente la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

<sup>41</sup> *Cfr.* Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE», de 25 de octubre de 2015. COM (2016) 682 final. Como pone de manifiesto la Comisión Europea, uno de los objetivos principales consiste en lograr una mayor equidad del sistema tributario abordando algunas de las causas profundas de la elusión del impuesto sobre sociedades, y esto debería permitir:

En estos términos, a tenor de los documentos publicados por la Comisión Europea, podríamos decir que los objetivos que pretende lograr esa futura Directiva BICCIS son asumibles y que la metodología para su implementación es realista, además de que no interfieren en gran medida en la esfera de soberanía fiscal de los Estados, como sí que sucedió con los extremos contenidos en la inicial propuesta de Directiva de 2011.

Si bien el escepticismo sobre el éxito del Plan de Acción BEPS ocupa gran parte del debate científico<sup>42</sup>, sí que existen determinados focos de conflicto que han encontrado una solución y de esa dinámica positiva de colaboración entre los Estados se puede valer el proyecto BICCIS tras su reactivación.

En este sentido, los resultados positivos del Plan BEPS –más concretamente, los del instrumento multilateral– son una oportunidad para que la UE aproveche los vientos favorables que soplan a favor de la cohesión tributaria internacional y, en este caso concreto, para la armonización del impuesto sobre sociedades.

No en vano conviene recordar que la propuesta de BICCIS se plasma en una directiva<sup>43</sup>, es decir, un instrumento de *hard law* que es fuente de obligaciones jurídicas vinculantes para los

1. Una reducción significativa de la planificación fiscal transfronteriza.
2. La creación de unas condiciones más equitativas entre las empresas nacionales y multinacionales.
3. La garantía de que las empresas paguen una justa proporción de carga fiscal.
4. Una mayor sensibilización general de los contribuyentes hacia los aspectos relacionados con la ética fiscal.

Ello lo corroboran las conclusiones del Consejo Ecofin de 6 de diciembre de 2016 (*vid.* apartado 13.º de las Conclusiones del Consejo sobre el establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competente y estable para la UE, de 6 de diciembre de 2016. Disponible en <[http://www.consilium.europa.eu/press-releases-pdf/2016/12/47244651630\\_es.pdf](http://www.consilium.europa.eu/press-releases-pdf/2016/12/47244651630_es.pdf)>) diciendo que: «INVITA a las Presidencias entrantes a que organicen los trabajos sobre la base imponible común del impuesto sobre sociedades y la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades con arreglo a la siguiente secuencia temporal: en primer lugar, los Estados miembros deben centrarse en las normas de cálculo de la base imponible y, en particular, en los nuevos elementos de la iniciativa reactivada sobre esta cuestión (capítulos I a V); a continuación, los Estados miembros deberían centrarse en los demás aspectos de la base común (capítulos VI a XI), a saber: por una parte, los que ya se analizaron en profundidad en el contexto de la propuesta de 2011 relativa a la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, y, por otra, los que figuran en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior; cuando los debates sobre estas cuestiones hayan llegado a buen fin, habría que examinar sin demora la consolidación fiscal».

<sup>42</sup> Entre otros, AULT, H. («Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles»). *Working Paper/Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, 2013, núm. 3) argumenta que «esta corriente de reforma de la fiscalidad internacional (BEPS), intensamente focalizada en las estructuras de las grandes corporaciones multinacionales, no persigue realmente robustecer la integridad del impuesto sobre sociedades a escala internacional, sino que su finalidad última residirá en lanzar un mensaje con tintes sociológicos a la principal masa de contribuyentes (personas físicas) que sostienen el sistema fiscal en el sentido de que los «grandes contribuyentes» están igualmente sujetos a una «contribución fiscal justa».

<sup>43</sup> Ante otras posibles fórmulas de articulación de la propuesta BICCIS (*v. gr.*, un instrumento de *soft law*), MAGRANER MORENO, F. J. («La BICC: un gran proyecto...»), *op. cit.*, p. 693) dice que «la Comisión Europea considera que el ins-

Estados, en contraposición a los informes y recomendaciones que emanan del seno de la OCDE que constituyen instrumentos de *soft law*. A nuestro juicio, la obligatoriedad en su adopción podría constituir una baza a favor del proyecto BICCIS, ya que a pesar de que los informes BEPS no contienen obligaciones jurídicas vinculantes para los Estados, algunas de sus acciones sí han llegado a buen puerto, por lo que la adopción de la futurible directiva no debería ser menos.

En síntesis, el contexto internacional post-BEPS en el que nos hallamos inmersos parece favorable para la implementación de soluciones fiscales multilaterales, es decir, soluciones articuladas sobre una base de consenso y diálogo y, del mismo modo, a nuestro juicio, también favorable para la implementación definitiva de una iniciativa de BICCIS en la UE donde los resultados pueden ser más satisfactorios que los que acontecieron a la propuesta de directiva en 2011.

#### *4.2.2.1. Sucinta reflexión sobre la propuesta de BICCIS y el instrumento multilateral BEPS: una relación necesaria*

Como ya hemos repetido anteriormente, el Convenio multilateral BEPS ha visto la luz tras la Convención multilateral celebrada los días 24 y 25 de noviembre de 2016, en la que han participado más de 100 jurisdicciones que han aprobado definitivamente el instrumento multilateral contenido en la acción 15.<sup>a</sup> del Plan de Acción BEPS.

En esta «era post-BEPS» que deviene a raíz de la publicación de los informes finales BEPS de octubre de 2015 interactúa la reactivación del sistema de BICCIS de la UE. Más concretamente, incluso podemos decir en una «era post-convenio multilateral BEPS», ya que fue tal la expectación creada cuando se anunció el deseo de su implementación en 2013 que marca, a nuestro juicio, un antes y un después en la metodología de implementación de las soluciones fiscales frente a la erosión de las bases imponibles en general y la elusión del impuesto sobre sociedades en particular.

Los dos grandes organismos supranacionales líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional –estos son, la OCDE y la UE– han tomado partido en la articulación de soluciones fiscales y con una cierta sincronización metodológica y temporal.

Tanto la OCDE en la articulación del instrumento multilateral BEPS como la UE en la implementación de una futurible Directiva de BICCIS<sup>44</sup> persiguen un objetivo común: erradicar la elusión fiscal, si bien la primera (OCDE) circunscrita en un plano internacional mediante la eliminación de la doble no imposición internacional, y la segunda (UE) con relación al impuesto sobre sociedades en el territorio comunitario para consolidar una definitiva armonización fiscal directa, un viejo deseo desde la creación de la Comunidad Económica Europea.

---

trumento jurídico adecuado para aprobar la base imponible consolidada común es la directiva» y remite al contenido del artículo 115 del TFUE.

<sup>44</sup> Como sabemos, el «nuevo» enfoque de la iniciativa de BICCIS divide la consecución de la misma en dos grandes fases: la primera, consistente en implementar una base imponible común (BICIS); y la segunda en lograr su consolidación (BICCIS).

Por ello, en una primera aproximación, no vemos obstáculos para considerar que son dos instrumentos compatibles, primero, por sus ámbitos de aplicación y, segundo, por el objetivo general que persiguen. Es más, sería deseable que se complementen, puesto que emanan de los dos organismos internacionales erigidos como líderes frente al fraude fiscal internacional, ya que como bien dice CARBAJO VASCO, «la lucha contra el fraude fiscal, particularmente en su visión internacional, no puede ser vista exclusivamente como una cuestión de justicia, de equidad o un medio expeditivo para allegar ingresos, sino también, y primordialmente, como una herramienta necesaria para facilitar el funcionamiento de la economía...»<sup>45</sup>.

Es por ello por lo que la lucha internacional para que los beneficios tributen allí donde se generen, impedir la erosión de las bases imponibles, la elusión del impuesto sobre sociedades y, en definitiva, la correcta aplicación de los principios de justicia tributaria se ven socorridos por la voluntad de entendimiento y conclusión de acuerdos eficaces, por partida doble en este caso: en el plano internacional mediante la articulación de un convenio multilateral por parte de la OCDE, y en el plano europeo por la implementación de una Directiva de BICCIS. Todo ello, como es evidente, a expensas de resultados definitivos, tanto de la ratificación del instrumento multilateral como de la implementación de la propuesta de directiva por parte de la UE.

Si bien ahora son los Estados los que deben tomar cartas en el asunto y ser capaces de implementar definitivamente ambos instrumentos. El primer paso está dado, ya que en el ámbito de la OCDE el instrumento multilateral BEPS representa la voluntad de más de 100 jurisdicciones que han intervenido en su elaboración (a expensas de su ratificación definitiva, por supuesto) pero todavía hay que conseguir, por un lado, la ratificación del instrumento multilateral y, por otro, llegar a acuerdos consensuados sobre los parámetros de la Directiva de BICCIS, que basándonos en los precedentes se antoja complicado. En cualquier caso, la voluntad de entendimiento de los Estados determinará el futuro de la elusión fiscal internacional.

## 5. LA MULTILATERALIDAD COMO NUEVO PRINCIPIO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL EN LAS SOLUCIONES FISCALES ARTICULADAS

En las últimas décadas hemos experimentado una evolución en las estrategias de los Estados para combatir la deslocalización de beneficios por parte de las empresas y grupos multinacionales, guiado por la OCDE y la UE principalmente.

Esta evolución ha ido acompañada del propio devenir diario de la tributación internacional, y ha forzado cambios en las estructuras y planteamientos de los instrumentos para prevenir, primero, la doble imposición, y más recientemente, la doble no imposición o desimposición de las rentas.

<sup>45</sup> Cfr. CARBAJO VASCO, D. «La lucha contra la planificación fiscal...», *op. cit.*, p. 115. En el mismo sentido *vid.* HINOJOSA TORRALVO, J. J. «El fraude fiscal: una lucha de contrastes...», *op. cit.*, p. 459.

Estos cambios, novedosos hace algunos años y prácticamente asentados en el contexto fiscal internacional, han conducido a un abandono paulatino de las soluciones fiscales unilaterales y bilaterales y una adopción prácticamente unánime de las soluciones fiscales multilaterales, en cualquiera de sus variantes e instrumentos<sup>46</sup>.

El análisis de las medidas articuladas por la OCDE y la UE sobre las estrategias para erradicar, hace algunos años, el uso de los paraísos fiscales y, más recientemente, el fraude fiscal a nivel internacional ponen de manifiesto una evidencia: las organizaciones líderes en la lucha frente a la elusión fiscal internacional han abandonado las soluciones unilaterales o bilaterales por los Estados para empujarlos a consensuar parámetros comunes en la lucha frente al fraude fiscal a nivel internacional, es decir, que la articulación de soluciones fiscales tenga por base el consenso y diálogo entre un número elevado de Estados y que dichas medidas sean de aplicación homónima o aproximada en los Estados firmantes.

<sup>46</sup> La evolución de estas medidas se puede dividir en dos etapas. Desde una primera etapa en la que los esfuerzos de la OCDE y la UE se centraban en identificar los territorios sospechosos de constituir paraísos fiscales hacia otra etapa en la que estas medidas se han superado hacia soluciones consensuadas entre los Estados en una lucha férrea frente al fraude fiscal a nivel global.

En la primera de estas etapas, la OCDE tomó conciencia a finales del siglo pasado en la lucha contra los paraísos fiscales y, más concretamente, en la identificación de sus elementos caracterizadores mediante el Informe *Competencia fiscal perjudicial: una cuestión global emergente* publicado en 1998, donde se recogía una serie de parámetros que permitiesen considerar a un territorio como paraíso fiscal. Más adelante, ya en la primera década del año 2000, y a raíz del anterior informe, se creó la primera lista de países denominados «sospechosos» de constituir un paraíso fiscal y, frente a esto, se creó el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información y el Foro Global en 2002 y 2003, respectivamente. Así, en la recta final de esta etapa, durante los años 2006 a 2009 la tarea fundamental de la OCDE consistió en la elaboración de la lista negra de paraísos fiscales y en la firma de acuerdos de colaboración, que dio lugar a la eliminación de la mencionada lista y su conversión en la denominada «lista gris», algo en lo que la intervención del G20 en 2008 resultó fundamental.

En el plano de la UE las directrices iban al unísono con las dictadas por la OCDE: en el año 1998 se creó el Código de Conducta y, adentrados en el nuevo siglo, las directivas han sido el mecanismo utilizado para trasladar a los Estados miembros la preocupación acerca de los paraísos fiscales y la lucha frente a estos. Ejemplo de ello, entre otras, son la Directiva 2003/47/CE del Consejo, de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses; la Directiva 2003/49/CE, sobre el régimen fiscal común en materia de intereses y cánones; y la Directiva 2009/133/CE, sobre régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de títulos. Situados en la segunda etapa, la confirmación del cambio de tendencia hacia las soluciones basadas en el multilateralismo en el seno de la OCDE lo constituyó el Plan de Acción BEPS publicado en septiembre de 2013, sus sucesivos informes de 2014, los informes finales de octubre de 2015 y la reciente implementación del Convenio multilateral BEPS de diciembre de 2016.

Y en el plano comunitario, numerosas han sido las iniciativas que confirman este cambio de tendencia, como entre otras: la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, sobre la asistencia mutua en materia de recaudación; la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad; más recientemente la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, que implementa el intercambio automático obligatorio de información entre las Administraciones tributarias; y la Directiva 2016/1164, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Además, no debemos olvidar que, como ya hemos dicho en este trabajo, la Comisión ha reactivado la propuesta de BICIS, por lo que en un periodo corto de tiempo podríamos ver una nueva propuesta de directiva en tal sentido.

Por ello, a nuestro juicio, los principios clásicos que presiden las relaciones tributarias internacionales de territorialidad y personalidad encuentran un nuevo elemento en su campo de actuación: un nuevo «principio de multilateralidad».

Durante largos años la doctrina ha analizado, con buen criterio, cómo la práctica fiscal de los países se basaba en una aplicación combinada de ambos principios (territorialidad y personalidad): tributación de residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta doméstica<sup>47</sup>.

Ahora bien, tras el enfoque otorgado por la OCDE y la UE a las soluciones fiscales frente a la doble no-imposición de las rentas, a nuestro juicio la cuestión reside en dilucidar si existe un principio de derecho internacional tributario *de facto* basado en la multilateralidad de las soluciones fiscales internacionales.

Para solventar esta cuestión, entendemos que el multilateralismo como principio del sistema fiscal internacional supone el reconocimiento de una serie de aspectos: primero, que las soluciones fiscales unilaterales y bilaterales han resultado ser insuficientes frente a la doble no-imposición; segundo y a raíz de lo anterior, urge un remedio frente al aumento de las estrategias de ingeniería fiscal por parte de las empresas y grupos multinacionales que erosionan su base imponible; y tercero, que los Estados han aceptado que deben ceder parte de su soberanía tributaria en aras de armonizar normas mundiales uniformes frente a este tipo de prácticas.

Los dos primeros aspectos no requieren de mayor comentario, puesto que han sido objeto de análisis a lo largo del trabajo y las voces autorizadas en el asunto se han pronunciado al respecto. Sin embargo, este último aspecto, el referente a la limitación de la esfera de soberanía fiscal de los Estados requiere de una reflexión.

Desde la consolidación del espacio económico europeo la capacidad soberana de los Estados se ha visto limitada paulatinamente<sup>48</sup>. Estas limitaciones encuentran su fundamento en la necesidad de fijar principios y parámetros comunes en la aplicación de los tributos en la UE, y ya no únicamente en esta, sino a nivel internacional, como así ha puesto de manifiesto la OCDE mediante su instrumento multilateral BEPS. Y no solo en la aplicación de los tributos, sino en

<sup>47</sup> Entre otros, *vid.* RUBIO GUERRERO, J. J. «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional». En AA. VV. *Manual de fiscalidad internacional*. Madrid: CEF, 2004, pp. 78-79. Más recientemente, hay autores, como ROSEMBUIJ, T. (*Principios globales de fiscalidad internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012, pp. 89-92), que han defendido la existencia de un principio internacional basado en la antiosión de la base imponible «como una orientación global, que implica la existencia de circunstancias de hecho producidas por determinados agentes económicos cuyo espacio es la extraterritorialidad, frente a lo cual la reacción es necesariamente global».

<sup>48</sup> Al respecto escribieron MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. («La política fiscal europea»). En GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Madrid: Civitas, 1986, pp. 270-274) que «la limitación que sufren los Estados en su poder financiero por la integración en las Comunidades Europeas debe ser comprendida teniendo en cuenta la autolimitación que implica la transferencia a estas de competencias o, si se prefiere, de soberanía».

la articulación de mecanismos antielusión de los mismos, en los que el punto de inflexión pasa porque los Estados aparquen sus intereses económicos a un lado y pongan a disposición de un acuerdo común parte de su esfera de soberanía fiscal para la conclusión de acuerdos multilaterales.

En este contexto la idea de multilateralismo se ha afianzado: esa cesión de soberanía tributaria a organismos supranacionales unido a las recomendaciones, informes, dictámenes y directivas que promueven la cooperación entre los Estados para articular soluciones fiscales eficaces dejan muestras evidentes de que el multilateralismo como principio actual de las soluciones fiscales internacionales es un hecho, al menos, un hecho práctico extraído a raíz de las líneas de actuación seguidas por la OCDE y la UE.

No solo eso, si atendemos a la entidad reconocida a las soluciones multilaterales actualmente, y visto que las directrices giran en torno a su consolidación en el tiempo, no cabe duda de que este nuevo principio se erige como el principio de fiscalidad internacional por excelencia, ya que si bien los principios personalista, de territorialidad, o el recogido en el Modelo de Convenio de la OCDE de no discriminación (art. 24) han resultado sumamente útiles en su momento, no se pueden compartir actualmente en toda su dimensión, ya que no reflejan de manera fiel las nuevas directrices seguidas por los Estados frente a la erosión de la base imponible y la deslocalización de los beneficios, que, como venimos comentando, a la vista de la práctica internacional se basan en el multilateralismo fiscal.

Ahora bien, sectores doctrinales, principalmente la doctrina italiana, han elaborado formulaciones conceptuales que si bien no responden *stricto sensu* a la idea de multilateralismo fiscal en las soluciones fiscales internacionales, hacen referencia a la posibilidad de considerar si existe un principio internacional de colaboración en la aplicación de los tributos, lo que se acerca bastante, a nuestro juicio, a la idea que venimos desarrollando de la existencia de un principio *de facto* de derecho internacional tributario relativo a la multilateralidad de las soluciones fiscales.

En este sentido, existe un posicionamiento doctrinal común<sup>49</sup> que trae a colación LÓPEZ ESPADAFOR<sup>50</sup>, en el que de la conclusión se sustenta en la no existencia de un principio general que obligue a los Estados a colaborar en la aplicación de los tributos extranjeros, lo que no es óbice para permitir la colaboración *de facto* entre estos. Es más, ni siquiera existe una costumbre internacional o derecho consuetudinario que pudiera ser fuente de obligaciones jurídicas vinculantes para los Estados.

Por tanto, no existe deber jurídico alguno que obligue a los Estados a colaborar en la aplicación de los tributos extranjeros, al igual que en el caso de la implementación de soluciones

<sup>49</sup> Pueden verse estudios en MARESCA, M. *Conformità dei valori e rilevanza del Diritto pubblico straniero*. Milán: Giuffrè, 1990, pp. 142 y ss.; MICHELI, G. A. «Problemi attuali di Diritto tributario nei rapporti internazionali». *Diritto e Pratica Tributaria*, 1965, pp. 219 y ss.

<sup>50</sup> Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. *Principios básicos de Fiscalidad Internacional*, Madrid: Marcial Pons, 2012, pp. 58-61.

fiscales multilaterales, si bien es cierto que en el caso de estas últimas sí se puede hablar de un acuerdo o consenso *de facto* que insta a los Estados a la elaboración de soluciones comunes, especialmente en estos últimos años.

En cualquier caso, sea como fuere, el devenir diario en las medidas articuladas por la OCDE y la UE nos lleva a concluir la existencia de este principio *de facto* de derecho internacional tributario, más allá de que se concrete en el futuro en algún cuerpo normativo<sup>51</sup>.

## 6. CONCLUSIONES

- **Primera.** Es necesario que los Estados, la OCDE y la UE realicen una autocrítica y que los futuros proyectos que se articulen tomen como premisa la asunción de la corresponsabilidad fiscal entre los Estados y las multinacionales en la erosión de las bases imponibles, para poder avanzar hacia soluciones fiscales multilaterales, consensuadas y cuya aplicación entre los Estados resulte aproximada para obtener una mayor certeza y seguridad jurídica en la lucha contra el fraude fiscal internacional.
- **Segunda.** El multilateralismo fiscal tiene una estrecha relación, a nivel general, con lo que se conoce como fraude fiscal internacional, y a un nivel más particular con el moderno concepto de «erosión» de las bases imponibles. Así, la relación del fraude fiscal internacional con el multilateralismo fiscal deviene a raíz de la necesidad de los Estados de articular soluciones eficaces frente a una falta de recursos producida por la desviación indebida de capitales, y que aparecen subsumidos en un plano de aprovechamiento de las lagunas y fricciones que se suscitan entre varios ordenamientos jurídico-tributarios, en los que las soluciones fiscales unilaterales y bilaterales resultan insuficientes. Del mismo modo, entendemos que la erosión de las bases imponibles ha dado sentido al multilateralismo fiscal y ha abierto un abanico de posibilidades de interconexión fiscal entre los Estados, e incluso de interdependencia, ya que abandonan parte de su esfera de soberanía fiscal para favorecer la conclusión de acuerdos generales consensuados.

<sup>51</sup> En este sentido, la ONU puede tener mucha relevancia y creemos que su intervención en materia de tributación internacional puede ser más que interesante, ya sea para implementar soluciones fiscales internacionales cuyo alcance, por los países miembros que la integran –193– sea superior a la OCDE y UE, o para afianzar una base sólida que incluyese algún tipo de obligación de Derecho para los Estados en la elaboración de soluciones fiscales, es decir, que cualquier instrumento que se implemente para erradicar situaciones de doble no imposición, evasión fiscal, elusión fiscal, o erosión de las bases imponibles tenga que reunir, como *conditio sine qua non*, el acuerdo entre un elevado número de Estados. Es más, la Carta de las Naciones Unidas de 26 de junio de 1945, en su capítulo I, «Propósitos y principios», artículo 1, punto tercero, recoge como uno de los propósitos de la organización «realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico». En este sentido, como bien dice ZORNOZA PÉREZ, J. («Acción 15. El instrumento multilateral...», *op. cit.*, p. 465), a la ONU difícilmente se le podría reprochar carencia de legitimidad.

- **Tercera.** Si bien se están potenciando por parte de la OCDE y la UE las soluciones fiscales consensuadas entre los Estados, estas son las multilaterales, e incluso podríamos decir que con cierto éxito reciente, el trabajo de estas organizaciones debe ir de la mano con el de los Estados e implementar soluciones frente a determinados tipos de problemas fiscales que, a pesar de la implementación del Plan de Acción BEPS no han encontrado soluciones reales, como es la acción 1.<sup>a</sup> relativa a la economía digital. En este sentido, la OCDE ha perdido una oportunidad para recoger, bien en el Convenio multilateral BEPS o bien en otro tipo de instrumento, soluciones frente a los problemas que suscita la falta de un criterio de sujeción de las rentas generadas *online* y para las que el estatuto del establecimiento permanente deviene ineficaz.
- **Cuarta.** El instrumento multilateral BEPS, tanto si se ratifica ampliamente como si no, ha puesto la primera piedra para conseguir una coordinación fiscal internacional real, asentando unos cimientos sólidos de consenso y cohesión, trasladando a los Estados la idea de que llegar a acuerdos fiscales consensuados es posible, y más aún, es muy deseable para el devenir futuro de la tributación internacional y, a nuestro juicio, la simple apertura a firma la consideramos digna de elogio.
- **Quinta.** La lucha internacional para que los beneficios tributen allí donde se generen, impedir la erosión de las bases imponibles, la elusión del impuesto sobre sociedades y, en definitiva, la correcta aplicación de los principios de justicia tributaria se ven socorridos por la voluntad de entendimiento y la conclusión de acuerdos eficaces, por un lado, en el plano internacional mediante la articulación de un Convenio multilateral BEPS por parte de la OCDE, y por otro, en el plano europeo por la implementación de una futurible Directiva de BICCIS. Todo ello, como es evidente, a expensas de resultados definitivos.
- **Sexta.** Creemos que existe un nuevo principio *de facto* de derecho internacional tributario relativo a la multilateralidad de las soluciones fiscales articuladas, que encuentra sustento en la entidad reconocida a nivel internacional a las soluciones multilaterales actualmente y, visto que las directrices de los principales organismos líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional (OCDE y UE) giran en torno a su consolidación en el tiempo, no cabe duda de que este nuevo principio se erige como el principio de fiscalidad internacional por excelencia.

## Bibliografía

- AULT, H. «Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles». *Working Paper/Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, 2013, núm. 3.
- CARBAJO VASCO, D. «La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria». *Crónica Tributaria*, 2016, núm. 158.
- CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A. *The New Sovereignty*. Londres: Harvard University Press, 1995.
- Comunicación de la Comisión Europea al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales», de 23 de octubre de 2001. COM (2001) 582 final.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE», de 25 de octubre de 2016. COM (2016) 682 final.
- GARCÍA ANTÓN, R. «The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor New Clothes? *World Tax Journal*, 2016, vol. 8, núm. 2.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J. «El fraude fiscal: una lucha de contrastes». En *Medidas y procedimientos de lucha contra el fraude fiscal* (dir.). Barcelona: Atelier, 2012.
- KEOHANE, R. *Después de la hegemonía: cooperación y discordia en la política económica mundial*. Buenos Aires: Grupo Editor Latinoamericano, 1988.
- LEROUGE, G. *Théorie de la fraude en droit fiscal*. París: L. G. D. J., 1944.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. *Principios básicos de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- MAGRANER MORENO, F. J. «La BICC: un gran proyecto con un final incierto». En ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014.
- MARESCA, M. *Conformità dei valori e rilevanza del Diritto pubblico straniero*. Milán: Giuffrè, 1990.
- MARTÍN DELGADO, J. M. «Algunas consideraciones sobre el fraude fiscal». En HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona: Atelier, 2012.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿final, el principio del final o el final del principio?». *Quincena fiscal*, 2014, núms. 1-2.
- MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. «La política fiscal europea». En GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Madrid: Civitas, 1986.
- MICHELI, G. A. «Problemi attuali di Diritto tributario nei rapporti internazionali». *Diritto e Pratica Tributaria*, 1965.
- OCDE. «Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios». *OCDE Publishing*, 2014.
- «Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital». *OCDE Publishing*, 2014.
- Plan de Acción de la Comisión Europea «para la creación de un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea», de 17 de junio de 2015. COM (2015) 302 final.

Propuesta de Directiva del Consejo «relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)», de 16 de marzo de 2011. COM (2011) 121 final.

ROSEMBUJ, T. *Principios globales de fiscalidad internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012.

– «La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios». En ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014.

RUBIO GUERRERO, J. J. «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional». En AA. VV. *Manual de fiscalidad internacional*. Madrid: CEF, 2004.

RUGGIE, J. «Multilateralism: The Anatomy of an Institution». *International Organization*, 1992, núm. 46/3.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. «Reflection on Multilateral Tax Solutions in a Post BEPS Context». *Intertax*, vol. 45, 2017, núm. 11.

SERRANO ANTÓN, F. «La era post BEPS o la ejecución de su plan de acción: convenio multilateral vs. Implementación unilateral». *Quincena fiscal*, 2016, núm. 12.

SLAUGHTER, A. M. «Sovereignty and power in a networked world order». *Stanford Journal of International Law*, 2004, núm. 40.

VAN DER HURK, H. «Starbucks versus the people». *Bulletin for International Taxation*, 2014, vol. 68, núm. 1.

ZORNOZA PÉREZ, J. «Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS». En RAMOS PRIETO, J. (coord.). *Erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios: estudios sobre el plan de acción BEPS de la OCDE*. Navarra: Aranzadi, 2016.

# EL CONTROL DE LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA DESDE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LA SEGURIDAD JURÍDICA

**José Antonio Sánchez García**

*Doctor en Derecho*

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA*

---

## EXTRACTO

Nuestro sistema jurídico vive una situación de desbordamiento incontenible de producción normativa, en todos los rangos y niveles. El ámbito tributario puede señalarse como prototipo de sistema de producción normativa desbocada y descontrolada. En este marco conviene preguntarse si es posible establecer algún tipo de control sobre la potestad del legislador y regulador reglamentario para dictar normas. En el ámbito legal, dada la casi ilimitada libertad de configuración del legislador de la realidad, el único límite a la misma solo puede encontrarse en la Constitución y en el bloque constitucional. Y nuestra norma fundamental es esencialmente una constitución de valores y principios. Por tanto, una cuestión a determinar es la posible utilización de estos principios para controlar esa potestad. En concreto, debe precisarse qué son los principios generales del Derecho, cuáles son los principios legislativos y cuáles afectan a la producción normativa en el ámbito tributario, en particular la seguridad jurídica, sobre la que se hace mención a su importancia para la doctrina y su trascendencia para el mismo Tribunal Constitucional. En relación con ello, se resume la producción normativa, con datos y cifras, en materia tributaria desde 1990 hasta 2016 y las consecuencias que esa producción tiene sobre la seguridad jurídica. Se señalan, asimismo, posibles límites y controles a dicha potestad normativa.

**Palabras clave:** producción normativa; impuestos; principios constitucionales; seguridad jurídica; justicia tributaria; Tribunal Constitucional.

---

*Fecha de entrada: 04-11-2017 / Fecha de aceptación: 29-11-2017 / Fecha de revisión: 05-12-2017*

## THE CONTROL ON THE LAW-MAKING PROCESS IN TAX AREA UNDER THE GENERAL PRINCIPLES OF LAW AND LEGAL CERTAINTY

José Antonio Sánchez García

---

### ABSTRACT

Our current legal system is undergoing an uncontrollable law-making overflow, at all levels. The tax area could be signaled as a prototype of uncontrolled and unbridled law-making process. Within this framework, it would be advisable to question whether it is possible to establish any kind of control over the legislature and government's authority to issue laws and regulations. From a legal perspective, given the legislature's almost unlimited leeway, the only limit thereto is the Constitution and the constitutional bloc. And our fundamental law is essentially a Constitution of values and principles. Therefore, an aspect to be determined is the possible use of those principles to control such power. In particular, it should be clarified what are the general principles of Law, which are the legislative principles and which affect the law-making process in the tax area, especially the legal certainty, whose importance and transcendence is crucial for the doctrine and the Constitutional Court itself.

**Keywords:** law-making process; taxes; constitutional principles; legal certainty; tax justice; Constitutional Court.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
  - II. La determinación del problema: La producción normativa desbocada, consecuencias y la posibilidad de su control
  - III. Consecuencias de la producción normativa desbocada y la posibilidad de su control
  - IV. Criterios de control de la producción normativa en materia tributaria
    - 1. Los principios generales del Derecho y la seguridad jurídica como fundamentos y reglas del orden jurídico y no solo como simples fuentes supletorias o elementos de interpretación
    - 2. La importancia de los principios constitucionales en el Derecho tributario. La seguridad jurídica
    - 3. Extensa doctrina constitucional sobre la trascendencia de la seguridad jurídica
    - 4. El control de la producción normativa en materia tributaria es posible
  - V. Conclusión
- Bibliografía

## I. INTRODUCCIÓN

Es ya continua la crítica doctrinal, en el mundo jurídico, y de la sociedad en general, sobre el incontenible sistema de producción de normativa legal y reglamentaria que tenemos en España, que nos conduce a un almacén de disposiciones imposible de abarcar<sup>1</sup>. Nuestro sistema político y de organización territorial contribuye a ello, sin duda, de forma que contamos con fuentes normativas estatales, autonómicas, locales, europeas, internacionales, etc., lo cual se adereza con un proceso de cambio y modificación constante, que afecta a la seguridad jurídica y puede acabar por afectar al valor de la justicia. Ello se manifiesta quizás con mayor intensidad en el ámbito tributario, donde la necesidad de evolución y adaptación a las circunstancias siempre cambiantes del mundo moderno y de la actividad económica se combina con la utilización política de los impuestos y las necesidades financieras crecientes del Estado del bienestar, ya que es la política fiscal una de las pocas herramientas de que disponen los gobiernos para influir en la marcha económica de la sociedad y modular exigencias sociales y políticas al mismo tiempo.

Analizaremos en este artículo la producción normativa en materia tributaria desde 1990 a 2016, así como las consecuencias que esa desbocada producción normativa acarrea al sistema tributario y la existencia de posibles límites a la potestad normativa, legal y reglamentaria, centrándonos fundamentalmente en los principios jurídicos y, en particular, en la seguridad jurídica, tal como la entiende la doctrina y la jurisprudencia constitucional, así como la posibilidad de establecer algún tipo de control sobre dicha potestad legislativa, en cuanto al número de normas que produce.

## II. LA DETERMINACIÓN DEL PROBLEMA: LA PRODUCCIÓN NORMATIVA DESBOCADA, CONSECUENCIAS Y LA POSIBILIDAD DE SU CONTROL

El artículo 31.1 de la Constitución española (en adelante CE) establece que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

---

<sup>1</sup> Como dice Francisco RUBIO LLORENTE, «El principio *iura novit Curia* ha pasado a ser una mera presunción, bastante pretenciosa, si es que alguna vez fue verídico» («El papel del Consejo de Estado en el control de calidad técnica de las normas»). *Revista Española de la Función Consultiva*, núm. 6, 2006, p. 24). También atribuye esta frase al Consejo de Estado, sin más precisión, CASTILLO BLANCO, F. A. «El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del Derecho». *Documentación Administrativa*, mayo-diciembre 2002, núms. 263-264, p. 34.

Es este artículo el punto de partida para el desarrollo del sistema tributario en nuestro Estado de Derecho y el que da, por tanto, motivo para el análisis de los múltiples conceptos que lo componen.

Y de ello resalta el concepto de sistema tributario justo como el medio mediante el cual se sostendrán los gastos públicos por la contribución de todos.

Por tanto, es la justicia del sistema tributario o, mejor dicho, del medio de sostenimiento de los gastos públicos elegido, la pieza clave para la adecuada financiación de nuestro Estado social y democrático de Derecho.

Sin embargo, hemos presenciado como este sistema se ha desarrollado en el último cuarto de siglo de una forma acelerada y exponencial, al menos en cuanto a la producción de normas, entendidas en el sentido más amplio como reglas para la aplicación de los impuestos, y, por tanto, no emanadas necesariamente ni principalmente del poder legislativo. El Derecho tributario, por sus propias características, se ha convertido en el prototipo de sistema de producción normativa desbocada y descontrolada, aunque este mal afecta a todos los ámbitos del Derecho, en mayor o menor medida.

De hecho, esa emanación de normas reguladoras o de aplicación del sistema tributario ha sido tan prolífica, variada, diversa, exhaustiva y variable, que genera multitud de rechazos, controversias y polémicas, de toda índole, puesto que afecta principalmente al poder de disposición de los ciudadanos, provocando dudas fundadas en los mismos sobre la supuesta «justicia» que debe inspirar a los poderes públicos a la hora de establecer este sistema tributario y remover los obstáculos que dificulten su plenitud.

Tan es así que la idea que fundamentalmente anida en el pensamiento colectivo es que el sistema tributario tiene como objetivo principal e inspirador la obtención de recursos, basado en un mero principio recaudador, que haría alejarlo de la justicia que debe presidirlo<sup>2</sup>.

Para dimensionar adecuadamente la magnitud del problema, recordaremos con un breve resumen los datos y cifras reales de producción normativa con contenido tributario, desde el año 1990 hasta 31 de diciembre de 2016, que se sitúa en torno a 11.500 normas con dicho contenido tributario<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Esta concepción existe prácticamente desde siempre en el seno de nuestra sociedad. Reflejo de ello son los numerosos refranes y dichos antiguos que se conservan al respecto. La iniquidad que conlleva el exceso de normas se expresa en el dicho «muchas leyes, malos reyes»; la expresión «la ley, como la telaraña, suelta el ratón y la mosca apaña» no necesita mayor precisión, pero deja patente el sentimiento colectivo de impunidad de los que tienen más medios, mientras la sociedad media y baja es la que realmente soporta el esfuerzo común (GONZÁLEZ DÍAZ, J. L. *Refranes y Coplas*. Madrid: EDIMAT Libros, 2013, p. 146). Se dice también que «allá van leyes do quieren reyes», refrán que ya recogía Cervantes en *El Quijote* (capítulo XXXVII), que viene a transmitir que la ley regulará lo que quiera el que manda, aunque no sea lo que más convenga a todos.

<sup>3</sup> Los datos se han obtenido de la tesis doctoral del autor titulada *El control de la producción normativa en materia tributaria*, defendida en la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA, en octubre de 2017, en la que se obtienen los datos precisos del análisis de las diversas bases de datos jurídicas, públicas y privadas (Boletín Oficial del Estado,

De ellas, 3.082 disposiciones tienen rango de ley o equivalente (leyes ordinarias y orgánicas, decretos-leyes, decretos legislativos, estatales y autonómicos, reglamentos y directivas de la Unión Europea –en adelante UE–, y convenios internacionales). Es decir, nos encontramos con una media superior a 110 normas legales o equivalentes por año.

Más de 8.000 son disposiciones reglamentarias, de distinto rango y ámbito territorial. Es decir, la producción reglamentaria casi triplica a la producción legal, lo que parece apuntar a un proceso de deslegalización. Además, dentro de las disposiciones administrativas, las de menor rango (órdenes, circulares, resoluciones...) triplican igualmente a las de mayor rango (decretos). Todo ello evidencia también en el ámbito administrativo una progresiva degradación del rango normativo reglamentario.

En estos datos no incluimos las ordenanzas fiscales de las entidades locales, que multiplicarían las cifras de producción normativa varias veces<sup>4</sup>.

Así, solo en el ámbito estatal hemos computado 405 leyes ordinarias con contenido tributario, a las que hay que sumar la producción autonómica, sobre todo a partir del año 1996, en que se dispara la publicación de leyes autonómicas, a raíz de la asunción de competencias normativas por las comunidades autónomas, en el marco de los nuevos sistemas de financiación autonómica. Entre leyes estatales y autonómicas, de carácter ordinario, podemos computar 1.277 leyes con contenido tributario, 872 de ellas de ámbito autonómico<sup>5</sup>.

A todo ello habría que sumar las leyes forales y decretos forales legislativos de Navarra<sup>6</sup>, lo que da una cifra global para toda España, de normas con rango de ley con contenido tributario, de 1.804 disposiciones de este tipo, en el periodo considerado.

Además, habría que añadir otras 1.000 disposiciones de rango equivalente (normas forales de los territorios históricos del País Vasco)<sup>7</sup>, los reglamentos y directivas UE y los convenios in-

---

boletines autonómicos, *Normacef*, *Aranzadi*, *El Derecho*, *La Ley*), desde el 1 de enero de 1990 al 31 de diciembre de 2016.

<sup>4</sup> Dada la existencia de más de 8.100 municipios en toda España es prácticamente imposible determinar la cantidad exacta de ordenanzas fiscales publicadas en total durante el periodo objeto de estudio (1990-2016), pero se han estimado alrededor de 50.000 ordenanzas fiscales.

<sup>5</sup> Desde el 1 de enero de 2017 al 30 de noviembre de 2017, fecha de cierre de este artículo, se han publicado ya 3 leyes ordinarias de ámbito estatal con contenido tributario (Leyes 3/2017, 6/2017 y 9/2017) y 24 leyes autonómicas con contenido tributario. A ellas habría que añadir otros 4 reales decretos-leyes con contenido tributario (RDL 1/2017, RDL 2/2017, RDL 3/2017 y RDL 12/2017), así como un decreto-ley autonómico (DL 2/2017, de Cataluña) (fuente *Normacef*).

<sup>6</sup> Desde el 1 de enero de 2017 hasta el 30 de noviembre de este mismo año, fecha de cierre de este artículo, se han publicado 3 leyes forales con contenido tributario (LF 2/2017, 6/2017 y 12/2017) y 1 decreto foral legislativo (DFLeg. 2/2017) con contenido tributario (fuente *Normacef*).

<sup>7</sup> Aunque formalmente las normas forales no tienen rango de ley, en la práctica cumplen la misma función reguladora del sistema tributario en los territorios forales que la misma ley estatal, por lo que, a los simples efectos del cómputo de normas, las consideramos entre las normas de rango legal o equivalente.

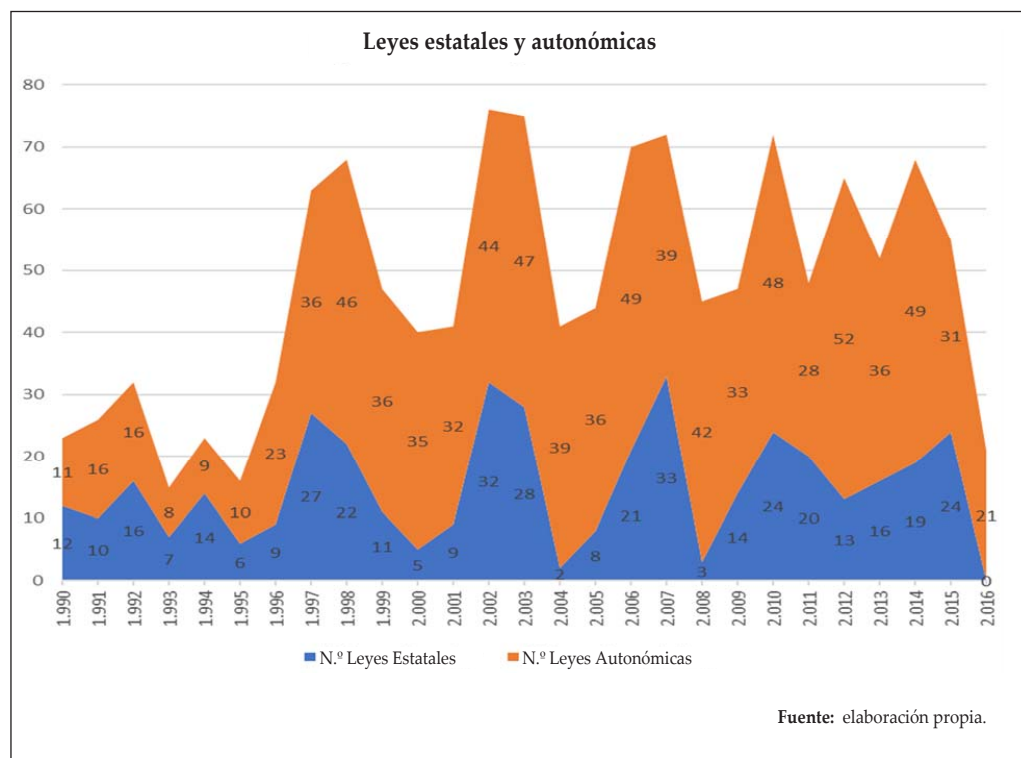
ternacionales suscritos por España con contenido tributario, lo que nos lleva a la cifra final conjunta de 3.082 disposiciones con rango de ley o equivalente.

De estos datos se pueden extraer además las siguientes conclusiones:

- a) Modificaciones normativas derivadas en gran parte de cambios exclusivamente políticos.

La evolución de la producción normativa, año a año, refleja un perfil de sierra que se corresponde con los periodos legislativos y los periodos electorales, lo que hace presumir la vinculación de los cambios normativos más con motivos muchas veces de cambio de signo político que de necesidades realmente técnicas, económicas o sociales.

Gráfico 1. Leyes estatales y autonómicas con contenido tributario. 1990 a 2016



- b) La producción de leyes autonómicas duplica a la estatal. Las comunidades autónomas más periféricas son las de mayor producción normativa.

También es de destacar como la producción de leyes autonómicas, de régimen común, prácticamente duplica a la estatal (872 leyes autonómicas frente a 405 estatales), siendo las comunidades autónomas de Canarias y Baleares las que mayor producción arrojan, además de Cataluña. En los dos primeros casos podría entenderse por la singularidad insular, y en el caso de Cataluña por la evidente tendencia a regular todos los aspectos posibles para marcar diferencias con el Estado. La producción de leyes de Cataluña, con trascendencia tributaria, supone prácticamente el doble que la comunidad autónoma con menor producción en este sentido, Asturias, que apenas llega a 40 leyes en el periodo estudiado.

- c) También las leyes orgánicas incorporan modificaciones tributarias con alguna frecuencia.

Debemos igualmente citar la cifra de 56 leyes orgánicas que, en alguna medida, contienen alguna disposición con trascendencia tributaria, aun no siendo casi en ninguna de ellas el objeto principal de su regulación.

- d) Abuso de los reales decretos-leyes en materia tributaria.

Mención especial merece el uso de los reales decretos-leyes en materia tributaria. Durante el periodo objeto de estudio hemos contabilizado 171 disposiciones de este rango, varias de las cuales han sido declaradas inconstitucionales<sup>8</sup>, fundamentalmente por no cumplirse la exigencia de la extraordinaria y urgente necesidad del artículo 86.1 de la CE, y por la afectación de derechos y libertades fundamentales recogidos en el título I de la CE, si bien este requisito es entendido de forma amplia por el Tribunal Constitucional, pues de lo contrario prácticamente toda regulación acabaría afectando de forma más o menos directa a cualquier derecho fundamental.

Por otro lado, puede verse como los años de mayor utilización de esta herramienta legislativa son los años 1997, 2005 y 2012, que son precisamente los primeros de las legislaturas en las que se producía un cambio en el color político del Gobierno, lo que puede indicar que el real decreto-ley es en realidad un instrumento utilizado simplemente para poner en marcha de forma rápida determinadas políticas públicas, no necesariamente justificadas por razones de extraordinaria y urgente necesidad, como no sea la perentoria prisa por modificar cuanto antes lo hecho por anteriores gobiernos de signo contrario.

En cualquier caso, la cifra global de 171 reales decretos-leyes en 27 años (y solo refiriéndonos a los que tienen algún contenido tributario) supone una media de 6,33 normas de este rango por año. Ello significaría que durante todos estos años hemos vivido constantemente en una situación permanente de extraordinaria y urgente necesidad, lo cual parece difícilmente justificable.

<sup>8</sup> El último de ellos, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se estableció la llamada «declaración tributaria especial», conocida también como «amnistía fiscal», que fue declarada inconstitucional por la STC 73/2017, de 8 de junio (ponente Andrés Ollero Tassara).

Y lejos de atemperarse esta tendencia, vemos que en los últimos años se han sumado a su utilización las comunidades autónomas, que comienzan a aplicar esta herramienta normativa a partir de 2008. En apenas 8 años se han aprobado 29 decretos-leyes autonómicos con contenido tributario.

- e) Los decretos legislativos, más aptos para la ordenación y sistematización del sistema jurídico, son escasamente utilizados.

El tipo normativo menos utilizado de todos los de rango legal ha sido el real decreto legislativo, con 22 disposiciones en 27 años, siendo el año 2004 el que destaca por encima de todos (con 8 reales decretos legislativos con contenido tributario), lo que parecía indicar una tímida iniciativa de ordenación o sistematización del ordenamiento tributario, siendo precisamente la herramienta legislativa técnicamente más adecuada (por incorporar textos refundidos y articulados) y más útil para dotar de seguridad jurídica a un sistema tributario caótico y desbordado. Sin embargo, este tipo normativo ha quedado prácticamente en desuso.

- f) La dispersión añadida de los regímenes forales.

A todo ello habría que sumar las leyes forales y decretos forales legislativos de Navarra, lo que da una cifra global para toda España, de normas con rango de ley con contenido tributario, de 1.804 disposiciones de este tipo, en el periodo estudiado. Además, habría que añadir otras 1.000 disposiciones de rango superior (normas forales de los territorios históricos del País Vasco).

- g) Senda creciente en la producción legal, año a año.

La representación gráfica de la evolución de la producción normativa de rango legal y superior muestra además una senda creciente año a año, pese a las críticas constantes recibidas desde múltiples sectores, lo que parece conducirnos a una situación difícilmente sostenible en materia de producción normativa. A pesar del parón, obligado, del año 2016, por la falta de gobierno y de estabilidad parlamentaria, y de la aparición de otros focos de interés político, durante 2017 apreciamos que vuelve a recuperarse, poco a poco, el ritmo habitual de producción normativa con contenido tributario.

- h) La explosión de la producción reglamentaria.

La situación es aún más desbordante en el ámbito reglamentario y administrativo, donde la cifra global se sitúa en más de 8.000 disposiciones administrativas con contenido tributario, es decir, casi triplica a la producción legal o equivalente.

Además, puede apreciarse también un matiz muy significativo. El número de reales decretos con contenido tributario es de 433, lo que constituye una cifra muy parecida a la de leyes ordinarias estatales con contenido tributario que hemos mencionado anteriormente (405). Las cifras son muy similares en los ámbitos autonómico y foral. Y la evolución de estos tipos normativos en los 27 años objeto de estudio se mantiene de forma prácticamente constante o incluso decreciente.

- i) Degradación del rango normativo en la regulación reglamentaria. El paso de los decretos a las órdenes y resoluciones.

La producción de normas reglamentarias de rango inferior al decreto (estatal, autonómico o foral) prácticamente triplica a la de estos. Además, la tendencia a su utilización es creciente, llegando a una cifra, entre órdenes, resoluciones, instrucciones y circulares, de aproximadamente 6.000 disposiciones con contenido tributario.

Parece esto indicar que se está produciendo una degradación del rango normativo también en la regulación reglamentaria en el ámbito tributario, que va desde los decretos (estatales o autonómicos) a las órdenes (ministeriales o departamentales autonómicas), más ágiles que aquellos, con menores requisitos de elaboración y aprobación, y más eficaces para la Administración tributaria. Abre esto otra puerta de debate jurídico, pues, aunque, en general, la habilitación legal para la regulación reglamentaria parece no especificar la forma normativa que debe llevarla a cabo, pudiendo en principio cumplirse dicha remisión legal mediante cualquier tipo normativo (decreto, orden o incluso resoluciones inferiores), es evidente que los requisitos normativos y de control son mucho mayores en los decretos (del órgano de gobierno), que en los restantes tipos normativos (del ministro, consejero u órganos inferiores de la Administración). No faltan voces también que señalan que cuando una ley establece una habilitación para que un reglamento desarrolle una determinada materia, se está refiriendo siempre a un decreto del gobierno (estatal o autonómico), con independencia de que determinados aspectos del mismo puedan después desarrollarse también por normas inferiores incluso, pero sin que esta degradación del rango normativo se convierta en un fraude al espíritu de la ley y a los principios constitucionales. En la práctica tributaria, muchos aspectos, algunos esenciales, del cumplimiento de obligaciones tributarias, aun de carácter formal (plazos, información a suministrar, modelos, etc.), acaban regulándose por simples órdenes y la forma de su aplicación incluso determinada por simples resoluciones administrativas, cuando aquellas no quedan siempre claras. Y el mero incumplimiento de estas obligaciones de carácter formal, reguladas por simples órdenes o resoluciones administrativas, puede acabar por menoscabar derechos sustanciales.

- j) Dispersión del contenido tributario y su difícil visibilidad. Leyes ómnibus, leyes «ocultas» y leyes «troyanas».

Capítulo aparte merece también el análisis de cómo se incorpora el contenido tributario en las leyes y disposiciones normativas, pues ello afecta evidentemente de forma grave a la seguridad jurídica. Así, de las 405 leyes estatales que hemos considerado con contenido tributario, tan solo 121 pueden calificarse como leyes propiamente tributarias, es decir, son leyes que regulan claramente un determinado impuesto o un determinado elemento tributario, y así lo declara específicamente el título de las mismas. Por ejemplo, la Ley del impuesto sobre la renta de las per-

sonas físicas o la Ley del impuesto sobre el valor añadido o la Ley del impuesto sobre sociedades.

Junto a ellas, hemos identificado 14 leyes estatales que se califican como *leyes ómnibus*, es decir, que incluyen, junto a aspectos tributarios, no determinados tampoco en el título, otros aspectos jurídicos, económicos y sociales, de cualquier otro ámbito distinto y sin conexión con aquellos. Así, se denominan oficialmente «leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social», o similar.

Igualmente hemos diferenciado un número importante de otras leyes con contenido principalmente no tributario, pero que incorporan alguna disposición de carácter fiscal, aunque suele hacerse referencia a ello en la rúbrica de la norma o así debe entenderse, como por ejemplo las leyes de presupuestos. Hemos identificado 37 leyes estatales de este tipo.

Pero la cifra más significativa es la de leyes de contenido tributario *oculto*, que se eleva a 237 en el periodo estudiado (1990 a 2016). Se trata de leyes que regulan cualquier aspecto no tributario, pero finalmente, dentro de su articulado, incluyen algunas disposiciones con contenido tributario, sin que exista ninguna referencia a ello en el título, en la rúbrica de la norma, o de ninguna otra forma externa que revele su existencia. Algunas de estas disposiciones tributarias *ocultas* pueden tener alguna justificación (cuya suficiencia para convalidar la lesión de la seguridad jurídica debiera ser analizada caso por caso) por ser la consecuencia fiscal lógica de la nueva regulación o modificación que establece la ley, que aprovecha para corregir los efectos fiscales del tratamiento legal que acaba de establecer.

Sin embargo, en ocasiones, entre estas leyes de contenido tributario *oculto*, se incorporan normas tributarias que no tienen en absoluto nada que ver con la regulación general y típica de la ley, sin que tampoco vengan anunciadas en el título de la norma. Solo realizando una lectura detallada del articulado de la ley puede llegar a descubrirse su contenido tributario. Estas son las que nosotros hemos denominado normas *troyanas*, ya que, cual caballo de Troya, incorporan al ordenamiento jurídico normas tributarias de forma imprevista y oculta, que lesionan la seguridad jurídica de forma grave y debieran estar proscritas sin ninguna duda. De este tipo se han detectado hasta 32 leyes estatales.

Situación paralela a la descrita se repite con las leyes autonómicas y el resto de producción legal y reglamentaria (estatal y autonómica).

### III. CONSECUENCIAS DE LA PRODUCCIÓN NORMATIVA DESBOCADA Y LA POSIBILIDAD DE SU CONTROL

Nos preguntamos, por tanto, cómo el excesivo número de leyes y normas, fundamentalmente en materia tributaria, puede incidir en la adecuación del sistema tributario a los principios que deben inspirarlo y, en particular, al concepto de justicia, que quedaría afectada por perturbación

de uno de los principios que la integran en cuanto constituyente de un sistema de Derecho: la seguridad jurídica. Las famosas palabras de VON KIRCHMANN<sup>9</sup>, «solo tres palabras del legislador convierten bibliotecas enteras en basura», suenan casi sarcásticas en el ámbito tributario, donde ya vivimos en un «gigantesco vertedero». MENÉNDEZ MENÉNDEZ<sup>10</sup> lo califica como un auténtico desafío para el Estado de Derecho. ZARRALUQUI habla en general del «bosque legislativo»<sup>11</sup>.

Este sistema de producción normativa descontrolada acarrea graves consecuencias:

- a) El exceso de producción normativa afecta a la confianza legítima de los ciudadanos sobre la previsibilidad de los cambios normativos.

Como ha declarado el Tribunal Constitucional, el principio de seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles. Una producción normativa descontrolada hace que la seguridad jurídica y la previsión de los ciudadanos sobre su comportamiento futuro quede gravemente dañada, con afectación de la justicia, elemento base del ordenamiento constitucional y del propio sistema tributario, que no podrá de este modo ofrecer a los contribuyentes una equitativa distribución de la carga tributaria por faltar la seguridad y la justicia misma que debe guiarlo. No puede exigirse a los ciudadanos la contribución al sostenimiento de los gastos públicos cuando no se garantiza una mínima seguridad y justicia del sistema tributario.

- b) La falta de seguridad jurídica derivada del exceso de producción normativa afecta a las decisiones económicas de los ciudadanos.

Del mismo modo, la falta de seguridad jurídica afectará a la confianza legítima de los ciudadanos que deseen intervenir en la actividad económica, generando desconfianza y limitando el crecimiento y desarrollo económico de forma importante, pues los inversores no pueden prever con suficiente antelación las consecuencias jurídicas de sus actos y de sus decisiones económicas.

- c) El exceso de producción normativa influye en la función jurisdiccional.

La enorme producción normativa en materia tributaria, que en la práctica es elaborada por la propia Administración, influye sin duda en la seguridad jurídica y en la

<sup>9</sup> Julius Hermann VON KIRCHMANN es el autor de estas palabras pronunciadas en el seno de una conferencia, en 1847, en Berlín, titulada *Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft* («La jurisprudencia no es ciencia»). Puede leerse en castellano en *Jurisprudencia no es ciencia*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1983. También puede consultarse en «El carácter a-científico de la llamada ciencia del Derecho». En *Discusión sobre el carácter anti-científico del Derecho: de Kirchmann a la discusión epistemológica actual*, PALOMINO MANCHEGO, J. F. (coord.), Madrid: Universitas, 1999.

<sup>10</sup> MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A. *La proliferación legislativa: un desafío para el Estado de Derecho*. Madrid: Civitas, 2004.

<sup>11</sup> ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, L. «El bosque legislativo». En *Otrosí*, núm. 1, 4.ª época, 2012, pp. 25 y ss.

propia función jurisdiccional. La inseguridad jurídica creada por la desbordada y desorbitada producción normativa en materia tributaria hace que la aplicación de la justicia en el ejercicio de la jurisdicción se vea muy comprometida, por no decir difícilmente alcanzable.

En relación con todo ello, nos preguntamos si es posible la existencia de algún tipo de control sobre el legislador, que limite o module su libertad de configuración de la realidad, en cuanto a la cantidad de normas y la oportunidad de su producción. Este control habría que buscarlo sin duda en el texto constitucional, pues es este el que da validez a las leyes que lo desarrollan. Ya sea desde una concepción positivista, ya desde la consideración de valores superiores o principios jurídicos, la Constitución y su bloque aparecen siempre como la única referencia que puede permitir cualquier control de la producción normativa y legal<sup>12</sup>.

En cualquier caso, ambas visiones tienen como remisión el artículo 9.3 de la CE, que positiviza los principios que debe observar el legislador en el desarrollo de las competencias que le atribuye la Constitución.

Tanto doctrina como jurisprudencia se muestran de acuerdo en el valor esencial e intrínseco del Derecho que tiene la seguridad jurídica, la cual se manifiesta como la piedra angular del ordenamiento jurídico y uno de los fines que debe perseguir toda ordenación social para tratar de acercarse al ideal de justicia que persigue fundamentalmente el Derecho. La estabilidad, la mayor uniformidad posible y cierta permanencia en la vigencia de las normas del Derecho son unos de los elementos que contribuyen sin duda a lograr una mayor seguridad jurídica, que asista decisivamente al logro de la justicia.

Sin embargo, ninguna de las tradicionales características de la ley que la doctrina clásica y moderna suele citar (madurez, reflexión en su elaboración, precisión de su contenido) se dan normalmente en la actualidad en las leyes tributarias. No se establece previamente un proceso de maduración y reflexión suficiente que permita analizar todos los aspectos que concurren (sus causas, sus efectos, los aspectos técnicos, las posibles lagunas, ambigüedades, contradicciones, etc.) y mucho menos son lo precisas que unas normas como las del ámbito tributario debieran ser. Estas leyes tributarias están generalmente llenas de conceptos jurídicos indeterminados, lagunas, incorrecciones, contradicciones, contrasentidos, remisiones en blanco, etc. La mayoría de las veces las nuevas normas vienen impuestas por la necesidad de atajar conductas que previsiblemente puedan menoscabar los ingresos del Estado, o por la insuficiencia económica del mismo que aboca a buscar nuevas vías de recursos con urgencia. En otras ocasiones, simplemente aparecen nuevas normas, sin más motivos aparentes que el cambio por el cambio o la mera sustitución de las normas elaboradas por un gobierno de signo contrario. Existe también una «moral tributa-

---

<sup>12</sup> Se habla así de la «Constitución red», para referirse al bloque constitucional que forman las constituciones estatales con los sistemas supraestatales: Unión Europea, Consejo de Europa, Naciones Unidas, Derecho comparado, etc. (v. g. BUSTOS GIBERT, R. *La Constitución Red: un estudio sobre supraestatalidad y Constitución*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2005).

ria» que establece un gran reproche ético a las conductas defraudatorias, y que permite también justificar casi toda la producción normativa, bajo el paraguas de la persecución del fraude fiscal.

Como afirma DE BRITO MACHADO el Derecho tributario existe «para limitar o poder do Estado de criar e de arrecadar tributos»<sup>13</sup>. Y en el mismo sentido recuerda GARCÍA NOVOA que la seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho tributario<sup>14</sup>; tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por «obligaciones tasadas» de dar, que deben ser previsibles para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, que propicia situaciones de inseguridad, inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas... Y precisa SERRANO ANTÓN que no se trata ya en este punto de regular específicamente los derechos fundamentales y libertades públicas recogidos en la Constitución en el ámbito tributario, sino de decidir si en un Estado de Derecho se debe diseñar normativamente la posición jurídica del ciudadano frente a los poderes públicos, y más concretamente frente a la Hacienda Pública, al margen o adicionalmente al desarrollo normativo de aquellos derechos y libertades<sup>15</sup>.

Recordamos que la existencia de seguridad jurídica, en un ámbito como el tributario en el que el incumplimiento de las obligaciones legales puede determinar incluso la comisión de delitos fiscales, se convierte en un elemento esencial como garantía de los derechos fundamentales de los ciudadanos<sup>16</sup>.

Pero el Derecho no es inmutable y fijo, ni pretendemos que lo sea, en ninguna medida, sino que debe ser algo vivo que evolucione según lo demande la situación concreta. El libre arbitrio del hombre, su libre decisión en cada caso, hace que el Derecho sea de una u otra manera, y no es posible prever su desarrollo en el futuro.

A todo ello se añade el modo radical en que se defienden las ideas y programas políticos de los distintos partidos en el poder, que hacen que falte en muchas ocasiones, aun en lo más mínimo, un acuerdo sobre lo que es el bien común de la sociedad, que permita una acción concorde de todos en este aspecto. Cada grupo o partido político, en cuanto puede, impone su programa y anula lo hecho por el contrario, lo que hace que la acción política sea un continuo hacer y deshacer<sup>17</sup>. Recordamos

<sup>13</sup> BRITO MACHADO, H. de. *Curso de Direito Tributário*. 31.ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 10.

<sup>14</sup> GARCÍA NOVOA, C. «Aplicación de los tributos y seguridad jurídica». En *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*. Semana de estudios de Derecho financiero, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006, p. 2.

<sup>15</sup> SERRANO ANTÓN, F. *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Madrid: Civitas, 2007.

<sup>16</sup> En este sentido, *vid.* VEGA BORREGO, F. A. «Derecho a la libertad. Aspectos materiales y procedimentales del delito de defraudación tributaria». En *Justicia tributaria y derechos humanos*. ORTEGA MALDONADO, J. M. (coord.), México: Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Autónoma de México, 2016.

<sup>17</sup> VANDELLI, L. *Trastornos de las instituciones políticas*. Madrid: Trotta, 2007, 192 págs.

que, desde 1978, cada uno de los distintos gobiernos políticos que han estado en el poder en España ha tenido su «propia» Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, o ha reformado en profundidad la norma para adaptarla a su ideario o a su programa de cambios. Así: la Ley 44/1978, 8 de septiembre; la Ley 18/1991, de 6 de junio; la Ley 40/1998, de 9 de diciembre; y el texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo; la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y la reforma tributaria del IRPF aprobada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. A ello hay que sumar las reformas menores y múltiples modificaciones puntuales de su regulación legal y desarrollos reglamentarios.

Sin embargo, el pensamiento colectivo parece evitar una reacción airada ante esta situación, quizás justificando los medios por la importancia de los fines, que hace que la sociedad considere como objetivo principal del sistema tributario el de obtener los recursos necesarios para prestar los servicios públicos que todos estimamos esenciales y necesarios, y no tanto recaudar según principios de justicia, y por tanto admite, como un mal necesario, un sistema tributario que puede resultar injusto, por generador cuanto menos de inseguridad jurídica.

En consonancia con ello, asistimos en las últimas décadas a un reforzamiento, una ampliación y un desarrollo, deseable por otro lado, de los llamados derechos sociales<sup>18</sup> y colectivos de las personas (educación, sanidad, vivienda digna, cultura, etc.), pero paralelamente nos encontramos con una restricción cada vez mayor de la vertiente económica de los derechos y libertades individuales que nos corresponden como ciudadanos.

En cualquier caso, dada la cada vez mayor complicación y multiplicidad normativa del laberíntico ordenamiento jurídico actual, en especial del ámbito tributario, a lo que nos aboca también irremediamente nuestro sistema de organización territorial con distintos niveles legislativos y centros de poder (BOBBIO hablaba de Estados «policéntricos» y «policráticos»<sup>19</sup>), resulta indispensable que las garantías del artículo 9.3 de la CE, y particularmente la de la seguridad jurídica, adquieran la máxima relevancia, siendo escrupulosamente tenidas en cuenta, y prestando a ellas toda la atención y rigor en su observancia, tanto por el propio legislador, del nivel que sea, como por los órganos encargados del control jurisdiccional y constitucional, en última instancia.

Pero nos cuestionamos si dichos principios constitucionales y, en definitiva, los principios generales del Derecho o los principios jurídicos, pueden ser, además de informadores del ordenamiento jurídico y herramientas de interpretación e integración de las leyes, base para el control de la desbocada producción normativa del Estado de Derecho. En particular, ese análisis se debe centrar en la seguridad jurídica.

La doctrina jurídica ha analizado con profundidad, desde distintos puntos de vista, qué son los principios y cómo diferenciarlos de otros conceptos similares. Así, correspondiendo con dis-

<sup>18</sup> HERREROS LÓPEZ, J. M. «La justiciabilidad de los derechos sociales», *Lex Social*, 2011, núm. 1.

<sup>19</sup> BOBBIO, N. *Teoría General del Derecho*. ROZO ACUÑA, E. (trad.). Madrid: Debate, 1991.

tintas dimensiones del hecho jurídico, se ha distinguido, no siempre con claridad, entre valores, principios y normas, siendo las normas la concreción de los principios y estos de los valores.

La Constitución recoge muchos principios ya vigentes desde siempre entre nosotros, a la vez que incorpora otros nuevos, lo que supone convertirlos definitivamente en fuentes del Derecho y dotarlos de obligatoriedad y fuerza vinculante. No obstante, la determinación de estos principios y valores ha sido la culminación de un largo proceso que hunde sus raíces en alejadas épocas históricas, desde la Grecia clásica y el Derecho romano. Ello sitúa a los principios y valores como origen y fundamento del Derecho mismo.

Parece que la literalidad del artículo 1 de nuestro Código Civil (en adelante CC) otorga preferencia absoluta, como fuente del Derecho, a la ley frente a los principios generales del Derecho, los cuales solo regirán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio del carácter informador del ordenamiento jurídico de dichos principios. No obstante, la positivización de estos principios en la Constitución permite su consideración como valores superiores de la sociedad y adquieren el mismo rango legal que la norma que los positiviza, la Constitución, por lo que se convierten en principios «legales».

En cualquier caso, los principios son los que informan e inspiran el ordenamiento jurídico y dan sustento a los valores superiores de la comunidad, por lo que, aunque formalmente la ley se encuentra en un plano de preferencia, en realidad pueden situarse al mismo nivel que las normas legales, cuando han sido positivizados, situarse por encima de ellas, cuando se corresponden o plasman los valores superiores del ordenamiento, o a un nivel inferior si son expresiones concretas de directrices jurídicas específicas.

Y aunque la ley como instrumento del Estado o del poder para dirigir a la sociedad cuenta indudablemente con un valor superior al de cualquier otra fuente o elemento jurídico, también debe la ley sujetarse a la vez a unos principios básicos (justicia, estabilidad, seguridad, etc.), que se han ido perfilando a lo largo de la historia, principios que han quedado además consagrados en una norma de grado superior, la Constitución.

El principio de justicia de la ley, del que la seguridad jurídica es uno de sus puntales principales, ha sido siempre el fin y el fundamento del Derecho. Como concreción de la seguridad jurídica se ha destacado también el principio de que las leyes deben ser conocidas por todos. La posibilidad de su conocimiento es así un requisito de justicia, por lo que el principio de publicidad de las normas se convierte también en un elemento básico del ordenamiento jurídico.

No cabe obviar que la publicidad de las normas no garantiza su conocimiento, lo que junto al paralelo principio de que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, puede dificultar la consecución del primer objetivo de seguridad y justicia. Es muy difícil para los técnicos y expertos en Derecho tributario el conocimiento de todas las normas aplicables en este campo, lo cual se torna ya en misión absolutamente imposible para un ciudadano medio. Pero, ¿cómo podemos integrar este hecho en nuestro sistema jurídico sin vulnerar principios y valores fundamentales? ¿Puede un ciudadano medio simplemente conocer, no ya entender, una parte siquiera de las leyes vigentes en un momento dado en materia tributaria?

Junto a ello no cabe desconocer el papel que juega la normativa de rango inferior a la ley, disposiciones administrativas de diverso tipo, que en ocasiones parecen obviar los principios jurídicos que inspiran las leyes y el Derecho y no se someten a sus reglas, pues tienen una índole más práctica que las aleja de las grandes ideas generales que inspiran el orden y la convivencia de la sociedad. Al regular, muchas veces, aspectos puramente de ejecución de las leyes, es difícil ver la posible idoneidad de dichas disposiciones y su respeto a los principios que rigen el sistema jurídico. No obstante, es precisamente ese distanciamiento entre los principios y las disposiciones administrativas el principal problema a resolver, pues la vulneración de aquellos principios suele tener lugar justamente en la ejecución práctica de las leyes. A ello debe sumarse también el carácter declarativo de numerosos reglamentos, que interpretan y vuelven a reinterpretar las disposiciones legales, con lo que, en la práctica, pueden ser derogatorias o modificativas de la misma ley o de otra anterior, dando lugar a un proceso de deslegalización, degradación del rango normativo o incluso de retroactividad aparente<sup>20</sup>.

La superproducción normativa provoca sin duda una inseguridad jurídica evidente. Ello obliga en muchas ocasiones a jueces y tribunales a realizar una labor interpretativa para determinar cuál es el Derecho aplicable y qué alcance y contenido tiene. Esta falta de seguridad jurídica lleva muchas veces a la aplicación y búsqueda de los principios generales del Derecho, dado que estos son precisamente las ideas y criterios básicos aceptados por la sociedad que subyacen en todo el Derecho.

Sin embargo, la interpretación de las normas puede conllevar también una labor de «creación» del Derecho, que puede alterar la reserva de ley en el ámbito tributario y afectar a los principios constitucionales, como el de seguridad jurídica.

Pero en el ámbito tributario, la interpretación de las normas se realiza fundamentalmente por los órganos administrativos, ya sea mediante disposiciones administrativas declarativas del significado de la ley, ya sea directamente por órganos administrativos encargados de la interpretación de la ley (como la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda<sup>21</sup>) o por órganos administrativos encargados de resolver conflictos con los contribuyentes previos a la vía judicial (como las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central). De este modo, la interpretación de las normas tributarias por los tribunales de justicia es muy escasa, comparada con la realizada por la Administración y limitada normalmente a las sentencias del Tribunal Supremo.

<sup>20</sup> ROUBIER explicaba que la teoría de la retroactividad aparente es una pura ficción que pretende borrar el lapso que se para la ley interpretada de la interpretativa. No es sino ficción decir que esta última se incorpora a la primera y reputar la ley interpretada como dictada con el sentido que le fijó la interpretativa. La verdad es que, por el contrario, ha existido todo un periodo de vacilaciones e incertidumbres en la interpretación y resulta imposible hacer abstracción de él; la ley de interpretación trae necesariamente consigo algo nuevo, porque no se legisla por nada, y este elemento nuevo es, justamente, la interpretación que ella incorpora (ROUBIER, P. *Le Droit transitoire. Conflicts des lois dans le temps*. 2.<sup>a</sup> ed., París: Dalloz et Sirey, 1960, p. 247. Edición actual, París: Dalloz, 2008).

<sup>21</sup> Según la denominación que en cada momento haya tenido este ministerio: Hacienda; Economía y Hacienda; Hacienda y Administraciones Públicas; Hacienda y Función Pública. Sobre las denominaciones y titulares de cada etapa y denominación, véase URQUIJO GORTIA, J. R. «Relación cronológica de gabinetes». En *Diccionario biográfico de los ministros españoles de la edad contemporánea*, «Juan Carlos I»; Instituto de Historia, CSIC. (<[http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index\\_gabi.htm](http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index_gabi.htm)>). Consultado el 3 de noviembre de 2017.

Por ello, las interpretaciones de las normas tributarias, sobre todo por los órganos administrativos, se realizan en general teniendo en cuenta el último de los motivos o razones aludidas, la ordenación de los fines sociales, y dentro de ellos el del fin recaudatorio, si tal puede considerarse un fin social, pues se alega que su objetivo es conseguir los recursos suficientes para sostener los gastos públicos y los fines del Estado del Bienestar.

Pero en toda labor interpretativa deberían entrar en juego siempre los principios generales del Derecho. Como decía CELSO, saber las leyes no es recordar sus palabras, sino reconocer su valor y su poder, ya que atenerse a las palabras de la ley y obrar conforme a ellas, pero en contra de su espíritu y del fin que persiguen, es actuar *in fraudem legi*<sup>22</sup>.

La preocupación en la doctrina por el control de la discrecionalidad administrativa es patente<sup>23</sup>. Es por ello que, desde un sector (GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>24</sup>, GARRIDO FALLA<sup>25</sup>, SANTAMARÍA PASTOR<sup>26</sup>, entre otros), se reclama directamente un control más efectivo de la potestad legislativa y de la potestad reglamentaria de la Administración a través de los principios generales del Derecho consagrados en la Constitución, pues las fórmulas actuales de control de legalidad se antojan insuficientes<sup>27</sup>. Se aboga por ello por la irrupción de los valores y principios constitucionales en los procesos de control de constitucionalidad de las leyes y en el ámbito de la interpretación de las normas jurídicas<sup>28</sup>.

El Tribunal Supremo, en jurisprudencia reiterada<sup>29</sup>, señala que los principios generales del Derecho forman parte del ordenamiento jurídico español, en general (arts. 1.1 y 1.4 CC) y muy especialmente del ordenamiento jurídico administrativo, al que frecuentemente se le ha calificado

<sup>22</sup> GARCÍA GALLO, A. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*. Madrid: Artes Gráficas y Ediciones, SA, 1984, p. 301.

<sup>23</sup> DESDENTADO DAROCA, E. «El control de constitucionalidad en procesos de contenido competencial». En *Tribunal Constitucional y diálogo entre tribunales: XVIII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2013.

<sup>24</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Justicia y Seguridad Jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Cizur Menor: Thomson Reuters, Ed. Aranzadi, SA, Cuadernos Civitas, 1999.

<sup>25</sup> GARRIDO FALLA, F. «Comentario al art. 9.3 de la Constitución Española». En *Comentarios a la Constitución*, 2.ª ed., Madrid: Civitas, 1985.

<sup>26</sup> SANTAMARÍA PASTOR, J. A. *Principios de Derecho Administrativo General*. Madrid: Iustel Publicaciones, 2016, vol. II, 4.ª parte: El control.

<sup>27</sup> HERREROS LÓPEZ, J. M. «Los controles a la legislación delegada». *Actualidad administrativa*, 2005, núm. 18, pp. 2.185-2.198.

<sup>28</sup> DELGADO BARRIO, J. «Reflexiones sobre el art. 106.1 de la Constitución Española: el control jurisdiccional y los principios generales del Derecho». En *Estudios sobre la Constitución Española: homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, vol. 3, *La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno y de las Administraciones Públicas*. Madrid: Civitas, 1991, pp. 2.315, 2.327 y ss.

También, en parecido sentido, DESDENTADO DAROCA, E. «El principio de interdicción de la arbitrariedad». En *Los principios jurídicos del derecho administrativo*. SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (dir.). Madrid: La Ley, 2010.

<sup>29</sup> Por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante STS), Sala 3.ª, de 15 de abril de 2002, rec. núm. 9281/1996, ponente Rafael Fernández Montalvo.

de «principal», por la importancia y trascendencia que en él tienen tales principios. El Derecho administrativo es en gran medida desde sus comienzos, y lo sigue siendo en la actualidad, decantación de principios generales del Derecho efectuada por la jurisprudencia. Incluso la concepción institucional de nuestro ordenamiento, que va más allá de lo que expresamente positivizan las normas escritas, encuentra un seguro asidero en el clásico párrafo de la exposición de motivos de la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El propio artículo 103.1 de la CE, que declara el pleno sometimiento no solo a la ley sino al Derecho en su conjunto, es decir, al ordenamiento jurídico formado fundamentalmente por la ley, pero también por los principios generales del Derecho, constitucionaliza la idea básica de que la legalidad a la que está sujeta la Administración es comprensiva de estos principios generales.

Y estos principios generales del Derecho tienen también una vertiente legislativa o principios de la legislación, tanto materiales (de adecuación de su contenido al resto de principios y valores del ordenamiento jurídico y de la Constitución) como formales (de sometimiento a unos principios de elaboración y formulación de las leyes) que no dejan de tener un profundo valor por ser los que garantizarán la efectividad del contenido material de las normas.

En todas las épocas se ha señalado la necesidad de que las leyes sean escuetas, claras, sencillas, que pueda entender un hombre medio.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha aclarado que el control de constitucionalidad de las leyes no lo es de la calidad técnica de las mismas, por lo que los defectos de las normas en este sentido no acarrearán, con carácter general, problemas de constitucionalidad de las leyes<sup>30</sup>.

Por ello, aunque parece haber una cierta tendencia a reclamar que el control de las leyes y del resto de normas incluya también una evaluación previa y posterior sobre todos los aspectos formales y de oportunidad de las mismas, hoy por hoy no puede decirse que este control constituya una herramienta obligatoria para la vigilancia de la «limpieza» legislativa, en el sentido de adecuación de la elaboración y aprobación de las leyes a los principios generales del Derecho, y en particular a los principios legislativos consagrados en el artículo 9.3 de nuestra Carta Magna.

Dejando claro, por tanto, que los principios generales del Derecho forman parte esencial de nuestro ordenamiento jurídico, gran parte de los cuales han sido positivizados por nuestra propia Constitución, dándoles así un valor superior, debemos determinar cómo afectan al Derecho tributario, qué principios pueden resultar prioritarios en este ámbito y cómo pueden condicionar el desarrollo de esta rama del Derecho.

<sup>30</sup> Véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional (en adelante SSTC) 109/1987, de 29 de junio (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 3.º c); 341/1993, de 18 de noviembre (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 2.º, y 195/1996, de 28 de noviembre (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 3.º.

La STC 37/1981, de 16 de noviembre (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 2.º A), decía que «no es competencia de este tribunal la de velar por la perfección técnica de las leyes».

En el mismo sentido, las SSTC 226/1993, de 8 de julio (ponente Luis López Guerra), FJ 4.º, y 225/1998, de 25 de noviembre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 2.º A).

Porque no es el Derecho financiero y tributario una simple estructura, unas normas sin sentido y sin valores. No deben ser pura abstracción y técnica, puesto que no debe sin más confiarse la regulación de las relaciones sociales a criterios jurídico-formales, centrarse solo en criterios reales –técnicos, sociales, económicos– al margen del fin del Derecho.

Debemos evitar una desconexión total del Derecho con los criterios reales y con los valores y principios que lo inspiran, pues estaríamos entonces solo ante la aplicación jurídico-formal del Derecho o bien ante unas normas fundadas exclusivamente en aspectos o criterios reales (sociales, técnicos, políticos), que haría que el Derecho y las normas tributarias fueran contrarias a los valores, ideas, sentimientos y principios que las sustentan.

Como señalaba SAINZ DE BUJANDA<sup>31</sup>, el único método de que el Estado dispone para que su política financiera pueda cumplir su misión configuradora de la realidad social consiste en articular un sistema de principios y normas jurídicas, inspiradas en criterios políticos básicos, acordes con las exigencias económicas, técnicas, sociales, o de cualquier otra especie, latentes en ese sector de la vida social que es la Hacienda Pública.

Y en el centro de los principios generales del Derecho y de los principios consagrados por el artículo 9.3 de la CE situamos precisamente a la seguridad jurídica, porque es la más directamente afectada por el sistema de producción normativa instaurado en nuestro ordenamiento jurídico.

Ante la amenaza para el ciudadano de enfrentarse sin una norma segura, sin un Derecho claro, a una actuación de los poderes públicos contraria a sus intereses legítimos y a otras situaciones generadoras de conflicto con otros miembros de la sociedad, el legislador se preocupó de establecer ciertas reglas más precisas en la propia Constitución. Pero también, junto a ellas, dejó expresados ciertos valores y principios que deben actuar como suplentes de las normas concretas.

La seguridad jurídica, ya sea sentida como un valor, ya como una prescripción quasinormativa, es en cualquier caso una regla que orienta o debe orientar la actividad y la actuación de los poderes públicos, también del legislador.

Hemos, por tanto, de ver cuál es el contenido del principio de seguridad jurídica, cómo lo ve la doctrina jurídica y cómo lo entienden nuestros tribunales, especialmente el Tribunal Constitucional.

LÓPEZ DE OÑATE señala que la exigencia de certeza del Derecho es la más ineliminable exigencia ética que el Derecho encuentra en nuestra época<sup>32</sup>. Para GUASP DELGADO en la seguridad jurídica subyace la paz social<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho (II)*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, pp. 41 y ss.

<sup>32</sup> LÓPEZ DE OÑATE, F. *La certeza del diritto*. Milano: Giuffrè, 1968, p. 114. En castellano, *La certeza del Derecho*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1953. Y recientemente en España, *La certeza del Derecho*. Granada: Comares, 2007.

<sup>33</sup> GUASP DELGADO, J. *Derecho*. Madrid: Gráficas Hergón, 1971, pp. 313 y ss.

Y fundamental resultará la concepción de la seguridad jurídica del Tribunal Constitucional, pues este aparece como el fundamental elemento de control, en su caso, de la producción legislativa y normativa, en cuanto potencial perturbadora de la seguridad jurídica. Del análisis de toda la jurisprudencia constitucional que de una u otra forma se refiera a este principio, vemos que el máximo intérprete de nuestro texto fundamental se centra en ocasiones en distinguir el concepto y las distintas vertientes que puede presentar (certidumbre o certeza, previsibilidad, confianza legítima) y relacionar la seguridad jurídica con el resto de principios constitucionales, pues es la misma suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad<sup>34</sup>, concepción reiterada en numerosas sentencias.

En otras ocasiones se centra el Tribunal Constitucional en la aplicación jurisdiccional de la seguridad jurídica (la cosa juzgada, el respeto de las actuaciones administrativas firmes y la fiabilidad y celeridad en la resolución de los casos), que tiene en definitiva una relación indudable con la aplicación del Derecho tributario.

En cuanto a lo que a nosotros más nos interesa, dedica el alto intérprete constitucional una parte importante de sus sentencias sobre seguridad jurídica a las posibilidades y competencias del legislador, destacando la necesidad de que las normas sean claras y precisas<sup>35</sup> y de que los destinatarios tengan una efectiva oportunidad de conocerlas, lo que la relaciona íntimamente con el principio de publicidad<sup>36</sup>, si bien ello no puede erigirse en un valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, pues está en el ámbito de la potestad legislativa realizar las modificaciones en el ordenamiento jurídico que la realidad exija, en aplicación del principio de libertad de configuración del legislador<sup>37</sup>.

No obstante, deja patente que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse<sup>38</sup>. La seguridad jurídica requiere certeza en la regla de Derecho y proscribire fórmulas proclives a la arbitrariedad<sup>39</sup>, pues el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa<sup>40</sup>.

<sup>34</sup> STC 27/1981, de 20 de julio (ponente Plácido Fernández Viagas), FJ 10.º.

<sup>35</sup> STC 84/2008, de 21 de julio (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 8.º.

<sup>36</sup> SSTC 179/1989, de 2 de noviembre (ponente Luis López Guerra), FJ 3.º; 3/2003, de 16 de enero (ponente Eugeni Gay Montalvo), FJ 10.º; 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 5.º; y 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º.

<sup>37</sup> STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 11.º.

<sup>38</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8.º.

<sup>39</sup> SSTC 71/1982, de 30 de noviembre (ponente Jerónimo Arozamena Sierra), FJ 4.º; y 72/1984, de 14 de junio (ponente Luis Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 3.º.

<sup>40</sup> STC 46/1990, de 15 de marzo (ponente Vicente Gimeno Sendra), FJ 4.º.

De los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos puede deducirse pues un deber de los mismos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración pública observe dichos trámites<sup>41</sup>.

Existe también un buen número de sentencias del Tribunal Constitucional relativas al Derecho tributario. Relaciona de este modo la seguridad jurídica con los fines del sistema tributario, dedicando un capítulo aparte a las normas tributarias incorporadas en las Leyes de presupuestos y a la retroactividad en el campo de la tributación. Pero especial interés revisten las sentencias relativas a la seguridad jurídica, la confianza legítima y la previsibilidad de los cambios normativos en el ámbito tributario. En este sentido, el principio de seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles<sup>42</sup>, pero sin que ello pueda entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal<sup>43</sup>.

Y finalmente la jurisprudencia constitucional analiza la técnica legislativa, en particular en el ámbito tributario, en relación con la seguridad jurídica. Así, el Tribunal Constitucional declara que «resulta inexcusable el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia»<sup>44</sup>. Si bien, se insiste por el Alto Tribunal en que, en cualquier caso, no corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse sobre la perfección técnica de las leyes, habida cuenta de que el control jurisdiccional de la ley nada tiene que ver con su depuración técnica<sup>45</sup>.

Del mismo modo, también la jurisprudencia del Tribunal Supremo tiene muy presente la seguridad jurídica, y se detiene fundamentalmente en el principio de confianza legítima<sup>46</sup>, recogiendo la doctrina comunitaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Teniendo en cuenta toda esta jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo queda preguntarse si es posible un control jurisdiccional y constitucional de la potestad legislativa y normativa de los poderes públicos, en el sentido apuntado de adecuación de la producción normativa a razones de oportunidad y coherencia del sistema tributario y respeto al principio de seguridad jurídica.

<sup>41</sup> STC 273/2000, de 15 de noviembre (ponente Pedro Cruz Villalón), FJ 12.º.

<sup>42</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8.º.

<sup>43</sup> STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 11.º.

<sup>44</sup> Véase nota 42.

<sup>45</sup> SSTC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º; y 102/2012, de 8 de mayo (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 2.º.

<sup>46</sup> SSTs de 28 de febrero de 1989 (ponente Benito Santiago Martínez Sanjuán) y de 19 de enero de 1990.

La falta de seguridad jurídica no es únicamente una cuestión más o menos formal que atañe solo al mundo del Derecho y a sus actores, sino que afecta a toda la sociedad en su conjunto y repercute gravemente en el progreso social y económico, alejando de nuestro entorno a inversores y agentes internacionales que ven en la dispersión normativa, en los constantes cambios legales y de los marcos regulatorios una inseguridad constante que lógicamente pesa de forma negativa en su valoración final.

Debemos por ello analizar los posibles sistemas de control de esta producción normativa desbocada.

#### IV. CRITERIOS DE CONTROL DE LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

##### 1. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO FUNDAMENTOS Y REGLAS DEL ORDEN JURÍDICO Y NO SOLO COMO SIMPLES FUENTES SUPLETORIAS O ELEMENTOS DE INTERPRETACIÓN

###### a) El valor de los principios generales del Derecho como instrumentos de control de la producción normativa. La superación de la supremacía absoluta de la ley

El artículo 9.3 de la CE es sin duda el elemento clave de este debate. ¿Son los principios positivizados en este precepto constitucional unos simples valores generales que deben inspirar a los poderes públicos, o pueden considerarse verdaderos preceptos positivos que puedan fundamentar un control efectivo de la producción legal y reglamentaria en todos los ámbitos del Derecho? ¿Son estos principios superiores a los que establece el artículo 31.1 de la CE para el ámbito tributario?

Aunque, como hemos visto, y ha estudiado profusamente la doctrina, pueden distinguirse como conceptos diferentes valores, principios y normas, podemos concluir que los principios, como normas fundamentales, ideas esenciales (justicia, seguridad, etc.) que recogen el consenso de la sociedad en los aspectos esenciales de su organización, se encuentran en el origen del Derecho, desde la Grecia clásica y el Derecho romano hasta nuestros días, y se mezclan en el fundamento y fin del Derecho.

Las distintas concepciones del pensamiento jurídico dan mayor o menor valor a estos elementos. Así, el iusnaturalismo exige la adecuación del Derecho a valores extrínsecos de justicia. Para otras posiciones más alejadas, los valores y principios jurídicos son los principios del ordenamiento jurídico del Estado, lo que excluye que tales principios puedan buscarse en otros ordenamientos o que puedan identificarse con los principios del Derecho natural o del Derecho romano clásico.

La preferencia de la ley como principal fuente del Derecho ya no es absoluta, desde que los textos constitucionales han desplazado a la ley en la supremacía de las fuentes del Derecho.

La evolución del constitucionalismo parte de la formalidad de las normas fundamentales para recalar en un orden basado en un contenido material de valores y principios en las constituciones actuales.

En la actualidad, al incluirse en la Constitución la mayoría de los principios universalmente aceptados como valores y principios del propio sistema jurídico, la remisión a los mismos no es ya una remisión a principios y valores externos, subjetivos o difícilmente objetivables, sino a criterios que el propio texto constitucional ha positivizado y colocado por encima de las normas que se produzcan. Por ello se ha señalado que nuestro Derecho es un ordenamiento «principialista» (ARAGÓN)<sup>47</sup>. Como ya hemos señalado, no se puede hablar de «principios generales del Derecho» diferenciados de las fuentes escritas, puesto que la gran mayoría se contienen explícitamente en fuentes escritas (en la propia Constitución y en diversas leyes), de prioritaria aplicación sobre las restantes, restringiéndose casi totalmente el elenco de principios metalegales aplicables.

## **b) La publicidad de las normas, necesaria pero no suficiente para garantizar la seguridad jurídica**

Para que la ley pueda servir al principio supremo de justicia debe garantizarse el conocimiento de la misma por los ciudadanos. Pese al principio de que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, la publicidad y la posibilidad de conocimiento de las mismas se configura como un requisito de justicia, que sirve de contrapeso al principio de su exigencia pese a su desconocimiento particular. El principio de publicidad de las normas resulta pues fundamental para asentar una seguridad jurídica que pueda presidir la justicia. Pero la simple publicidad de una norma no garantiza su difusión y la posibilidad de su conocimiento por los ciudadanos, por lo que no es un requisito suficiente para asentar la seguridad jurídica.

## **c) Preferencia por las derogaciones expresas, evitando la retroactividad y la ultractividad de las normas**

El continuo cambio normativo genera también múltiples problemas de vigencia de las normas en el tiempo, como derogaciones tácitas, disposiciones transitorias, retroactividad y ultractividad de aquellas, que dificultan igualmente el conocimiento del cuerpo normativo vigente en cada momento, afectando de este modo a la seguridad jurídica. En este sentido, se ha dicho que el proceder idóneo, ya intentado en antiguas leyes, aunque escasamente cumplido, sería el de la obligatoriedad, al menos a nivel legal, de dictar leyes que establecieran la derogación expresa de las normas anteriores afectadas y de los preceptos afectados por la nueva ley, así como, en su caso, que incorporasen, si fuera necesario, una tabla de vigencias de las disposiciones aplicables a partir de entonces.

<sup>47</sup> ARAGÓN REYES, M. «Eficacia jurídica del principio democrático», resumen de curso impartido en el Centro de Estudios Constitucionales, 1988, p. 10.

### **d) Proceso de deslegalización lesivo del principio de legalidad y del de reserva de ley**

Particular importancia en este asunto tienen las disposiciones y regulaciones administrativas, que mediante un proceso de deslegalización difícilmente contenible, sobre todo en el ámbito tributario, están erosionando gravemente el principio de legalidad y de reserva de ley, además de afectar a los principios jurídicos constitucionalizados, que escasamente pueden materializarse en aspectos tan técnicos como los regulados en este tipo de disposiciones.

### **e) La presencia de los principios jurídicos en todas las fuentes del Derecho**

La presencia y relación de los principios jurídicos con el resto de fuentes del ordenamiento jurídico es significativa. Así, guardan más cercanía con la costumbre, que la propia ley, pues se fundan en unas mismas ideas no escritas; son tenidos en cuenta frecuentemente en la labor de interpretación y de declaración del Derecho por jueces y tribunales y demás órganos que tienen atribuida la función interpretativa; y por supuesto subyacen en el pensamiento jurídico de los autores de todas las épocas.

Y esta orientación es especialmente trascendente en el campo del Derecho administrativo. En este sentido, el Tribunal Supremo ha remarcado en numerosas ocasiones que los principios generales del Derecho forman parte del ordenamiento jurídico español, recordando que el artículo 103.1 de la CE declara el sometimiento pleno de la Administración no solo a la ley sino al Derecho en su conjunto, es decir, al ordenamiento jurídico formado principalmente por la ley, pero también por los principios generales del Derecho, aceptando la idea de que la legalidad a la que se somete aquella es plenamente comprensiva de dichos principios.

Por otro lado, los principios generales del Derecho están expresados muy frecuentemente en los textos positivos. Pero no solo en la ley puede encontrarse su esencia. Las normas que regulan los procedimientos de elaboración normativa son en gran medida decantación de los principales principios (publicidad, legalidad, seguridad jurídica). Por tanto, la técnica normativa se encuentra muy unida al cumplimiento de los principios constitucionales y debe ser uno de los primeros filtros a tener en cuenta para garantizar aquellos principios, y en particular la seguridad jurídica. Como hemos indicado, es necesaria una técnica normativa precisa, que analice las deficiencias que amenazan el lenguaje jurídico con el peligro de desfigurarlos y atentar contra la seguridad jurídica.

## **2. LA IMPORTANCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO. LA SEGURIDAD JURÍDICA**

El Derecho tributario es una disciplina en la que los principios constitucionales deben estar muy presentes, pues el arsenal de los mismos es extenso, desde los generales del artículo 9.3 de la CE, pasando por los del artículo 31.1 de la CE y terminando por los del artículo 103.1 de la CE.

Efectivamente, la producción normativa desbocada que padecemos en materia tributaria acaba por afectar a la seguridad jurídica como garantía fundamental que perjudica tanto a los derechos individuales como a los colectivos, que se ven menoscabados sin ninguna duda por aquella. Y quizás el único método de que el Estado dispone para que su política financiera y tributaria pueda cumplir su misión configuradora de la realidad social consiste en articular un sistema de principios y normas jurídicas, inspiradas en criterios políticos básicos, acordes con las exigencias económicas, técnicas, sociales, o de cualquier otra especie, latentes en ese sector de la vida social que es la Hacienda Pública.

La seguridad jurídica debe actuar, por tanto, como principio orientador del legislador tributario y de cualquier procedimiento de elaboración normativa en este ámbito, pues, como hemos señalado, el Derecho tributario debe ser precisamente el límite del poder del Estado para recaudar tributos a los ciudadanos, un Derecho tributario presidido por la seguridad jurídica. Sin seguridad jurídica no puede haber Derecho, ni bueno ni malo ni de ninguna clase (RECASÉNS SICHES)<sup>48</sup>.

La jurisprudencia constitucional ha tratado extensamente la seguridad jurídica como principio fundamental e integrador de nuestro sistema jurídico, que debe presidir la actuación de todos los poderes públicos, y por supuesto del legislador.

### 3. EXTENSA DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE LA TRASCENDENCIA DE LA SEGURIDAD JURÍDICA

#### a) La trascendencia otorgada a la seguridad jurídica por la jurisprudencia constitucional

En cuanto a la seguridad jurídica y las posibilidades y competencias del legislador, destaca el Alto Tribunal la necesidad de que las normas sean claras y precisas y de que los destinatarios tengan una efectiva oportunidad de conocerlas, lo que la relaciona íntimamente con el principio de publicidad, si bien ello no puede erigirse en un valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, pues está en el ámbito de la potestad legislativa realizar las modificaciones en el ordenamiento jurídico que la realidad exija, en aplicación del principio de libertad de configuración del legislador.

No obstante, deja patente que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma se clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse. La seguridad jurídica requiere certeza en la regla de Derecho y proscribire fórmulas proclives a la arbitrariedad, pues el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa.

---

<sup>48</sup> RECASÉNS SICHES, L. *Tratado general de Filosofía del Derecho*. México: Porrúa, 1959, pp. 224 y ss.

## **b) De los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad se deriva el deber de los poderes públicos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas**

De los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos puede deducirse un deber de los mismos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración pública observe dichos trámites.

## **c) La seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos frente a cambios que no sean previsibles**

Existe también un buen número de sentencias del Tribunal Constitucional relativas al Derecho tributario. Relaciona de este modo la seguridad jurídica con los fines del sistema tributario, dedicando un capítulo aparte a las normas tributarias incorporadas en las leyes de presupuestos y a la retroactividad en el campo de la tributación. Pero especial interés revisten las sentencias relativas a la seguridad jurídica, la confianza legítima y la previsibilidad de los cambios normativos en el ámbito tributario. En este sentido, el principio de seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, pero sin que ello pueda entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

## **d) El Tribunal Constitucional declina el control de las leyes desde el punto de vista de la calidad técnica de las normas**

Aunque viene declarando que «resulta inexcusable el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia», en la práctica generalidad de los casos, se insiste por el Alto Tribunal en que, en cualquier caso, no corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse sobre la perfección técnica de las leyes, habida cuenta de que el control jurisdiccional de la ley nada tiene que ver con su depuración técnica, ni sobre la oportunidad de las mismas, la cual configura como una competencia política que entra dentro de la potestad del legislador de configurar la realidad. Y cuando se declara la inconstitucionalidad de una ley que afecta a la seguridad jurídica, siempre se hace por vulneración correlativa de otros principios o preceptos constitucionales, nunca por afectación única y exclusiva de la seguridad jurídica, lo que debe ser objeto de crítica por nuestra parte, pues después de situar a este principio, ampulosamente, como origen y fin, suma de todos los demás principios y base de la justicia, no se utiliza luego como base para justificar

el control de una producción normativa desbordada, inoportuna o incoherente con el resto del sistema jurídico tributario.

#### 4. EL CONTROL DE LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA ES POSIBLE

##### a) El control constitucional de la forma de legislar y su necesidad para la doctrina

Puede parecer que el análisis de la producción normativa enfrentándola con la seguridad jurídica debe hacerse norma a norma y en relación con su específico contenido. Sin embargo, el análisis que aquí planteamos es previo y afecta a la oportunidad y existencia misma de una multiplicidad desbordante de normas en el sistema jurídico en su conjunto y en el sistema tributario en particular. En los escasos momentos en que la doctrina (aún menos la jurisprudencia) habla de la producción normativa y la seguridad jurídica, parece que nos situamos meramente en el campo de las recomendaciones o en el de las quejas sociales, si acaso, cuando el control de la constitucionalidad de la forma de legislar, en cuanto a la cantidad y dispersión del cuerpo normativo, debería ser uno de los principios básicos del sistema legal en todos los ámbitos del Derecho.

En esta dirección se mueve ya la doctrina, que continuamente expresa su preocupación por el control de la discrecionalidad administrativa y de las potestades legislativas en general, y que en cierto modo preconiza un control jurisdiccional de la Administración a través de los principios generales del Derecho, pero que puede extenderse sin mayores problemas al control de la potestad legislativa y normativa de los poderes públicos, desde los mismos «principios generales del Derecho» consagrados por la Constitución. Y este control de constitucionalidad debe hacer especial hincapié en el examen y evaluación de la producción normativa, analizando su necesidad, la técnica legislativa empleada, la oportunidad de la misma y sus efectos sobre la certeza del Derecho y la confianza legítima de los ciudadanos sobre la posible actuación de los poderes públicos, con base en los criterios establecidos por la propia jurisprudencia constitucional que hemos analizado detalladamente. El objeto de la técnica legislativa también incluye la detección de los problemas que la realización del ordenamiento jurídico plantea y formular las directrices para su solución, sirviendo por tanto a la seguridad jurídica.

Vemos, por consiguiente, que hay una estrecha relación entre la técnica legislativa y la seguridad jurídica, si bien el presente estudio no tiene por objeto preciso la calidad técnica de las leyes, sino la cantidad de las mismas. Evidentemente, puede argumentarse que forma parte de la técnica legislativa la determinación de la oportunidad, necesidad y coherencia de las normas con el resto del ordenamiento jurídico y, por tanto, en definitiva, el control indirecto del número de las leyes y disposiciones de desarrollo que se dicten en cada ámbito material objeto de regulación y, en particular, en materia tributaria.

## b) El control de la producción normativa por el propio legislador

Siguiendo las bases sentadas por la UE en distintos acuerdos y recomendaciones sobre «legislar mejor»<sup>49</sup>, el propio legislador español ha establecido procedimientos para la preparación y aprobación de normas, tanto en el ámbito estrictamente reglamentario (Resolución de 28 de julio de 2005, sobre directrices de técnica normativa para la elaboración de disposiciones reglamentarias en el ámbito estatal; o el RD 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria de análisis del impacto normativo, para regular el control de normas) como en el mismo ámbito legal, a partir de las Leyes 39/2015 y 40/2015, LPACAP y LRJSP<sup>50</sup>, que si bien no vincularán nunca al legislador futuro pueden establecer un importante principio y precedente, difícil de romper so pena de una importante crítica social y jurídica. No vincularán tampoco estas normas al tramitador parlamentario, aunque debe tenerse presente que la mayor parte de las normas proceden de la Administración en su proceso de preparación y elaboración, por lo que estos principios serán de obligado cumplimiento para ella y los funcionarios implicados.

Todos estos esfuerzos ordenadores de la potestad normativa hacen referencia a la exigencia de evaluar la necesidad de cada nueva regulación, su oportunidad y su coherencia e integración con el resto del ordenamiento jurídico.

## c) El Tribunal Constitucional dispone de suficiente doctrina y argumentación acumulada para establecer un control sobre la oportunidad de la producción normativa

A pesar de que el supremo intérprete constitucional considera la seguridad jurídica como el principal principio, soporte de todos los demás principios, suma de justicia y legalidad y fundamento del mismo orden constitucional, remite la decisión de la mayoría de asuntos relativos a la oportunidad y cantidad de las normas a simples cuestiones de técnica legislativa o de discrecionalidad del legislador en el marco de su libertad de configuración de la realidad. Sin desconocer esto, puede sin embargo apuntarse hacia un control de constitucionalidad de la producción normativa, por vulneración de la seguridad jurídica, cuando aquella producción se haya dictado sin los criterios de oportunidad, análisis y motivación suficiente que establecen los procedimientos de elaboración de normas establecidos. Para ello, dispone el mismo Tribunal Constitucional de doctrina suficiente que ampare un control de esta producción normativa desorbitada, pues las normas de organización y producción de normas aparecen estrechamente vinculadas con el bloque de constitucionalidad de los principios legislativos y la seguridad jurídica.

<sup>49</sup> Acuerdo Interinstitucional del Parlamento, el Consejo y la Comisión, «Legislar mejor», 2003/C 321/01, y la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 16 de marzo de 2005, «Legislar mejor para potenciar el crecimiento y el empleo en la Unión Europea».

<sup>50</sup> Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP), y Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (LRJSP).

#### **d) La técnica legislativa debe evaluar también la cantidad de las normas y la oportunidad de su producción**

Los problemas de técnica legislativa no deben circunscribirse única y exclusivamente a la cuestión de la calidad de las leyes, sino también, y en gran medida, a la de la cantidad de las mismas, que incide gravemente en una adecuada seguridad jurídica, no tanto de las normas en particular, que individualmente consideradas y atendiendo a los criterios sentados por el máximo intérprete constitucional la mayoría de ellas podrían superar suficientemente, sino del propio sistema en su conjunto.

#### **e) El incumplimiento del artículo 9 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), como vulneración de un precepto constitucional**

El artículo 9 de la LGT establece la obligación de que las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias lo mencionen expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes. Asimismo, obliga a que las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contengan una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas.

Sin embargo, este precepto es sistemáticamente incumplido. Pero el incumplimiento del artículo 9 de la LGT por parte de una ley posterior que no respete las previsiones de dicho precepto, debiera considerarse como vulnerador de una regla constitucional de producción de normas, y posiblemente acarrear la inconstitucionalidad de la ley posterior en su caso, pues no se trataría del simple incumplimiento del mandato de una ley anterior cualquiera, lo que no tendría mayores consecuencias<sup>51</sup>, sino del incumplimiento de una norma de organización, establecida como concreción de los principios y valores constitucionales y del principio de seguridad jurídica, vulneradora por tanto del contenido de la propia Constitución.

## **V. CONCLUSIÓN**

Este sistema de producción normativa desorbitada afecta profundamente a la seguridad jurídica y a la justicia última que debe presidir el sistema tributario que constituye el principio y valor fundamental del Estado de Derecho. Pero existen instrumentos y cauces legales y constitucionales suficientes para iniciar un camino sensato de control y verificación de la producción normativa (un control *a priori* sobre la necesidad de legislar y la adecuación y coherencia de la nueva norma; un control del proceso de producción que se ajuste a los principios legislativos; y

---

<sup>51</sup> De acuerdo con el principio *lex posterior derogat anterior*.

un control *a posteriori* sobre los resultados de la norma aprobada y un control de constitucionalidad por el propio Tribunal Constitucional); un camino de control de dicha producción normativa que se ajuste a las necesidades reales de la sociedad y respete los principios y valores que deben presidir nuestro Estado social y democrático de Derecho.

## Bibliografía

- ARAGÓN REYES, M. *Eficacia jurídica del principio democrático*, Centro de Estudios Constitucionales, 1988.
- BOBBIO, N. *Teoría General del Derecho*. ROZO ACUÑA, E. (trad.). Madrid: Debate, 1991.
- BRITO MACHADO, H. de. *Curso de Direito Tributário*. 31.ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- BUSTOS GISBERT, R. *La Constitución Red: un estudio sobre supraestatalidad y Constitución*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2005.
- CASTILLO BLANCO, F. A. «El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del Derecho». *Documentación Administrativa*, mayo-diciembre 2002, núms. 263-264.
- DELGADO BARRIO, J. «Reflexiones sobre el art. 106.1 de la Constitución Española: el control jurisdiccional y los principios generales del Derecho». En *Estudios sobre la Constitución Española: homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, vol. 3, *La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno y de las Administraciones Públicas*. Madrid: Civitas, 1991.
- DESDENTADO DAROCA, E. «El control de constitucionalidad en procesos de contenido competencial». En *Tribunal Constitucional y diálogo entre tribunales: XVIII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2013.
- «El principio de interdicción de la arbitrariedad». En *Los principios jurídicos del derecho administrativo*. SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (dir.). Madrid: La Ley, 2010.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Justicia y Seguridad Jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Cizur Menor: Thomson Reuters, Ed. Aranzadi, SA, Cuadernos Civitas, 1999.
- GARCÍA GALLO, A. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*. Madrid: Artes Gráficas y Ediciones, SA, 1984.
- GARCÍA NOVOA, C. «Aplicación de los tributos y seguridad jurídica». En *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*. Semana de estudios de Derecho financiero, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006.
- GARRIDO FALLA, F. «Comentario al art. 9.3 de la Constitución Española». En *Comentarios a la Constitución*, 2.ª ed., Madrid: Civitas, 1985.
- GONZÁLEZ DÍAZ, J. L. *Refranes y Coplas*. Madrid: EDIMAT Libros, 2013.
- GUASP DELGADO, J. *Derecho*. Madrid: Gráficas Hergón, 1971.
- HERREROS LÓPEZ, J. M. «La justiciabilidad de los derechos sociales», *Lex Social*, 2011, núm. 1.
- «Los controles a la legislación delegada». *Actualidad administrativa*, 2005, núm. 18.
- LÓPEZ DE OÑATE, F. *La certezza del diritto*. Milano: Giuffrè, 1968.

- *La certeza del Derecho*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1953.
- *La certeza del Derecho*. Granada: Comares, 2007.

MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A. *La proliferación legislativa: un desafío para el Estado de Derecho*. Madrid: Civitas, 2004.

PALOMINO MANCHEGO, J. F. (coord.). «El carácter a-científico de la llamada ciencia del Derecho». En *Discusión sobre el carácter anti-científico del Derecho: de Kirchmann a la discusión epistemológica actual*, Madrid: Universitas, 1999.

RECASÉNS SICHES, L. *Tratado general de Filosofía del Derecho*. México: Porrúa, 1959.

ROUBIER, P. *Le Droit transitoire. Conflicts des lois dans le temps*. París: Dalloz, 2008.

RUBIO LLORENTE, F. «El papel del Consejo de Estado en el control de calidad técnica de las normas». *Revista Española de la Función Consultiva*, 2006, núm. 6.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho (II)*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

SÁNCHEZ GARCÍA, J. A. *El control de la producción normativa en materia tributaria*. Tesis de Doctorando para la obtención del título de doctor en Derecho, UDIMA, octubre 2017.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A. *Principios de Derecho Administrativo General*. Madrid: Iustel Publicaciones, 2016, vol. II, 4.ª parte: El control.

SERRANO ANTÓN, F. *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Madrid: Civitas, 2007.

URQUIJO GOITIA, J. R. «Relación cronológica de gabinetes». En *Diccionario biográfico de los ministros españoles de la edad contemporánea*, «Juan Carlos I»; Instituto de Historia, CSIC. Disponible en <[http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index\\_gabi.htm](http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index_gabi.htm)>. [Consulta: 3 de noviembre de 2017].

VANDELLI, L. *Trastornos de las instituciones políticas*. Madrid: Trotta, 2007.

VEGA BORREGO, F. A. «Derecho a la libertad. Aspectos materiales y procedimentales del delito de defraudación tributaria». En *Justicia tributaria y derechos humanos*. ORTEGA MALDONADO, J. M. (coord.), México: Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Autónoma de México, 2016.

VON KIRCHMANN, J. H. *Jurisprudencia no es ciencia*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1983.

ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, L. «El bosque legislativo». En *Otrosí*, núm. 1, 4.ª época, 2012.

## LA FINANCIACIÓN DE LAS PENSIONES MEDIANTE IMPUESTOS. UNA PROPUESTA A DEBATIR

**Miguel de Haro Izquierdo**

*Abogado*

*Doctor en Derecho*

*Profesor de Derecho Tributario. UCM y UDIMA*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gaspar DE LA PEÑA VELASCO, don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Antonio MONTERO DOMÍNGUEZ, don Jesús QUINTAS BERMÚDEZ, don Fernando SERRANO ANTÓN y don Eduardo VERDÚN FRAILE.

---

### EXTRACTO

La finalidad del presente trabajo es verificar la hipótesis de si es posible obtener un equilibrio económico en la financiación de las pensiones, mediante la incorporación de diferentes figuras tributarias e impositivas, como factor de obtención de ingresos públicos que mantengan asegurado el sistema del bienestar de los mayores.

Se afronta el estudio partiendo de una situación demográfica y cultural de nuestro país en los que los sistemas de aportación a la Seguridad Social van a quedar mermados por la falta de contribuciones económicas de los trabajadores y el incremento de los gastos asociados a un incremento del volumen de población mayor, aparejada de un inferior volumen de recursos económicos con los que atender sus necesidades.

Después de una revisión detallada del funcionamiento sobre el sistema de la Seguridad Social española, se hace una descripción del verdadero peso que tienen los impuestos en la financiación de las pensiones en la actualidad conjuntamente con las cotizaciones sociales. El estudio de diversas propuestas comparadas obtenidas por otros países aplicando importantes reformas ha constituido experiencias exitosas, asimismo la fiscalidad interna como es el caso del IVA y los impuestos medioambientales pueden darle un cariz social para aportar recursos en nuestro país.

**Palabras clave:** pensión de jubilación; impuestos; tasa; financiación; bienestar social; Seguridad Social; contribución social; presupuesto; fiscalización.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017 / Fecha de revisión: 21-11-2017*

## THE FINANCING OF PENSIONS THROUGH TAXES. A PROPOSAL TO DISCUSS

Miguel de Haro Izquierdo

---

### ABSTRACT

The objective of this paper is to verify the following thesis, if it's possible to obtain an economic balance between pension finance, by the incorporation of the use of different taxes as a way to accomplish public incomes that assure the welfare system for elder people.

The study is based on the fact that the demographic and cultural situation of our country is taking us to a lowering of Social Security incomes due to the lack of workers economic contributions, and the increase of expenses linked to the higher volume of elder population combined with less economic resources to meet their demands.

After a detailed review of the Spanish Social Security System a description of the real relevance that taxes as well as social contributions have currently on pensions has been studied. Also there have been compared successful experiences in different countries, furthermore internal taxation, such as IVA's case, and environmental taxes can be a way to provide additional resources to our country.

**Keywords:** retirement pension; taxes; rate; financing; welfare; Social Security; social contribution; budget; revenue.

---

---

## Sumario

1. Introducción. El problema demográfico y cultural
2. Descripción del sistema actual de pensiones y modalidades de su financiación. El peso de los tributos
  - 2.1. Principios generales de nuestro sistema de pensiones
  - 2.2. Estructura actual de la financiación de las pensiones
  - 2.3. Pensiones que son financiadas mediante la Ley de presupuestos a través de impuestos. Las pensiones no contributivas
3. La financiación de las pensiones vía impuestos
  - 3.1. La naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social
  - 3.2. La fiscalización de la Seguridad Social
4. Sistemas comparados. Experiencias a valorar
  - 4.1. El ejemplo francés
  - 4.2. El modelo sueco
  - 4.3. El Kiwisaver neozelandés
5. Tributos sociales
  - 5.1. El impuesto sobre el valor añadido
  - 5.2. Impuestos medioambientales
6. Conclusiones

### Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN. EL PROBLEMA DEMOGRÁFICO Y CULTURAL

Europa se encuentra con un doble problema, tanto de tipo cultural<sup>1</sup> como demográfico. Posiblemente el segundo sea consecuencia directa del primero. La estructura y el perfil de la población de la Unión Europea (UE), al igual que el de España, han cambiado considerablemente, debido, en parte, a unas tasas más bajas de fertilidad, a los cambios en los patrones de formación de las familias, a un deseo de disfrutar de mayor independencia personal, al intercambio de las funciones entre hombres y mujeres, a unos niveles más altos de migración, a una mayor movilidad geográfica y al aumento de la esperanza de vida<sup>2</sup>.

Esta situación conlleva una serie de consecuencias asociadas a la población europea que tiene implicaciones profundas en todo el entorno comunitario<sup>3</sup>. Las bajas tasas de fertilidad producirán una reducción del número de estudiantes y de personas en activo que deberán soportar el mantenimiento de altas tasas de personas mayores, que no solo deberán asumir el mantenimiento de pensiones en aspectos únicamente monetarios, sino de servicios, salud, infraestructuras o dependencia. Esta situación de cambio demográfico influirá de manera importante también en los gobiernos, a la hora de recaudar impuestos, equilibrar las finanzas públicas o mantener un equilibrio muy complejo de pensiones y servicios sanitarios.

Según estadísticas recientemente publicadas por el Instituto Nacional de Estadística en un informe del pasado mes de octubre de 2016, indicaba que en el caso de mantenerse las tendencias demográficas actuales, la población de España aumentaría levemente en 2016, para iniciar a partir de 2017 un descenso ininterrumpido en todo el periodo que abarca la proyección. De tal

---

<sup>1</sup> «El malestar de la sociedad europea, y de los cristianos europeos, no se reduce a aspectos superficiales, que desde luego no faltan. Su raíz es profunda. Se trata de una dificultad que podemos describir como una crisis de la "relación con la realidad", en palabras de María Zambrano. ¿En qué consiste? Es una especie de pérdida de confianza ante la propia experiencia de la vida». CARRÓN, J. *La Belleza Desarmada*. Prefacio de Javier PRADES. Ediciones Encuentro, 2016.

<sup>2</sup> Nuestro futuro demográfico prevé una mayor ralentización del crecimiento de la población en la Europa de los Veintiocho (UE28), hasta tal punto que, durante los próximos 30 a 40 años, se espera un estancamiento, e incluso una posible reducción, del número total de personas que tienen su residencia habitual en la UE28.

<sup>3</sup> Las proyecciones sociales que maneja Eurostat son las de un envejecimiento de la población con unas estadísticas para los países de UE en los que la población mayor de 65 años representara el 18,2% de la población europea al inicio del pasado 2013 incrementándose hasta el 28,1% de la población en el año 2050. Esto pone de manifiesto que la población activa se verá drásticamente reducida del 66,2% al 56,9%. Lo que significa en términos generales que cerca de 40 millones de personas dejarán de estar activamente desde el punto de vista laboral (EUROPOP2013, European Population Projections, base year 2013).

manera que en los 15 próximos años España perdería 552.245 habitantes (un 1,2%), lo que situaría su población en 45,9 millones de personas en 2031.

Dentro de 50 años, el descenso sería de más de 5,3 millones de habitantes (un 11,6%). De esta forma, la población se reduciría hasta 41,1 millones en 2066. El número de nacimientos seguiría reduciéndose en los próximos años, continuando con la tendencia iniciada en 2009. Así, entre 2016 y 2030 nacerían en torno a 5,3 millones de niños, un 22% menos que en los 15 años previos. En 2031 la cifra anual de nacimientos habría descendido hasta 335.937, un 19,5% menos que en la actualidad.

La edad media de la maternidad, que se sitúa actualmente en 31,9 años, seguiría creciendo paulatinamente, hasta acercarse a los 33 años al final del periodo. El descenso en el número de nacimientos vendría determinado, sobre todo, por la reducción del número de mujeres en edad fértil. De hecho, el número de mujeres entre 15 y 49 años bajaría en 1,8 millones (un 16,6%) en 15 años, y en 3,5 millones en 50 años (un 32,7%). Por otro lado, la esperanza de vida al nacimiento alcanzaría los 83,2 años en los varones y los 87,7 en las mujeres en 2031, lo que supone una ganancia respecto a los valores actuales de 3,3 y de 2,3 años, respectivamente.

En 2065, de mantenerse la tendencia actual, la esperanza de vida de los hombres superaría los 88,5 años y la de las mujeres los 91,6 años. De la misma forma, una mujer que alcanzase la edad de 65 años en 2065 viviría de promedio otros 28,2 años más (25,1 en los hombres), frente a los 22,7 años de supervivencia actuales (18,8 para los hombres).

Podemos sintetizar una serie de consecuencias directas con relación a la descripción anteriormente referida y que influirá de manera decisiva en los ingresos de la población mayor en los próximos años:

- a) Descenso de la población por la baja natalidad de los españoles.
- b) Mayor esperanza de vida tanto de los hombres como de las mujeres.
- c) Reducción significativa de la población económica activa.

Correlativamente debemos destacar que las consecuencias de la distribución de la población futura nos generará una serie de efectos socioeconómicos que se pueden sintetizar en los siguientes aspectos:

- a) Reducción del número de estudiantes y de personas en activo.
- b) Reducción de aportaciones para sostener las altas tasas de necesidades de las personas mayores.
- c) Incremento del coste económico de gastos por los estados en pensiones, salud, infraestructuras y dependencia.
- d) Reducción de la capacidad recaudatoria de los impuestos, lo que hará difícil equilibrar las finanzas públicas o mantener un equilibrio muy complejo de pensiones y servicios sanitarios.

Podemos indicar que la descripción poblacional anterior conlleva que los sistemas de pensiones de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE<sup>4</sup>) deben afrontar retos que se nos plantean, en materia de la alta tasa de envejecimiento de la población, la crisis financiera y económica así como el entorno económico de bajo crecimiento y bajas tasas de interés. En el ámbito de estas perspectivas es necesario abordar propuestas que permitan dar una solución a los retos que se plantean de manera inminente en las bases esenciales del sistema de bienestar.

## 2. DESCRIPCIÓN DEL SISTEMA ACTUAL DE PENSIONES Y MODALIDADES DE SU FINANCIACIÓN. EL PESO DE LOS TRIBUTOS

El sistema de pensiones español es un sistema calificado como de reparto, donde los ingresos proceden de las cotizaciones de los trabajadores y cuyos recursos se aplican en el pago de las pensiones correspondientes con transferencias de fondos estatales. El sistema ha sido válido durante un periodo de tiempo bastante extenso, con saldos positivos de cada ejercicio con motivo del incremento de las cotizaciones en el primer quinquenio del siglo presente, donde un crecimiento económico sostenido, así como una importante absorción de inmigración en nuestro país, generó tasas porcentuales de cotización muy importantes, mayores ingresos y menos gastos. A partir de finales del primer decenio las tornas cambian y la situación económica influye de manera inmediata y directa en el descenso de las cotizaciones por parte de afiliados y, como ya hemos comentado, se produce un incremento del número de jubilados que supone un descenso importante de los fondos disponibles para atender las necesidades de uno de los ejes básicos del sistema de bienestar.

### 2.1. PRINCIPIOS GENERALES DE NUESTRO SISTEMA DE PENSIONES

El desarrollo de la Seguridad Social tiene como punto álgido en nuestra historia más moderna<sup>5</sup> la aprobación de la Constitución española de 1978, varios de cuyos preceptos se refieren de forma explícita a la Seguridad Social<sup>6</sup>, especialmente el artículo 41, considerado clave para entender el sistema público de protección en España y que diseña el actual modelo de Seguridad

<sup>4</sup> OCDE. *Perspectivas de Pensiones*, 2016.

<sup>5</sup> Desde que en 1908 el Gobierno de Antonio Maura creara el Instituto Nacional de Previsión y en 1921, siendo presidente Eduardo Dato, se procediese a regular el retiro obrero que proporcionaba por primera vez pensiones de jubilación a los trabajadores, nuestro sistema público de pensiones fue incrementando, perfeccionando y generalizando su protección hasta los niveles que conocemos en la actualidad.

<sup>6</sup> El modelo de Seguridad Social que la Constitución diseña va a ser más ambicioso que el modelo vigente hasta ese momento y exigirá adecuar el sistema a las previsiones constitucionales, ya que las normas ordinarias preconstitucionales en materia de Seguridad Social son insuficientes para dar cumplimiento al modelo exigido por la Constitución.

Social. En él se declara, como principio rector de la política social y económica, el mantenimiento por los poderes públicos de un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice prestaciones suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres. Los grandes principios que sustentan y orientan la evolución de nuestro sistema de la Seguridad Social son:

- a) *Contributividad*<sup>7</sup>: proporcionalidad entre lo percibido y lo aportado.
- b) *Universalidad*: extensión máxima de la acción protectora.
- c) *Solidaridad intergeneracional*: mientras trabajamos contribuimos a financiar las pensiones actuales.
- d) *Equidad e igualdad de derechos*, con independencia del momento y lugar de residencia del asegurado.
- e) *Suficiencia*: garantía y perfeccionamiento de los niveles de bienestar mediante prestaciones adecuadas.
- f) *Unidad de caja*: el Estado es el único titular de todos los recursos, obligaciones y prestaciones de la Seguridad Social.

La situación económica de crisis generalizada de los años 90 hizo que cobrara especial importancia afrontar el sistema de financiación de las pensiones y las medidas necesarias para mantener un sistema del bienestar estructurado y consolidado en la Constitución española y que

---

Esta utiliza la expresión «Seguridad Social» en cuatro preceptos dispersos, si bien el más importante, como hemos apuntado, es el artículo 41. El segundo precepto de interés es el artículo 149.1.17 que incluye la legislación básica y el régimen económico de la Seguridad Social entre las materias sobre las que el Estado tiene competencia exclusiva, sin perjuicio de la ejecución de sus servicios por las comunidades autónomas.

A la luz del tercer precepto contemplado, que es el artículo 129.1, esa legislación que corresponde al Estado debe establecer las formas de participación de los interesados en la Seguridad Social.

Una cuarta y última referencia a la Seguridad Social se contiene en el artículo 25.2 cuando, al referirse a los derechos del condenado a pena de prisión, declara que «en todo caso, tendrá derecho a un trabajo remunerado y a los beneficios correspondientes de la Seguridad Social».

Pero la contemplación de las líneas maestras de la Seguridad Social trazadas por la Constitución no se reduce a los cuatro artículos aludidos, en que tal expresión se utiliza. Hay que mencionar también otros artículos: la protección económica de la familia (art. 39); la protección de la salud (art. 43); el tratamiento y rehabilitación de los disminuidos físicos (art. 49), y la suficiencia económica de los ciudadanos durante la tercera edad, mediante pensiones adecuadas y periódicamente actualizadas (art. 50). Aspectos todos ellos considerados internacionalmente como vertientes de la Seguridad Social.

<sup>7</sup> Por «contributividad» –término por ahora no incluido en el Diccionario de la Real Academia Española– se suele entender, dentro del ámbito de los sistemas de la Seguridad Social, la existencia de una bien definida y fuerte relación entre cotizaciones y prestaciones. El término deriva de la conocida clasificación de las prestaciones en «contributivas», cuando tienen como fundamento el pago previo de algún tipo de cotización o prima, y «no contributivas», que son las que se reciben sin necesidad de ese pago previo. *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Tributaria*, 2014.

parecía languidecer en sus fuentes de ingresos y equilibrio en las prestaciones de los trabajadores. El conocido como Pacto de Toledo, con la casi unanimidad de los diferentes grupos políticos, establecía el acuerdo unánime de que el sistema de la Seguridad Social debería afirmarse bajo un acuerdo solidario y de reparto, basado en las contribuciones de sus beneficiarios y en la separación de las prestaciones de naturaleza contributiva y no contributiva. El texto aprobado hacía 15 recomendaciones con el objetivo de reducir de forma gradual las cargas sociales<sup>8</sup>. Las reformas apuntadas se veían como necesarias para garantizar la sostenibilidad del sistema, desde una perspectiva compatible con el reforzamiento de su intensidad protectora, la consolidación de sus políticas convencionales y el despliegue de nuevas vertientes de cobertura.

Como consecuencia de este gran pacto de reforma del sistema de pensiones se creó una comisión permanente no legislativa del Pacto de Toledo, que se reunirá periódicamente para discutir la evolución del sistema, de tal manera que a partir de años recientes del siglo XXI se han introducido nuevas modificaciones normativas tales como, y a título meramente indicativo, un nuevo sistema de jubilación gradual y flexible que permitirá a los mayores de 61 años, con 15 años de cotización, retirarse del mercado laboral aunque hayan empezado a cotizar después del 1 de enero de 1967 (2001); aprobación de la Ley reguladora del fondo de reserva de la Seguridad Social, creado para garantizar el pago de prestaciones contributivas en situaciones de crisis del sistema (2003); medidas de prolongación de la vida laboral (2007); modificación de la edad para el acceso a la jubilación debiéndose haber cumplido 67 años de edad, o 65 años cuando se acrediten 38 años y 6 meses de cotización (2011); se modifica el índice de revalorización de las pensiones, que por primera vez desvincula el crecimiento de las pensiones del índice de precios al consumo (IPC), y el factor de sostenibilidad, que entrará en vigor en 2019 y vincula la cuantía de la pensión a la esperanza de vida en cada momento (2013).

<sup>8</sup> El 6 de abril de 1995, el Pleno del Congreso de los Diputados aprobó sin modificaciones el texto aprobado por la comisión de presupuestos sobre su base del informe, emitido por la ponencia, constituida en su seno, para el análisis de los problemas estructurales del sistema de la Seguridad Social y de las principales reformas que deberán acometerse. 1. Separación de las fuentes de financiación. Separando las asignaciones presupuestarias, las no contributivas de las contributivas de forma que estas sean abonadas con los propios recursos de la Seguridad Social. 2. Mantenimiento del poder adquisitivo. A través de su revalorización anual en función de la subida del IPC. 3. Constitución de reservas. Mediante la creación de un Fondo de Reserva en el que se ingresarían a principios de cada año los recursos sobrantes después de pagar las pensiones del año anterior. 4. Simplificación e integración de los diferentes regímenes especiales. Con la finalidad de que, gradualmente, se llegue a tener dos grandes regímenes, uno constituido por los trabajadores por cuenta ajena y otro por los de cuenta propia o autónomos. 5. Mejora de las bases de cotización. Para acercarlas a los salarios realmente percibidos. 6. Cotizaciones orientadas al crecimiento del empleo. 7. Modernización e información al ciudadano. 8. Gestión del sistema. 9. Lucha contra el fraude. 10. Principio de contributividad. Es necesario que las pensiones a percibir sean proporcionales al esfuerzo contributivo efectuado por el pensionista a lo largo de su vida laboral. 11. Edad de jubilación. 12. Pensiones de viudedad y orfandad. Es conveniente mejorar paulatinamente la cuantía de estas pensiones, armonizando el principio de contributividad en el caso de las pensiones más bajas. 13. Reforzamiento del principio de solidaridad. 14. Sistemas complementarios. Es conveniente desarrollar la fórmula de pensión complementaria a través de planes de pensiones o de otras formas aseguradoras, con el fin de que la jubilación no ocasione una reducción traumática de los recursos económicos del pensionista. 15. Seguimiento periódico. De manera periódica el parlamento comprobará la adecuada ejecución.

La realidad actual parece poner de manifiesto la necesidad de renovar y establecer un gran pacto que asegure la obtención de ingresos con los que asegurar las pensiones en una realidad social y económica muy diferente a la de finales de los años noventa del siglo pasado. No parece que sean suficientes las medidas aprobadas tras el original Pacto de Toledo para responder a los ingresos de los mayores y asegurar de esta manera una garantía en los ingresos de un importante sector de la población inactiva en nuestro país. Sin duda este es uno de los grandes retos a resolver de nuestra actualidad política y social que posibilite establecer una sostenibilidad de las pensiones.

## 2.2. ESTRUCTURA ACTUAL DE LA FINANCIACIÓN DE LAS PENSIONES

El primer recurso económico, el más importante entre todos, en la obtención de ingresos para la financiación de las cotizaciones o cuotas a la Seguridad Social se realiza mediante la aportación económica de los empresarios y de los trabajadores, aportación que se establece mediante un porcentaje de las retribuciones de los trabajadores.

El segundo gran recurso económico que sustenta nuestro sistema de pensiones se articula por medio de las aportaciones directas realizadas por el Estado para el sostenimiento de la Seguridad Social. El origen de las aportaciones estatales se alimenta principalmente del pago de los tributos de los ciudadanos, de forma que se reproducen en este sector los efectos que el sistema fiscal esté produciendo con carácter general, esto es, una redistribución de la riqueza. Así, si los tributos consiguen realmente, en cada caso y momento, la redistribución de las rentas de los contribuyentes<sup>9</sup>, la Seguridad Social, recibiendo estas prestaciones y satisfaciendo las correspondientes prestaciones, también intervendría en esta función redistribuidora.

Estas dos fuentes principales de financiación de las pensiones han sido duramente mermaidas durante la crisis económica que ha soportado nuestro país en los últimos años. La rebaja de la capacidad recaudatoria de los tributos, acompañada de una reducción de la tasa de población activa por el incremento del desempleo ha generado que los ingresos principales de financiación de las pensiones hayan disminuido de una manera drástica. Una de las muestras más evidentes de la reducción de los recursos económicos ha venido de la mano del conocido como Fondo de Reserva de la Seguridad Social<sup>10</sup>, el cual ha mermado de manera considerable, quedando en la

<sup>9</sup> Las actividades económicas del Estado, con los ingresos y los gastos, tienen la finalidad de obtener tres objetivos: a) La óptima asignación de recursos económicos disponibles en una economía nacional en la producción de bienes privados y públicos; b) la más equitativa distribución de la renta; c) la estabilización de comportamiento de las principales magnitudes macroeconómicas. MUSGRAVE, R. *Teoría de la Hacienda Pública*. Madrid: Castellana de Aguilar, 1967.

<sup>10</sup> El Fondo de Reserva de la Seguridad Social surge en el año 2000 como consecuencia de la exigencia institucional para el sistema de la Seguridad Social, en diferentes ámbitos y foros de diálogo entre fuerzas políticas y sociales y el Gobierno, de establecer fondos especiales de estabilización y reserva destinados a atender las necesidades futuras en materia de prestaciones contributivas originadas por desviaciones entre ingresos y gastos de la Seguridad Social. Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

actualidad reducido a una cantidad de 19.285 millones de euros y con un periodo de vencimiento en el año 2017 con un importe de 8.784 millones de euros.

Además de las dos fuentes de ingresos principales anteriormente reseñadas, otras fuentes de financiación son las que proceden de:

- Las cantidades recaudadas en concepto de recargos, sanciones u otras de naturaleza análoga.
- Los frutos, rentas o intereses y cualquier otro producto de sus recursos patrimoniales o cualesquiera otros ingresos, sin perjuicio de lo previsto en la disposición adicional décima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (RDLeg. 8/2015).

El origen y fuente de las aportaciones debe ser entendido dentro del contexto de su distribución y su aplicación del gasto. Las aportaciones del Estado se caracterizan por su carácter finalista, de manera que estas no se dedican al pago del conjunto de las obligaciones de la Seguridad Social, sino solo a la financiación de alguna de ellas; la asistencia sanitaria, los complementos para mínimos de las pensiones y el presupuesto del Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO), fundamentalmente. En la actualidad la fuente principal de financiación de las pensiones está caracterizada por el hecho de que la financiación de las prestaciones de naturaleza contributiva dependerá básicamente de las cotizaciones sociales y la financiación de las prestaciones no contributivas y universales exclusivamente de la imposición general, esto es, de los tributos por medio de la aportación realizadas a través de los presupuestos generales.

Nuestro sistema de financiación de la Seguridad Social en materia de pensiones se establece sobre el principio de que los recursos de las cotizaciones de los trabajadores y empresarios, sin la aportación del Estado, puedan ser suficientes y autónomos para responder a la financiación del nivel contributivo y de los gastos de gestión y administración del mismo. Este principio, que podemos llamar «programático», era factible en una situación de cierta riqueza en la obtención de recursos económicos recurrentes como los que se producían antes de la crisis económica iniciada en 2008, y podía ser defendida como principio programático en cuanto a su autonomía financiera, pero en la actualidad creemos que es materialmente imposible por los factores que anteriormente hemos comentado y que se pueden sintetizar en los datos que brevemente describimos a continuación.

En la actualidad el gasto de pensiones ha marcado una cifra total de 8.550.644 millones de euros. Nuestro sistema de pensiones asume en la actualidad un total de 9.433.986 de pensiones contributivas, lo que supone un 1,2% más que el ejercicio pasado. Las pensiones de jubilación suman un total de 5.751.702. Las pensiones de viudedad suponen un total de 2.539.827, las pensiones por incapacidad permanente ascienden a 940.165, las de orfandad un total de 342.355 y las prestaciones a favor de familiares la cifra de 39.937<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> *Estadísticas, Presupuestos y Estudios Seguridad Social*, Septiembre 2016.

### 2.3. PENSIONES QUE SON FINANCIADAS MEDIANTE LA LEY DE PRESUPUESTOS A TRAVÉS DE IMPUESTOS. LAS PENSIONES NO CONTRIBUTIVAS

Debemos indicar que la financiación de las pensiones en su aspecto denominado como «nivel no contributivo o asistencial» estará a cargo del Estado, fijando su financiación las respectivas Leyes de presupuestos para cada año, mediante aportaciones finalistas y, por lo que se refiere a los complementos a mínimos de pensiones, también están a cargo del Estado que contribuirá con aportaciones finalistas fijadas cada año en las Leyes de presupuestos, cubriendo el presupuesto de la Seguridad Social la diferencia<sup>12</sup>.

Quiere esto decir que en la actualidad un importante volumen de nuestro sistema de pensiones no contributivas son sostenidas por los impuestos recaudados por el Estado español, de tal manera que debemos reconocer en la actualidad que muchas de estas pensiones son financiadas por un importante volumen de fondos recaudados mediante los tributos, los cuales de manera indirecta, a través de los presupuestos generales del Estado y mediante la financiación del IMSERSO son completadas económicamente. En este sentido debemos aclarar cuáles son los conceptos que en la actualidad son atendidos por estos recursos económicos no contributivos<sup>13</sup>:

Las pensiones no contributivas son prestaciones periódicas vitalicias, o de duración indeterminada, en favor de aquellas personas que no han cotizado nunca o el tiempo suficiente para alcanzar prestaciones de nivel contributivo por la realización de actividades profesionales. Las clases de estas pensiones son invalidez y jubilación:

- a) Pensión no contributiva de jubilación: dicha prestación asegura, a todos los ciudadanos en situación de jubilación y en estado de necesidad, una prestación económica, asistencia médico-farmacéutica gratuita y servicios sociales complementarios.
- b) Prestación no contributiva de invalidez: esta prestación asegura a todos los ciudadanos en situación de invalidez, con un grado de discapacidad de al menos el 65 % y en estado de necesidad, una prestación económica, asistencia médico-farmacéutica gratuita y servicios sociales complementarios, aunque no se haya cotizado o se haya hecho de forma insuficiente para tener derecho a una pensión contributiva. Esta pensión es compatible con el salario por trabajo hasta un límite de 11.540,73 euros anuales. Este límite es la suma de la cuantía de la pensión no contributiva más el indicador público de rentas de efectos múltiples (IPREM). Si se supera dicha cantidad, la pensión se minora para no sobrepasar el límite establecido.

<sup>12</sup> Artículo 109, «Recursos generales». Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

<sup>13</sup> Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, y el Real Decreto 357/1991, de 15 de marzo.

Podríamos hacer referencia a un tercer tipo de prestaciones económicas para personas con discapacidad, que se pueden encajar en el ámbito de las no contributivas. En este supuesto las ayudas económicas son individualizadas de carácter periódico en favor de ancianos y de enfermos, o afectados por un grado de discapacidad que incapacite para el trabajo. Las pensiones asistenciales se financian con cargo a los presupuestos generales del Estado.

Es importante hacer especial hincapié en que un volumen muy importante de las pensiones, las no contributivas, se encuentran financiadas de manera indirecta en la actualidad por los impuestos, ya que estas se encuentran sufragadas mediante la aportación de los presupuestos generales del Estado que en su mayor medida provienen de la recaudación de los tributos. Sin embargo en la actualidad, y los años precedentes desde el 2008, se ha obtenido financiación de estas pensiones no contributivas mediante el trasvase de fondos del fondo de reserva, el cual sí que es en su integridad financiado por las aportaciones de los trabajadores y los empresarios, siendo este hecho denunciado por parte del Tribunal de Cuentas<sup>14</sup>, así como otros actores sociales.

### 3. LA FINANCIACIÓN DE LAS PENSIONES VÍA IMPUESTOS

#### 3.1. LA NATURALEZA TRIBUTARIA DE LAS COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

Con carácter previo a la valoración posible de si es adecuada o no la financiación de las pensiones por otras vías que no sean las meramente contributivas de los trabajadores y los empresarios, debemos comprender cuál es la verdadera naturaleza de las cotizaciones a la Seguridad Social y su encuadramiento como un ingreso público, o no.

Nuestra tradición financiera establece que la Seguridad Social se pueda sostener mediante una cuota que es asumida en una parte proporcional por el empresario y otra por el trabajador, subvencionando, en determinadas ocasiones, el sistema de contribuciones sociales por el Estado, mediante la Ley de presupuestos. La fuente fundamental de financiación del sistema de pensiones viene determinado por las cuotas de cotización, las cuales son asumidas por los empresarios para asumir aquellos riesgos derivados de contingencias derivadas de los posibles accidentes de trabajo, así como las enfermedades profesionales, siendo asumidas de manera conjunta tanto por trabajadores como por empresarios las prestaciones por desempleo, vejez o pensión y resto de prestaciones como son las de formación profesional.

<sup>14</sup> El importe de la materialización del Fondo de Reserva en 2012 fue de 61.488 millones de euros, de los que 53.589 millones se encuentran recogidos en el epígrafe de inversiones financieras a largo plazo, y 7.899 millones se incluyen en el epígrafe de inversiones financieras temporales. Durante 2012 se han realizado dos disposiciones del Fondo de Reserva, por un total de 7.003 millones de euros, destinándose en su totalidad a la financiación de las pensiones de naturaleza contributiva y a los gastos necesarios para su gestión. Tribunal de Cuentas. *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2012*.

El régimen financiero utilizado para garantizar el pago de las prestaciones de la Seguridad Social es el de reparto<sup>15</sup>, frente al otro más común, y generalmente conocido como el de capitalización. Por medio de este último régimen cada asegurado va acumulando las propias cuotas así como los intereses de las mismas, de tal manera que va conformando un capital con el que se atienden las prestaciones presentes y futuras.

En el sistema de reparto, las cotizaciones de cada ejercicio soportan el pago de las prestaciones que van devengando en el periodo temporal en el que se generan, de tal manera que los cotizantes futuros financiarán las prestaciones de aquellos en el momento en que se produzca la contingencia o necesidad. El sistema de reparto supone la muestra más clara de la solidaridad en su concepción más amplia, al establecerse una colaboración entre las distintas generaciones, los cotizantes presentes en activo sostienen a los jubilados, se produce el apoyo económico de los sujetos en activo frente a los pasivos, así como la solidaridad interterritorial al redistribuirse aquellos territorios con mayor volumen de ingresos con aquellos de menor capacidad de generación de recursos económicos<sup>16</sup>.

La cotización viene establecida por ley y surge con un carácter obligatorio tanto en el régimen de los trabajadores por el régimen general y especial, siendo obligatoria la cotización desde el momento en el que comienza la actividad correspondiente y por las personas que hayan de cumplirla. Se establece un régimen de responsabilidades muy estricto y detallado de cualquier sujeto o ente con o sin personalidad jurídica<sup>17</sup>, lo que indica de manera evidente el carácter coercitivo de la obligación de pago de la cotización.

En todo caso se pueden catalogar las cotizaciones a la Seguridad Social como lo hizo MARTÍN QUERALT<sup>18</sup>, las denominadas exacciones parafiscales<sup>19</sup>, prestaciones patrimoniales públicas, que pese

<sup>15</sup> Artículo 110, «Sistema financiero». Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

«1. El sistema financiero de todos los Regímenes que integran el sistema de la Seguridad Social será el de reparto, para todas las contingencias y situaciones amparadas por cada una de ellos, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 3».

<sup>16</sup> En este sentido es muy esclarecedora la STC 124/1989, de 7 de julio: «El designio perseguido con el acantonamiento del "régimen económico" dentro de la competencia exclusiva del Estado no ha sido otro, con toda claridad, que el de preservar la unidad del sistema español de Seguridad Social y el mantenimiento de un régimen "público", es decir, único y unitario de Seguridad Social para todos los ciudadanos (art. 41), que garantice al tiempo la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y deberes en materia de Seguridad Social (art. 149.1.1)».

<sup>17</sup> Artículo 18 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

<sup>18</sup> MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos, 2016.

<sup>19</sup> Disposición adicional primera, «Exacciones parafiscales». «Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica». Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

a tener materialmente los rasgos del tributo, se sujetan a un régimen jurídico distinto del que es propio de los tributos<sup>20</sup>. Las diferencias se concretan de una manera especial: tienen un régimen jurídico especial, que obvia las exigencias de carácter material y formal que sujeta el establecimiento de los tributos y gozan también de un régimen presupuestario distinto al aplicable al producto recaudatorio de los tributos. Por lo que los rasgos definidores de la parafiscalidad son los siguientes: ingresos públicos no establecidos ni regulados por ley, a diferencia de los tributos; no constan en los presupuestos generales del Estado, sino en los de la entidad autónoma, que no los integra en aquellos; su rendimiento es de la entidad, sin que se ingresen en el Tesoro Público; su regulación es específica sin asimilarse a la de los tributos; quedan afectados a los fines y gastos de la propia entidad.

Como indica PÉREZ DE AYALA<sup>21</sup>, que da un paso decisivo para catalogar las cotizaciones a la Seguridad Social, no son ni tasas, ni contribuciones especiales, ni tampoco unas primas de seguro propiamente dichas. Y ello es especialmente válido para las cotizaciones empresariales o cuotas pagadas por los empresarios; pero también lo es para las cotizaciones que corren a cargo de los trabajadores. Por exclusión, se trata, desde el punto de vista hacendístico, de verdaderos impuestos. Además no son impuestos «*sui generis* o especiales», sino de una definición muy clara; las cotizaciones de los trabajadores en la medida en que sus cuantías se fijan en función de su salario, y por el hecho de ganarlo, desde un punto de vista hacendístico, son absolutamente equiparables a un impuesto directo sobre las rentas del trabajo.

En cuanto a las cotizaciones empresariales, y atendiendo a la consideración económica que de ellas hacen los empresarios como un componente del coste de producción, y al hecho de que se repercuten en el precio del producto, incrementándose, aunque se ha hablado de que eran «impuestos sobre el empleo», en realidad son impuestos que se exigen a los empresarios con ocasión de la adquisición de los servicios de personal que emplean, y se asemejan a los impuestos que gravan las adquisiciones de otros bienes de producción.

Asimismo lo ha indicado la comisión de expertos para la reforma tributaria en el año 2014, al proponer que se aproxime el actual sistema de cotizaciones a un auténtico impuesto sobre las nóminas salariales, con lo que quedaría aún más de manifiesto su carácter de impuesto directo sobre el trabajo<sup>22</sup>.

Parece, por tanto, que las cotizaciones a la Seguridad Social no se asemejan tanto a la figura de una prima de seguro, contraprestación que ha de satisfacer el tomador del contrato de seguro, que viene a ser la contraprestación por el riesgo asumido por el asegurador, sino más bien el pago de una cuota impositiva sin una contraprestación explícita. En este sentido es cada vez menor el

<sup>20</sup> El Tribunal Constitucional, en sus SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, 182/1997, de 28 de octubre, 233/1999, de 16 de diciembre, y algunas más, establece que la categoría constitucional del artículo 31.3 es más amplia que la de tributo, e incluyó cualquier ingreso público coactivo, aunque no se haya calificado de tributo ni se haya regulado como tal.

<sup>21</sup> PÉREZ DE AYALA, J. L. *La economía financiera pública*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1987.

<sup>22</sup> *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Tributaria*, 2014.

paralelismo entre cotización y prestación tal y como se ha indicado por la STC 121/1983<sup>23</sup>. Las cotizaciones poseen un alto componente impositivo, y su carácter fiscal es claramente reconocido por unanimidad de la doctrina y la jurisprudencia. En este mismo sentido se ha manifestado nuestro Alto Tribunal en su STC 39/1992, de 30 de marzo, al disponer que:

«el estado actual de la doctrina, la naturaleza jurídica de la cuota de la Seguridad Social es objeto de polémica, es innegable que el sistema de protección social, se ha ido separando progresivamente del esquema contributivo y acercándose, de forma cada vez más próxima al concepto de tributación en el que la existencia de la cuota no autoriza a exigir un determinado nivel de prestaciones, ni su cuantía a repercutir en el nivel o contenido de las mismas y, en tal sentido, es abundante la jurisprudencia constitucional que niega a la cuota de cotización la cualidad de "prima de seguro" de la que se derive necesariamente el derecho a la prestación o pueda dejar de pagarse caso de inexistencia de esta»<sup>24</sup>.

Las contribuciones sociales de empresarios y trabajadores a la Seguridad Social debemos, por tanto, catalogarlas como auténticos impuestos por su propia naturaleza, y no tanto como primas de seguro, de tal manera que su carácter público y la finalidad, constitucionalmente reconocida, del sistema de la Seguridad Social supone que este se configure como un régimen legal, tanto de las aportaciones como de las prestaciones a dispensar, sus niveles y condiciones, vienen determinados, no por un acuerdo de voluntades, lo que sería asimilable a una prima de seguro, como ya se ha comentado, sino por reglas que se integran en el ordenamiento jurídico y que están sujetas a las modificaciones que el legislador introduzca, encuadradas en la categoría del tributo.

### 3.2. LA FISCALIZACIÓN<sup>25</sup> DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Tradicionalmente nuestro sistema de financiación de la Seguridad Social se ha centrado en el eje casi inamovible del sistema contributivo, a través del cual se cubrían los riesgos o contingencias de todos los afiliados al sistema estatal de cobertura social, sin embargo, la configuración de función del Estado hace que las prestaciones establecidas por nuestro sistema de cobertura actualmente no se corresponda con las prestaciones proporcionales y las contribuciones realiza-

<sup>23</sup> STC 121/1983, de 15 de diciembre: «La existencia de una cotización igual no es elemento bastante para la exigencia de iguales prestaciones, pues siendo cierto que nuestro sistema de la Seguridad Social está asentado en alguna medida sobre el principio contributivo, también lo es que la relación automática entre cuota y prestación no es necesaria, destacando que desde el momento en que la Seguridad Social se convierte en función del Estado la adecuación entre cuota y prestación no puede utilizarse como criterio para determinar la validez de las normas».

<sup>24</sup> Asimismo en esta línea jurisprudencial el Tribunal Constitucional ha dictado las Sentencias números 103/1983, 65/1987, 127/1987 y 189/1987.

<sup>25</sup> Con este término pretendemos introducir un elemento de valoración fundamental en la delimitación de lo que supone la recaudación de impuestos en el sistema de pensiones de la Seguridad Social.

das por parte de los afiliados. En este momento y en las circunstancias económicas, culturales y demográficas es necesario proponer nuevas formas de financiación que respondan de manera más adecuada al gasto que se debe afrontar.

Y este cambio de modelo o de criterio identificador de la Seguridad Social es posible, y no debe generar límites para su reforma actual, ya que su estructura flexible rechaza hablar de un modelo único de Seguridad Social tal y como se indica en la STC 37/1994. De tal manera que no se puede cerrar el plantear nuevas posibilidades para la evolución del sistema de la Seguridad Social hacia ámbitos desconocidos en la actualidad o hacia técnicas que hasta ahora no se han querido o podido utilizar (STC 206/1997). El edificio de la Seguridad Social se asienta, por las estrechas conexiones entre su financiación y la política económica general, sobre difíciles equilibrios que explican el tránsito paulatino desde la cotización por bases tarifadas que se producía antes del año 1972 y al sistema de equiparación parcial entre bases de cotización y salario real (STC 70/1991).

Debemos indicar, por tanto, que nuestro sistema de financiación no es cerrado ni pretende serlo en su diseño original, como así se estableció en nuestro texto constitucional por medio de la redacción del artículo 41 de la Constitución española. Igualmente debemos reseñar que un volumen importante de las pensiones, aquellas que hemos ya definido como no contributivas, se financia en su mayoría por las aportaciones directas del Estado mediante la Ley de presupuestos, que a su vez se obtiene, en su gran mayoría, mediante la obtención de ingresos derivados de la recaudación tributaria. Hay que desmitificar, por tanto, la idea de que las pensiones no se deben financiar con impuestos, ya que la realidad que hemos mostrado anteriormente pone de manifiesto que en la estructura de nuestro sistema de pensiones, ya sean contributivas o no contributivas, se financian a cargo de los tributos, por medio de los presupuestos generales, o a través de contribuciones que tienen la consideración de impuestos directos sobre el trabajo en muchas ocasiones. Es importante abandonar la idea estática y errónea de que la Seguridad Social es meramente contributiva y es financiada exclusivamente por los trabajadores dentro de un modelo cercano a la prima de seguro.

La opción por la fiscalización de las pensiones tiene efectos muy directos sobre sectores sociales de una amplia tradición en la gestión y participación del régimen de la Seguridad Social que únicamente admiten la fiscalización de las pensiones no contributivas<sup>26</sup>. Así, tal y como escribe BOURGET<sup>27</sup>, refiriéndose al modelo francés del sistema de pensiones, la fiscalización de la

<sup>26</sup> Así lo pone de manifiesto dentro de la realidad francesa, BOURGUET citando a DUFOURCQ, N. («Sécurité sociale: le mythe de l'ascenseur») al indicar que «una retórica institucional fundada sobre una cadena lógica como: los "representantes de los afiliados" deben administrar la Seguridad Social; eso es posible con tal que los recursos de los regímenes vengan exclusivamente de retenciones sobre los sueldos; no obstante, resulta imposible financiar de esta manera los gastos no contributivos; por consiguiente, la Seguridad Social no debe ocuparse de la solidaridad, la cual corresponde al Estado. Se trata por lo tanto de expulsar los gastos de solidaridad fuera del marco de la Seguridad Social, considerando este como el territorio político de los actores sociales, y de rechazar la fiscalización de la protección social puesto que ella supondría su marginación».

<sup>27</sup> BOURGET, R. «Impuesto y pacto social: la financiación de la Seguridad Social francesa mediante impuestos». *Quincena fiscal*, 2017, núm. 19.

parte no salarial de la protección social lleva a algunos a temer que se privatice la otra parte, es decir, el seguro del trabajo, del sueldo. Dicho en términos claros, la fiscalización de las prestaciones de solidaridad conduciría a privatizar las prestaciones sociales relacionadas con el trabajo. Así, la «fiscalización» sería la etapa previa de la privatización de la Seguridad Social que el Estado había creado tras la Segunda Guerra Mundial en momentos de crisis económicas y sociales.

El planteamiento de la fiscalización de las pensiones debe superar los planteamientos de que las pensiones contributivas deberán venir únicamente sostenidas por los recursos derivados de las retenciones de los sueldos, que como se ha puesto de manifiesto en las páginas iniciales, supone un claro desajuste en las cuentas generales por los déficits de ingresos y gastos. Parece, por tanto, que siendo plenamente realista el hecho de que resulta imposible financiar con un equilibrio real los gastos de las pensiones contributivas así como de las no contributivas, se busquen otras fuentes de ingresos directos que garanticen el pago de las pensiones y su nivel de ingreso para los mayores.

Es conveniente, al menos como propuesta de cambio sobre el actual sistema de financiación de las pensiones, reconocer el hecho de que nos encontramos ante un sistema de financiación de la Seguridad Social altamente vinculado a la financiación mediante impuestos, del que pudiera estar sustentado por las aportaciones de las cotizaciones sociales y que vemos como un estigma inalterable. Es más, debe valorarse en profundidad si nuestro sistema de financiación debe cohabitar de manera transparente entre el peso importantísimo y esencial de las cotizaciones sociales de los trabajadores y empresarios con el de impuestos que financien de manera integral el sistema.

La apertura de la financiación del sistema de pensiones a los tributos no debe ser en ningún caso una amenaza al entender que se producen sistemas de privatización de las pensiones por vías encubiertas de obtención de recursos, o que se puedan atentar contra los principios de universalidad, solidaridad, equidad suficiencia y unidad de caja. Como indica BOURGUET, se trata aquí de reflexionar sobre si la «fiscalización», es decir, la financiación de la Seguridad Social mediante el impuesto y no las cotizaciones sociales, de manera exclusiva, supone una regresión social o no. O, por el contrario, la fiscalización de la Seguridad Social es un instrumento para realizar la justicia en el marco del Estado social, financiar la protección social mediante impuestos democráticamente establecidos permite, como suelen exigirlo nuestras sociedades democráticas, a la representación nacional, y generar un mejor control democrático de la Seguridad Social y una mayor intervención parlamentaria en esta materia.

#### 4. SISTEMAS COMPARADOS. EXPERIENCIAS A VALORAR

Una de las soluciones para afrontar la disminución sistemática de la financiación y percepción de las pensiones por los mayores viene determinada por el establecimiento de impuestos<sup>28</sup>.

<sup>28</sup> Según la encuesta Internacional Harris Interactive realizada en el año 2005 dentro del ámbito de aplicación de los países del G7 y Australia, Suecia y Países Bajos, impulsada por International Retirement Security Survey AARP *Global*

En el ámbito internacional hay corrientes impulsoras de agresivas propuestas de financiación mediante tributos, entre los que debemos destacar a MEIDNER<sup>29</sup>, ejemplo sueco de los años setenta a través del cual se establecía un impuesto sobre las acciones en las que empresas de más de 50 trabajadores deberían emitir nuevas acciones en cada ejercicio por un valor del 20% de los beneficios. Las empresas transmitían las acciones a una red de fondos de inversión que, a su vez, tenían vetada la transmisión y venta de las acciones de tal manera que los ingresos derivados de dichos valores societarios se destinaban al pago de pensiones.

Otra de las propuestas puede resumirse en la recaudación de impuestos derivados de activos públicos y transmisión de licencias tal y como propone BLACKBURN. La propiedad pública de las licencias de explotación de dominio público, como por ejemplo ondas electromagnéticas, debería aportarse a fondos de pensiones que gestionasen dichos derechos mediante su gestión y administración económica mediante fondos fiduciarios, de tal manera que también podría extenderse dicha financiación a los estados productores de petróleo<sup>30</sup>; cesión a fondos de pensiones que explotarían el resultado de la comercialización de licencias y recursos naturales. Obviamente la gestión de dichos fondos se confía en su gestión y administración a entidades no comerciales.

Es, en todo caso, evidente que si se buscan nuevas formas de financiación, mediante tributos, la obtención de dichos recursos debe realizarse más allá de los tradicionales impuestos que obtienen ingresos con carácter general y destinados a las necesidades esenciales y básicas del Estado de Bienestar, salud, educación, infraestructura, cultura. Es necesario buscar opciones de obtención de ingresos que no agoten la recaudación de los tributos generales, pero que su vez permitan obtener financiación bajo nuevos planteamientos.

Dejando de un lado posibles propuestas más o menos arriesgadas para la financiación de las pensiones, mediante la obtención de impuestos, debemos valorar algunos ejemplos ya puestos en marcha y con cierto éxito en su desarrollo político, social y económico. Dichos ejemplos parten de experiencias distintas del modelo de sistema de pensiones, ya sea contributivo, prestacional, si las pensiones están prefinanciadas o se establecen mediante una acumulación del ahorro realizado, etc., y por tanto lo que queremos poner de manifiesto es el hecho de que los impuestos pueden suponer un elemento transversal esencial para el fortalecimiento de la financiación, in-

---

*Anging Program*, establecía que el 68% de los encuestados se decantaba por aumentar los impuestos de los trabajadores mejor pagados, el 37% por aumentar los impuestos a todos los trabajadores, el 33% por aumentar la edad de jubilación y el 42% por aumentar las prestaciones de jubilación a un ritmo más lento. En todo caso la propuesta de cobrar impuestos a los más ricos fue respaldada por el 69% de los encuestados en los Estados Unidos y por el 75% en el Reino Unido. Sin duda no son comparables directamente los sistemas de financiación de las pensiones con respecto al sistema español, pero sí es importante conocer estos datos para valorar la posición de un importante volumen de población sobre el futuro de las pensiones.

<sup>29</sup> MEIDNER, R. *Employee Investments Funds. An Approach to Collective Capital Formation*. Londres, 1978.

<sup>30</sup> BLACKBUN, T. *El futuro del sistema de pensiones, crisis financiera y Estado del Bienestar*. Madrid: Ediciones Akal, 2010.

dependientemente del modelo y estructura en el que esté basado el sistema de pensiones de un determinado Estado.

Entre las opciones más lógicas, y que ya han tenido un desarrollo experimental satisfactorio y, por tanto, con ciertas garantías de éxito, debemos destacar los siguientes:

#### 4.1. EL EJEMPLO FRANCÉS

El ejemplo más cercano, tanto geográficamente como por similitud del sistema de financiación del modelo de la Seguridad Social, es el modelo francés establecido sobre dos figuras de impuestos como son la contribución social generalizada (CSG) (1990) y la contribución para el reembolso de la deuda social (CRDS) (1996)<sup>31</sup>. Las cotizaciones y contribuciones sociales representan el 80% de la financiación del régimen general. Las cotizaciones se calculan a partir de determinados tipos establecidos a nivel nacional y corren a cargo de los empresarios y de los asalariados. Se financian fundamentalmente mediante cotizaciones y aportaciones basadas sobre las remuneraciones.

La CSG y la CRDS corren a cargo de los asalariados. La creación de la CSG reúne cuatro contribuciones: la primera grava las rentas del trabajo y las rentas de sustitución (pensiones de desempleo, de jubilación, etc.), la segunda grava las rentas patrimoniales, la tercera los productos de inversión y, desde 1996, existe una última contribución que se refiere a las ganancias del juego.

La CSG es un impuesto en su sentido más completo por su propia estructura conforme a los elementos configuradores del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y también con respecto al principio de justicia redistributiva debido a que este impuesto social generalizado grava todas las rentas del contribuyente y no únicamente las rentas del trabajo. De este modo se puede decir que con la aprobación y establecimiento del CSG se ha configurado un impuesto que permite un mejor reparto del esfuerzo contributivo.

Dicho modelo se puede describir con las siguientes características:

- a) No son cotizaciones sociales, tienen la naturaleza de impuesto destinadas a diversificar las fuentes de ingresos para la financiación de la Seguridad Social.
- b) La contribución social generalizada se aplica al conjunto de la renta, no solo a la del trabajo sino también a la del capital.
- c) El pago del impuesto se realiza mediante una retención del empleador que lo ingresa directamente a la Administración.

---

<sup>31</sup> La regulación jurídica de la *contribution social généralisée* (CSG) y de la *contribution pour le remboursement de la dette sociale* (CRDS) se encuentra contenida en el Código de la Seguridad Social, artículos L 136-1 a L 136-8, y en el Código General de Impuestos, artículos 1654-5 y 1657 a 1659 A.

- d) La contribución social, que es retenida sobre la base del impuesto, es deducible de la remuneración que es objeto de declaración en el IRPF, de tal manera que con una tasa global de 7,5% es posible deducir un porcentaje del 5,1% en la declaración del sujeto pasivo en el IRPF. Para el supuesto de rendimientos de capital<sup>32</sup> la tasa es de 8,2% y es posible deducir un porcentaje del 5,1% en el IRPF.

El tipo global es del 2,4 % y una parte deducible del 5,1 %. Se produce una serie de exoneraciones de pago del impuesto como son:

- a) Las pensiones de jubilación e invalidez.
- b) Prestaciones por desempleo aplicando determinados límites.
- c) Actividades desarrolladas dentro de un marco del voluntariado.
- d) En materia de retenciones sobre capital se aplican en cuentas de ahorro popular jóvenes, cartillas de ahorro empresa o de desarrollo sostenible.

Con relación a la CRDS se instituyó con carácter provisional por parte de las autoridades francesas para equilibrar a largo plazo las cuentas de los regímenes de la Seguridad Social. La duración de este impuesto, prevista de manera inicial para el plazo temporal de 13 años, se ha pospuesto hasta que se extinga la deuda social. La tasa de CRDS es un porcentaje del 0,5% sobre rentas del IRPF y del capital, sin ser deducible en ningún caso.

El establecimiento de estos impuestos financiadores de la Seguridad Social han sido muy criticados desde posiciones doctrinales que muestran a dichas figuras tributarias como un lastre para la dinamización de la economía y un peso para la creación de nuevos puestos de trabajo por su contribución, en un principio lesiva, al coste social de los empleadores. Sin embargo, en el año 2008 los ingresos de la CSG ascendieron a 84.328 mil millones de euros, convirtiéndolos en el primer impuesto directo por volumen de ingresos en Francia, por delante incluso del impuesto sobre la renta. Dichos ingresos representan aproximadamente el 18% de los recursos de la Se-

---

<sup>32</sup> Dos sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asuntos C-34/98 y C-169/98, véase el CP n.º 9/00) de 15 de febrero de 2000, Comisión/Francia, examinaron si las dos contribuciones sociales francesas (la CSG y la CRDS) podían gravar los rendimientos del trabajo y los rendimientos sustitutorios de trabajadores que, aun residiendo en Francia, estaban sujetos a la legislación de la Seguridad Social de otro Estado miembro (generalmente porque ejercían una actividad profesional en ese último Estado). El Tribunal de Justicia juzgó que las dos contribuciones referidas tenían una relación directa y suficientemente relevante con la Seguridad Social, ya que su objeto específico y directo era la financiación de la Seguridad Social francesa o la liquidación de una deuda del régimen general de la Seguridad Social francés. Concluyó que la recaudación de esas contribuciones a cargo de los trabajadores afectados era incompatible con la prohibición de acumulación de legislaciones aplicables en materia de Seguridad Social (Reglamento n.º 1408/71) y con la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento. En todo caso esta visión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no ha sido sustentada por la propia doctrina francesa que sin duda confiere la plena calificación como impuesto a ambas contribuciones.

guridad Social. La CSG tiene un rendimiento de más de 10 mil millones de euros. Tres cuartas partes de los ingresos de la CSG provienen de los ingresos obtenidos<sup>33</sup>.

## 4.2. EL MODELO SUECO

El sistema público de pensiones, que representa el componente fundamental del sistema de pensiones, es de carácter obligatorio y se estructura en tres tipos de esquemas de pensiones diferentes: pensión garantizada, pensión de renta y prima de pensiones.

Después de las reformas pertinentes, desarrolladas a partir del año 1998, se ha decantado por un sistema consistente en dos componentes: una parte de las pensiones se obtendrá a través de un sistema *pay-as-you-go*, y la otra, a través de una denominada *notional account*, algo así como un fondo individual por primas. Se mantiene una pensión mínima garantizada para todas aquellas personas que no alcanzan una pensión contributiva suficiente y que está financiada vía impuestos<sup>34</sup>.

En principio, todos los ingresos imponibles declarados dan derecho a pensión como los ingresos obtenidos al trabajar por cuenta ajena, los obtenidos al desarrollar una actividad profesional por cuenta propia (trabajadores autónomos) y las prestaciones de la Seguridad Social (pensión de enfermedad basada en los ingresos, prestación de enfermedad, prestación de desempleo, etc.). De todos los ingresos que dan derecho a pensión, incluidas las prestaciones de la Seguridad Social, se deduce una contribución a la pensión de vejez.

La aportación más tributaria dentro del sistema de pensiones en su apartado contributivo es aquel que se refiere al esquema de pensión por prima de reservas. En este apartado se destina

<sup>33</sup> Rapport parlementaire, «Quels changements d'assiette pour les prélèvements fiscaux et sociaux? (annexe – prélèvements obligatoires, un état des lieux) – II. La contribution sociale généralisée (CSG) – 1. Le produit de la CSG» [archive], sur senat. fr, Sénat [Consulta: 19 septiembre 2012].

<sup>34</sup> Como indica DE LAS HERAS, A., en el nuevo sistema, el trabajador debe retraer de sus ingresos un 18,5% para financiar su pensión. De este porcentaje, un 16% son las cotizaciones que dan derecho al sistema redistributivo y el 2,5% restante genera el derecho a la pensión por primas.

Las cotizaciones abonadas por los trabajadores asegurados se contabilizan en una cuenta virtual (quedando separada la parte correspondiente a las cuentas nocionales y a la de la capitalización), donde se recogen las aportaciones individuales y los rendimientos ficticios.

En el modelo sueco los derechos de pensión a través de las cuentas nocionales se calculan teniendo en cuenta varios indicadores, como son la suma de las cotizaciones efectuadas, y de los intereses obtenidos (con carácter general se aplica un interés técnico del 1,6%). La particularidad del cálculo radica en que la rentabilidad puede llegar a resultar negativa, según la evolución de las magnitudes económicas consideradas, lo que a su vez dará lugar a que la pensión, que se recalcula anualmente una vez actualizada, pueda experimentar una pérdida económica. La forma de cálculo de los rendimientos se efectúa en función del comportamiento de la evolución de los ingresos medios, del factor de sostenibilidad (balance ratio) y de los gastos de administración. HERAS, A. de las: «El sistema de pensiones sueco. Cuentas nocionales y factor de sostenibilidad». *RTSS.CEF*, junio 2013, núm. 363.

un 2,5% de los impuestos a las nóminas (también con contribución paritaria del 1,25% de empleadores y empleados) a un sistema público de contribución definida, en cuentas individuales. Por medio de una agencia estatal, la *Premiepensionsmyndigheten* (o PPM) se encarga de las tareas administrativas.

Dicha agencia PPM recibe de la Agencia Tributaria las contribuciones, y formaliza una vez al año las aportaciones de los sujetos pasivos a los fondos autorizados para operar en este esquema. Los contribuyentes pueden elegir en qué fondo o fondos se colocan sus aportaciones, y estas son realizadas de forma agregada y colectiva por la PPM, no conociendo las gestoras privadas qué contribuyentes realizan las aportaciones, sino que únicamente conocen el importe agregado de los fondos aportados. Para quienes no optan por uno u otro de los fondos de pensiones privados elegibles, existe también un fondo estatal que se ofrece por defecto (aunque los contribuyentes no pueden optar activamente por este fondo, sino solo por omisión, en caso de no hacerlo por ninguno de los restantes).

Las obligaciones administrativas de mantenimiento de registros y suministro de información es asumida por la PPM, que cobra estos servicios en forma de devoluciones de la comisiones cobradas por las gestoras de fondos en función de su participación en los fondos administrados por la PPM. En el año 2002, la comisión media cobrada por los fondos privados era del 0,44% de los activos, y la PPM cobraba un 0,3% adicional.

Finalizado el periodo de aportaciones, y por tanto de la edad de jubilación, en estos casos a partir de los 61 años, el saldo de los fondos disponibles se convierte en una anualidad fija o en la llamada «anualización flexible», a través de los cuales los fondos permanecen invertidos y se retira una proporción de esos fondos en función de la esperanza de vida del sujeto<sup>35</sup>.

En el sistema sueco podemos observar como la fiscalidad juega un papel importante en la financiación de las pensiones, aunque el sistema dista del modelo español de Seguridad Social. La complementariedad entre las aportaciones directas como cotizaciones y la recaudación vía tributos es una clara vía de asegurar ingresos futuros de las pensiones.

#### 4.3. EL KIWISAVER NEOZELANDÉS

Un régimen especialmente atractivo, posiblemente por su diferente planteamiento al sistema de contribución español, es el que se ha desarrollado en Nueva Zelanda.

A partir del año 2007 se aprobó un nuevo plan de pensiones que viene a denominarse «Kiwisaver». Mediante este sistema la mayoría de los miembros, así denominados explícitamente y no como trabajadores, acumularán sus ahorros a través de contribuciones regulares de su salario.

<sup>35</sup> PÉREZ-CAMPANERO SANTANDER, J. «Un episodio de reforma del sistema de pensiones público: el caso de Suecia» (*book chapter*), Fundación de Estudios Financieros, febrero 2008.

El régimen se caracteriza por articularse mediante una serie de aportaciones económicas establecidas en un plan porcentual que se divide entre los empleadores y los miembros del plan, trabajadores. Además de ir acompañado de otras medidas de incentivo financiero en función del sujeto pasivo que lo realiza, una aportación del Estado<sup>36</sup>, una aportación del empleador en el comienzo de la del plan, o incluso un incentivo para la adquisición de la primera vivienda. Independientemente de estos factores colaterales del Kiwisaver, lo realmente importante es que las aportaciones se establecen de la siguiente manera:

- A elección del trabajador se puede aportar bien el 2 %, el 4 % o el 8 % calculado sobre el salario bruto. A partir de abril de 2013 la contribución mínima pasa a ser de 3 %.
- Por parte del empleador, una contribución obligatoria del 2 % del salario bruto, que sube a 3 % a partir de abril de 2013. Esta contribución no está sujeta al impuesto sobre contribuciones a planes de pensiones (ESCT). No obstante, cualquier otra contribución voluntaria por parte del empleador al Kiwisaver sí estaría sujeta a ese impuesto. A partir de abril de 2012, sin embargo, todas las aportaciones tanto obligatorias como voluntarias pasarán a estar sujetas al ESCT<sup>37</sup>.

Los fondos aportados al Kiwisaver son gestionados por entidades financieras y de ahorro, bancos, compañías de seguros y administradores de inversiones, en los que el aportante puede elegir libremente el destino de la gestión, no está garantizado por el Gobierno, pero sí que prestan la supervisión de su gestión las autoridades estatales por medio de la autoridad de mercados financieros.

La Agencia Tributaria neozelandesa es la administración que asigna provisionalmente a un esquema de Kiwisaver por defecto y otorga un plazo de tres meses al sujeto pasivo para elegir cualquier otro gestor o esquema de administración de los fondos. En el supuesto de que no se produzca, por parte del empleador o del trabajador, una elección de gestor, este es asignado directamente por la Agencia Tributaria de los nueve proveedores predeterminados nombrados por el Gobierno.

La característica esencial del modelo de Nueva Zelanda es la flexibilidad en cuanto a su destino. Si el régimen de retención y recaudación está fijamente establecido por la autoridad fiscal, la elección del administrador de fondos, los cambios que se pueden realizar a través de la vida laboral del trabajador son ilimitados, y sobre todo permite que se pueda producir una paralización de las aportaciones temporales, si así lo decide el trabajador.

El Kiwisaver no se centra en el empresario empleador sino en el sujeto individual suscriptor del plan y en el que tiene un amplio abanico de decisión.

<sup>36</sup> Para incentivar el Kiwisaver se incluyen incentivos como una aportación al fondo, por parte del gobierno, de 1.000 NZD libre de impuestos en el momento de la adhesión, y devoluciones fiscales que pueden alcanzar hasta los 521,43 NZD anuales siempre que se haya contribuido con un mínimo de 1.042,86 NZD anuales.

<sup>37</sup> Inland Revenue: <<http://www.ird.govt.nz>>.

Finalmente dentro de esta comparación internacional vamos a citar muy brevemente el sistema belga. En Bélgica, donde se introdujo el concepto «cotización-impuesto», se centra en el hecho de que el empresario abona a la Administración tributaria una cantidad que es la suma de su parte y la del trabajador, resultante de aplicar un tipo al salario del trabajador, importe que tiene carácter de ingreso provisional, gravándose el resto de la aportación por las autoridades fiscales a través de la declaración de la renta.

Las tres opciones principales que hemos tratado han pretendido ser sistemas de aportaciones de pensiones diferenciados, y bastante equidistantes, como son el modelo francés, donde el sistema de pensiones se estructura, por un lado, en un sistema obligatorio público de reparto y, por otro, en una parte importante de gestión privada de carácter obligatorio; el sueco, a través de un sistema muy solidario básico combinado con una importante elección libre por el trabajador, con un sistema universal atendido por los presupuestos generales del Estado, junto con una gestión privada de la capitalización entre el sector privado o el público de gestión, y el neozelandés, con un sistema de pensiones basado en un mecanismo de solidaridad que solo cubre supuestos de necesidad, acompañado de importante iniciativa privada.

## 5. TRIBUTOS SOCIALES

Finalmente vamos a hacer referencia a las posibilidades que existen, no tanto de crear nuevos tributos sobre las pensiones como hemos visto en el ámbito del derecho comparado internacional, sino para el incremento del tipo impositivo de algunos impuestos con la finalidad de financiar el sistema de la Seguridad Social, sobre todo en aquellos gastos de financiación de pensiones no contributivas. En este sentido vamos a hacer referencia de manera especial al impuesto sobre el valor añadido (IVA) y a los impuestos medioambientales.

### 5.1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Como indicó, la comisión de expertos para la reforma tributaria de 2014, en el año 2011, la recaudación por el IVA en porcentaje del producto interior bruto (PIB) fue en España la más baja de los 27 países de la UE en términos relativos. Lo cual pone de manifiesto la reducida capacidad recaudatoria de este impuesto indirecto en nuestro país en relación con los países de nuestro entorno. Con posterioridad se produjo un incremento del tipo general del impuesto, el cual se adecuó, como todos sabemos, en el 21 %<sup>38</sup>, situándose en la media de la UE. Sin embargo, el espacio en el que España sigue manteniendo un tipo diferencial de los otros países comunitarios es

---

<sup>38</sup> El Real Decreto-Ley 20/2012, de 20 de julio, introdujo a partir del 1 de septiembre de 2012 que el tipo general del IVA se elevase del 18 % al 21 %, el tipo reducido pasó del 8 % al 10 %. El tipo superreducido permanece invariable en el 4 %.

en los tipos reducidos y en el de las exenciones en el que es uno de los más elevados de Europa en términos de merma de recaudación.

El incremento de la recaudación del IVA para destinarlo al pago de las cotizaciones a la Seguridad Social no vendría determinado por el incremento del porcentaje del tipo general del 21 %, sino que habría varias opciones de mitigar el efecto del aumento de la carga impositiva.

La primera posibilidad vendría determinada por una disminución de las cotizaciones a la Seguridad Social con carácter de aportación por parte de los empresarios, cotizaciones, por otro lado, entre las más altas de Europa, y aumentar el importe de las mismas por vía de recaudación del IVA. La comisión de expertos propuso de manera limitada y a un sector económico específico, como es el del turismo, el incremento del tipo aplicable combinándola con una reducción significativa de las cotizaciones sociales, lo que podría resultar muy beneficiosa para este sector, pues es fuertemente intensivo en mano de obra.

La segunda permitiría un incremento de la recaudación por medio del IVA y de su adaptación al alza de los tipos reducidos, tras una revisión exhaustiva de aquellos supuestos en los que se aplica un tipo reducido por motivos de política social y económica<sup>39</sup>.

Los efectos de esta subida tendrían efectos directos sobre el consumo, de tal manera que las posiciones de detractores y partidarios de dichas medidas son muy distantes. Los detractores creen que incrementar el IVA como destino de la financiación de las pensiones conduciría un efecto económico no deseado, el freno del consumo generaría un menor crecimiento económico y, fruto de ello, una menor tasa de empleo por pérdidas de trabajo que las empresas aplicarían por el recorte de las ventas al incrementarse el IVA, más paro, generaría de manera inmediata una menor recaudación por volumen de ingresos fiscales<sup>40</sup>. Los impulsores de esta medida la establecerían mediante una fuerte rebaja del tipo de cotización al 10 % como máximo, a distribuir de manera equitativa entre el empleador y el trabajador. Esta rebaja de la cotización permitiría a su vez ge-

<sup>39</sup> La primera de esas excepciones se refiere al IVA sobre la vivienda, no considerándose adecuada su sujeción al tipo general debido a las dificultades que introduciría en el proceso de liquidación del significativo *stock* de viviendas nuevas sin vender que existe actualmente en España, aparte de que supondría incrementar el peso de la imposición sobre las transacciones inmobiliarias, lo que se considera menos eficiente que la opción de gravar periódicamente su valor patrimonial. La segunda excepción es la relativa a los servicios turísticos, para los que la comisión no considera adecuada su tributación al tipo general, pues perjudicaría gravemente la competitividad de este sector, ya que los principales países competidores de España siguen manteniendo un tipo reducido para el gravamen de las actividades turísticas. La comisión solo propondría el incremento del tipo aplicable al turismo combinándolo con una reducción significativa de las cotizaciones sociales, lo que podría resultar muy beneficioso para este sector, pues es fuertemente intensivo en mano de obra (*Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Tributaria*, 2014, pág. 26).

<sup>40</sup> En Francia se estableció en el año 2007 un intenso debate sobre la incorporación del IVA social a la realidad económica del país el cual fue valorado positivamente como instrumento de recaudación y destino a la financiación de las pensiones, siendo finalmente descartado su establecimiento porque podría suponer un alza de los precios que limitase la recuperación económica, siendo rechazada su incorporación en las reformas fiscales propuesta para el año 2008.

nerar un incremento del tipo del IVA entre 2 y 4 puntos, proponiendo que se homogeneicen al alza los tipos de este impuesto hasta el entorno del 24% y manteniendo solo un tipo superreducido. Esto conllevaría un resultado relativamente neutral para los consumidores<sup>41</sup>.

Independientemente de las opciones diversas que se puedan plantear, lo que no cabe duda es de que el IVA puede ser un tributo con recorrido en su capacidad recaudatoria para complementar la financiación de la Seguridad Social y su déficit galopante.

## 5.2. IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

Los impuestos medioambientales<sup>42</sup>, de los cuales nos vamos a referir de manera muy superficial por la propia complejidad de la materia y al no ser objeto de este estudio, pero que debemos resaltar entre lo más importantes los derivados de los impuestos sobre la energía, el transporte, la contaminación y los recursos, en sus distintos ámbitos de aplicación por parte de las Administraciones públicas, son una de las vías de obtención de ingresos para las pensiones por su posible recorrido de recaudación y baja tributación obtenida hasta la fecha en España.

En 2012, nuestro país ocupó la última posición de entre los países de la UE con menor relación entre los impuestos ambientales y el PIB. Mientras que en 2011, en la UE27 los impuestos ambientales representaron el 2,39% del PIB, en España, esta equivalencia fue de solo el 1,6%. Dinamarca fue el país con mayor proporción de impuestos ambientales y PIB (4,03%)<sup>43</sup>.

El establecimiento de gravámenes sobre la contaminación y el uso de los recursos naturales pueden generar más ingresos y aportar importantes beneficios sociales y medioambientales. Además, la fiscalidad relacionada con el medio ambiente es una de las pocas que, en general, no perjudica al crecimiento. Los impuestos medioambientales han sido una herramienta de uso común para lograr objetivos medioambientales en los diversos ámbitos políticos en España. La

<sup>41</sup> Este es el sistema que impulsa de manera especial el profesor LAGARES, al cual se ha puesto como inconveniente de mayor calado el que no garantiza la suficiencia de las pensiones al confiar una parte importante de las prestaciones a un sistema de capitalización, que se ha demostrado que no funciona en las épocas de crisis bursátil. A lo que se propone que la parte de pensión complementaria no tendría que estar invertida necesariamente en los mercados bursátiles sino en «una deuda pública especial con una revalorización superior al IPC», con lo que se evitarían, en la medida de lo posible, las inestabilidades económicas de carácter bursátil.

<sup>42</sup> Los impuestos ambientales son instrumentos fiscales que las Administraciones públicas utilizan para influir en los consumidores dirigiéndoles hacia la adquisición y utilización de productos menos perjudiciales para el medio ambiente y cambiando alguna de sus pautas de conducta. Se definen como impuestos ambientales aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tienen un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medio ambiente. Incluye todos los impuestos sobre la energía y el transporte y se excluyen los impuestos del tipo valor añadido.

<sup>43</sup> Eurostat, ingresos por impuestos ecológicos.

reforma de la fiscalidad<sup>44</sup> relacionada con el medio ambiente puede desempeñar un papel importante para mantener el crecimiento económico.

Un estudio realizado por Eunomia Research and Consulting<sup>45</sup> en el año 2016 sugiere que hay un potencial considerable para la obtención de ingresos adicionales procedentes de impuestos medioambientales en España, lo cual permitiría destinar parte de su recaudación a la financiación de nuestro sistema de la Seguridad Social y en especial en materia de las pensiones, ya sean contributivas o no. Por tanto, en España debemos valorar y considerar todo el potencial de la fiscalidad medioambiental, así como aplicar de manera uniforme y coherente en todo el país la tributación ambiental, con la finalidad de destinar de manera ordenada y eficiente los beneficios ambientales, económicos y sociales.

En los impuestos medioambientales se ha producido en la última década un descenso general en la recaudación de este tipo de tributos como porcentaje de los ingresos fiscales totales, esta situación podría permitir incrementar y obtener nuevas fuentes de recaudación que favorezcan la obtención de ingresos para disminuir el déficit de la Seguridad Social.

## 6. CONCLUSIONES

En el presente trabajo hemos intentado mostrar la situación actual y real del futuro de las pensiones como uno de los problemas más importantes y trascendentes de nuestro sistema democrático y del bienestar social. La realidad de la crisis demográfica afecta a la globalidad de los países que conforman la vieja Europa, pero especialmente afecta a nuestro país con unas tasas de natalidad bajísimas, así como por una mayor esperanza e índice de expectativas de vida. Esta crisis no es solo demográfica ni económica es también una crisis del sujeto, de la persona, una crisis de la «relación con la realidad», según María ZAMBRANO, que se transforma en una crisis cultural de una especie de pérdida de confianza ante la propia experiencia de la vida.

La situación demográfica tiene una serie de efectos económicos de trascendencia esencial para comprender las dimensiones del problema y de la dificultad para poder mantener la sociedad del bienestar. Se está produciendo una reducción significativa de la población económica activa y de los estudiantes, una minoración de las aportaciones para sostener las altas tasas de necesidades de las personas mayores. Incremento del coste económico de gastos por los Estados en pensiones, salud, infraestructuras y dependencia y de manera paralela a todo lo anterior una dis-

<sup>44</sup> Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE, Informe de España *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE: problemas comunes y cómo combinar esfuerzos para obtener mejores resultados*. COM(2017) 63 final.

<sup>45</sup> Eunomia Research and Consulting, IEEP, Aarhus University, ENT, 2016. *Study on Assessing the Environmental Fiscal Reform Potential for the EU28*.

minución progresiva de la capacidad recaudatoria de los impuestos, lo que hará difícil equilibrar las finanzas públicas o mantener un equilibrio muy complejo de pensiones y servicios sanitarios.

Frente a la preocupante descripción realizada con anterioridad, nos encontramos con un sistema de la Seguridad Social que parece no responder ante los retos tan desproporcionados que se nos plantean en un tiempo cercano. Aunque debemos reconocerlo, está basado en unos principios que han servido para su adecuado funcionamiento, tal es el caso de la proporcionalidad entre lo percibido y lo aportado por los trabajadores, la universalidad, la acción protectora, el pilar esencial de la solidaridad intergeneracional. Equidad e igualdad de derechos, y por último su suficiencia. Este último elemento parece que no acaba de poder garantizar los niveles de bienestar mediante prestaciones adecuadas. Las posteriores reuniones y transformaciones del sistema de la Seguridad Social impulsadas por el Pacto de Toledo y sus reuniones posteriores parece que no responden a las necesidades de nueva financiación, su ejemplo más destacado es el Fondo de Reserva que ha quedado totalmente desconfigurado y con fecha de caducidad inminente.

Las propuestas para responder al reto del envejecimiento que se ceba de manera especial con la financiación de las pensiones han sido tratadas con una finalidad correctora o mitigadora de sus efectos no lo suficiente contundentes para su verdadera solución. Medidas tales como recortar los gastos mediante el aumento de la edad reglamentaria de jubilación y el cambio hacia un sistema de indexación de las pensiones basado en el aumento de los precios, la prolongación de la vida laboral son incompletas. El gran reto es evitar que los mayores se encuentren en una situación de pobreza irrevocable tal y como ha indicado la Comisión Europea en el Libro Blanco, Agenda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles en el año 2012.

En nuestro sistema de pensiones se ha demonizado cualquier posibilidad de obtener ingresos por medio de los impuestos que equilibren las cuentas de la Seguridad Social. Es cierto que en los últimos años se ha impulsado una propuesta que permitiese sacar de la tradicional financiación de las pensiones, mediante las contribuciones a la Seguridad Social de los trabajadores y empleadores, el pago de las pensiones no contributivas. Sin embargo hay un error de perspectiva sobre el verdadero origen y aplicación de la financiación de las pensiones. Hemos intentado mostrar como la realidad de nuestro sistema de pensiones está en un volumen y porcentaje muy alto sustentado por los tributos. Las aportaciones derivadas de los impuestos a través de los presupuestos generales del Estado que se destinan al sustento y complemento de las cuentas de las pensiones en sus ejercicios deficitarios.

También, junto a lo anterior, debemos centrar el verdadero carácter de las contribuciones sociales como auténticos impuestos sobre el trabajo que recae de manera muy desmesurada en el empleador, recordemos que España tiene una de las tasas más altas de aportación por parte de los empleadores en el entorno de la UE. Las cotizaciones sociales no son necesariamente la única forma de financiar las prestaciones del Estado del Bienestar ni tampoco la más eficiente ni la más justa.

Todas estas circunstancias demuestran, o al menos intentan poner en el centro de debate de las pensiones, que los tributos pueden ser una herramienta esencial para asegurar los ingresos necesarios del futuro en el sistema de la Seguridad Social.

Las experiencias internacionales que hemos comentado tales como la francesa, sueca y neozelandesa ponen de manifiesto que otras sociedades económicas avanzadas han introducido novedades en su sistema de financiación dando cabida de manera trascendental a los impuestos. Los diferentes países, a partir de regímenes de contribución totalmente diferentes, han introducido impuestos directos por medio de los cuales complementan las contribuciones sociales de los trabajadores y de los empleadores. Así la CSG o la CRDS francesa han supuesto una respuesta directa a las necesidades de ingreso de los pensionistas franceses, el sistema sueco de cotización nocional que también integra impuestos en el modelo de financiación de la Seguridad Social. Por último, el Kiwisaver neozelandés, que aun siendo un sistema de pensiones más cercano al sistema británico, introduce la novedad de atraer las aportaciones sociales mediante la flexibilidad de la contribución de los sujetos pasivos haciendo un plan de pensiones prácticamente a medida mediante una importante intervención en el control y seguridad de los fondos por parte de la hacienda neozelandesa.

Finalmente es necesario valorar en nuestro sistema tributario qué impuestos son potencialmente adecuados para complementar el déficit de las contribuciones. Tanto el IVA social, en su espacio para incrementar los porcentajes de determinados tipos como se ha comentado, como el desarrollo de una normativa ordenada y consecuente de los tributos medioambientales podrían complementar recursos económicos sin un coste social, económico lo suficientemente como para no disparar la presión fiscal y carga tributaria de los contribuyentes.

Creemos que debe establecerse un debate profundo y extenso en el que nuestro sistema de la Seguridad Social de las pensiones dé entrada a las figuras complementarias de las cotizaciones sociales como son los impuestos, en sus diferentes figuras y modalidades, que permitan reequilibrar las cuentas y asegurar una renta futura digna a los pensionistas.

---

## Bibliografía

Actualidad Internacional Sociolaboral, n.º 171 Ministerio de Empleo y Seguridad Social. Secretaría General Técnica Subdirección General de Relaciones Sociales Internacionales, septiembre 2013.

BIURRUN MANCISIDOR, G. «¿Reforma del sistema público de pensiones? ¿Qué reforma?». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2010, núm. 808.

BLACKBUN, T. *El futuro del sistema de pensiones, crisis financiera y Estado del Bienestar*. Madrid: Ediciones Akal, 2010.

BOURGET, R. «Impuesto y pacto social: la financiación de la Seguridad Social francesa mediante impuestos». *Quincena fiscal*, 2017, núm. 19.

CARRÓN, J. *La Belleza Desarmada*. Prefacio de Javier PRADES, Ediciones Encuentro, 2016.

DUFOURCQ, N. «Sécurité sociale: le mythe de l'ascenseur». *Droit social*, marzo de 1999, núm. 3.

*Estadísticas, Presupuestos y Estudios Seguridad Social*, septiembre 2016.

EUROPOP2013, European Population Projections, base year 2013.

HERAS, A. de las «El sistema de pensiones sueco. Cuentas nocionales y factor de sostenibilidad». *RTSS.CEF*, junio 2013, núm. 363.

INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA TRIBUTARIA, 2014.

LIBRO BLANCO. *Agenda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles*. Comisión Europea Bruselas, 16 de febrero de 2012.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos, 2016.

MEIDNER, R. *Employee Investments Funds. An Approach to Collective Capital Formation*. Londres, 1978.

MONEREO PÉREZ, J. L. «El sistema de pensiones en el marco de la nueva revisión y actualización del pacto de Toledo». *Revista Doctrinal Aranzadi Social*, 2010, núm. 15.

MUSGRAVE, R. *Teoría de la Hacienda Pública*. Madrid: Castellana de Aguilar, 1967.

OCDE. *Perspectivas de Pensiones*, 2016.

PÉREZ DE AYALA, J. L. *La economía financiera pública*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1987.

– *Explicación de la técnica de los impuestos*. Madrid: Editorial de Derecho Reunidas, 2004.

PÉREZ-CAMPANERO SANTANDER, J. «Un episodio de reforma del sistema de pensiones público: el caso de Suecia» (*book chapter*), Fundación de Estudios Financieros, febrero 2008.

TRIBUNAL DE CUENTAS. *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2012*.

ZUBIRI, I. «Las pensiones en España: Situación y alternativas de reforma». En *Papeles de Economía española*. «Gasto Público en España: presente y futuro». 2016, núm. 147.

## EL «RECURSO DEL QUINTO AÑO»: LA CORRECCIÓN DEFINITIVA DEL INGENIO

**Pablo Benítez Clerie**

*Inspector de Hacienda del Estado  
Economista y abogado*

---

### EXTRACTO

El principal objetivo del artículo es explicar la evolución del problema surgido a raíz de los diferentes plazos de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria y del delito fiscal, que permitieron que, en el año de diferencia, se presentasen y pagasen declaraciones por las que se obtenía la absolución penal, pretendiéndose posteriormente la devolución de los ingresos como indebidos. La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2017 ha respaldado definitivamente los argumentos que tanto instancias administrativas como judiciales venían aportando para negar estas pretensiones.

**Palabras clave:** ingreso indebido; delito fiscal; prescripción.

---

*Fecha de entrada: 25-09-2017 / Fecha de aceptación: 26-10-2017*

## THE FIFTH YEAR WAY: CORRECTION OF A CLEVER IDEA

Pablo Benítez Clerie

---

### ABSTRACT

The main target of the article is to analyze the evolution of the «fifth year problem», which was born because of the differences in the statute of limitation death line between the Tax Administration right and the tax crime. These differences were the inception of a strategy based on pays to obtain the crime absolution (according to the Spanish law) which were later claimed as non-owed amounts. Recently, the Supreme Court, in its 29th June sentence, gave definitely the support to those arguments that many administrative units and courts have been adopted since years.

**Keywords:** non-owed amounts; tax crime; statute of limitation.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Origen del recurso del quinto año: La dualidad de plazos de prescripción
3. Construcción de la figura del «recurso del quinto año»: La excusa absolutoria para ejercicios administrativamente prescritos y la devolución de ingresos indebidos
  - 3.1. La figura del artículo 305.4 del CP: La excusa absolutoria
    - 3.1.1. La previsión legal
    - 3.1.2. La práctica procesal
  - 3.2. La devolución de ingresos indebidos
4. Reacción ante las solicitudes de devolución de ingresos indebidos en el quinto año
  - 4.1. La reacción normativa: El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público
  - 4.2. La reacción administrativa: Pronunciamiento del TEAC. Resolución de 9 de octubre de 2014 (R. G. 4189/2013)
  - 4.3. La vía jurisdiccional: Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN. Sentencia 169/2016, de 20 de abril
5. Consolidación de los argumentos en casación: STS 1146/2017, de 29 de junio
6. Conclusiones

### Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

El llamado «recurso del quinto año» ha sido una figura muy discutida, comentada, debatida, pero de indudable ingenio por parte de los asesores que representaban a clientes denunciados por presunto fraude fiscal en determinadas circunstancias. La dualidad de los plazos de prescripción tributarios y penales y la figura de la devolución de ingresos indebidos abrió la puerta a una herramienta que, cuando funcionaba, daba un doble beneficio al contribuyente.

Sin embargo, la historia de este mecanismo, que estaba ahí para quien quisiera cogerlo desde 1999, se vio truncada en 2012 con un real decreto-ley que de golpe y porrazo impidió esta maniobra. Desde entonces, la práctica administrativa se ha descargado de una complicación que arrastraba de años atrás. No obstante, quedaban casos pendientes de resolverse en instancias administrativas y contenciosas, y no ha sido hasta la recientísima Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 29 de junio de 2017 (rec. núm. 2014/2016 –NFJ067114–), cuando se han consolidado argumentos en contra de una herramienta durante tantos años utilizada.

En la primera parte del artículo se da una visión temporal de la evolución del mecanismo que ponía en marcha sus claves y los vacíos normativos que lo facilitaban. En la segunda parte, se analizan los diferentes pronunciamientos que se han ido aduciendo hasta recibir un respaldo definitivo con la resolución del Alto Tribunal.

## 2. ORIGEN DEL RECURSO DEL QUINTO AÑO: LA DUALIDAD DE PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

El artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), establece que prescribirán a los cuatro años derechos como el de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, el de exigir el pago por la Administración de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas o los de solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

El establecimiento de estos plazos, no obstante, no ha sido un hito inmutable a lo largo de los años. En la anterior LGT, Ley 230/1963, de 28 de diciembre, se establecían originariamente en su artículo 64 unos plazos de prescripción de cinco años. Fue la Ley 1/1998, de 26 de febrero,

de derechos y garantías de los contribuyentes, la que en su artículo 24 redujo dicho plazo a cuatro años, provocando diferentes opiniones doctrinales<sup>1</sup>.

Por su parte, la Ley Orgánica 1/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP), ya en su texto originario determinaba en el artículo 131 un plazo de prescripción de cinco años para «los restantes delitos graves». Se refiere el precepto a delitos graves que, en definitiva, lleven aparejada una pena máxima de inhabilitación no superior a seis años o una de prisión no superior a cinco.

Entre estos delitos graves se ubicaba, dentro del título XIV del CP, el delito contra la Hacienda Pública, que al establecer una pena máxima de prisión de cuatro años (posteriormente elevada a cinco), prescribía a los cinco años de acuerdo con lo visto. De una manera mucho más reciente, con la Ley Orgánica 7/2012, se introduce un artículo 305 bis, que establece un tipo agravado en el delito visto, con penas máximas de prisión de hasta diez años, con la consecuente elevación de los plazos de prescripción.

Hasta aquí, como vemos desde el año 1999 ha existido una diferencia entre los plazos de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria y del delito fiscal que ha generado no pocos quebraderos de cabeza a la doctrina, jurisprudencia y práctica administrativa. No en vano, pese a que la cuota defraudada en el tipo del artículo 305 del CP es una cifra únicamente determinable por el órgano judicial, como muchas veces ha reiterado el TS, el propio delito tiene una configuración de norma penal en blanco, lo que obliga a acudir a las normas tributarias para determinar dicha cuota defraudada y por ende a los órganos administrativos especialistas en la materia para el cálculo, al menos provisional, de la misma.

### **3. CONSTRUCCIÓN DE LA FIGURA DEL «RECURSO DEL QUINTO AÑO»: LA EXCUSA ABSOLUTORIA PARA EJERCICIOS ADMINISTRATIVAMENTE PRESCRITOS Y LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS**

#### **3.1. LA FIGURA DEL ARTÍCULO 305.4 DEL CP: LA EXCUSA ABSOLUTORIA**

La excusa absolutoria es una figura introducida en el CP español mediante la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, inspirada en la Ordenanza fiscal alemana de 1977 o en la Ley italiana de 1991.

##### **3.1.1. La previsión legal**

Con todo, la configuración del delito fiscal en el artículo 305 del CP, en su redacción de 1995, no alterada hasta 2012, introducía una figura conocida como «excusa absolutoria» que permitía

---

<sup>1</sup> La entrada en vigor de esta modificación en los plazos de prescripción tributaria se produjo, en virtud de la disposición final séptima de la Ley 1/1998, el 1 de enero de 1999.

el reconocimiento de la corrección plena del desvalor de la acción y del resultado por el órgano judicial, de modo tal que se pudiese apreciar, como una cuestión de pura política criminal, la reparación plena del daño y la absolución del imputado. Esta figura de la excusa absolutoria tenía varias características esenciales:

- a) Suponía un comportamiento activo del sujeto activo del delito después de la consumación del mismo, como es obvio, pero con carácter previo a la intervención administrativa o judicial tendente a la persecución del delito.
- b) Debía repararse, en ese margen temporal (tras la consumación pero antes de que se dirigieran las diferentes instancias previstas contra el obligado), la totalidad del desvalor tanto de la acción (la corrección del engaño) como del resultado (la cuota defraudada).
- c) Solo podía reconocerse por el órgano judicial competente.

La figura de la excusa absolutoria, empero, suponía en el día a día de la Administración de Justicia una carga de trabajo para juzgados y tribunales que tenían que tramitar expedientes sin trascendencia práctica previsible (entendida esta como una condena o absolución de fondo), pero que solo por dichos órganos podían ser ventilados.

El hecho de que solo los juzgados y tribunales pudiesen apreciar la excusa absolutoria encajaba perfectamente con la tramitación prevista para los procedimientos de investigación y comprobación de los órganos de la Administración tributaria cuando se topaban con expedientes donde constaba la existencia de indicios claros de delito fiscal: el artículo 180.1 de la LGT preveía, entonces<sup>2</sup>, la paralización del procedimiento y la remisión del expediente al Ministerio Fiscal:

«1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

[...]».

### 3.1.2. La práctica procesal

Hasta aquí, por tanto, nos encontramos con un escenario donde en un expediente en el que se observasen indicios de delito fiscal, el órgano administrativo tenía que remitir las actuaciones

---

<sup>2</sup> Redacción anterior a la dada por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

a instancias judiciales para que se tramitasen en esa esfera. Incluso habiéndose satisfecho la cuota defraudada antes del inicio de las actuaciones inspectoras, la jurisprudencia era clara a ese respecto y los órganos tributarios tenían que abstenerse de evaluar este hecho: solo el juez de turno podría acordar la absolución del presunto delincuente por apreciarse la excusa absolutoria en su comportamiento inicialmente defraudatorio, por haber reparado el daño a tiempo.

El procedimiento, por tanto, discurría del siguiente modo, para un caso simplificado. Llegado el último día para la presentación de la declaración tributaria de turno, el obligado tributario, convencido en su decisión de eludir el pago, omitía su presentación, defraudando así una cuota superior a 120.000 euros. Comenzaba a contar el plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el tributo y periodo correspondiente. Sin embargo, antes de la interrupción de ese plazo por la actuación administrativa mediante el inicio de un procedimiento de inspección, el sujeto pasivo, en un arrepentimiento sobrevenido, opta por presentar la declaración en su momento omitida, ingresando la totalidad de la cuota defraudada, con sus correspondientes recargos e intereses<sup>3</sup>. Si la cuota originariamente defraudada hubiese sido *inferior* a 120.000 euros, suficiente. Siendo *superior*, la Administración tributaria tenía que instruir el expediente y remitirlo al Ministerio Fiscal, este presentar la denuncia y el juzgado de lo penal correspondiente, en su caso, apreciar la reparación temporal del daño y, por tanto, dictar auto de sobreseimiento por concurrir la excusa absolutoria del artículo 305.4 del CP.

Esta mecánica, de dudosa agilidad, venía funcionando hasta que una cuestión de plazos iluminó a las asesorías fiscales de algunos contribuyentes. Así, y dado que la Inspección tiene el imperativo de denuncia de los delitos no prescritos (art. 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal<sup>4</sup>), surgían casos en que si bien el derecho a determinar la deuda tributaria se encontraba prescrito (art. 64 de la LGT de 1963 desde 1999, reenumerado al 66 a partir de 2004), la Admi-

<sup>3</sup> La liquidación de intereses y recargos en la regularización voluntaria de deudas vinculadas a delito fiscal ha sido una cuestión varias veces planteada. En deudas de gestión puramente administrativa, debía esperarse a la liquidación correspondiente que realizaban los órganos de gestión tributaria, algo que para la regularización voluntaria de deudas vinculadas a delito fiscal no era posible: la misma idea de la regularización y pago de la *deuda tributaria* (que incluye, de acuerdo con la definición legal, intereses y recargos) por el sujeto pasivo, de modo espontáneo, se hace imposible si tenía que esperar la actuación administrativa para obtener la carta de pago de las obligaciones tributarias accesorias de los artículos 26 y 27 de la LGT. Actualmente, tras la modificación de la LGT por la Ley 34/2015, la disposición adicional décima de esta última prevé:

«Por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se aprobarán los modelos para la regularización voluntaria de la deuda tributaria a la que se refiere el artículo 252 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Aún estamos a la espera de la aprobación de esos modelos, que resolverían la cuestión planteada, ante la que la Administración tan lentamente ha reaccionado.

<sup>4</sup> «Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al tribunal competente, al juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio si se tratare de un delito flagrante».

nistración denunciaba dicho periodo prescrito junto con otros que sí podían haber sido objeto de comprobación<sup>5</sup>. Esto es, se podían denunciar cinco periodos de un mismo tributo, suponiendo ello que uno estaba prescrito, y los otros cuatro, no. En ocasiones, se hacía la denuncia «hacia atrás». Se iniciaban comprobaciones respecto de los periodos no prescritos, de las que se derivaban indicios de que en el prescrito (respecto del que ya no podían iniciarse actuaciones) también había acaecido una defraudación superior a 120.000 euros<sup>6</sup>.

En ese momento, la estrategia del contribuyente era la presentación de la declaración complementaria en relación con ese periodo prescrito administrativamente, respecto del que no se habían iniciado actuaciones, pero que –previsiblemente– sería denunciado por la Administración. Se declaraba e ingresaba la deuda tributaria defraudada. Así, antes de la denuncia (y de cualquier otra actuación de comprobación), ese periodo completo había sido regularizado.

Cuando el expediente se judicializaba, ante el juez instructor constaban cinco periodos de un tributo, respecto de uno de los cuales se había ingresado la totalidad de la cuota defraudada antes del inicio de cualquier actuación comprobadora<sup>7</sup>. Ello llevaba al órgano judicial a reconocer la reparación temporal de daño por el acusado, y a aplicar la excusa absolutoria, dictando generalmente un auto de sobreseimiento libre por el periodo regularizado.

### 3.2. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

La cuota defraudada del ejercicio en cuestión –el prescrito administrativamente, que se encontraba en «quinto año»– había sido satisfecha, «espontáneamente» (aunque informalmente se hubiese puesto sobre alerta al contribuyente por el inicio de las comprobaciones de los periodos no prescritos administrativamente, lo cual naturalmente no obstaba para la reparación del «quinto año») y ello suponía el sobreseimiento de la causa por ese periodo.

Sin embargo, en otro título de la LGT, previsto para otras cuestiones en principio no relacionadas con el delito fiscal, se regulaba la devolución de ingresos indebidos del siguiente modo<sup>8</sup>:

<sup>5</sup> La denuncia no tiene un requisito de forma previo, por lo que la Administración en el ejercicio de su obligación de denunciar elaboraba un informe en el que denunciaba hechos que había conocido, aunque fuese indirectamente, a través de otros procedimientos instruidos.

<sup>6</sup> Se ha querido aquí plantear una hipótesis más completa pero debe atenderse a que, en un número nada desdeñable de casos, era el propio contribuyente el que presentaba cinco declaraciones complementarias con deudas omitidas con importes superiores a 120.000 euros, tramitándose todas –y denunciándose– como posible delito fiscal, y aplicándose la excusa absolutoria a la más antigua, la del «quinto año».

<sup>7</sup> Como hemos visto, ese periodo, el «quinto año», no había podido ser objeto de comprobación porque había transcurrido el plazo de prescripción tributaria y se bloqueaba la posibilidad de iniciar actuaciones respecto del mismo. No obstante, se estaba en plazo para la denuncia penal.

<sup>8</sup> Artículo 221.1 de la LGT.

«1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

[...]

c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.

[...]».

La situación se abría a un nuevo prisma de análisis: deudas tributarias que habían sido satisfechas, porque mediante ese pago, anterior a la denuncia ante el Ministerio Fiscal, se había obtenido el reconocimiento de la excusa absolutoria, pero que ya estaban prescritas cuando se ingresaron, encajaban perfectamente en el supuesto previsto en el artículo 221.1 c) de la LGT. El siguiente paso era solicitar la devolución de ingresos indebidos por el ingreso de deudas prescritas. La situación era inmejorable para el contribuyente: el pago de la deuda prescrita le servía para evitar la condena por delito fiscal (al menos por ese periodo), y con posterioridad solicitaba la devolución del pago en vía administrativa, que además era abonado con los correspondientes intereses<sup>9</sup>.

En resumen, los rasgos más comunes de estas solicitudes de devolución de cuotas del quinto año eran los siguientes:

- Cuotas defraudadas superiores a 120.000 euros.
- Periodos tributarios prescritos administrativamente, lo que impedía el inicio de actuaciones de comprobación respecto de los mismos.
- Sin embargo, respecto de dichos periodos, existía la posibilidad de su denuncia ante el Ministerio Fiscal por parte de la Administración como presunto delito fiscal, al no encontrarse prescrito el propio delito.
- Presentación de la declaración e ingreso de la cuota, junto con recargos e intereses, anterior a la denuncia.
- Denuncia del periodo en cuestión ante el Ministerio Fiscal.
- Incoación de diligencias previas, en las que se observa el ingreso de la deuda del quinto año antes del inicio de actuaciones y se reconoce la excusa absolutoria.

<sup>9</sup> Artículo 32.2 de la LGT: «2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, 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».

- Una vez dictado el sobreseimiento libre y archivo de las diligencias incoadas respecto de ese periodo por el juzgado (por concurrencia de la excusa absolutoria), se solicita por el contribuyente ante la Administración tributaria la devolución de ingresos indebidos por ingresos de deudas tributarias prescritas.

#### 4. REACCIÓN ANTE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS EN EL QUINTO AÑO

Ante la situación descrita, las reacciones vinieron de diferentes instancias. Así, desde un punto de vista legal, se impidió la puesta en marcha de esta estrategia a partir de 2012, como se verá. No obstante, quedaban pendientes todas las cuestiones suscitadas hasta entonces, que han venido siendo objeto de diferentes pronunciamientos no normativos. En vía administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) se pronunció en contra de aceptar estas solicitudes de devolución de ingresos indebidos en el quinto año, habiendo encontrado sustento en vía contencioso-administrativa por la Audiencia Nacional (AN) recientemente, y finalmente en casación por el TS. Comentaremos a colación de todo esto el hilo de pronunciamientos que un caso concreto ha venido suscitando, contrastando los argumentos esgrimidos en cada instancia.

##### 4.1. LA REACCIÓN NORMATIVA: EL REAL DECRETO-LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO, POR EL QUE SE INTRODUCEN DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS DIRIGIDAS A LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO

En el Boletín Oficial del Estado de 31 de marzo de 2012 se corrigieron los vacíos normativos que hasta entonces se habían aprovechado para fundamentar las solicitudes de devolución de ingresos indebidos por el llamado «quinto año». Así, con una breve exposición de motivos<sup>10</sup>, que no explicaba realmente toda la complejidad del problema, se introducen dos cambios en la LGT que daban solución a la cuestión:

- Por un lado, con una modificación del artículo 180 de la ley, no exenta desde luego de polémica, se permite a la Administración tributaria el reconocimiento de la excusa absolutoria, lo que permitía no tener que pasar tanto de culpa al Ministerio Fiscal ni a la jurisdicción competente si, a juicio de los órganos de inspección, se había cum-

<sup>10</sup> «... se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela. A tal efecto se introduce la correspondiente modificación en la Ley General Tributaria».

plido la premisa del apartado cuarto del artículo 305 del CP, cuya fórmula se introducía, de alguna manera, en el apartado segundo del citado artículo 180:

«Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación»<sup>11</sup>.

- Por otro, se negaba la posibilidad de devolver los ingresos del quinto año que hubiesen formado parte del reconocimiento de la excusa absolutoria (reconocimiento que ahora hacía la Administración), mediante la modificación de la letra c) del artículo 221 de la LGT:

«c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta ley»<sup>12</sup>.

Con estas previsiones, que como decimos fueron objeto de no pocos comentarios y opiniones que no procede traer ahora a colación<sup>13</sup>, la Administración tributaria podía reconocer la existencia de la excusa absolutoria, obviando la denuncia ante instancias penales. Ganaba asimismo un sustento legal para negar la devolución del ingreso que hubiese servido para la aplicación de dicha excusa.

<sup>11</sup> Disposición final primera.Uno del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

<sup>12</sup> Disposición final primera.Dos del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

<sup>13</sup> Valga como botón de muestra lo opinado por la AN en la Sentencia 169/2016, de 20 de abril (NFJ067116), que analizamos a continuación: «Lo que ha hecho esta reforma, con una técnica dudosamente respetuosa con el orden jurisdiccional penal, ha sido permitir a la Administración tributaria valorar la excusa absolutoria recogida en el artículo 305.4 del Código Penal que, por constituir uno de los elementos configuradores del tipo, le correspondía naturalmente al orden jurisdiccional penal. No parece ni razonable ni conforme con esa jurisdicción penal que se le hurte a la valoración de la excusa absolutoria. Lo que hace el legislador es configurar la excusa absolutoria como un elemento negativo del delito, en manos de la propia Administración».

## 4.2. LA REACCIÓN ADMINISTRATIVA: PRONUNCIAMIENTO DEL TEAC. RESOLUCIÓN DE 9 DE OCTUBRE DE 2014 (R. G. 4189/2013)

La normativa aprobada en 2012 precisamente pretendía solucionar un problema que se llevaba planteando una serie de años. El caso que comentamos a continuación, resuelto recientemente por el TS, fue objeto en primer lugar de un pronunciamiento en contra de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes ante la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada a raíz de un procedimiento iniciado a instancia de parte para la rectificación de la autoliquidación.

Se trataba, concretamente, de un contribuyente que presentó e ingresó a finales de julio de 2010 una serie de declaraciones-liquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y el impuesto sobre el patrimonio (IP) de los ejercicios 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009. Como se observa, en la fecha de presentación de todas estas declaraciones-liquidaciones, el derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2005 de IRPF e IP se encontraba prescrito.

Acto seguido, tras la presentación de estos documentos, extemporáneos pero espontáneos, por cuanto no habían sido objeto de requerimiento al respecto (por ninguna instancia administrativa o judicial), la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, tras instruir el expediente, procede a denunciar ante el Ministerio Fiscal, en mayo de 2011, los hechos de los que había tenido conocimiento como posible delito contra la Hacienda Pública. Un mes después, el Juzgado Central de Instrucción n.º 4 de la AN admite a trámite la denuncia interpuesta por la Fiscalía, incoándose diligencias previas. Dichas diligencias previas incoadas, en la parte que respecta al ejercicio 2005, son objeto de auto de sobreseimiento libre y archivo en mayo de 2012, al apreciarse por el juez instructor la concurrencia de la excusa absoluta del artículo 305.4 del CP.

Hasta aquí, se reproducen los pasos descritos y paradigmáticos de la cuestión que tratamos. En una continuación canónica de los acontecimientos, en noviembre de 2012 se presenta una solicitud de devolución de ingresos indebidos por entenderse que se habían ingresado deudas prescritas en su momento (esto es, en julio de 2010), en referencia al año 2005. Ya en 2012, se presenta una reclamación económico-administrativa ante el TEAC ante la desestimación de dicha solicitud.

Las alegaciones del obligado tributario ante el TEAC, como puede intuirse, aludían a la extinción de una deuda tributaria que cuando se ingresó ya se había extinguido por prescripción, a la procedente devolución de dichos ingresos con base en el artículo 221.1 c) de la LGT, y al hecho de que la deuda tributaria mal ingresada tenía que devolverse, ya que la consideración de la misma como de responsabilidad civil<sup>14</sup> es improcedente.

<sup>14</sup> Es uno de los argumentos utilizados generalmente para negar esta devolución de ingresos indebidos: la deuda tributaria, aunque haya prescrito el derecho a liquidarla, gana naturaleza, en sede penal, de responsabilidad civil, que no se extingue hasta la prescripción del delito. Para el caso particular que comentamos, el recurrente entiende improcedente ese razonamiento, añadiendo que «nada dice el auto de sobreseimiento en relación con la responsabilidad civil derivada de un posible delito contra la Hacienda Pública...».

La contestación del TEAC se hace en varios apartados en la Resolución de 9 de octubre de 2014 (R. G. 4189/2013 –NFJ056342–).

Por un lado, se afirma que, efectivamente, dado que son planos independientes el administrativo y el penal, puede defraudarse a la Hacienda Pública aun encontrándose prescrito el derecho a liquidar la cuota tributaria. Es una cuestión alegada por el contribuyente que el TEAC resuelve afirmando que «la realización de un hecho imponible tiene otro plano de responsabilidad, el penal, en el que los plazos de reacción del Estado son más amplios y en cuyo ámbito se realizaron los pagos cuya devolución ahora se demanda. Ese plazo de duración de la responsabilidad penal no fue, sin embargo, olvidado por el reclamante cuando, pese a la prescripción administrativa, realizó, precisamente para evitar las consecuencias más graves de dicha responsabilidad...».

De otro, se antoja importante asimismo que el tribunal administrativo resuelva que el hecho de que se previese en el Real Decreto-Ley 12/2012 una serie de medidas (ya aclaradas) para evitar la puesta en marcha de la estrategia que comentamos, no significa que la misma fuese aceptable antes de dicha norma.

Por último, y como cuestión más relevante, trata el TEAC de razonar el carácter de debidos (frente a la alegación de la parte recurrente) de los ingresos efectuados en el procedimiento respecto del quinto año, que sirvieron al mismo tiempo para conseguir la aplicación judicial de la excusa absoluta y, posteriormente, para solicitar la devolución con base en que correspondían a deudas prescritas. **Así, se apuntan dos argumentos que, aunque como veremos se redondean posteriormente por la jurisdicción contencioso-administrativa, son básicos para entender el quid de la postura administrativa (y posteriormente jurisprudencial) al respecto de la cuestión tratada: nos referimos al de la interpretación del carácter de indebido y al del título del ingreso.**

En primer lugar, el argumento de la «interpretación del carácter de indebido» señala que los ingresos indebidos, tal y como se configuran por el artículo 221 de la LGT, no pueden ser entendidos de modo totalmente objetivo. El hecho de que sean indebidos los ingresos de deudas prescritas, como reza el precepto, no implica automatismo. Se acude para ello a reglas de hermenéutica, que parten de una interpretación global y sistemática del contexto jurídico en que se realiza el ingreso (atendiendo no solo a la esfera administrativa, sino también a la penal, en este caso). Cita para ello al TS, que tiene entendido que *hay ingreso indebido cuando este carece ab initio de cobertura normativa, cuando no hubiese tenido lugar si se hubiese aplicado correctamente el derecho.*

No es el caso: en el supuesto estudiado, si bien se trataba de deudas cuya liquidación era un derecho prescrito de la Administración tributaria, el ingreso sí recibía el amparo de la norma penal para servir como excusa absoluta del delito de defraudación tributaria. Así, dice el TEAC:

«... el ingreso cuya devolución se pretende ha sido realizado en una regularización expresamente considerado como ajustada a derecho por el Juzgado Central de Instrucción n.º 4 de la Audiencia Nacional, que con fecha 22 de mayo de 2012, en el Auto por el que se acuerda el sobreseimiento libre del reclamante, afirmó, en su Razonamiento

Jurídico Cuarto, que "la regularización practicada por los denunciados se puede considerar que es correcta y anterior a que se hubiera incoado, por los órganos de la AEAT, un procedimiento de inspección o de verificación, concurriendo, en este caso, la excusa absolutoria del art. 305.4 del CP".

Por lo tanto, no puede discutirse que no estamos ante un ingreso indebido, ni formalmente, ya que ha sido confirmada su corrección por una resolución judicial firme, ni materialmente, ya que el análisis del derecho sustantivo aplicable (todo él, no solo el tributario) muestra esa corrección».

Por otro lado, el argumento del «título del ingreso», posteriormente como hemos observado por las instancias judiciales, viene a defender que el ingreso realizado en este caso solo puede obedecer, dadas las circunstancias, a la satisfacción de la responsabilidad civil derivada del delito, por lo que no puede ser objeto de devolución en caso alguno:

«Por tanto, el delito contra la Hacienda Pública, existe, se ha consumado, ocasionando a esta un perjuicio patrimonial, y subsistiendo la responsabilidad civil derivada del mismo (artículos 109, 110 y 116 del Código Penal), de conformidad con lo expuesto en el fundamento jurídico segundo de este documento.

[...]

la verificación por la jurisdicción penal de que la regularización realizada era correcta y veraz, y la constatación de que los ingresos realizados suponen que concurra la excusa absolutoria, solo pueden tener la consideración de medición de la responsabilidad civil derivada del delito cometido en su día, y de que ha sido asumida...».

#### 4.3. LA VÍA JURISDICCIONAL: SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LA AN. SENTENCIA 169/2016, DE 20 DE ABRIL

Ante esta resolución del TEAC, que ponía fin a la vía administrativa, cabía recurso contencioso-administrativo (*vid.* art. 249 de la LGT<sup>15</sup>) ante la jurisdicción contencioso-administrativa, teniendo competencia en este aspecto la AN (art. 11.1 d) de la Ley 29/1998, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa<sup>16</sup>).

<sup>15</sup> «Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente».

<sup>16</sup> «1. La Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional conocerá en única instancia:

[...]

d) De los actos de naturaleza económico-administrativa dictados por el Ministro de Economía y Hacienda y por el Tribunal Económico-Administrativo Central, con excepción de lo dispuesto en el artículo 10.1 e) [tributos cedidos]».

Interpuesto el recurso, la AN va a convalidar, en definitiva, la argumentación dada por el TEAC.

Como hemos visto, por tanto, dos son los argumentos básicos para hacer caer las alegaciones del reclamante, que solicitaba la devolución de ingresos indebidos en los términos indicados. Ya los apuntaba el TEAC, y ya los hemos resumido anteriormente: el razonamiento según el cual este tipo de ingreso no puede entenderse plenamente como «indebido», porque pese a que responda a deudas prescritas, de una interpretación global de la idea del mismo (con carácter puramente teleológico, no es una satisfacción de algo inexistente, no carece de fin), debe afirmarse que sí tenía amparo, en este caso, en el plano jurídico de la aplicación de la excusa absolutoria (argumento de la interpretación del carácter de indebido). En un segundo orden de cosas, el argumento del título del ingreso (complementario, e incluso si se quiere primitivo respecto del anterior) que viene a entender que el pago, para los casos estudiados, obedece, si no a la satisfacción de una cuota tributaria administrativa cuyo derecho a ser exigida ya prescribió, a una cuota defraudada (que constituye la cifra a considerar para entender cumplida la condición objetiva de punibilidad) de un delito aún no prescrito, habiendo desplegado incluso efectos jurídicos dicho pago, por haber abierto la puerta de la aplicación del apartado cuarto del artículo 305 del CP.

Pues bien, como hemos adelantado, estos dos argumentos son enunciados por la Administración y ya en el primer pronunciamiento en instancias jurisdiccionales, ratificados en este caso por la AN. En su Sentencia 169/2016, de 20 de abril (rec. núm. 633/2014 –NFJ067116–), la Sala de lo Contencioso-Administrativo afirma, entre otras cosas:

«Por ello decimos que el ingreso nunca tuvo el carácter o concepto de indebido, y no lo tuvo porque el orden penal lo reputó debido y suficiente para la aplicación de la excusa absolutoria. De no ser así, probablemente esta jurisdicción poco o nada tendría que decir, puesto que los hechos encajaban directamente en un delito contra la Hacienda Pública.

Al contrario, era tan debido que fue aplicado para calcular la posible cuota defraudada en los términos del artículo 305 del Código Penal, y con ello cuantificar si procedía la aplicación de la excusa absolutoria. Como dijo la STS de la Sala 2.<sup>a</sup> de 15 de julio de 2002 (recurso 2313/00), esta excusa absolutoria es una forma de sustraerse a la responsabilidad penal para los contribuyentes que, tras haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de estas. Su fundamento "es la autodenuncia y la reparación" (STS, Sala 2.<sup>a</sup> de 30 de mayo de 2003, recurso 3692/01). Por ello, *difícilmente podemos entender reparado el delito, si ahora y como se pretende, le es devuelto el importe que fue ingresado, no solo para reparar el ilícito penal cometido sino para evitar su persecución y probable condena.*

Solo apuntar que en el razonar del recurrente hay una incongruencia argumental; si tan convencido estaba que realizaba un ingreso indebido por el pago tardío de una deuda prescrita, ¿por qué esperó el obligado tributario a que el juzgado de instrucción lo valorara para la aplicación de la excusa absolutoria?».

Hasta aquí, recoge el tribunal la consideración de que el ingreso era plenamente debido, haciendo posteriormente una referencia a las reglas interpretativas aplicables. Termina haciendo una referencia al argumento del título del ingreso, entendiéndolo como casi innecesario: el pago se aplicó a satisfacer la cuota tributaria, quedando con ello cubierta la responsabilidad civil derivada del delito fiscal.

«El *auto de sobreseimiento libre* [...] no hizo ningún pronunciamiento sobre responsabilidad civil, porque nada había que reclamar por este concepto. Consideró que los ingresos y pagos tardíos cubrían el importe de la cuota defraudada por lo que no había nada que reclamar por este concepto. No se trata de mutar o cambiar su naturaleza jurídica, simplemente y como hemos reiterado de reputar ingresada la cuota que no lo fue en plazo. El pago tardío fue considerado suficiente para la aplicación de la excusa absoluta y con ello satisfecha la deuda, o al menos en cuantía suficiente para cerrar la vía penal. Por este motivo nada había que reclamar en concepto de responsabilidad civil».

## 5. CONSOLIDACIÓN DE LOS ARGUMENTOS EN CASACIÓN: STS 1146/2017, DE 29 DE JUNIO

Los argumentos vistos hasta ahora, que venían desmontando la estrategia del llamado «quinto año», se vieron definitivamente consolidados por la reciente STS de 29 de junio de 2017 (rec. núm. 2014/2016 –NFJ067114–), dictada en casación de la SAN, que respalda y termina de cerrar las razones jurídicas para entender inadmisibles esta práctica. La resolución, muy breve, puesto que se trata de un problema ya superado desde 2012, pero que aún tenía pendiente este pronunciamiento, planea de nuevo sobre los dos argumentos principales ya vistos, y añade algún concepto novedoso, que redondea como no podía ser de otra manera el razonamiento que venía elaborándose desde 2014, con la resolución del TEAC.

Así, por un lado admite el hecho de que los ingresos no eran indebidos, adoptando por tanto el argumento de la interpretación de tal concepto, pero con el giro necesario para negar categóricamente el carácter de indebido del ingreso. Así, dice el Alto Tribunal que:

«... ante las circunstancias concurrentes, la actuación del recurrente, pretendiendo la solicitud de devolución, después del pronunciamiento de la jurisdicción penal, resultaría *contraria a sus propios actos* y hasta *podría calificarse como fraude de ley*, en cuanto realizó un ingreso para conseguir la exoneración de la responsabilidad penal, utilizando luego la literalidad del artículo 221.1 c) de la Ley General Tributaria para burlar el pronunciamiento penal, sin tener en cuenta que con anterioridad a la reforma del Real Decreto-Ley 12/2012 la exención de responsabilidad penal por regularización no estaba prevista en la Ley General Tributaria, lo que justificaba que tampoco se contemplara la mención que ahora figura en el art. 211.1 c) a los supuestos de regularización realizados una vez transcurrido el plazo de prescripción administrativa, *sin que la falta de mención pueda aducirse para reconocer la devolución de lo ingresado*,

*dado que el ingreso determinó la apreciación por la jurisdicción penal de la excusa absoluta, obteniendo el recurrente así la exoneración de su responsabilidad penal.*

[...]

la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica de 1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, afirmaba que suponía neutralizar "no solo el desvalor de la acción con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria". De ahí que la considere como el "reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado".

*En definitiva, hay que concluir que el ingreso nunca tuvo el carácter de indebido, sino, como señala, la sentencia recurrida fue debido, como así lo consideró el orden penal para la aplicación de la excusa absoluta».*

Dos grandes novedades respecto de esta afirmación que entiende debido el ingreso, ya que fue necesario para aplicación de la excusa absoluta en sede penal: por un lado, se entiende que supondría ir contra los propios actos del contribuyente el hecho de solicitar la devolución de unos ingresos de los que se aprovechó (para obtener efectos jurídico penales beneficiosos); por otro, se plantea la posibilidad de entender como de mala fe la solicitud de devolución de ingresos indebidos realizada con el fin de, una vez aplicada la excusa absoluta, poder obtener la devolución del ingreso aplicado a tal efecto.

Respecto del argumento del título del ingreso, que hemos venido analizando y que ya discutía la AN, el TS cierra el debate reduciéndolo a una cuestión de mera lógica: generalmente, dice, la transmutación de la cuota tributaria en responsabilidad civil se materializa en una novación de la obligación tributaria en esta figura, la de responsabilidad civil<sup>17</sup>, que exige ser declarada en sentencia, cosa que aquí no ocurre, dado que no existía tal pronunciamiento. Antes al contrario lo que había era un auto de sobreseimiento libre y archivo por la apreciación de la excusa absoluta.

<sup>17</sup> Ese fenómeno de la novación de la obligación tributaria en responsabilidad civil, jurisprudencialmente consolidado, no es para nada pacífico en la doctrina, con enérgicos pronunciamientos en contra. Véase al respecto el interesante artículo de FALCÓN Y TELLA: «Obviamente el problema surge por la tesis que lamentablemente se ha impuesto en la jurisprudencia penal (STS 18 diciembre 2000), según la cual en caso de delito se produce una novación de la obligación tributaria, que desaparece como tal surgiendo en su lugar una responsabilidad civil derivada del propio delito. Como ya he indicado en otras ocasiones, en mi opinión no existe ningún fundamento para esta extravagante construcción, pues el delito no puede ser una causa de extinción ni de novación de la obligación incumplida. Por tanto la obligación tributaria no se extingue ni se transforma, sino que sigue siendo una obligación derivada del hecho imponible, y por tanto previa al delito. Pero ello obligaría a reconocer trascendencia penal a la prescripción tributaria, y no se ha querido dar este paso, lo que genera problemas artificiales como el planteado». FALCÓN Y TELLA, R. «La regularización del quinto año». *Quincena Fiscal*, 2012, núm. 4, p. 3.

En este punto, el TS parece adoptar la postura ya vista de la AN: no se trata de discutir el título, no es un ingreso aplicado a cuota o a responsabilidad civil, no se puede llegar tan lejos: al satisfacerse la cuota tributaria para obtener el beneficio del artículo 305.4 del CP, no se hace mención alguna de la responsabilidad civil en ningún pronunciamiento porque esta, sencillamente, no existe: satisfecha la cuota, nada hay que reclamar por este concepto<sup>18</sup>.

## 6. CONCLUSIONES

Hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012, el problema del quinto año era una importante preocupación para la Administración tributaria. Aunque se tenían argumentos en sede administrativa, los pronunciamientos judiciales no terminaban de llegar.

Fueron la AN en 2016 y, posteriormente, el TS, en junio de 2017, las instancias jurisdiccionales que han convalidado y respaldado los argumentos administrativos para defenderse de estas estrategias que consistían en solicitar la devolución de los ingresos efectuados para el reconocimiento de la excusa absolutoria en supuestos de delito fiscal, una vez prescrito el derecho a liquidar de la Administración. Principalmente, la negación del carácter de indebido, aunque no sea pacífica, fue la cuestión que se impuso por encima de otros argumentos, exigiéndose una interpretación global del ordenamiento jurídico.

Con estos pronunciamientos, así, se termina de consolidar –y se cierra, prácticamente– un problema que llevaba muchos años coleando y que dio frutos gracias al ingenio de muchos asesores que vieron una oportunidad bajo el manto de la interpretación del tenor literal de la norma. Este caso no se repetirá más, pero a buen seguro no será la última vez que se necesite de pronunciamientos judiciales que aclaren la interpretación normativa oportuna para la tutela legítima de los intereses de la Hacienda Pública.

---

## Bibliografía

CALVO VÉRGEZ, J. «El nuevo art. 305.5 del CP y su compatibilidad con el art. 180.1 de la LGT». *Revista Aranzadi doctrinal*, 2014, núm. 3.

FALCÓN Y TELLA, R. «La regularización del quinto año». *Quincena Fiscal*, 2012, núm. 4.

FUENTES BARDAJÍ, J. de (dir.) *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Thomson Aranzadi, 2008.

---

<sup>18</sup> Debe reconocerse que las menciones a la responsabilidad civil hechas en instancias administrativas no ayudaron al estudio escrupuloso de la cuestión, y abrieron una vía de argumentación al recurrente, que exigía precisamente ese pronunciamiento judicial sobre la misma. Así lo entiende la SAN vista: «Los razonamientos que la Administración adujo sobre este particular abrieron una vía al actor para sustentar unos argumentos en torno a una supuesta responsabilidad civil que esta Sala tampoco puede acoger, puesto que a nuestro juicio ambos litigantes parten de un error de apreciación...».

# CONDICIONES PARA LA EXENCIÓN DEL IVA EN LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS REALIZADAS POR AGRUPACIONES AUTÓNOMAS A FAVOR DE SUS MIEMBROS

**Análisis de la STJUE de 21 de septiembre de 2017, asunto C-616/15**

**Manuel Esteban Quintans**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

## EXTRACTO

El objeto de este comentario es el análisis de la STJUE de 21 de septiembre de 2017 y de las condiciones exigidas para la exención del IVA en el caso previsto en el artículo 132.1 f) de la Directiva 2006/112/CE (sistema común del IVA), que persigue evitar que la persona que ofrezca determinados servicios quede sujeta al pago del IVA cuando colabora con otras a través de una estructura común que se hace cargo de actividades directamente necesarias para que se presten tales servicios.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

El artículo 132.1 f) de la Directiva 2006/112/CE (en adelante, la Directiva) impone la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones en la competencia.

De la lectura combinada del párrafo segundo del artículo 1.2 y de la letra c) de artículo 2.1, ambos de la Directiva, se infiere el principio general de que el IVA se exige por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto. Por constituir una excepción a ese principio general, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) reconoce que los términos empleados para designar las exenciones contempladas en el artículo 132 de la Directiva deben interpretarse estrictamente. No obstante, tal interpretación no debe perseguir su inaplicación práctica y sí debe ajustarse a los objetivos perseguidos por ellas y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal (entre otras, Sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, asunto C-174/11, apartado 22 –NFJ049278–).

El objetivo de las exenciones del artículo 132, que constituyen conceptos autónomos de derecho comunitario (Sentencia de 20 de junio de 2002, asunto C-287/00, apartado 44 –NFJ013022–), se concreta en facilitar el acceso a determinadas actividades de interés general –no a todas, solo a las que allí se contemplan (entre otras, Sentencia de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, asuntos acumulados C-394/04 y C-395/04, apartado 16 [NFJ021357])–, proporcionándoles un trato más favorable a efectos del IVA.

Como es sabido, tales exenciones no van acompañadas del derecho a deducir el IVA que soporta el sujeto pasivo, circunstancia que puede trasladar al destinatario de los bienes y servicios que suministre, a través de su precio. De esa forma, el consumidor final no soporta la repercusión del impuesto correspondiente al valor añadido en la fase del proceso de producción de la que resulta la prestación exenta, pero sí soporta indirectamente –a través del precio que satisface– el impuesto correspondiente al valor añadido en las fases previas de las que sí resultan prestaciones gravadas.

Esa situación puede inducir conductas en los operadores económicos, pues constituye un incentivo para integrar en el proceso productivo aquellas fases por las que se soporta IVA que no es posible deducir; y, por el contrario, desincentiva su externalización.

Pues bien, la exención que aquí interesa pretende evitar una manifestación concreta (Sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal egeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, asunto C-407/07, apartado 37 –NFJ031375–; Sentencia de 21 de septiembre de 2017, Comisión Europea contra República Federal de Alemania, asunto C-616/15, apartado 56 –NFJ068069–) de ese fenómeno indeseable desde el punto de vista de la neutralidad del IVA (considerando séptimo de la Directiva). Para ello, extiende la exoneración de gravamen a determinadas prestaciones efectuadas por una agrupación a favor de sus miembros. De ese modo, la obligación de soportar el IVA que, en otro caso, se devengaría no influye en la toma de decisiones, a la vez que la magnitud del IVA que soporta indirectamente el consumidor final se mantiene constante.

La exención requiere, a juicio del TJUE, que la actividad a cuyo ejercicio contribuya el servicio prestado sea alguna de las de interés general del artículo 132 de la Directiva, como la de hospitalización y asistencia sanitaria, la asistencia social y con la Seguridad Social, la educación, el deporte o la cultura, entre otras.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Mediante el recurso de incumplimiento que es objeto de la STJUE de 21 de septiembre de 2017, asunto C-616/15, la Comisión Europea solicitó que se declarase que la República Federal de Alemania había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 132.1 f) de la Directiva, al establecer que la exención del IVA es aplicable exclusivamente a las agrupaciones autónomas cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones.

La ley alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, en su versión aplicable a los hechos del litigio, reconocía la exención de determinados servicios sanitarios prestados por profesionales o por entidades de derecho público y, también, de los prestados por agrupaciones autónomas cuyos miembros ejerciesen aquellas profesiones o formasen parte de aquellos establecimientos, siempre que tales prestaciones fuesen directamente necesarias para el ejercicio de la actividad exenta y que la agrupación se limitase a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumbiese en los gastos hechos en común.

La Comisión Europea estimó que la legislación alemana no era compatible con el ámbito de aplicación del artículo 132.1 f) de la Directiva, dado que la exención no se limita en él a las prestaciones realizadas por las agrupaciones autónomas cuyos miembros ejerzan determinadas categorías profesionales. De hecho, la Comisión fue más allá y estimó que la exención no se limita a las agrupaciones cuyos miembros ejerzan actividades de interés general, sino que alcanza a todas las agrupaciones cuyos miembros ejerzan una actividad exenta del IVA.

La República Federal de Alemania defendió que el ámbito subjetivo de aplicación de la exención se limita a las agrupaciones que prestan servicios para miembros que ejercen determinadas actividades de interés general, como son las actividades profesionales en el sector sanitario. Y consideró que el legislador nacional puede recurrir a una apreciación por categorías profesionales del riesgo de distorsión de la competencia con el fin de evitar que la aplicación de la exención vulnere el requisito relativo a aquel fenómeno. A esos efectos, afirmó que dicho requisito no es ni suficientemente preciso ni incondicional desde el punto de vista de su contenido y que, por ello, debe ser precisado a nivel nacional, sin que su apreciación pueda confiarse a las autoridades fiscales, dado que requiere de análisis complejos relativos a cada ámbito de actividad.

El TJUE considera que no se puede inferir del tenor literal del artículo 132.1 f) de la Directiva que aquella exención no pueda aplicarse a los servicios de una agrupación autónoma cuyos miembros ejerzan una actividad económica exenta de IVA. No obstante, para interpretar la Directiva debe tenerse en cuenta no solo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte.

Al no figurar el artículo 132 ni en el capítulo 1 del título IX de la Directiva, dedicado a las «Disposiciones generales» en el ámbito de las «Exenciones», ni en el capítulo 3, dedicado a las «Exenciones relativas a otras actividades», sino en el capítulo 2, no se infiere de la estructura general de la Directiva, a juicio del tribunal, que la exención de la letra f) sea aplicable a las operaciones distintas de las previstas en el artículo 132.

A la misma conclusión se llega en las Sentencias de 21 de septiembre de 2017, DNB Banka, asunto C-326/15 –NFJ067829–, y Aviva, asunto C-605/15 –NFJ068071–, donde se considera que la exención no puede aplicarse a los servicios de una agrupación autónoma cuyos miembros ejerzan una actividad económica en el ámbito de los servicios financieros (asunto C-326/15) o en el sector de los seguros (asunto C-605/15), en la medida en que es el artículo 135.1 d) y e) (servicios financieros) y 135.1 a) (seguros) de la Directiva el que los exime.

Con el mismo argumento, se desestima lo alegado por la República Federal de Alemania en cuanto a que la exención se pueda limitar a determinadas actividades mencionadas en el artículo 132 de la Directiva, como las que se refieren al sector sanitario.

Desde el punto de vista de la finalidad perseguida con la exención del artículo 132.1 f), el TJUE tampoco comparte lo alegado por el Estado miembro pues, según la jurisprudencia del TJUE, la exención persigue evitar que la persona que ofrezca determinados servicios quede sujeta al pago del IVA cuando se ha visto obligada a colaborar con otros profesionales a través de una estructura común que se hace cargo de las actividades necesarias para que se cumplan dichos servicios.

En cuanto a la distorsión de la competencia, el TJUE recuerda que, en virtud del artículo 131 de la Directiva, el legislador nacional puede aprobar normas a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de las exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso. No obstante, ello no puede afectar a la definición del contenido de la exención que es, precisamente, el efecto que el tribunal atribuye a la legislación alemana controvertida.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO: CONDICIONES EXIGIDAS PARA LA EXENCIÓN DEL IVA

Por tanto, el TJUE excluye del ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132.1 f) de la Directiva a las prestaciones que contribuyan al ejercicio de otras actividades exentas distintas de las previstas en el artículo 132.

Si bien se exige que la clientela de la agrupación, constituida por sus miembros, ejerza una actividad exenta, en los términos ya expuestos, o una actividad para la que no tenga la condición de sujeto pasivo del IVA, el TJUE también interpreta que no constituye requisito el que todos los miembros realicen exclusivamente actividades exoneradas de gravamen (Sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo, asunto C-274/15, apartado 53 –NFJ066376–). Y tampoco es preciso que el servicio prestado por la agrupación se facilite a todos los miembros (Sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing contra Staatssecretaris van Financiën, asunto C-407/07 –NFJ031375–).

En cambio, se exige que el servicio sea «directamente necesario» para el ejercicio de la actividad de interés general exonerada. Si el cliente lleva a cabo, simultáneamente, operaciones gravadas y operaciones no gravadas, el TJUE interpreta que el servicio prestado por la agrupación puede disfrutar de esa exención en la medida en que sea «directamente necesario» para el ejercicio de una actividad de interés general exonerada de gravamen o para la que no tenga la condición de sujeto pasivo (asunto C-274/15 mencionado anteriormente).

La Directiva no define el concepto de «servicios directamente necesarios», como tampoco define el concepto de «prestaciones... directamente relacionadas» que delimita el ámbito objetivo de la exención prevista para actividades de interés general como la hospitalización y asistencia sanitaria, la asistencia social y con la Seguridad Social, la protección de la infancia y de la juventud, la educación de la infancia, de la juventud, la enseñanza escolar y universitaria, la formación y el reciclaje profesional.

Ahora bien, el artículo 134 de la Directiva, disposición de carácter vinculante para los Estados miembros (Sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence SCRL, asunto C-335/14, apartado 52 –NFJ061367–), impone requisitos que deben tenerse en cuenta para interpretar los supuestos de exención que en él se contemplan y entre los que no figura el previsto en la letra f) del artículo 132.1. Así, excluye la exención si la prestación no es indispensable para la realización de las operaciones exentas y, también, cuando estuviese esencialmente destinada a procurar unos ingresos suplementarios al operador en competencia directa con otros cuyas prestaciones sí estuviesen gravadas.

¿Puede atribuirse idéntico significado a los conceptos «indispensable» y «necesario» a los efectos que aquí interesa? Como ya se ha dicho, la delimitación del alcance de una disposición de derecho comunitario exige tener en cuenta sus términos, su contexto y sus finalidades (Sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión Europea contra Reino de Suecia, asunto C-480/10, aparta-

do 33, y jurisprudencia allí invocada –NFJ050714–). En mi opinión, del artículo 132 o del resto del título IX de la Directiva no se inferen razones que conduzcan a reconocer que cada una de las expresiones consideradas sirve para delimitar un ámbito objetivo distinto. Y concluir que, a pesar de ello, ambas expresiones tienen un significado diferente tampoco resulta coherente con la finalidad atribuida a las exenciones contempladas en el artículo 132.

En orden a concretar el carácter indispensable –o necesario– de la prestación, el TJUE considera, en síntesis, su impacto sobre el valor de la actividad exenta, ya traiga causa en la exigencia normativa, la prescripción facultativa u otra circunstancia. Detengámonos en algunas sentencias para ilustrar la cuestión.

Así, en Sentencia de 21 de enero de 2016, asunto C-335/14, apartados 51 a 54, el TJUE interpreta que los servicios opcionales que se ofrecen con ocasión de la explotación de una residencia de viviendas asistidas, como el de acceso a un restaurante-bar, a un salón de peluquería y estética, a una lavandería, a un dispensario, a una consulta médica no pueden ser objeto de exención, salvo que se trate de prestaciones indispensables para la realización de la actividad exenta. Y corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si eso es así, teniendo en cuenta cuáles son los exigidos conforme a la normativa nacional aplicable.

En Sentencia de 1 de diciembre de 2005, asunto C-394/04, apartados 29 y 30, el TJUE interpreta que los servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión a las personas hospitalizadas, así como el suministro por estas mismas personas de camas y comidas a sus acompañantes no pueden ser objeto de exención, salvo que se trate de prestaciones indispensables para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria en cuyo marco se prestan. Y corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si eso es así, teniendo en cuenta el conjunto de elementos concretos que se conozcan, incluido el contenido de las prescripciones médicas extendidas para los pacientes de que se trate.

En Sentencia de 20 de junio de 2002, asunto C-287/00, apartados 47 a 49, el TJUE interpreta que la realización de proyectos de investigación por parte de centros públicos de enseñanza superior puede considerarse muy útil, pero no es imprescindible para la consecución del objetivo de formar estudiantes para permitirles ejercer una actividad profesional. Se reconoce que muchos centros de enseñanza universitaria logran dicho objetivo sin efectuar proyectos de investigación a título oneroso y que existen otras maneras de garantizar la existencia de una relación entre la enseñanza universitaria y la vida profesional.

En Sentencia de 14 de junio de 2007, asunto C-434/05, apartados 38 a 40 (NFJ025701), el TJUE interpreta que para que la puesta a disposición de personal docente con carácter temporal pueda ser calificada como indispensable para la realización de una operación exenta es necesario que sea de un tipo y una calidad tales que, de no mediar ese servicio, no pueda garantizarse que la enseñanza impartida por el centro destinatario tuviese un valor equivalente. Y corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si eso es así, en virtud, por ejemplo, de las cualificaciones del personal en cuestión o de la flexibilidad de los términos de su puesta a disposición.

En Sentencia de 4 de mayo de 2017, asunto C-699/15, apartados 28 a 34, el TJUE interpreta que las prestaciones a terceros de servicios de restauración y de entretenimiento a título oneroso en el marco de su formación por estudiantes de un centro de enseñanza superior debe considerarse indispensables para garantizar la calidad de la prestación principal de enseñanza dispensada por aquel porque sin esa vertiente práctica la formación dispensada en los ámbitos de la restauración, la hostelería y el espectáculo no tendría valor equivalente.

Por último, el legislador exige que la agrupación no tenga ánimo de lucro, en el sentido de que se limite a repercutir a sus miembros los costes que soporta para hacer frente a sus necesidades, sin obtener el más mínimo beneficio (conclusiones del abogado general al asunto C-8/01, Taksatorringen).

La eficacia del cumplimiento de todos estos requisitos se condiciona a que la exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia. Aunque el servicio se preste «a precio de coste», puede haber lugar en el mercado en el que opera la agrupación para otros operadores independientes que actúen de forma más eficiente que ella. Ahora bien, si la exención del impuesto se convierte en su barrera de entrada, debe apreciarse que la misma es causa de distorsión de la competencia. Por el contrario, si la agrupación que actúa eficientemente estuviese en posición de conservar, con independencia de la exención o del gravamen de la prestación, la clientela constituida por sus miembros, el TJUE reconoce (Sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, asunto C-8/01 –NFJ015615–) que no debe considerarse que sea la medida fiscal la que cierra el mercado a los operadores independientes, cumpliéndose la condición necesaria para que la exención sea admitida.

La transposición de la norma comunitaria al ordenamiento interno español se contiene en el número 6.º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 y requiere que la prestación se utilice «directa y exclusivamente» en la actividad exenta de los miembros de la agrupación y que sea «necesaria» para el ejercicio de la misma.

En el criterio administrativo seguido por los órganos de aplicación de los tributos, puede apreciarse un intento de categorizar los servicios para los que se entiende incumplido este requisito, posiblemente con la finalidad de facilitar la gestión y el control de la obligación tributaria.

El informe de 3 de mayo de 2011 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria analiza las contestaciones a consultas escritas divulgadas hasta la fecha por la Dirección General de Tributos, que giraron en torno a servicios de asesoramiento, consultoría, publicidad, mantenimiento y reparación. Afirma la imposibilidad, por la propia naturaleza de esos servicios, de su vinculación directa y exclusiva a una actividad concreta. Se trata de servicios utilizables en cualquier sector de actividad, siendo ese el fundamento que, en opinión de la Subdirección, la Comisión utilizó para excluir de la exención a los servicios de limpieza en las observaciones presentadas al TJUE en la Sentencia de 20 de noviembre de 2003 (asunto C-8/01).

Sin embargo, debe discreparse de ese parecer. La Comisión no atribuyó unas características concretas a aquella prestación con el fin de justificar que el servicio de limpieza no fuese directamente necesario para el ejercicio de la actividad no gravada del miembro o miembros de la agru-

pación, sino para evidenciar que nada había en el servicio examinado que no permitiese apreciar que la exención no supusiera una distorsión de la competencia (Sentencia de 20 de noviembre de 2003, asunto C-8/01, apartado 57).

Aunque también concluya de forma categórica que los servicios de limpieza de hospitales quedan excluidos de la exención, en contestaciones a las Consultas tributarias escritas V3645/2015, de 23 de noviembre (NFC057393), y V3994/2016, de 21 de septiembre (NFC062362), la Dirección General de Tributos intenta huir de apriorismos y se pronuncia de manera prudente, admitiendo que no puede afirmarse, como regla general, que un servicio de limpieza o de seguridad o de llevanza de contabilidad u otros de carácter meramente administrativo no cumplan con el requisito de ser necesarios para el desarrollo de las actividades de los miembros de la agrupación y ser utilizados directa y exclusivamente en ellas. Considera que ese análisis debe efectuarse caso por caso, sin perjuicio de deducir, para los supuestos consultados, que los servicios de limpieza de centros hospitalarios, aun pudiendo guardar alguna especialidad respecto a otros tipos de limpieza, no pueden ser considerados como un servicio con una particularidad tal que lo convierta en directamente necesario para la prestación de los servicios de hospitalización o de asistencia sanitaria. Del mismo modo se pronuncia en la V1705/2017, de 30 de junio (NFC065803), en relación con los servicios informáticos.

Acierta la Dirección General al recordar que cada caso debe ser objeto de análisis individual, pues el cumplimiento de todos los requisitos exigidos para admitir la exención y de la condición a la que se supedita su eficacia es una cuestión de prueba cuya carga recae sobre quien quiera hacer valer su derecho.

## ¿EXENCIÓN EN EL IRPF DE SUBSIDIO O PRESTACIÓN EN SUPUESTOS DE PARTO O ADOPCIÓN MÚLTIPLES?\*

**Análisis de la Consulta de la DGT V2107/2017, de 8 de agosto**

**Manuel Lucas Durán**

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Alcalá. Madrid*

---

### EXTRACTO

La DGT ha considerado, en contestación a una consulta vinculante, que las prestaciones pagadas por MUGEJU con motivo de un parto múltiple no resultan exentas del IRPF al ser equiparables con las prestaciones periódicas de maternidad, no exentas de dicho tributo según la doctrina del TEAC, a pesar de la jurisprudencia contradictoria de diferentes Tribunales Superiores de Justicia, la cual será resuelta en breve por el Tribunal Supremo, quien ha admitido un recurso de casación al respecto. Se trata de una cuestión no aislada, pues en idéntica situación se encontrarían los mutualistas de MUFACE e ISFAS, así como los asegurados de la Seguridad Social en relación con partos o adopciones múltiples. En opinión de quien escribe estas líneas, ello constituye una doctrina errónea que debería ser corregida por la propia DGT o, eventualmente, por el TEAC o los tribunales de justicia. En efecto, las prestaciones periódicas por maternidad (sustitutivas del salario) o las licencias retribuidas de maternidad reconocidas al funcionariado no pueden equipararse con los pagos en cuantía única que suponen las prestaciones por parto o adopción múltiples previstas en la normativa de la Seguridad Social y de las mutualidades funcionariales. Consecuentemente, de una correcta interpretación de las letras h) y z) de la LIRPF debe inferirse que estas últimas prestaciones familiares han de considerarse exentas del IRPF.

---



---

\* El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad «La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad» (DER2015-63533-C4-2-P), del cual el autor es investigador principal, proyecto coordinado con otros tres: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER2015-63533-C4-1-P), cuyo investigador principal es Isaac MERINO JARA; «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de Derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P), cuyo investigador principal es Juan CALVO VÉRGEZ; y «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (DER2015-63533-C4-4-P), cuyo investigador principal es Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA.

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La Dirección General de Tributos (DGT) fue requerida a emitir contestación vinculante respecto del tratamiento fiscal que ha de tener un subsidio por maternidad en los supuestos de parto, adopción o acogimiento múltiples regulados en los artículos 111 a 117 del Real Decreto 1026/2011, de 15 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Mutualismo Judicial (RMJ). La duda planteada era, concretamente, si una cuantía recibida en tal concepto, que ascendió a 1.890,84 euros y fue abonada en 2016 con motivo de un parto múltiple que tuvo lugar en 2015, se encuentra exenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) conforme a lo dispuesto en el artículo 7 h) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF). Y, en caso de no resultar exenta, en qué condiciones habría de tributar dicho subsidio y a qué periodo impositivo debería imputarse el mismo.

## 2. DOCTRINA DE LA DGT

En contestación a la consulta referida, la DGT aborda tres cuestiones distintas, cuales son: 1) la exención del subsidio en el IRPF; 2) la posibilidad, en el caso de no estar exenta, de aplicar la reducción prevista para rentas irregulares; y, finalmente, 3) el periodo impositivo al que ha de imputarse dicha renta de resultar gravada la misma.

Al respecto, indica en primer lugar la DGT que, según el artículo 17.2 a).2.<sup>a</sup> de la LIRPF, tal renta debe calificarse como rendimiento del trabajo.

En relación con la cuestión más relevante, esto es, la exención o no en el IRPF del subsidio referido, menciona el órgano directivo lo siguiente:

«[...] el artículo 7 de la [...] LIRPF, dispone que estarán exentas las siguientes rentas:

"h) Las prestaciones familiares reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad

y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales".

Con base en el artículo anteriormente mencionado, las prestaciones públicas del régimen general de la Seguridad Social o de sus regímenes especiales –como ocurre en este caso–, por el concepto de "maternidad" no estarán exentas del impuesto. El cuarto párrafo de la letra h) del artículo 7 citado dispone que "también estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales", por lo que solamente es aplicable la exención a las prestaciones por maternidad satisfechas por los citados entes territoriales, que no es el caso de la presente consulta.

Por otra parte, la prestación por maternidad no se encuentra tampoco incluida dentro del ámbito de aplicación de la letra z) de la LIRPF; su regulación se encuentra incluida en la letra h) del artículo 7 de la LIRPF, donde se reconoce, tal y como se indicó anteriormente, la exención de las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

Dicho criterio ha sido confirmado mediante Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2017, adoptada en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Por tanto, al no serle de aplicación la exención prevista en el artículo 7 h) de la LIRPF, dicha prestación, como rendimiento de trabajo, está sujeta a tributación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas».

Una vez contestado que la renta debatida no está exenta y sí sujeta a tributación en el IRPF, la segunda cuestión que aborda el centro directivo es, precisamente, si le resulta aplicable la reducción por rendimientos irregulares. Al respecto indica la DGT:

«Por otra parte, a efectos de su liquidación se hace preciso señalar que a dicho rendimiento de trabajo, podría serle de aplicación la reducción del 30 por 100, que se señala en el apartado 3 del artículo 18 de la LIRPF, siempre que se cumplan los requisitos señalados en dicho precepto.

En concreto en el apartado 3 del referido artículo 18 de la Ley del Impuesto, se establece que será de aplicación:

"El 30 por ciento de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2 a) 1.ª y 2.ª de esta ley que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez"».

En último lugar, y en lo que concierne a la imputación temporal de la renta debatida, señala el órgano directivo referido lo siguiente:

«[...] el artículo 14 de la LIRPF, [...] en su apartado 1 establece como regla general para los rendimientos del trabajo su imputación al periodo impositivo en que son exigibles por el perceptor. Ahora bien, junto con esta regla general el apartado 2 incluye unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí las recogidas en las letras a) y b) y que, respectivamente, establecen lo siguiente:

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el periodo impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto".

La aplicación de la normativa expuesta al supuesto planteado nos lleva a las siguientes conclusiones genéricas sobre la imputación temporal de los rendimientos del trabajo, conclusiones que vienen determinadas por la exigibilidad, circunstancia que se entiende producida en el momento en que el perceptor puede reclamar su pago, de acuerdo con las normas o pactos existentes. Así, si la exigibilidad del pago se corresponde con el periodo impositivo en que se ha desarrollado el trabajo que retribuyen, o

generado el derecho a la percepción de las prestaciones objeto de consulta, la imputación corresponderá a ese periodo. Por el contrario, si la exigibilidad del pago se corresponde con un periodo impositivo posterior a aquel en el que se ha desarrollado el trabajo que retribuyen o se ha generado el derecho a su percepción en el caso de las prestaciones, la imputación temporal procederá realizarla a aquel periodo impositivo posterior.

En cuanto al tiempo o plazo de pago de la referida prestación objeto de consulta, cabe entender que la exigibilidad por parte de la consultante del pago de la misma, nace el día en el que esta puede reclamar su pago, de acuerdo con las normas o pactos que puedan existir en relación con ello.

Si de acuerdo con dichas normas, la consultante puede exigir la cuantía de la prestación en el periodo impositivo 2015, la renta correspondiente al subsidio especial percibido se deberá imputar a dicho ejercicio. En ese caso, de acuerdo con la letra b) del apartado 2 del artículo 14 de la Ley del Impuesto, al percibirse dicha renta, calificada como rendimiento de trabajo, en un periodo impositivo distinto (2016) a aquel en que fue exigible (2015), la misma se imputará al ejercicio 2015, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Por el contrario, si de acuerdo con lo establecido en las normas o pactos existentes, la consultante no puede exigir su cuantía hasta la fecha en que dicha prestación se percibe (2016), dicha renta deberá tributar como rendimiento de trabajo en la declaración de IRPF correspondiente al ejercicio 2016».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

#### 3.1. CUESTIONES PRELIMINARES

Debe indicarse, con carácter previo, que el subsidio cuya tributación se debate viene recogido en el RMJ, aprobado por el Real Decreto 1026/2011, de 15 de julio.

Particularmente, el artículo 111 de dicha norma reconoce un subsidio en «los casos de maternidad por parto múltiple o de acogimiento preadoptivo o permanente múltiple o de paternidad o maternidad por adopción múltiple», en pago único –art. 109.3 a) de la misma norma– y por la cuantía estipulada en el artículo 113 del citado reglamento<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Según tal precepto: «La cuantía del subsidio será la cantidad resultante de multiplicar por 42 el haber regulador para la determinación de las pensiones de clases pasivas que esté establecido en la Ley de presupuestos generales del Es-

Es preciso indicar que, paralelamente, también se reconocen prestaciones similares por parte de otras mutualidades de funcionarios, como son la Mutualidad General de Funcionarios Civiles de Estado (MUFACE) y el Instituto Social de las Fuerzas Armadas (ISFAS)<sup>2</sup>. Y, asimismo, los artículos 359 y 360 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS/2015), regulan precisamente una prestación equivalente para supuestos de «parto o adopción múltiples producidos en España» (art. 359 de la norma citada), también en pago único y en la cuantía fijada en el artículo 360 de tal texto legal<sup>3</sup>.

### 3.2. EXENCIÓN DEL SUBSIDIO POR PARTO O ADOPCIÓN MÚLTIPLES

La exención prevista en el artículo 7 h) de la LIRPF recoge un beneficio fiscal complejo en el que figura una remisión a una norma hoy derogada (RDLeg. 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social –TRLGSS/1994–), de modo que debe entenderse hecha la referencia a la actualmente vigente (TRLGSS/2015).

Así, en primer lugar, recoge el precepto referido que estarán exentas –en lo que a nosotros ahora concierne– «[l]as prestaciones familiares reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio». El capítulo citado de la norma referida alude a las «[p]restaciones familiares» tanto en su modalidad contributiva como no contributiva, y entre las que se incluyen la «[p]restación por parto o adopción múltiples», siendo así que los preceptos que actualmente regulan tal cuestión son los ya citados artículos 359 y 360 del TRLGSS/2015<sup>4</sup>.

Sin embargo, en el caso considerado, quien formula la consulta no percibe una prestación de la Seguridad Social sino de la Mutualidad General Judicial (MUGEJU). Dicho lo anterior,

---

tado del año de la fecha del hecho causante correspondiente al índice multiplicador del cuerpo al que pertenezca el mutualista, dividiendo a su vez ese resultado por 365. El producto se multiplicará por el número de hijos, a partir del segundo que nazcan en un mismo parto o de menores adoptados o acogidos simultáneamente».

<sup>2</sup> Cfr. artículos 123 a 125 del Real Decreto 375/2003, de 28 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento General del Mutualismo Administrativo (RGMA), así como los artículos 97 a 103 de Real Decreto 1726/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (RGSSFA).

<sup>3</sup> En el caso de que nacimiento o adopción de dos vástagos 4 veces el salario mínimo interprofesional, cuantía que se eleva a 8 veces (en el caso de 3 vástagos) y a 12 veces (en el caso de 4 o más).

<sup>4</sup> Es preciso tener en cuenta que los preceptos aludidos por la LIRPF del TRLGSS/1994 que ahora deben identificarse en el TRLGSS/2015 son precisamente los artículos 351 a 362 de esta última norma. Ello es así porque, aun cuando en puridad el TRLGSS/1994 hacía referencia a prestaciones contributivas y no contributivas, son estas últimas las que tendrían técnicamente esta consideración a los efectos del IRPF en cuanto que las «contributivas» consisten básicamente en reconocer como cotizado el periodo de excedencia por cuidado de familiares a efectos de futuras pensiones contributivas (que eventualmente tributarán en el momento de su percepción).

¿resulta aplicable el artículo 7 h) de la LIRPF a las prestaciones percibidas por mutualidades obligatorias de funcionarios (MUFACE, MUGEJU o ISFAS) en concepto de parto o adopción múltiples? Ciertamente, y aunque la contestación a la consulta analizada lo da por supuesto, se trata en mi opinión de algo dudoso. Ello es así porque el precepto ahora referido alude a dos supuestos diferenciados:

- Por un lado, a «[l]as prestaciones familiares reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social», recogidas actualmente en los artículos 351 a 362 del TRLGSS/2015, que se refieren a tres supuestos concretos: 1) hijo a cargo con menos de 18 años (o mayor con discapacidad igual o superior al 65%), o bien menor en acogimiento permanente o guarda con fines de adopción; 2) nacimiento o adopción en caso de familias numerosas, monoparentales o madres con discapacidad; y 3) parto o adopción múltiples.
- Por otro lado, se refiere el precepto aludido a «las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo».

Y, después de enunciar ambos grupos de supuestos, distintos entre sí, recoge la norma la siguiente frase: «percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas». Antes que nada, es preciso indicar que tal expresión parece hacer referencia a dos regímenes públicos de protección social: por un lado, el general provisto por la Seguridad Social –en el que estarían incluidos determinados regímenes especiales como el de los trabajadores autónomos–, y, por otro, regímenes sectoriales que dan cobertura a los funcionarios del Estado (MUFACE, ISFAS y MUGEJU)<sup>5</sup>.

Pues bien, no queda claro en el precepto si la mención de los regímenes públicos de Seguridad Social y clases pasivas se refiere exclusivamente a las pensiones y haberes pasivos de orfandad, a favor de nietos y hermanos menores de veintidós años o incapacitados para el trabajo o, por el contrario, también a las prestaciones familiares previamente citadas. En mi opinión la primera de las opciones exegéticas referidas sería acaso la más adecuada. Ello es así, por un lado, porque la referencia específica a una normativa concreta (TRLGSS) sin mención de otras (RGMA, RMJ y RGSSFA), ya sea de forma expresa o genérica (con una expresión como «o las percibidas por las respectivas mutualidades obligatorias de funcionarios» o similar) aboga, desde una interpretación literal de la norma, por el hecho de que el artículo 7 h) de la LIRPF no contempla tales prestaciones familiares abonadas por las mutualidades funcionariales. Pero, adicionalmente, es preciso indicar que cuando la LIRPF quiere referirse a algún supuesto específico no cubierto por

---

<sup>5</sup> Y ello a pesar de la integración de los funcionarios de nuevo ingreso a partir del 1 de enero de 2011 en el Régimen General de la Seguridad Social, a los exclusivos efectos de las pensiones públicas de las clases pasivas, por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

el enunciado general, lo hace expresamente. Así, por ejemplo, el precepto comentado menciona también las mutualidades de previsión social de profesionales que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (como sería el caso, por ejemplo, de la Mutualidad General de la Abogacía).

Ahora bien, dicho lo anterior, cabría pensar que de no existir otra norma distinta al artículo 7 h) de la LIRPF, podríamos encontrarnos en una situación similar a la que motivó la Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1996, de 22 de julio –NFJ003509–<sup>6</sup>. Esto es, si el precepto referido no permitiera la exención de las prestaciones familiares abonadas por las mutualidades funcionariales, existiría claramente una discriminación fiscal entre el trato percibido por los funcionarios públicos y otros trabajadores por la percepción de rentas similares, con vulneración de los artículos 14 y 31.1 de nuestra Constitución. Como se recordará, la sentencia antes aludida dio lugar a la inclusión de un nuevo supuesto de exención, actualmente contenido en el apartado g) del artículo 7 de la LIRPF, en un paralelismo lógico con el apartado f) del mismo precepto. Ciertamente, también cabría forzar una interpretación de la norma, inspirándose en el principio de igualdad para salvar así la constitucionalidad del precepto, aun cuando se compadeciera mal con una interpretación literal y sistemática. Sin embargo, y aunque la técnica legislativa del precepto no merezca grandes alabanzas, como veremos inmediatamente puede defenderse un trato similar entre las prestaciones familiares cobradas por la Seguridad Social y las mutualidades funcionariales, de manera que no resultarían necesarios grandes esfuerzos exegéticos.

Así pues, debe considerarse también el apartado z) del ya citado artículo 7 de la LIRPF, el cual declara exentas «[l]as prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Admi-

---

<sup>6</sup> Así, recogió la sentencia referida en su fundamento octavo que «la diferenciación introducida por la nueva redacción de la Ley 18/1991 entre las pensiones de invalidez permanente de la Seguridad Social y las de los funcionarios públicos vulnera el principio de igualdad consagrado en la Constitución porque, desde la perspectiva de la finalidad de la norma, carece de una justificación objetiva, razonable y proporcionada.

Dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración. Por lo que respecta a las pensiones o prestaciones por incapacidad, puede optar, dentro del respeto a los principios y derechos que la Constitución consagra, entre considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluir las del ámbito del hecho imponible del impuesto (como ocurrió bajo la vigencia de la derogada Ley 44/1978), o, en fin, como sucede ahora, declararlas exentas. Pero en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el artículo 14 de la CE y en el artículo 31.1 de la CE. Y es evidente que no se respeta el principio de igualdad tributaria cuando, como hace el artículo 9.1 de la Ley 18/1991, se declaran exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta si han sido reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social y no si tal incapacidad se padece por los funcionarios de las Administraciones públicas que están integrados en el régimen de clases pasivas.

En efecto, al declarar exentas las rentas de idéntica naturaleza (pensiones por incapacidad permanente absoluta) cuando el perceptor está en el sistema de la Seguridad Social y no cuando está adscrito al régimen de clases pasivas se vulnera el principio de igualdad tributaria y se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31. Pues ello supone una diferencia de trato que, como decimos, hubiera requerido una justificación objetiva y razonable».

nistraciones públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores». Ahora bien, ¿tiene MUGEJU la consideración, a tales efectos, de Administración pública? Pues bien, a tenor del artículo 4 del Real Decreto Legislativo 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes sobre el Régimen especial de Seguridad Social del personal al servicio de la Administración de Justicia, MUGEJU se encuentra adscrita al Ministerio de Justicia; y, adicionalmente, el artículo 5 de la misma norma indica:

«1. La Mutualidad General Judicial es un organismo público con personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio y tesorería propios, así como autonomía de gestión, y se regirá por las previsiones de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, relativas a los organismos autónomos, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente. Asimismo, la Mutualidad General Judicial gozará del mismo tratamiento fiscal que la ley establezca para el Estado.

2. El régimen económico-financiero, patrimonial, presupuestario y contable, así como el de intervención y control financiero de las prestaciones y el régimen de los conciertos para la prestación de los servicios de asistencia sanitaria y farmacéutica será el establecido por su legislación específica, por la Ley General Presupuestaria en las materias que sean de aplicación y supletoriamente por la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado»<sup>7</sup>.

En definitiva, al ser considerada MUGEJU por su normativa reguladora como un organismo autónomo público, sujeto al régimen de gestión financiera y control de los entes públicos y adscrito al Ministerio de Justicia, entiendo que tal mutualidad debe considerarse a los efectos del antes citado artículo 7 z) de la LIRPF como «Administración pública»<sup>8</sup>. Consecuentemente, las prestaciones familiares vinculadas al nacimiento (parto múltiple) reconocidas por MUGEJU y que ahora contemplamos se encontrarán exentas en el IRPF de acuerdo con el precepto que acaba de citarse<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Tal naturaleza jurídico-pública y adscripción al Ministerio de Justicia viene reiterada –como no podía ser de otro modo– en el artículo 1 del Real Decreto 1206/2006, de 20 de octubre, por el que se regulan la composición y funciones de los órganos de gobierno, administración y representación de la MUGEJU.

<sup>8</sup> Ello resulta, además, evidente, si se toma en consideración el artículo 2.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, a cuyo tenor «[t]ienen la consideración de Administraciones públicas la Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas, las entidades que integran la Administración local, así como los organismos públicos y entidades de derecho público previstos en la letra a) del apartado 2», siendo así que la citada letra a) del apartado 2 del mismo precepto hace referencia a «[c]ualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones públicas», que sería exactamente el supuesto de MUGEJU según lo que acaba de indicarse.

<sup>9</sup> Y todo ello aun cuando la contestación a la consulta vinculante ahora comentada indica, sin mayor explicación o fundamento, que «la prestación por maternidad [cabe entender que se refiere a la prestación por parto múltiple, que es el

Esto es, y como conclusión a todo lo anteriormente indicado: de una cabal interpretación de los apartados h) y z) del artículo 7 de la LIRPF debería haber concluido la DGT de forma completamente contraria a como finalmente lo hizo, esto es, reconociendo la exención de las prestación por parto –o bien adopción o acogimiento preadoptivo– múltiple, abonada por MUGEJU. Y lo mismo cabría predicar de las prestaciones similares reconocidas por las otras mutualidades de funcionarios (MUFACE e ISFAS), aun cuando tal supuesto no se haya planteado<sup>10</sup>.

En efecto, la DGT parece identificar el subsidio de «maternidad o paternidad en el supuesto de acogimiento, adopción o parto múltiple» del artículo 111 y siguientes del RMJ que hemos analizado más atrás con la «prestación económica por maternidad» regulada en los artículos 177 y siguientes del TRLGSS/2015, la cual el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha declarado no exenta del IRPF en su Resolución de 2 de marzo de 2017 (R. G. 7334/2016 –NFJ065671–). Sin embargo se trata de conceptos diferentes. El primero de ellos es una ayuda pública pagada de una sola vez y por un motivo concreto (parto o adopción múltiples), que tiene su equivalente en otras normas que protegen situaciones similares (TRLGSS, RGMA y RGSSFA)<sup>11</sup>. Sin embargo, la «prestación económica por maternidad» consiste en un subsidio periódico que se corresponde con el sueldo que debería cobrar la trabajadora (o el trabajador) por el tiempo de suspensión del contrato de trabajo (art. 318 TRLGSS/2015) o, en el caso del funcionario, durante el permiso retribuido obtenido a tales efectos (art. 49.1 del RDLeg. 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público), en ambos casos para cuidado de los vástagos en sus primeros meses de ingreso en la unidad familiar. Dicho en otras palabras: se trata de dos prestaciones que nada tienen que ver la una con la otra, a no ser por la palabra «maternidad» recogida en el artículo 111.1 del

---

supuesto que originó el planteamiento de la consulta] no se encuentra tampoco incluido dentro del ámbito de aplicación de la letra z) de la LIRPF; su regulación se encuentra incluida en la letra h) del artículo 7 de la LIRPF».

<sup>10</sup> *Vid.* nota a pie núm. 2 anterior. Así pues, el artículo 5.1 del Real Decreto Legislativo 4/2000, de 23 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Seguridad Social de los Funcionarios Civiles del Estado, de forma similar a lo recogido por la normativa de MUGEJU, indica que «[l]a Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado es un organismo público con personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio y tesorería propios y autonomía de gestión, y se regirá por las previsiones de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, relativas a los organismos autónomos», siendo tal organismo dependiente del Ministerio de Administraciones Públicas (art. 4.1 de la misma norma). Tal idea es reiterada, como no podía ser de otro modo, por el artículo 4.1 del Real Decreto 375/2003, de 28 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento General del Mutualismo Administrativo. Por su parte, el artículo 5.1 del Real Decreto Legislativo 1/2000, de 9 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Seguridad Social de las Fuerzas Armadas indica al respecto que «[e]l Instituto Social de las Fuerzas Armadas es un organismo público con personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio y tesorería propios, así como autonomía de gestión, y se regirá por las previsiones de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, relativas a los organismos autónomos», estando adscrito tal organismo al Ministerio de Defensa (art. 4 de la misma norma). Tales ideas sobre la naturaleza jurídico-pública de ISFAS se repiten, lógicamente, en el artículo 10.1 del Real Decreto 1726/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Seguridad Social de las Fuerzas Armadas.

<sup>11</sup> *Cfr.* epígrafe 3.1 de este trabajo.

RMJ. Una confusión terminológica que podría haberse evitado con un estudio más profundo y minucioso de las normas aplicables.

Bien es cierto que la normativa de MUGEJU se refiere a supuestos no perfectamente simétricos con los contemplados en el TRLGSS/2015 y en la normativa reguladora de tal prestación en MUFACE e ISFAS. Así, por ejemplo, los mutualistas de MUGEJU pueden cobrar la prestación debida por parto o adopción múltiples también cuando se realiza un *acogimiento preadoptivo* (art. 111 RMJ), caso que no está contemplado en la normativa de la Seguridad Social (art. 359 TRLGSS), ni tampoco en el artículo 123 del RGMA o en el artículo 97 del RGSSFA. Sin embargo ello nada afecta al tratamiento tributario que debe predicarse respecto de tales prestaciones, las cuales tienen matices propios según cuál sea su respectiva normativa reguladora: todas ellas resultarán exentas bien sea por mor de lo dispuesto en el apartado h) –para el caso de personas empleadas por cuenta ajena o para las autónomas– o bien en el apartado z) –para el funcionaria–, en ambos casos del artículo 7 de la LIRPF.

### 3.3. DEMÁS CUESTIONES REFERIDAS EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA ANALIZADA

La contestación a la consulta que se analiza en este comentario plantea, además, otras cuestiones de interés en relación con la tributación de los subsidios por parto o adopción múltiples: por un lado, la calificación como rendimiento del trabajo de la prestación económica abonada por MUGEJU; seguidamente, la consideración como renta regular o irregular; y, en tercer lugar, la imputación temporal de tales rentas. Se trata de cuestiones relevantes si se considera gravable el subsidio referido y que, sin embargo, no tienen interés de determinarse –como sugerimos en este trabajo– la exención de las rentas analizadas.

Así, podría decirse que, en el caso de no considerarse exento el subsidio por parto o adopción múltiples, las conclusiones de la DGT serían esencialmente correctas: se trataría de una renta del trabajo irregular (con consecuente reducción del 30%) e imputable al periodo impositivo en que el parto, adopción o acogimiento preadoptivo tuvo lugar<sup>12</sup>.

No obstante, debe señalarse un matiz que no ha de pasar desapercibido: el centro directivo antes referido entiende que la irregularidad de la renta se debe a que se trata de una prestación pagada en forma de capital y, por ello, resulta aplicable la reducción antedicha siempre que se cumpla el requisito de haber transcurrido más de dos años «desde la primera aportación» (art. 18.3 LIRPF). Sin embargo, tal circunstancia no tiene sentido para el supuesto que ahora se examina,

<sup>12</sup> Así, el artículo 111.3 del RMJ recoge, en relación con el subsidio analizado por parto, adopción o acogimiento preadoptivo múltiples: «Se considera fecha del hecho causante, la del parto. En el caso de adopción, la de la resolución judicial por la que se constituye la misma y, en caso de acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la de la decisión administrativa o judicial por la que se establece el acogimiento».

pues no se trata de una prestación contributiva, esto es, condicionada y dependiente de aportaciones previas realizadas a la mutualidad. Una interpretación adecuada del artículo 18.3 de la LIRPF (y del requisito precitado) aboga por entender que dicha norma se refiere, tanto en regímenes de Seguridad Social u otros –mutualidades alternativas de profesionales–, así como de mutualidades obligatorias de funcionarios, a «prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares», las cuales ciertamente no se corresponderían con el supuesto ahora contemplado.

De hecho, por más decir, el subsidio ahora debatido no se trata de una prestación en forma de capital (esto es, el valor actual de una prestación que, de otro modo, se pagaría en forma de renta), sino de una prestación que tiene lugar en pago único, sin que quepa la posibilidad de pago periódico.

Siendo ello así, todo parece indicar que se trata de una renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo (pues la percepción de un subsidio tal implica algo claramente excepcional y singular), con lo que habría que estar a los supuestos tasados contemplados en el artículo 12.1 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 y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF). Y, sin embargo, en dicho precepto no se contemplan los subsidios por parto o adopción múltiples (tanto de los regímenes de la Seguridad Social como de las mutualidades obligatorias de funcionarios o alternativas de profesionales), con lo que cabrían dos soluciones posibles:

- Entender que no opera en tales supuestos la reducción del 30%, resultado un tanto ilógico pues son rentas que tienen todas las características de irregularidad. Ciertamente, en tal caso, podrían plantearse problemas de igualdad tributaria y capacidad económica (en comparación con otras rentas irregulares similares que sí tendrían derecho a la reducción), de manera que quedaría al contribuyente la posibilidad de accionar jurídicamente contra el tenor contemplado en el RIRPF.
- O bien considerar, más cabalmente, que las prestaciones analizadas por parto o adopción múltiples no se incluyen entre los supuestos de rentas irregulares del artículo 12 del RIRPF porque el legislador es consciente de que ya han sido exceptuadas de gravamen por el artículo 7 de la LIRPF –(apartados h) o z)–, de manera que no habría de considerarse siquiera tal circunstancia. Como se deriva de ello, tal interpretación reforzaría la exégesis mantenida en el presente trabajo sobre dicho precepto.

En cualquier caso, las consideraciones anteriores tendrían relevancia únicamente si se entendiese que el subsidio por parto o adopción múltiples que analizamos en este comentario no resultan exentos del IRPF. Sin embargo, de entenderse que se trata de rentas exentas –como de hecho postulo en el presente trabajo– las apreciaciones realizadas en los párrafos previos resultarían irrelevantes.

#### 4. CONSIDERACIONES FINALES

De acuerdo con todo lo anterior debe criticarse, por poco afortunada, la resolución de la DGT que defiende el gravamen de la prestación por parto múltiple abonada por MUGEJU. De hecho, podría decirse incluso que se trata de una doctrina que, a juicio de quien suscribe este trabajo, conlleva una incorrección técnica pues no puede equipararse la referida prestación, realizada en pago único, con la renta periódica por maternidad sustitutiva del salario (que es a la que parece referirse la contestación del centro directivo, con cita de la doctrina del TEAC) ni, tampoco, con el permiso retribuido por maternidad o paternidad de los funcionarios de la Administración de Justicia u otras administraciones.

Dicho en otras palabras, en mi opinión la contestación a la consulta planteada debería haber sido justo la contraria, esto es, tendría que haber declarado la exención de la prestación pagada por MUGEJU con motivo de un parto múltiple. Y tal planteamiento conlleva igualmente que subsidios similares pagados por otras mutualidades generales de funcionarios (MUFACE o ISFAS) han de considerarse igualmente exentos, del mismo modo que las prestaciones equivalentes previstas en los regímenes de la Seguridad Social.

Un análisis detallado de tales subsidios pagados por mutualidades generales de funcionarios pone de manifiesto que se trata de prestaciones familiares abonadas por Administraciones públicas y vinculadas al nacimiento, adopción o acogimiento, con lo que se encontrarían dentro del ámbito de la letra z) del artículo 7 de la LIRPF.

Además, la exención de tales rentas se cohonesta adecuadamente con el principio de igualdad constitucionalmente previsto pues, de otro modo, resultaría que referidas prestaciones tendrían un tratamiento tributario diverso a otras similares pero abonadas por la Seguridad Social, que en todo caso se encuentran exentas a tenor de una interpretación adecuada de lo dispuesto en el artículo h) del mismo artículo 7 de la LIRPF.

Por lo demás, el resto de cuestiones resueltas por la contestación de la consulta analizada y referentes a la calificación de las rentas, a la reducción por irregularidad o a la imputación temporal del subsidio, carecen de relevancia una vez se ha considerado que tal prestación debería considerarse exenta en el IRPF.

---

#### Bibliografía

GARCÍA LUIS, T. «La discutida exención en el IRPF de las prestaciones de maternidad abonadas por la Seguridad Social: Comentario a la Resolución del TEAC 7334/2016, de 2 de marzo 2017». *Nueva Fiscalidad*, 2017, núm. 1.

GÓMIZ CHAZARRA, M.<sup>a</sup> A. «La prestación de maternidad de la Seguridad Social como renta exenta en el IRPF estatal y de los territorios forales (a propósito de unas sentencias contradictorias)». *Quincena Fiscal*, 2017, núm. 15.

LÓPEZ LORENZO, A. *La protección social de los funcionarios públicos*. Granada: Universidad de Granada, 2007.

LUCAS DURÁN, M. «Sobre la pretendida exención en el IRPF de la prestación por maternidad pagada por el INSS y otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social: Análisis de la STSJ de Madrid de 6 de julio de 2016 (rec. núm. 967/2014) y de la STSJ de Andalucía de 27 de octubre de 2016 (rec. núm. 337/2015)». *RCyT. CEF*, 2017, núm. 408.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A. «El subsidio especial por maternidad en caso de parto múltiple». *Tribuna social: Revista de seguridad social y laboral*, 2001, núm. 123.

## SUPUESTOS PRÁCTICOS SOBRE FISCALIDAD DE LAS SUCESIONES FRANCO-ESPAÑOLAS

**Leticia Ballester Azpitarte**

*Notaria*

**Belén Barrios Garrido-Lestache**

*Notaria*

**Christian Calmard**

*Antiguo profesor de l'Ecole nationale des Impôts*

---

### EXTRACTO

Uno de los (pocos) instrumentos vigentes en España para coordinar el impuesto sobre sucesiones con elementos internacionales es la Convención bilateral firmada con Francia el 8 de enero de 1963, sobre cuya base se proponen sendos casos prácticos, para comparar las fiscalidades española y francesa y analizar dicha Convención.

En España rige la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, y en Francia el Código General de Impuestos, principalmente sus artículos 750 ter y siguientes, con un esquema similar en las fases de liquidación del impuesto.

La divergencia más notable se refiere al criterio de territorialidad cuando existe obligación personal de contribuir, ya que la legislación francesa tiene en cuenta el domicilio fiscal del difunto o, en su caso, la residencia en Francia de algún heredero, mientras que la ley española acude en todo caso a la residencia fiscal de los adjudicatarios.

Además, el derecho español añade otra cuestión territorial que es la competencia de sus diecisiete comunidades autónomas sobre el impuesto sobre sucesiones, una materia interregional revisada a nivel internacional por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

**Palabras clave:** impuesto sobre sucesiones; Convención bilateral hispano-francesa de 1963; criterio de territorialidad.

---

## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Francia-España

### **ENUNCIADO**

Don François Berard, divorciado, fallece el 5 de marzo de 2017 a los 83 años.

Tiene dos domicilios:

- 1.ª hipótesis: calle Saint-Jean, 8 en Lyon (Francia).
- 2.ª hipótesis: calle San Juan, 8 en Barcelona (España).

Y deja como herederos:

- Su hija Marie de 59 años, que está soltera y con domicilio en Francia desde 2002.
- Su hijo Adrien de 56 años, casado y con domicilio en Barcelona desde 2014.

Adrien recibió en vida de su padre una donación de 200.000 euros el 20 de junio de 2011, dando lugar a la aplicación del artículo 790 del Código General de Impuestos (CGI) francés.

Dicha donación carece de trascendencia en España, puesto que el artículo 30.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) prevé la acumulación de la donación a la herencia cuando han transcurrido menos de 4 años entre ambas.

### **ACTIVO DE LA HERENCIA**

#### **Bienes sitos en Francia**

- BNP LYON (F), saldo cuenta bancaria: 43.000 euros.
- Seguro de vida en beneficio de la hija Marie (contrato suscrito en 2008; prima única de 155.000 € pagada en 2008). BNP LYON (F): capital de 174.000 euros.
- Inmueble en Lyon (F): 640.000 euros.
- 2.500 acciones Total (F) a 48 euros/acción: 120.000 euros.
- Peugeot 3008, matrícula AC845GD: 16.500 euros.
- Otros bienes muebles corporales: 90.000 euros.

## Bienes sitos en España

- Saldo cuenta bancaria: 232.000 euros.
- 11.500 acciones Inditex a 36,956 euros/acción: 425.000 euros.
- Inmueble: 830.000 euros.
- Otros bienes muebles corporales: 130.000 euros.
- Barco Majoche Flyer 650 Open, inmatriculado en Valencia, ACW00090: 22.000 euros.

## PASIVO DE LA HERENCIA

- Gastos por el entierro: 6.500 euros.
- Saldo préstamo con garantía real sobre inmueble sito en España: 80.000 euros.

## PRECISIONES

### Fiscalidad de la donación de 20 de junio de 2011

• 200.000 – 31.865 (art. 790-G del CGI) .....	168.135
• Reducción (art. 779-I del CGI) .....	– 159.325
• Base imponible .....	8.810
• Impuesto devengado ( $8.072 \times 5\%$ ) .....	404
• ( $738 \times 10\%$ ) .....	74

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

España-Francia

## ENUNCIADO

Don M. François Berard, divorciado, fallece el 5 de marzo de 2017 a los 83 años.

Tiene su residencia habitual:

- 1.<sup>er</sup> supuesto: calle Saint-Jean, 8 en Lyon (Francia).
- 2.<sup>o</sup> supuesto: calle San Juan, 8 en Zaragoza (España).

Deja como herederos:

- Su hija Marie de 59 años, soltera y con residencia habitual en Francia desde 2002.
- Su hijo Adrien, de 56 años, casado con dos hijos y con residencia habitual en Zaragoza desde 2014.

Adrien recibió de su padre una donación de dinero por valor de 200.000 euros el 20 de febrero de 2017 (art. 132.2 Decreto 1/2005 Aragón).

## ACTIVO SUCESORIO

### Situados en Francia

- Cuenta bancaria en BNP LYON (F): 43.000 euros.
- Seguro de vida suscrito en 2008 con una prima única de 155.000 euros girada en 2008 con BNP LYON (F): capital que asciende a 174.000 euros, a beneficio de Marie.
- Vivienda en Lyon, incluyendo el mobiliario: 640.000 euros.
- 2.500 acciones a 48 euros/acción Total: 120.000 euros.
- Vehículo Peugeot 3008, matrícula AC845GD: 16.500 euros.
- Otros bienes muebles: 90.000 euros.

### Situados en España

- Cuenta bancaria en Ibercaja: 232.000 euros.
- 11.500 acciones de Inditex a 36,956 euros/acción Total: 425.000 euros.
- Vivienda en Zaragoza, incluyendo el mobiliario: 830.000 euros.
- Otros bienes muebles: 130.000 euros.
- Yate Majoche, registrado en Valencia: 22.000 euros.

## PASIVO SUCESORIO

- Factura por el funeral: 6.500 euros.
- Préstamo inmobiliario sobre la vivienda de Zaragoza: 80.000 euros.

## APUNTES PREVIOS

### 1. Liquidación de la donación de 20 de febrero de 2017 según CGI francés

• 200.000 – 31.865 (art. 790) .....	168.135
• Reducción (art. 779-I) .....	– 100.000
• Liquidable .....	68.135

Cuota:

Tramo	Tipo	Cantidad
De 0 a 8.072 .....	5	403,6
De más de 8.072 a 12.109 (4.037 €) .....	10	403,6
De más de 12.109 a 15.932 (3.823 €) .....	15	573,45
De más de 15.932 a 68.135 (52.203 €) .....	20	10.440,6
Más de 68.135 .....		11.822 (aprox.)

### 2. Liquidación de la donación de 20 de febrero de 2017 según el artículo 32.2 c) de la Ley 22/2009 de España

200.000 – 75.000 (art. 132.2 Decreto 2005) = 125.000 = Base liquidable

Tramo	Importe		Tipo	Total
Hasta 119.757,67	15.606,22	125.000 – 119.757,67 (5.242,33)	18,7	16.587

## INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA PARA LA RESOLUCIÓN DE LOS CASOS PRÁCTICOS

### I. INTRODUCCIÓN. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ESPAÑA

El Reglamento Europeo de Sucesiones de 4 de julio de 2012 obliga a todos los operadores jurídicos a asumir responsabilidades en materia de Derecho extranjero, sin merma alguna de

las garantías prestadas a los clientes. Ello comprende, sin duda, las consecuencias fiscales de los actos que se intervienen. Podría decirse que en este ámbito, y muy especialmente en el campo sucesorio o matrimonial, la responsabilidad asumida por los notarios europeos es inversamente proporcional a los conocimientos adquiridos. Por lo que respecta a la fiscalidad, el Reglamento europeo no ha supuesto en realidad ningún cambio, ya que cada uno de los Estados miembros puede establecer sus propios criterios de territorialidad del impuesto, sin perjuicio de las Convenciones bilaterales, como la firmada entre Francia y España en 1963 para evitar la doble imposición en el impuesto sobre sucesiones.

Este impuesto está siendo objeto últimamente de controversia (como muestra, las manifestaciones organizadas en diferentes ciudades del país el pasado 11 de junio), principalmente a causa de las diferencias existentes entre los territorios. Realmente, la mayoría de las cuestiones principales del impuesto sobre sucesiones (las reducciones o las tarifas, entre otras) se regulan por cada una de las comunidades autónomas, de la misma manera que disponemos de diferentes leyes civiles sobre sucesiones o regímenes matrimoniales en las comunidades con Derecho foral. Por ello, la primera pregunta que debemos hacernos siempre es ¿cuál es la ley fiscal aplicable a la sucesión?

En España contamos con la **Ley 29/1987** y su **Real Decreto 1629/1991**, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ambos establecen una escala y coeficientes correctores generales, pero la mayoría de las comunidades autónomas establecen las suyas propias, así como sus correspondientes reducciones, objetivas y subjetivas, o bonificaciones de cuota, en su caso. Por este motivo, de la **Ley 22/2009** (regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas) nos interesa sobre todo su artículo 28, que determina el criterio para considerar a una persona **residente en el territorio de una comunidad**: cuando pase en la misma la mayoría de días del periodo impositivo, los 5 años anteriores a la exigibilidad del impuesto (en nuestro caso, la fecha de defunción). Salvo prueba en contrario, se presume que es el caso cuando el obligado tributario tiene su residencia habitual en dicho territorio o, en defecto de esta, si se ubica allí el principal centro de sus intereses.

Nótese que el concepto de residencia indicado no es el mismo que el concepto de residencia en España, previsto en el artículo 9 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y que exige la estancia en España durante más de 183 días durante el año. Deben computarse las ausencias esporádicas, salvo prueba de la residencia fiscal en otro país, siendo esta indispensable si se trata de un paraíso fiscal. En el ámbito sucesorio, debería cumplirse esta exigencia los 365 días anteriores al de la exigibilidad del impuesto, esto es, la fecha de la defunción. A falta de los criterios anteriores, se considera residente en España a quien tenga aquí el principal centro de sus intereses, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que es así cuando residen su cónyuge e hijos menores a su cargo.

Si nos ocupamos ahora de las herencias internacionales, inicialmente, puesto que solamente los españoles de nacionalidad podían ostentar la vecindad civil de una de las comunidades autónomas, el Estado español aplicaba la **ley nacional a todos los no residentes**, sin la posibilidad de beneficiarse de las reducciones autonómicas. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión

Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12 (NFJ054901), declaró evidentemente que dicha actuación vulneraba el principio de no discriminación de ciudadanos comunitarios, y consecuentemente fue modificada la ley española, entrando en vigor el 1 de enero de 2015 (disp. final 3.ª de la Ley 26/2014 y disp. adic. de la LISD) los nuevos criterios para su aplicación a nivel de la Unión Europea (UE).

Dicha resolución marcó un antes y un después en las sucesiones franco-españolas, principalmente en los casos siguientes:

- El difunto es residente en España y todos sus herederos también, menos uno que reside en Francia (o en otro país de la UE o del Espacio Económico Europeo –EEE–). Antes de 2015, todos los herederos se beneficiaban de las reducciones autonómicas menos él, que debía liquidar el impuesto según la ley nacional. Ahora, sin embargo, puede liquidar el impuesto según la ley de la comunidad autónoma donde se encontraba la residencia del difunto.

Por ejemplo: Si hubiera fallecido el causante con residencia en Barcelona, y la cuota neta de cada heredero fuera de 100.000 euros, los herederos catalanes no pagarían impuesto (por existir una reducción para los hijos de hasta dicha cantidad), mientras que el hijo con residencia en Francia pagaría casi 10.000 euros de impuesto.

- El difunto es residente en Francia (u otro país de la UE o del EEE). Antes de 2015, todos los herederos debían liquidar el impuesto según la ley española, aunque todos ellos fueran residentes en una comunidad autónoma; ahora, pueden invocar las reducciones de la ley autonómica del lugar donde se encuentren en España la mayor parte de los bienes y derechos de la sucesión o, a falta de bienes, del lugar de residencia del heredero.

Por ejemplo: Si el difunto falleció con residencia en Lyon, con bienes inmuebles en Barcelona, y la cuota neta de cada hijo heredero (todos residentes en Cataluña) fuera de 100.000 euros, anteriormente debían pagar una cuota de casi 10.000 euros cada uno, mientras que ahora pueden acogerse a la reducción catalana antes indicada por la totalidad de la base.

En la actualidad, por tanto, se otorga el **mismo tratamiento a los residentes en España que a los residentes en otros países de la UE**, haciendo la distinción con los que residen en otros países que no formen parte del EEE, incluso si son de nacionalidad española. Siempre, por tanto, el criterio general es el de la residencia del sujeto pasivo del impuesto, el adquirente llamado a la herencia, independientemente de la residencia del difunto (criterio empleado por Francia), e incluso aunque en ocasiones, como veremos, se atienda al lugar de situación de los bienes, siendo entonces indiferente el lugar de residencia del adquirente.

Esta igualdad de los ciudadanos europeos con relación a los españoles supone una novedad de vital importancia en la fiscalidad española, no solamente por razón de la primacía del Dere-

cho comunitario, sino también porque antes mismo de que el Estado español se incorporase a la UE, la Convención bilateral de 1963 firmada con Francia preveía específicamente la obligación de igualdad de trato. Así, a tenor del artículo 37 de la Convención, «los súbditos de cada Estado Contratante disfrutarán en el territorio del otro Estado, en lo que se refiere a impuestos sobre herencias o donaciones, de los mismos beneficios que, en atención a la situación y cargas familiares, ostentan los nacionales de este último Estado».

En todo caso, para las sucesiones anteriores a la resolución del Tribunal de Luxemburgo de 2014, por tratarse precisamente de una violación del Derecho comunitario, los fiscalistas defienden la posibilidad de devolución de las liquidaciones practicadas según la ley española que hayan supuesto un perjuicio a un ciudadano comunitario. Siempre, claro está, si el plazo de prescripción no ha expirado, y en virtud de la primacía del Derecho comunitario frente al nacional, debiendo ceder los principios de seguridad jurídica y no retroactividad del Derecho tributario.

Para terminar con la cuestión, debe tenerse en cuenta que, aunque los residentes en países comunitarios tienen derecho a aplicar las reducciones establecidas por las leyes de las comunidades autónomas, la **obligación formal**, a efectos de presentación y liquidación del impuesto, es frente al Ministerio español de Hacienda, y no en los organismos equivalentes de las comunidades autónomas. Por tanto, por lo que se refiere a la territorialidad del impuesto español, visto el criterio general de la residencia del adquirente, tributarán en territorio español:

- Todas las adquisiciones por herencia o legado, cuando el heredero o legatario resida en España (por **obligación personal**). En este caso, el lugar de situación de los bienes carece de importancia, siendo los mecanismos para evitar la doble imposición los del artículo 23 de ley española del impuesto. Dicho artículo permite a los sujetos pasivos deducirse la menor de las cantidades siguientes: a) el montante del impuesto equivalente satisfecho en el extranjero o b) el tipo medio efectivo correspondiente a la parte de los bienes de la sucesión que se encuentren fuera de España.
- Las adquisiciones de bienes o derecho situados en España, cualquiera que sea la residencia del adquirente (por **obligación real**). Aquí acudimos a la Convención bilateral entre Francia y España como mecanismo *per se* para evitar la doble imposición, que como veremos con posterioridad descansa sobre el concepto de la residencia (como la firmada con Suecia el mismo año), a diferencia de la firmada con Grecia en 1919, que se remite a la nacionalidad.
- Seguros de vida, cuando la compañía aseguradora sea española u opere en territorio español.

Exponemos a continuación sintéticamente las distintas **fases de la liquidación** del impuesto sobre sucesiones siguiendo únicamente la regulación estatal y prescindiendo de las especialidades autonómicas, esto es, la realización del hecho imponible, la determinación de la base imponible a través de la concreción del activo y el pasivo sucesorios, el cálculo de la base liquidable teniendo en cuenta las reducciones aplicables, la obtención de la cuota tributaria tras la aplica-

ción del tipo y el coeficiente de multiplicación correspondientes y finalmente la obtención de la deuda tributaria una vez restadas, en su caso, las deducciones y bonificaciones correspondientes.

El **hecho imponible** del impuesto sobre sucesiones comprende, de un lado, la adquisición de capitales en virtud de seguros de vida para el caso de fallecimiento y, de otro lado, la transmisión o adquisición de bienes, obligaciones y derechos por causa de muerte, ya sea en virtud de testamento total o parcial o en virtud de pactos sucesorios (donde estén permitidos) o bien de acuerdo con la ley.

En cuanto al patrimonio sucesorio, diferenciamos de una parte el activo, que por definición comprende los bienes y derechos de los que el causante era titular en el momento del fallecimiento y el ajuar doméstico, pero además la ley prevé presunciones en virtud de las cuales algunos bienes y derechos serán incluidos en el patrimonio sucesorio. Además, deben tenerse en cuenta las donaciones realizadas por el causante en los 4 años anteriores a su fallecimiento. Por otra parte, encontramos el pasivo, que se refiere a las deudas y a los gastos deducibles.

En cuanto a los bienes y derechos pertenecientes al *de cuius*, los medios habituales para su identificación son las escrituras de propiedad, la información del Registro de la Propiedad y la base de datos del Catastro Inmobiliario. No obstante, la cuestión más importante es **la valoración** de esos bienes y derechos al tiempo de fallecer el difunto, mediante la determinación del valor que, en principio, correspondería a dichos bienes y derechos en el tráfico jurídico. En principio, vendrá determinado por la declaración de los interesados, si bien, en la mayoría de los casos, los propios interesados desconocen cómo calcular ese valor. Por otro lado, existen mínimos legales de valoración, que dependen de cada comunidad autónoma.

El método más habitual para valorar el patrimonio sucesorio, cuando se trata de un solar o una construcción urbana, es multiplicar el valor catastral por los coeficientes señalados por cada comunidad autónoma, mientras que si nos encontramos ante un terreno rústico generalmente habrá que multiplicar la superficie de la parcela por el tipo de cultivo que presenta; todo sin perjuicio de que en ciertas comunidades autónomas la valoración será realizada directamente por la propia Administración.

Una vez determinado el valor, se reducen del mismo el valor de aquellos derechos reales que graven directamente los bienes y derechos, tales como censos, pensiones, servidumbres y, en definitiva, cualesquiera cargas inherentes a los bienes y derechos, sin tener en cuenta derechos como la hipoteca, ya que garantizan una obligación personal que será deducida con el resto de las deudas.

En caso de que el patrimonio incluya o genere derechos de **usufructo**, de uso o de habitación, la ley estatal prevé reglas para su estimación:

- Si el usufructo es temporal añadiremos un 2 % por cada año cumplido hasta un máximo del 70 % y 35 años.
- Si el usufructo es vitalicio, el punto de partida es el porcentaje del 25 % cuando el usufructuario tiene 19 años, y se reducirá este porcentaje en un 1 % por cada año

por encima de los 19 años hasta un mínimo de 10% y 79 años. En la práctica, la fórmula para calcular este porcentaje es  $\text{valor} = 89 - \text{Edad del usufructuario}$ .

Por ejemplo: Si el usufructuario tiene 56 años, el porcentaje para calcular el usufructo es del 33%.

- Si el usufructo es temporal y vitalicio, se utilizará el porcentaje más alto entre los dos obtenidos.
- Si el usufructuario es una persona jurídica, se aplican las reglas del usufructo temporal hasta un máximo del 60%.
- Si el usufructo está sometido a condición resolutoria, se aplicarán las reglas del usufructo vitalicio y en caso de que la condición se cumpla, se atenderá a las reglas del usufructo temporal, no solo para calcular el reembolso al que tiene derecho el usufructuario, sino también el impuesto que corresponde pagar al nudo propietario.
- Si se trata de un usufructo simultáneo o sucesivo se elegirá el porcentaje más alto entre aquel que corresponda a cada usufructuario.

Con referencia al valor de los derechos de uso y habitación, se calcularán aplicando el porcentaje del 75% al valor del usufructo, dependiendo de su naturaleza.

En relación con el «ajuar doméstico», este concepto engloba el mobiliario, vestimentas y efectos personales propiedad del difunto. El valor del ajuar doméstico se calcula aplicando un porcentaje del 3% al valor de los bienes y derechos del difunto menos las cargas deducibles, sin restar las deudas personales. Si el difunto estaba casado, el cónyuge superviviente tiene derecho al ajuar de la vivienda habitual sin que se incluya en el patrimonio sucesorio; este valor equivale al 3% del valor catastral de la vivienda habitual, que será deducido del valor total del ajuar doméstico.

Respecto de las **presunciones de propiedad**, distinguimos dos grupos:

- El primer grupo comprende los bienes pertenecientes al difunto en el año anterior a su fallecimiento y los bienes adquiridos a título oneroso en usufructo en los 3 años anteriores al fallecimiento. En principio estos bienes se presumen parte del patrimonio sucesorio en pleno dominio, pero estas presunciones pueden desvirtuarse si se acredita en primer lugar que el adquirente no es un heredero, legatario, pariente hasta el tercer grado o cónyuge del difunto o de cualquiera de los anteriores, y en segundo lugar debe probarse que se ha pagado el precio. Si la presunción no se desvirtúa y se conoce la identidad del adquirente, el bien objeto de la presunción se adicionará a su cuota. Si dicho adquirente es desconocido, el bien se incluirá en el patrimonio sucesorio global.
- El segundo grupo de presunciones abarca los bienes transmitidos por el fallecido a título oneroso 4 años antes de su muerte con reserva de derechos vitalicios y los valores mobiliarios y efectos de comercio endosados cuya transmisión no haya

sido registrada antes del fallecimiento del *de cuius*. Estos bienes se presumen propiedad plena del difunto cualquiera que sea el adquirente y es posible destruir la presunción si se prueba el pago del precio, si la transmisión de los bienes ha tenido lugar en virtud de un contrato de renta vitalicia suscrito con alguna entidad especializada en esta materia o si se acredita la imposibilidad de registrar la transmisión de los valores y efectos comerciales antes de la muerte del causante. Si la presunción no se desvirtúa y el adquirente es además un sucesor, se añadirán los bienes transmitidos a su base imponible. En otro caso, el adquirente será considerado como legatario.

Por lo que respecta a la **acumulación de donaciones**, cuando el beneficiario de una sucesión ha percibido previamente una o varias donaciones en vida del difunto y en los 4 años anteriores a su muerte, estas donaciones se consideran una apertura parcial y anticipada de la sucesión del donante. Por lo tanto, la base liquidable correspondiente a la donación se añadirá a la base liquidable del sucesor para calcular el tipo medio efectivo, que se aplicará posteriormente a la base liquidable de la sucesión. Además, si el donatario disfrutó de reducciones en la base imponible, estas reducciones minorarán las reducciones de la sucesión. En cuanto al momento de valoración de los bienes objeto de la acumulación, la mayoría de la doctrina defiende que el cálculo se realice al tiempo del fallecimiento: sin embargo, un sector doctrinal minoritario sostiene que debe utilizarse la valoración hecha al tiempo de la donación.

En relación con el **pasivo sucesorio**, comprende las deudas y los gastos deducibles. Con respecto a las deudas, es preciso justificarlas, ya sea por decisión judicial, ya sea mediante otro documento público o privado. Además, dichas deudas deben existir en el momento del fallecimiento, salvo los impuestos y las deudas de la Seguridad Social, que pueden deducirse aunque las liquidaciones se hayan girado tras la muerte del causante.

En lo que se refiere a los gastos deducibles, se incluyen las facturas por última enfermedad del causante, los gastos funerarios y los gastos derivados de litigios judiciales o arbitrales con origen en la propia sucesión, y a diferencia del Derecho francés, no existe límite máximo para la deducción de tales facturas, que sí deberán guardar proporción con el patrimonio sucesorio y con las costumbres y usos del lugar de residencia del difunto. Tras determinar el caudal hereditario neto, debe concretarse la base imponible correspondiente a cada sucesor, ya sea atribuyendo bienes específicos como en el caso de los legados, ya sea dividiendo el caudal entre los herederos, comprendiendo, en su caso, los bienes y derechos objeto de presunción y de acumulación.

A continuación, los herederos y legatarios pueden beneficiarse de diferentes **reducciones** para minorar sus bases imponibles respectivas:

En primer lugar, se prevén reducciones en función del **parentesco**:

- Grupo I: Se aplicará una reducción mínima de 15.956,87 euros sobre la base imponible de los descendientes en línea recta por consanguinidad menores de 21 años,

más una reducción de 3.990,72 euros por cada año por debajo de 21, hasta un máximo total de 47.858,59 euros. Por ejemplo, un descendiente de 20 años se aplicará una reducción de 19.947,59 euros.

- Grupo II: Se aplicará una reducción de 15.956,87 euros sobre la base imponible de los descendientes por consanguinidad en línea recta de más de 21 o más años, de los ascendientes por consanguinidad o del cónyuge del fallecido.
- Grupo III: Se aplicará una reducción de 7.993,46 euros sobre la base imponible de los ascendientes y descendientes por afinidad, incluso en el caso de que el cónyuge que provocó la afinidad haya fallecido, así como sobre la base imponible de los parientes colaterales de segundo y tercer grado.
- Grupo IV: No se prevén reducciones en parentescos más allá de los mencionados previamente.

Además se regulan reducciones sobre la base imponible de herederos y legatarios en razón de su condición física o psíquica:

- Una reducción de 47.858,59 euros si el grado de discapacidad es igual o superior a 33 % e inferior a 65 %.
- Una reducción de 150.253,3 euros si el grado de discapacidad es igual o superior y también si dicho grado es inferior pero el sucesor se encuentra en situación de incapacidad declarada judicialmente.

Finalmente, si algunos bienes o derechos han sido objeto de dos o más sucesiones consecutivas en línea directa descendente en un plazo de 10 años, se aplicará una reducción correspondiente a la cuota tributaria satisfecha a causa de la sucesión anterior. Debe destacarse, además, que los tres tipos de reducciones son compatibles entre sí.

En cuanto a las **reducciones objetivas**, en general la ley española prevé una reducción del 95 % del valor de los bienes, si bien la mayoría de las comunidades autónomas lo aumentan hasta el 99 %, suprimiendo también los montantes máximos, como el de 122.606,47 euros para la residencia habitual. Los **beneficiarios** son, en este último caso, el cónyuge, los ascendientes y descendientes, y los colaterales de más de 65 años que hubieran convivido con el causante los 2 últimos años. En caso de empresa familiar, la reducción se establece a favor de los cónyuges y descendientes y, solo a falta de estos últimos, a favor de los ascendientes o colaterales de tercer grado. En todo caso, siempre con el criterio de 10 años de permanencia en cuanto al bien adquirido que disfruta de la reducción, aunque la mayoría de las comunidades autónomas no exigen más que el mantenimiento durante 5 años.

Por lo que respecta a la reducción por **vivienda habitual**, existe un supuesto especial de fraccionamiento y aplazamiento del impuesto. Además, debe prestarse atención cuando se liquida previamente la comunidad de bienes de la sociedad de gananciales, ya que la reducción se aplica

solamente sobre la porción indivisa que se adjudica a la herencia y no sobre la que se atribuye al cónyuge superviviente a causa de la liquidación. Por ejemplo, si la sociedad ganancial está constituida únicamente por un depósito de 100.000 euros y una vivienda habitual de igual valor, lo más beneficioso para el obligado tributario sería atribuir al viudo el depósito bancario y la vivienda al caudal relicto, entrando en juego la reducción sobre la totalidad de su valor. Ello no es posible, sin embargo, en Cataluña, donde la ley prevé en todo caso la posibilidad de aplicar la reducción solamente sobre la mitad del valor de la vivienda.

En todo caso, por lo que respecta al **ajuar doméstico** del 3 %, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en **Resolución de 29 de junio de 2005 (R. G. 977/2004 –NFJ068683–)**, determinó su concurrencia incluso en los casos de liquidación del impuesto por obligación real, incluso aunque el fallecido no hubiera tenido su residencia en España. En este ámbito, no debe olvidarse, por tanto, la posibilidad de deducir del ajuar el 3 % del valor catastral de la vivienda habitual.

La ley española prevé también otras reducciones objetivas, como la de la **empresa familiar**, en ese caso sin ninguna limitación a la reducción, y procedente también cuando se trata de participaciones en el capital. Las mejoras autonómicas en la reducción exigen en tal caso que el domicilio social de la entidad se encuentre en su territorio. Otras reducciones, como las de patrimonio histórico, vienen también contempladas en la ley estatal, mientras que las relativas a explotaciones prioritarias, por ejemplo, se regulan en leyes especiales, como la 19/1995.

En cuanto a la **cuota tributaria**, en España (como en Francia) el impuesto sobre sucesiones es también progresivo, y para alcanzar esa progresividad la ley prevé una tabla (indicada unas líneas más abajo), que es independiente del grado de parentesco. Sin embargo, a diferencia del Derecho francés, en España no se aplican los diferentes tramos de la tabla a los distintos escalones de la base, y además después de aplicar el tipo impositivo correspondiente, ese resultado debe multiplicarse por un coeficiente que depende del parentesco del sucesor con el causante y del patrimonio de cada sucesor.

Base imponible – Hasta	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta	Tipo impositivo – (%)
0		7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
			.../...

Base imponible - Hasta	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta	Tipo impositivo - (%)
.../...			
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,1	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,5	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,3	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,4	En adelante	34

Por lo que se refiere a la tabla, la primera columna indica los diferentes tramos de la escala, la segunda fija el importe correspondiente a cada tramo, la tercera muestra el resto del tramo y la cuarta establece el tipo aplicable a dicho exceso. Se elegirá de la primera columna la cifra más próxima por defecto a la base liquidable y se sumará a la cantidad correspondiente el resultado de multiplicar el resto de la base liquidable por el tipo aplicable. A continuación debe multiplicarse la cifra obtenida por un coeficiente que tiene en cuenta tanto el parentesco del sucesor con el difunto, como el patrimonio del sucesor antes de la sucesión.

Patrimonio antes de la sucesión - Euros	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11 .....	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43 .....	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98 .....	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98 .....	1,2000	1,9059	2,4000

Finalmente, la ley estatal prevé la aplicación de bonificaciones y deducciones:

En primer lugar, una deducción para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre sucesiones cuando el sucesor está sujeto a dicho impuesto por obligación personal, pero además ha debido satisfacer este impuesto en otros países en los que se sitúan bienes. En segundo lugar, si el difunto residía en los 5 años anteriores a su fallecimiento de Ceuta o Melilla, se prevé una bonificación del 50 % que se eleva a 99 % si el causahabiente es una pariente del grupo I o II de parentesco.

En última instancia, y por lo que respecta a los **seguros de vida**, para liquidar el impuesto sobre sucesiones, y no el de renta (como rendimiento de trabajo), es preciso que concurra una doble condición: por un lado, que la persona beneficiaria sea distinta de la asegurada, que suscribió el contrato de seguro de vida o de accidente, y por otro, que no se trate de prestaciones de la Seguridad Social o planes de pensiones, que quedan excluidos. En cuanto a las primas satisfechas con dinero ganancial, si el beneficiario es el cónyuge supérstite, la base imponible del impuesto sobre sucesiones la constituye la mitad del montante percibido. En todo caso, desde el año 2000, la ley española prevé una reducción del 100 %, con un máximo de 9.195,49 euros, aplicable una sola vez, cualquiera que sea el número de seguros de los que resulte beneficiario.

Resulta interesante en este ámbito la Consulta de la **Dirección General de Tributos (DGT) V0405/2017, de 15 de febrero (NFC064672)**, sobre una pensión de jubilación concertada por un padre fallecido con residencia en España, en favor de su hija residente en Francia. La ley de tributación depende de la naturaleza de la prestación, puesto que si lo consideramos una adquisición hereditaria, aplicaríamos el artículo 34 de la Convención de 1963, a cuyo tenor los bienes incorporeales de la herencia que no se encuentren invertidos en una empresa comercial, industrial o de otra naturaleza o que no dependan de instalaciones permanentes y estén afectados al ejercicio de una profesión liberal en uno de los Estados contratantes, no se someten a tributación sino en el Estado donde residía el difunto en el momento de fallecer. En nuestro caso, la pensión tributaría, pues, en España.

Sin embargo, la DGT lo considera no una adquisición hereditaria sino un rendimiento de trabajo, en definitiva, una pensión de jubilación, contratada por su cuenta por el padre con una entidad bancaria, y no a consecuencia de un trabajo anterior en el sector público o privado. Por tanto, aplica el artículo 22 de la Convención franco-española para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta, de 10 de octubre de 1995, que desplaza a la de 1963 en esta materia. Dicho artículo prevé la tributación en el Estado de residencia del beneficiario, por tanto, en Francia.

Terminamos con situaciones prácticas que pueden resultar delicadas a efectos de tributación del impuesto sobre sucesiones. En primer lugar, las **particiones ilegales con exceso de adjudicación**, que determinan la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, pudiendo alcanzar, según la naturaleza del bien que dé lugar al exceso, hasta el 10 % (por ejemplo, inmuebles en Cataluña). Si no existiera además ninguna compensación económica por dicho exceso de adjudicación, tributaría como donación.

En cuanto a la **renuncia** de la herencia, deben distinguirse tres supuestos. El primero, la renuncia pura y simple, que determina únicamente un aumento de la cuota de los demás, si bien, en cuanto al parentesco con el difunto, debe computarse el de la persona que renuncia. La renuncia traslativa, en cambio, realizada a favor de una persona determinada, tributa por el impuesto sobre sucesiones en la persona que renuncia y por el impuesto sobre donaciones en la persona concreta favorecida. Este último tratamiento recibe también la renuncia a la herencia prescrita (transcurridos 4 años y medio desde el fallecimiento del causante), y la renuncia a la cuota de gananciales, salvo que se realice antes de la muerte del cónyuge y en documento público.

## II. FRANCIA: FISCALIDAD DE LAS SUCESIONES

Su regulación se encuentra en el CGI, especialmente en los artículos 750 ter, relativo a la territorialidad del impuesto, el artículo 784 («*rappel* fiscal») y 784 a) (imputación de impuestos satisfechos en el extranjero), así como en los comentarios a la legislación fiscal francesa publicados por la Dirección General de Finanzas Públicas (DGFIP), en particular las siguientes: BOI-ENR-DMTG-10-40-10 (sobre la evaluación de bienes), BOI-ENR-DMTG-10-40-20 (pasivo), BOI-ENR-DMTG-10-50-70 (cálculo del tipo medio) y BOI-ENR-DMTG-10-50-60 («*rappel* fiscal» o acumulación de donaciones).

El **hecho imponible** en Francia comprende todas las transmisiones de bienes con ocasión de la defunción de una persona: por tanto, el llamamiento hereditario legal o testamentario, el legado instituido en testamento o la donación entre esposos a favor del sobreviviente. La fecha de defunción determina el inicio del plazo para la presentación de la declaración, la legislación aplicable, la composición y el valor del patrimonio transmitido.

En cuanto al **activo** hereditario, el artículo 750 ter del CGI determina los bienes a declarar, a los que debemos añadir ciertas presunciones: las civiles (propiedad aparente, teoría de la accesión o la presunción del art. 2276 del Code francés) y las fiscales (arts. 751 y 752 del CGI). El artículo 751 del CGI presume que pertenecen en plena propiedad al causante, y por tanto que se transmiten por sucesión íntegramente al nudo propietario, todos los bienes de los que aquel era titular del usufructo, siendo nudo propietario el heredero. Por tanto, salvo prueba en contrario por el nudo propietario, se presume ficticio el acto que dio lugar al desmembramiento del dominio. Por otro lado, según el artículo 752 del mismo Código, todos los títulos y créditos que pertenecían al causante, o por los cuales hubiese percibido cualquier rendimiento o realizado cualquier operación en el último año antes de su fallecimiento, se reputarán parte integrante de la sucesión, salvo prueba en contrario por los herederos.

Por lo que respecta a las **reducciones**, se dividen entre las que resultan de la condición del difunto (víctima de guerra o actos de terrorismo), de la del heredero (liberalidades consentidas) o de la naturaleza de los bienes transmitidos (patrimonio cultural). La fiscalidad de determinados seguros de vida depende, por su parte, de la fecha de suscripción del contrato (antes

o después del 20 de noviembre de 1991) y de la fecha de pago de las primas (antes o después del 13 de octubre de 1998). Por ejemplo, para primas pagadas antes de los 70 años, según un contrato firmado después del 20 de noviembre de 1991, quedaría exento por las pagadas antes de 1998, pero tributaría al 20% por las pagadas a partir de entonces, tras una reducción de 152.500 euros. En cuanto a la base imponible, el principio general es el valor real o de mercado de los bienes a fecha de defunción, si bien la ley prevé algunas derogaciones del principio y bases generales de valoración.

En cuanto al **pasivo** hereditario, el artículo 768 del CGI prevé la deducción de deudas, siempre bajo la condición de que sean una carga personal del difunto a fecha de su defunción y que existan de forma cierta y se justifiquen. Como especialidad, los gastos funerarios se limitan a 1.500 euros, a diferencia de la ley española, que no establece ninguna limitación, siempre que guarden la debida proporción con la base de la herencia.

Para liquidar el impuesto, el cálculo de los bienes y derechos se efectúa sobre la porción neta de cada beneficiario. Con anterioridad deberá liquidarse, si fuera el caso, la comunidad de bienes del matrimonio, adjudicando a la herencia la mitad indivisa del cónyuge, que formará la masa hereditaria junto con los bienes y derechos propios de este, y el **ajuar doméstico** del 5%. Una vez calculado el impuesto, se aplicarán las reducciones, la **escala** (del 5% hasta 8.072 € al 45% a partir de 1.805.677 € en línea recta, 35-45% entre hermanos, 55% en parientes hasta el cuarto grado, o 60% para otros herederos) y, eventualmente, las bonificaciones.

Dentro de las reducciones, encontramos exoneraciones para el cónyuge superviviente o para la pareja instituida en el testamento, reducciones de 100.000 euros para los parientes en línea recta, de 15.932 euros para los hermanos (o una exoneración si son menores de 50 años o incapacitados y han convivido con el difunto los 5 años anteriores a la defunción), de 159.325 euros para los incapacitados (acumulable con otras reducciones) o de 1.594 euros para el resto.

En todo caso, debe tenerse en cuenta, para el cómputo de las reducciones (así como para la escala del tipo impositivo correspondiente cuando es progresivo) lo que la ley francesa conoce como «*rappel fiscal*», que podríamos traducir como acumulación, regulado en el artículo 784 del CGI. La ley obliga a añadir al valor de los bienes de la sucesión el de los que han sido objeto de donaciones anteriores, salvo que hayan transcurrido más de 15 años.

Por lo que respecta a la **territorialidad** del impuesto francés, el artículo 750 ter del CGI contiene el criterio del domicilio fiscal del difunto, a diferencia de la ley española, que atiende a la residencia fiscal del causahabiente. Si el domicilio fiscal del difunto se encontraba en Francia, tendrá lugar una imposición general por todos los bienes, tanto situados en Francia como en el extranjero, por tanto sobre el patrimonio mundial, cualquiera que sea el país de residencia de su perceptor. En cambio, si el domicilio fiscal del difunto estaba fuera de Francia, la imposición se circunscribe a los bienes sitos en Francia, aunque con la excepción de la imposición general de todos los bienes (cualquiera que sea el lugar de situación) que reciba un heredero que hubiera tenido residencia en Francia durante al menos 6 años dentro de los 10 anteriores a la defunción.

Por tanto, poco importa la residencia del difunto si el heredero es residente en Francia en 6 de los 10 años antes de la defunción, pues deberá tributar por el patrimonio mundial.

En consecuencia, los criterios de territorialidad para las sucesiones franco-españolas no están equilibrados o armonizados entre los dos países: en las sucesiones con difunto residente en Francia y heredero residente en España, los dos países querrán liquidar el impuesto por obligación personal y patrimonio mundial; en cambio, en el supuesto inverso (difunto residente en España y heredero residente en Francia, aunque no en 6 de los últimos 10 años), no existirá más que una obligación real de liquidar el impuesto por los bienes sitos en cada uno de los dos Estados. Los criterios de situación de los bienes, al menos, se encuentran unificados en la Convención de 1963. En última instancia, en Francia el impuesto satisfecho en el extranjero no es imputable en el impuesto nacional correspondiente a otros bienes ni tampoco restituible.

### III. LA CONVENCIÓN BILATERAL ENTRE FRANCIA Y ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE SUCESIONES (MADRID, 8 DE ENERO DE 1963)

Mientras que Francia cuenta con 36 convenciones bilaterales en esta materia, España no tiene más que 3, firmadas también con Suecia y Grecia. Ya hemos visto que ambos Estados establecen distintos criterios de territorialidad: la residencia del difunto (Francia) y la residencia del heredero (España). En todo caso, precisamente a causa de los criterios de situación de los bienes establecidos en la Convención de 1963, las herencias franco-españolas se liquidan sobre la base de la existencia de dos masas hereditarias (una en cada país), de manera que no existe propiamente doble imposición. La única especialidad, una vez aplicados dichos criterios, sería la necesidad de calcular y aplicar el tipo medio efectivo, haciendo abstracción de la Convención, pues así queda reservado al arbitrio de los Estados firmantes por el artículo 36 de la Convención.

El primer concepto importante establecido en la Convención sería el de la residencia de las personas físicas, considerando que se encuentra en el Estado donde se encuentre su **vivienda permanente** y, en caso de tener varias, donde tenga unos lazos personales y económicos más estrechos (el centro de sus intereses vitales). A falta de vivienda permanente, se atiende en última instancia al criterio de la nacionalidad, o bien a las autoridades competentes de los Estados, que deberán solucionar la cuestión de común acuerdo. En cuanto a las personas jurídicas, si bien no es procedente en el ámbito sucesorio, si se encuentran domiciliadas en ambos Estados, se atenderá al lugar de su constitución.

En cuanto al concepto de **establecimiento permanente**, designa un lugar fijo de negocios en el que una empresa ejerce toda o parte de su actividad (una sede de dirección, sucursal, oficina, fábrica, taller u obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de 12 meses), y siempre resulta relevante el empleo de una persona (no agente independiente), si ejerce habitualmente poderes que le permitan concluir contratos en nombre de la empresa. Las instalaciones para la

utilización exclusiva de almacenaje, exposición o entrega de mercancías quedan excluidas como establecimiento permanente.

Comenzando con los criterios de situación y tributación, en realidad responden siempre al criterio general del lugar de situación física o jurídica de los bienes, con la sola excepción de los valores mobiliarios, que únicamente tributan en el lugar de residencia del difunto. El artículo 30 de la Convención prevé la tributación exclusiva de los **bienes inmobiliarios** en el Estado en el que se encuentren sitios. En cuanto a los bienes muebles corporales o incorporeales e **invertidos en una empresa** comercial, industrial o de otra naturaleza, se someterán al impuesto, si la empresa posee un establecimiento permanente únicamente en uno de los dos Estados contratantes, en el mismo, quedando excluidas las inversiones hechas por el causante en otro Estado en forma de valores mobiliarios (acciones, obligaciones) o de participaciones sociales en sociedades de capital. Si la empresa tiene establecimiento permanente en ambos Estados contratantes, los bienes se someten al impuesto en cada uno y en la medida en que estén afectados. Si dichos bienes, en cambio, dependen de instalaciones permanentes y están afectados al **ejercicio de una profesión liberal** en uno de los dos Estados contratantes, solo se someterán al impuesto en el Estado en que se encuentren las instalaciones.

Por otro lado, los barcos, aeronaves, automóviles y demás vehículos a motor se someterán a tributación en el Estado de matriculación, y los demás bienes corporales (el ajuar, los enseres, los objetos coleccionables) tributan en el lugar en el que se encuentren el día de la defunción. En cuanto a los **bienes incorporeales**, como las marcas o derechos de propiedad intelectual, se someten a imposición en el Estado en el que se encuentren depositados o registrados, mientras que los demás (especialmente, los **valores mobiliarios**) solo tributarán en el Estado de la residencia del difunto. Son objeto de controversia, por su naturaleza, las cuentas bancarias, ya que algunos fiscalistas defienden que se trata de valores mobiliarios, mientras que otros creen que deben tributar en el lugar de situación, en línea con la doctrina más reciente en materia de donaciones. Este último es el criterio oficial seguido por el Bofip (Boletín Oficial de Finanzas Públicas e Impuestos de Francia) y, por tanto, el que aplicaremos en el caso práctico que sigue al presente comentario.

Por lo que respecta a la deducción de **deudas**, las correspondientes a los diferentes bienes son deducibles de los mismos, pero si el valor de estos fuera insuficiente, dando lugar a un saldo no cubierto, podrían deducirse del valor de los demás bienes sujetos al impuesto en el mismo Estado. En todo caso, la expresión «prioritariamente», empleada en las instrucciones del Bofip francés, indica que si los bienes sujetos a impuesto en dicho Estado no son suficientes, cabría la deducción de la deuda no cubierta sobre el valor de bienes sujetos a tributación en el otro Estado.

A cambio, el importante artículo 36 de la Convención, que prevé que «no obstante lo establecido en este convenio, cada Estado conserva el derecho de calcular el impuesto sobre los bienes hereditarios que le corresponde gravar exclusivamente, **según el tipo que habría de aplicarse si se considerase el conjunto de los bienes sometidos a tributación por su legislación interna**». Ello supone, como se demostrará en el caso práctico, que debe aplicarse el tipo medio efectivo (TME) a los bienes sujetos a tributación en el país en cuestión, según los criterios an-

teriormente expuestos. Sin embargo, la determinación de dicho tipo medio se hará previamente con abstracción de la Convención, sobre la totalidad de los bienes de la herencia, y no solamente sobre los gravables según la misma.

## SOLUCIÓN Caso 1

### DIFUNTO DOMICILIADO EN LYON

#### 1. Adrien (domiciliado en España)

A) *Cálculo del impuesto exigible en Francia. Calculamos el impuesto exigible según la cuota neta hereditaria de cada heredero*

TME: Se determina haciendo abstracción de la Convención.

En aplicación del artículo 750 ter del CGI, puesto que el difunto tenía su último domicilio en Francia, debe calcularse sobre los bienes sitos en Francia y fuera de Francia.

#### Activo:

Bienes en Francia:

• Cuenta bancaria .....	43.000	
• Inmueble .....	640.000	
• Acciones Total .....	120.000	
• Coche .....	16.500	
• Muebles .....	90.000	
		909.500
• Ajuar 5% .....	+ 45.475	
		954.975

Bienes en España:

• Cuenta bancaria .....	232.000
• Acciones .....	425.000

• Inmueble (valor neto) .....	750.000
• Muebles .....	130.000
• Barco Majoche Flyer .....	22.000
	1.559

$$2.513.975 - 1.500 \text{ (gastos por el entierro: límite legal en Francia por facturas de funeral)} = \\ = 2.512.475/2 = 1.256.237$$

Aplicación del «*rappel fiscal*» (art. 784 del CGI): En Francia, el heredero en línea directa tiene derecho a una reducción de 100.000 euros, pero cada 10 años. Aquí, ya utilizó una reducción de 159.325 euros en la donación de 2011. Por ello, siendo la muerte del causante en 2017 (menos de 10 años después), ya no dispone de reducción alguna, del mismo modo que ya se agotó el montante de la escala que tributaba al 5% y parte de la que tributaba al 10% con la donación.

• Reducción aplicable (art. 777 del CGI) .....	100.000
• Reducción aplicada (donación 20-6-2011; < 15 años) .....	- 159.325
• Reducción disponible .....	0
→ Base liquidable .....	1.256.237
• Escala al 5%: agotada por el « <i>rappel fiscal</i> »	
• Escala al 10% disponible [(12.109 - 8.810) = 3.299 × 10%] .....	330
• Escala al 15% [(15.932 - 12.109) = 3.823 × 15%] .....	573
• Escala al 20% [(552.324 - 15.932) = 536.392 × 20%] .....	107.278
• Escala al 30% [(902.838 - 552.324) = 350.514 × 30%] .....	105.154
• Escala al 40% [(1.256.237 - 894.028) = 362.209 × 40%] .....	144.884

$$\text{TME: } 358.219/1.256.237 = 28,51\%$$

## Impuesto exigible en Francia

### Bienes en Francia:

• Activo .....	954.975
• Gastos de entierro .....	- 1.500

Bienes en España:

- Acciones Inditex ..... 425.000

425.000

La cuenta bancaria, el inmueble, los muebles y el barco sitos en España tributan en España, aplicando los criterios de la Convención de 1963. No así las acciones, que como valor mobiliario tributan en el Estado de residencia del difunto.

$$953.475 + 425.000 = 1.378.475/2 = 689.237 \times 28,51 \% (TME) = 196.501 \text{ euros}$$

B) *Impuesto pagado en España*

Aplicación del artículo 6 de la LISD: el heredero tiene su domicilio fiscal en España, por tanto, debe tributar por obligación personal, por todos los bienes sitos en España y fuera de España.

TME, haciendo abstracción de la Convención

**Activo:**

Bienes en Francia:

- Cuenta bancaria ..... 43.000
  - Inmueble ..... 640.000
  - Acciones Total ..... 120.000
  - Coche ..... 16.500
  - Muebles ..... 90.000
- 
- 909.500

Bienes en España:

- Cuenta bancaria ..... 232.000
  - Acciones ..... 425.000
  - Inmueble (valor neto) ..... 750.000
  - Muebles ..... 130.000
  - Barco ..... 22.000
- 

1.559.000

Ajuar doméstico del 3% sobre todo el caudal relicto, ya que el artículo 15 de la LISD no hace distinción:  $74.055/\text{Total}: 2.542.555 - 6.500$  euros (gastos funerarios deducibles sin límite, mientras guarden la debida proporción) =  $2.536.055/2 = 1.268.028$  euros.

• Reducción Ley catalana por descendiente .....	100.000
→ Base liquidable .....	1.168.028
• Base liquidable (hasta 600.000, cuota 38.000, resto al 9%) Total .....	89.122

$$\text{TME: } 89.122/1.168.028 = 7,63\%$$

## Impuesto exigible en España, según la Convención

Bienes en Francia:

Ninguno de los bienes sitos en Francia tributa en España, ni siquiera las acciones sitas tanto en Francia como en España, puesto que tributan en el Estado de residencia del difunto.

Bienes en España:

- Todos salvo las acciones, por lo antes expuesto.
- 1.134.000 (más ajuar 3%, 34.020) (-6.500 gastos):  $1.161.520/2: 580.760$ .
- No se tiene en cuenta la reducción por parentesco, puesto que se considera un elemento del tipo.
- 580.760 euros (7,63% TME): 44.313 euros.
- Bonificación (art. 58 bis Ley Cataluña): 92,22%: 3.448 a pagar.

**Resumen impuestos Adrien: (Francia) 196.501 euros + (España) 3.448 euros =  
= 199.949 euros**

## 2. Marie (domiciliada en Francia)

A) *Cálculo del impuesto exigible en Francia. Calculamos el impuesto exigible según la cuota neta hereditaria de cada heredero*

TME: Se determina haciendo abstracción de la Convención

En aplicación del artículo 750 ter del CGI, puesto que el difunto tenía su último domicilio en Francia, debe calcularse sobre los bienes sitos en Francia y fuera de Francia.

• Activo .....	1.256.237
• Seguro de vida (art. 757-B CGI) (155.000 – 30.500) .....	+ 124.500

1.380.737

El seguro de vida no se tiene en cuenta para el cálculo del ajuar (RM LE NAY, n.º 19399, 19 de agosto de 2008).

• Activo bruto (1.380.737 – Reducción 100.000) .....	1.280.737
• Impuesto exigible (1.280.737 × 40% = 512.295 – 147.322) .....	364.973

$$\text{TME: } 364.973 / 1.380.737 = 26,43\%$$

### Impuesto exigible en Francia

$$689.237 + 124.500 = 813.737 \times 26,43\% = 215.071 \text{ euros}$$

### B) Impuesto exigible en España

Aplicación del artículo 7 de la LISD: el heredero tiene su domicilio fiscal en Francia, su cotización se calcula únicamente sobre los bienes sitos en España (obligación real).

### TME

Todos los bienes sitos en España (1.559.000), añadiendo el ajuar y dividiendo entre los 2 herederos: 1.605.770/2: 802.885 euros.

Se aplican las reducciones de la Ley catalana (100.000 € por descendiente), puesto que es la comunidad autónoma donde se encuentra la mayor parte de los bienes de la sucesión (art. 20.4 LISD): 702.885 euros.

$$\text{Impuesto: } 47.260 \text{ euros} / 702.885: 6,72\% \text{ TME}$$

### Impuesto exigible en España

- Tributan en España todos los bienes salvo las acciones de Inditex, añadiendo el 3% de ajuar.
- 1.168.020/2: 584.010 (sin la reducción de 100.000 €) (6,72%): 39.245,5 euros.

- Bonificación (art. 58 bis Ley Cataluña): 92,16%: 3.076,5 euros a pagar.
- No tributa en España el seguro de vida.

**Resumen impuestos Marie: (Francia) 215.071 euros + (España) 3.076 euros =  
= 218.147 euros**

## DIFUNTO CON DOMICILIO EN ESPAÑA

### 1. Adrien (domiciliado en España)

#### A) Impuesto exigible en España

Según el artículo 6 de la LISD, puesto que el heredero reside en España, tributa por obligación personal, por todos los bienes sitos en España y fuera de España.

TME

#### Activo:

##### Bienes sitos en Francia:

• Cuenta bancaria .....	43.000
• Inmueble .....	640.000
• Acciones Total .....	120.000
• Coche .....	16.500
• Muebles .....	90.000
	<hr/>

##### Bienes sitos en España:

• Cuenta bancaria .....	232.000
• Acciones .....	425.000
• Inmueble (valor neto) .....	750.000
• Muebles .....	130.000
• Barco Majoche Flyer .....	22.000
	<hr/>

909

1.559

- Ajuar: 3%.
- Total [(2.542.555 – 6.500 €) (gastos de entierro) = 2.536.055/2] ..... 1.268.028
- Reducción de parentesco Cataluña ..... 100.000
- Reducción: 250.000 (vivienda habitual, art. 17 Ley Cataluña) →  
Base liquidable ..... 918.028

Base liquidable (hasta 600.000, cuota 38.000, resto al 9%): total 66.623 euros.

$$\text{TME: } 66.623/918.028 = 7,26\%$$

### Impuesto exigible en España, según la Convención de 1963

Bienes sitos en Francia:

Solamente las acciones (120.000 €) (Estado de residencia del difunto). El resto tributa en Francia.

Bienes sitos en España:

Todos.

- Activo neto: 1.679.000 (ajuar 3%, menos gastos 6.500): 1.722.870/2: 861.435.
- Sin reducciones: 861.435 euros (7,26%): 62.540 euros.
- Artículo 58 bis de la Ley de Cataluña: Bonificación del 86,95%: 8.161 a pagar.

### B) Impuesto exigible en Francia

#### Cálculo del TME. Determinación del TME haciendo abstracción de la Convención

Según el artículo 750 ter del CGI, el difunto no tiene su domicilio fiscal en Francia y el heredero tampoco, por tanto solo se cotizará por los bienes sitos en Francia material o jurídicamente.

Bienes en Francia:

- Cuenta bancaria ..... 43.000
- Inmueble ..... 640.000
- Acciones Total ..... 120.000

• Coche .....	16.500	
• Muebles .....	90.000	909
• Ajuar 5% .....	+ 45.475	954

Cuota hereditaria:  $954.975/2 = 477.487$  euros.

«Rappel fiscal» (art. 784 del CGI):

• Reducción aplicable (art. 777 del CGI) .....	100.000	
• Reducción aplicada (donación del 20-6-2011; < 15 años) .....	- 159.325	
• Reducción disponible .....	0	
→ Base liquidable .....	477.487	
• Escala al 5%: agotada		
• Escala al 10% disponible [(12.109 - 8.810) = 3.299 × 10%] .....	330	
• Escala al 15% [(15.932 - 12.109) = 3.823 × 15%] .....	573	
• Escala al 20% (470.365 × 20%) .....	94.073	
• Total .....	94.976	

TME:  $94.976/477.487 = 19,89\%$

Impuesto exigible en Francia

• Cuenta bancaria .....	43.000	
• Inmueble .....	640.000	
• Coche .....	16.500	
• Muebles .....	90.000	

$789.500/2 = 394.750$  euros

Total:  $394.750 \times 19,89\% = 78.516$  euros

**Resumen impuestos Adrien: (Francia) 78.516 euros + (España) 8.161 euros =  
= 208.702 euros.**

## 2. Marie (domiciliada en Francia)

### A) Impuesto exigible en España

Según el artículo 7 de la LISD, el causahabiente tiene domicilio fiscal en Francia, por tanto solo tributa por los bienes sitos en España: obligación real.

#### TME

Bienes sitos en España (todos 1.559.000), 3% más ajuar, menos gastos 6.500/2: 799.635 euros.

- Reducción por parentesco: Ley Cataluña 100.000, por ser la comunidad autónoma donde se encontraba la residencia del difunto: 699.635 euros.
- Reducción: Ley Cataluña 250.000 (vivienda habitual, art. 17).
- 449.635 euros

Impuesto: 27.475/449.635: 6,11% TME

Impuesto exigible en España: según la Convención de 1963

Bienes sitos en Francia:

Solamente las acciones, pues tributan en el Estado de residencia del difunto.

Bienes sitos en España:

Todos.

- Activo neto: 1.679.000 (más ajuar 3%, menos gastos 6.500): 1.722.870/2: 861.435 euros.
- 861.435 euros (6,11%): 52.634 euros.
- Artículo 58 bis de la Ley Cataluña: Bonificación 86,95%: 6.869 a pagar.
- El seguro de vida no tributa en España.

### B) Impuesto en Francia

Según el artículo 750 ter del CGI, el difunto no tenía domicilio fiscal en Francia, pero el heredero sí había tenido residencia en dicho país, al menos en 6 de los últimos 10 años.

→ TME idéntico al de la hipótesis anterior (causante residente en Francia).

$$\text{TME: } 364.973/1.380.737 = 26,43\%$$

Impuesto exigible en Francia:  $394.750 + 124.500 = 519.250 \times 26,43\% = 137.238$  euros.

**Resumen impuestos Marie: (Francia) 137.238 euros + (España) 6.869 euros =**  
**= 144.107 euros**

## SOLUCIÓN Caso 2

### DIFUNTO CON DOMICILIO EN LYON (FRANCIA)

#### 1. Adrien (con residencia en España)

A) *Cálculo del impuesto exigible en Francia (sobre su base imponible)*

TME: Aplicación del artículo 750 ter del CGI: residencia habitual del difunto en Francia

→ Tipo calculado sobre los bienes dentro y fuera de Francia.

#### Base imponible correspondiente:

Bienes en Francia:

• Cuenta bancaria .....	43.000
• Inmueble .....	640.000
• Acciones Total .....	120.000
• Coche .....	16.500
• Bienes muebles .....	90.000
	909.500
• Ajuar doméstico 5% .....	+ 45.475
	954.975

Bienes en España:

• Cuenta bancaria .....	232.000
• Acciones .....	425.000

• Inmueble (valor neto) .....	750.000
• Bienes muebles .....	130.000
• Yate Majoche Flyer .....	22.000

1.559.000

$$2.513.975 - 1.500 \text{ (facturas funerarias)} = 2.512.475/2 = 1.256.237$$

Acumulación de donaciones (art. 784 CGI):

• Reducción aplicable (art. 777 CGI) .....	100.000
• Reducción aplicada (< 15 años) .....	- 100.000
• Reducción disponible .....	0
→ Base liquidable .....	1.256.237
• Tramo hasta 5%: agotado	
• Tramo hasta 10%: agotado	
• Tramo hasta 15%: agotado	
• Tramo hasta 20% [(552.324 - 68.136) = 484.188 × 20%] .....	96.837
• Tramo hasta 30% [(902.838 - 552.324) = 350.514 × 30%] .....	105.154
• Tramo hasta 40% [(1.256.237 - 894.028) = 362.209 × 40%] .....	144.883

346.874

$$\text{TME: } 346.874/1.256.237 = 27,61\%$$

Impuesto exigible en Francia, según la Convención:

Bienes en Francia:

• Activo .....	954.975
• Factura funerarias .....	- 1.500

953.475

Bienes en España:

• Acciones Inditex .....	425.000
• Cuenta bancaria, vivienda, bienes muebles, yate en España → Liquidación en España	

$$953.475 + 425.000 = 1.378.475/2 = 689.237 \times 27,61\% = \mathbf{190.298,34 \text{ euros}}$$

## B) Impuesto exigido en España (Adrien)

Artículo 6 de la Ley 29/1987: causahabiente con domicilio en España → Tipo calculado sobre los bienes dentro y fuera de España, por obligación personal.

TME

**Activo:**

• Bienes en Francia .....	909.500
• Bienes en España .....	1.559.000
• Ajuar doméstico 3% (sobre la totalidad de los bienes, el art. 15 LISD no distingue) .....	74.055
• Total [(2.542.555 – 6.500 €) (facturas funerarias sin límite, art. 14) = 2.536.055/2] .....	1.268.027,5
• Reducción aplicable (Ley Aragón) .....	150.000
• Reducción aplicada por donación (131.5.6 Decreto 2005) .....	75.000
• Reducción aplicable .....	75.000

→ Base liquidable: 1.193.027,5 euros + Base liquidable. Donación 125.000 =  
= 1.318.027,5 euros

Base liquidable (hasta 797.555,08, 199.291,4 €, el resto a 34%): Total: 376.252.

TME:  $376.252/1.318.027,5 = 28,55\%$

Impuesto exigible en España según la Convención de 1963:

Bienes en Francia:

Ninguno (acciones gravadas en el Estado de residencia habitual del difunto, Francia): Todos gravados en Francia.

Bienes en España:

- Todos salvo las acciones de Inditex (tributan en el Estado de residencia habitual del difunto):

1.134.000 (más ajuar 3%, 34.020) (–6.500 facturas): 1.161.520/2: 580.760.

- Sin tener en cuenta las reducciones, que son un elemento del tipo medio aplicable; 580.760 euros (28,55%): 165.807,37 euros.

**Resumen impuestos de Adrien: (Francia) 190.298,34 euros + (España) 165.807,37 euros = 356.105,71 euros**

## 2. Marie (con residencia en España)

### A) Cálculo del impuesto exigible en Francia

TME (determinado con abstracción de la Convención). Aplicación del artículo 750 ter del CGI: residencia habitual del difunto en Francia → Tipo calculado sobre los bienes dentro y fuera de Francia

• Activo.....	1.256.237
• Seguro de vida (art. 757-B CGI) (155.000 – 30.500).....	+ 124.500

1.380.737

No se incluye el seguro de vida (RM LE NAY, n.º 19399, 19-8-2008)

• Base imponible (1.380.737 – Reducción 100.000) .....	1.280.737
• Base liquidable (1.280.737 × 40% = 512.294 – 147.322) .....	364.972

TME:  $364.972 / 1.380.737 = 26,43\%$

### Impuesto exigible en Francia

$$689.988 + 124.500 = 814.488 \times 26,43\% = 215.270 \text{ euros}$$

### B) Impuesto exigible en España

Artículo 7 de la LISD: causahabiente con domicilio en Francia → Liquidación calculada únicamente sobre los bienes situados en España: obligación real.

TME (determinado con abstracción de la Convención)

Bienes en España (todos, 1.559.000) más ajuar 3%:  $1.605.770 / 2 = 802.885$  euros.

- Reducción: Ley Aragón 150.000, por ser donde se encuentra la mayor parte del valor de los bienes (art. 20.4 LISD): 652.885 euros de base liquidable.

- Base liquidable (hasta 398.777,54, 80.655,08 €, el resto a 29,75%): 156.253 euros.
- Impuesto: 156.253/652.885: 23,93% TME.

Impuesto exigible en España: Todos los bienes menos las acciones, más el 3% de ajuar doméstico

1.168.020/2: 584.010 (sin reducción de 150.000 €) (23,93%): 139.753,6 euros

El seguro de vida no está sujeto en España.

**Resumen impuestos de Marie: (Francia) 215.270 euros + (España) 139.753,6 euros =  
= 355.023,6 euros**

## DIFUNTO CON DOMICILIO EN ESPAÑA

### 1. Adrien (con residencia en España)

#### A) Impuesto exigible en España

Artículo 6 de la LISD: causahabiente con domicilio en España → Tipo calculado sobre los bienes dentro y fuera de España, por obligación personal.

TME

• Activo Francia .....	909.500
• Activo España .....	1.559.000
• Ajuar doméstico 3% (sobre la totalidad de los bienes, el art. 15 LISD no distingue) .....	74.055
• Total [(2.542.555 – 6.500 €) (facturas funerarias sin límite, art. 14) = = 2.536.055/2] .....	1.268.027,5
• Reducción por parentesco (Ley Aragón) .....	+150.000
• Reducción vivienda habitual .....	+125.000
• Reducción por donación .....	– 75.000
• Reducción aplicable .....	200.000

→ Base liquidable 1.068.027 euros + Base liquidable donación 125.000 = 1.193.027,5 euros.

Base liquidable (hasta 797.555,08, 199.291,40 €, el resto a 34%): Total 333.752,02 euros

$$\text{TME: } 333.752,02 / 1.193.027,5 = \mathbf{27,97\%}$$

Impuesto exigible en España, según la Convención de 1963

Bienes en Francia:

- Solo las acciones de 120.000 euros, por estar la residencia del difunto en España.
- Los demás bienes están sujetos en Francia.

Bienes en España:

Todos.

- Base imponible: 1.679.000 (ajuar 3 %, menos facturas 6.500): 1.722.870/2: 861.435 euros.
- Sin reducción: 861.435 euros (27,97%): **240.943,37 euros.**

B) *Impuesto exigible en Francia*

TME (determinado con abstracción de la Convención): Aplicación del artículo 750 ter del CGI: residencia habitual del difunto en España → Tipo calculado sobre los bienes situados en Francia

Bienes en Francia:

• Cuenta bancaria .....	43.000	
• Inmuebles .....	640.000	
• Acciones Total .....	120.000	
• Coche .....	16.500	
• Bienes muebles .....	90.000	
	<hr/>	909.500
• Ajuar 5% .....	+ 45.475	
	<hr/>	954.975
• Base imponible (954.975/2) .....	477.487	

## Acumulación de donaciones (art. 784 CGI):

• Reducción aplicable (art. 777 CGI) .....	100.000
• Reducción aplicada (< 15 años) .....	-100.000
• Reducción disponible .....	0
→ Base liquidable .....	477.487
• Tramo hasta 5%: agotado	
• Tramo hasta 10%: agotado	
• Tramo hasta 15%: agotado	
• Tramo hasta 20% [(477.487 - 68.136) = 409.351 × 20%] .....	81.870,2
• Total .....	81.870,2

$$\text{TME: } 81.870,2/477.487 = \mathbf{17,15\%}$$

## Impuesto exigible en Francia

• Cuenta bancaria .....	43.000
• Inmueble .....	640.000
• Coche .....	16.500
• Bienes muebles .....	90.000
	<u>789.500</u>

$$789.500/2 = 394.750$$

$$\text{Total: } 394.750 \times 17,15\% = \mathbf{67.700 \text{ euros}}$$

**Resumen impuestos de Adrien: (Francia) 67.700 euros + (España) 240.943,37 euros =**  
**= 308.643,37 euros**

## 2. Marie (residencia habitual en Francia desde hace 15 años)

A) *Impuesto exigible en España: Artículo 7 de la LISD, causahabiente con domicilio en Francia*  
→ *Liquidación calculada únicamente sobre los bienes situados en España: obligación real.*

TME (determinado con abstracción de la Convención)

Bienes en España (todos: 1.559.000) más ajuar 3% (-6.500 facturas): 1.599.270/2: 799.635 euros.

- Reducción: Ley Aragón 150.000 por parentesco y 125.000 por vivienda habitual, al ser Aragón la comunidad autónoma donde se encuentran la mayoría de los bienes (art. 20.4 LISD): 524.635 euros base liquidable.
- Base liquidable (hasta 398.777,54, 80.655,08 €, el resto a 29,75%): 118.099 euros.

118.099/524.635: **22,51%** TME

Impuesto exigible en España, según la Convención de 1963

Bienes en Francia:

- Solo las acciones 120.000 euros, por residencia habitual del difunto en España.
- Los demás bienes están sujetos en España.

Bienes en España:

Todos.

- Base imponible 1.679.000 (más ajuar 3 %, menos facturas 6.500): 1.722.870/2: 861.435 euros.
- Sin reducciones: 861.435 euros (22,51%): **193.909,02** euros

### B) Impuesto exigible en Francia

TME (determinado con abstracción de la Convención). Aplicación del artículo 750 ter del CGI: al no tener el difunto su residencia habitual en Francia pero sí tener el heredero su residencia habitual en Francia al menos 6 años de los últimos 10 → Imposición calculada sobre los bienes dentro y fuera de Francia

TME idéntico al del supuesto de residencia del difunto en Francia.

TME:  $93.214/477.487 = 19,52\%$

Impuesto exigible en Francia

$394.750 + 124.500 = 519.250 \times 19,52\% = \mathbf{101.358}$  euros

**Resumen impuestos de Marie: (Francia) 101.358 euros + (España) 193.909,02 euros = 295.267,02 euros.**

## EL ORIGEN Y LA EVOLUCIÓN DE LA SINDICATURA DE COMPTES DE LA COMUNITAT VALENCIANA 1985-2015

**María Ángeles Abellán López**

*Doctora en Derecho. Universidad de Alicante  
Profesora asociada de Ciencia Política y de la Administración.  
Univesitas Miguel Hernández de Elche  
Subdirectora de Investigación del Instituto Alicantino de  
Cultura Juan Gil-Albert de la Excm. Diputación de Alicante*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Enrique RUBIO HERRERA, doña Natalia CASSINELLO PLAZA, don Francisco Javier FORCADELL MARTÍNEZ, doña María José LÁZARO SERRANO y don Enrique ORTEGA CARBALLO.

---

### EXTRACTO

El objeto de esta investigación es la organización político-administrativa de la Autoridad de la Competencia de la Comunidad Valenciana (SCCV), como modelo para la modernización del control y la rendición de cuentas públicas, así como una institución de autogobierno. Este estudio proporciona una visión dinámica del ciclo de vida de SCCV en las últimas tres décadas.

La misión principal de las Comptes Sindicatura es el control y censura de las cuentas del sector público regional valenciano. La creación de las Entidades Externas de Auditoría Externa de las Finanzas Públicas (OCEX), por disposición legal o por su propio desarrollo normativo, supuso la coexistencia de un modelo dual formado por el Tribunal de Cuentas (TCU) y el OCEX.

Las instituciones de auditoría externa, como la Sindicatura de Comptes, son pilares del sistema de integridad de las finanzas públicas, pueden actuar en la prevención del comportamiento irregular y aportar información valiosa para la toma de decisiones y la evaluación de las políticas públicas.

**Palabras clave:** fiscalización; contabilidad; control externo; rendición de cuentas; ciclo de vida; organización pública.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017*

## THE ORIGIN AND THE EVOLUTION OF THE TRADE UNION OF COMPTES OF THE VALENCIAN COMMUNITY 1985-2015

María Ángeles Abellán López

---

### ABSTRACT

The object of this research is the political-administrative organization of the Valencian Community Competition Authority (SCCV), as a model for the modernization of control and public accountability, and also as an institution of self-government. This study provides a dynamic view of the life cycle of SCCV in the last three decades.

The main mission of the Comptes Sindicatura is the control and censorship of the accounts of the Valencian regional public sector. The creation of External External Audit Institutions of Public Finance (OCEX), either by legal provision or by its own normative development, meant the coexistence of a dual model formed by the Spanish Court of Accounts (TCU) and OCEX.

External Audit Institutions, such as the Sindicatura de Comptes, are pillars of the system of integrity of public finances, can act in the prevention of irregular behavior and provide valuable information made for decision making and evaluation of public policies.

**Keywords:** audit; accounting; external control; accountability; cycle of life; public organization.

---

---

## Sumario

1. Introducción
  2. Fundamentación de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana
  3. El modelo de la Sindicatura de Comptes como organización 1985-2015
    - 3.1. La especificidad de las organizaciones públicas
  4. El ciclo de vida de la Sindicatura de Comptes
    - 4.1. La primera etapa: El nacimiento 1985-1989
    - 4.2. La segunda etapa: El crecimiento 1990-2003
    - 4.3. La tercera etapa: La madurez 2004-2015
    - 4.4. ¿Se puede evitar el declive de la organización?
  5. Principales conclusiones
  6. Semblanza de los Síndicos Mayores 1985-2015
- Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

El propósito del presente estudio es aportar un mayor conocimiento de los órganos de control externo (OCEX), focalizado en el caso valenciano puesto que, si bien tales instituciones fiscalizadoras forman parte del sistema político-administrativo español, en general son poco conocidas por la sociedad civil. Empero, desarrollan una labor fundamental dentro del necesario sistemas de controles inherentes a las democracias. Una mirada retrospectiva al funcionamiento y al rendimiento de las instituciones fiscalizadoras contribuye a conocer la historia reciente, pero también incentiva el aprendizaje e impulsa la necesidad de legitimar y fortalecer nuestras Administraciones públicas.

Así pues, me propongo analizar el comportamiento evolutivo del órgano de control externo valenciano y sus principales aportaciones a la modernización de su sector público autonómico, utilizando como marco teórico el ciclo de vida de la organización, que permitirá transitar por algunos de los procesos más destacados experimentados en la Sindicatura de Comptes valenciana durante treinta años de existencia. Además, como se trata de una organización pública, se ha incorporado el enfoque neoinstitucionalista para fundamentar su principal función: la búsqueda de legitimidad mediante la producción de los informes de fiscalización.

El Tribunal de Cuentas (TCU) es la única Entidad de Fiscalización Superior (EFS) en España pero existen los órganos de control externo autonómicos, que son entes dotados de autonomía que auxilian a los parlamentos en el control del gasto público y aseguran la rendición de cuentas por parte de los responsables públicos. Las EFS constituyen los principales organismos de auditoría del sector público de los diferentes países y suministran seguridad, legalidad, legitimidad y certidumbre al funcionamiento institucional del sistema político-administrativo. El crecimiento del Estado y la importancia que adquieren los presupuestos, como la condición de posibilidad para el desarrollo de las políticas públicas, le otorgan un papel fundamental en el plano jurídico, político y económico-financiero.

La labor de las instituciones de control externo consiste en examinar y censurar las cuentas generales anuales de los entes de su sector público, así como emitir una opinión sobre la conformidad financiera, el cumplimiento de legalidad, la evaluación de la gestión de los recursos en términos de eficiencia y economía y la evaluación del grado de eficacia en el logro de los objetivos planteados, así como realizar recomendaciones de mejora en la gestión económico-financiera del sector público.

Por consiguiente, este estudio se propone abordar la evolución de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana a lo largo de los últimos treinta años, combinando los ciclos de vida (LEVITT 1965) con el impacto de las trayectorias modernizadoras en nuestro sector público como

la Nueva Gestión Pública (BARZELAY 2001, OSBORNE y GAEBLER 1992; MOORE 1998), la Gobernanza (KOOIMAN 1993; AGUILAR VILLANUEVA 2006), la e-Administración y el neweberianismo (POLLIT 2007), con la finalidad de adquirir un conocimiento dinámico y realista del rendimiento de la institución fiscalizadora valenciana. Todo ello sin renunciar a la perspectiva histórica y jurídica que fundamenta la institución fiscalizadora valenciana.

La metodología utilizada ha combinado los contenidos teóricos de la Teoría de la Organización, de la Ciencia de la Administración; una inmersión en los manuales de fiscalización de la Sindicatura de Comptes y en las normas de auditoría y de contabilidad, imprescindibles para desarrollar los argumentos que se presentan. Este estudio de caso admite una doble perspectiva: el micro y el macroanálisis. Micro, pues estudia la estructura interna de la Sindicatura, y macroanálisis, ya que el estudio tiene en cuenta el significado de la Administración pública en su conjunto. En definitiva, este estudio de la modernización se ha planteado como una realidad social, política y organizativa que requiere un tratamiento metodológico multidisciplinar. Las fuentes de datos utilizadas han sido varias y heterogéneas: informes de fiscalización, memorias y documentos de la Sindicatura de Comptes, de les Corts Valencianes, del TCU y del Tribunal de Cuentas Europeo (TCUE), de la Generalitat Valenciana y sus conselleries, del Ministerio de Hacienda y Función Pública así como de la International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), European Organisation of Supreme Audit Institutions (EUROSAI) y European Organisation of Regional External Public Finance Audit Institutions (EURORAI).

## 2. FUNDAMENTACIÓN DE LA SINDICATURA DE COMPTES DE LA COMUNITAT VALENCIANA

Rastreando los antecedentes históricos de la actividad de control económico-financiera de la Comunidad Valenciana, nos remontamos a la figura emblemática *Maestre Racional*<sup>1</sup> del Reino de Aragón, nombre con el que se conocía al procurador responsable del Real Patrimonio.

Con el transcurso del tiempo, la figura del *Maestre Racional* se fue descentralizando y apareció en los territorios de Valencia, Mallorca y Cataluña. En el año 1419, Alfonso V el Magnánimo, a petición de las Cortes Valencianas, creó en el Reino de Valencia el *Maestre Racional* que, a semejanza de la institución aragonesa, se responsabilizaba de las cuentas del patrimonio real. El auge económico y social de finales del siglo XIV y principios del siglo XV explican la pujanza

<sup>1</sup> Creado por Pedro III el Grande, en 1283. Su duración inicial fue breve, ya que en 1288, Alfonso III reestructuró la administración financiera y lo suprimió. En 1293, imitando el modelo siciliano, Jaime II restableció el oficio de *Maestre Racional* de la Corona de Aragón. Los derechos, los deberes y las facultades de esta institución se regulaban en las Ordenanzas de la Casa Real de Pedro IV en 1344, con el objetivo de controlar y fiscalizar los oficios reales que, por razón del cargo, manejaban bienes y derechos de la Corona y eran los responsables de la Hacienda Real. Por debajo del *Maestre Racional* se encontraba el *Bayle General* en Cataluña, Mallorca y Valencia, que cuidaban de la recta administración de los fondos reales y fiscalizaban a los *Bayles locales*. Todos ellos debían rendir cuentas al *Maestre Racional*.

del oficio del *Maestre Racional* de Valencia, que reclamaba la descentralización de la administración real. Sus principales funciones eran fiscalizar los ingresos y gastos de la administración controlada, anotando la información presentada para justificar la contabilidad, así como cuantas observaciones estimase oportunas para el examen de las cuentas y realizaba un borrador con las irregularidades encontradas. Si subsistían dudas, se enviaba al rey la propuesta de terminar o continuar el proceso. Si, por el contrario, no se hallaba ninguna deficiencia se realizaba una liquidación del proceso. De esta forma, la creación de oficio de *Maestre Racional* se instauró como una institución propia del Reino de Valencia. Para ejercer sus funciones llevaba tres libros: el *libro de anotaciones comunes*, en el que hacía constar las percepciones del tesorero y demás oficiales; el *libro de albaranes de cuentas*, para anotar los recibos, datas y pagos, y el *libro ordinario*, que era una suma de todas las cuentas (MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE 2000).

La institución perduró a lo largo de la Edad Moderna hasta que, en el año 1707, Felipe V impuso la transformación institucional de los diferentes reinos de España llevada a cabo por los Decretos de Nueva Planta<sup>2</sup>, con la creación de figuras de origen francés que asumirían las competencias del *Maestre Racional* y del *Bayle General*.

Actualmente, este común origen es perfectamente visible en el logotipo de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, que lleva la inscripción *Magister Rationalis* y que utilizan también la Sindicatura de Comptes de Cataluña, la de las Islas Baleares y la Cámara de Cuentas de Aragón, ya que comparten el mismo sello en forma de almendra con la inscripción *magister rationalis*.

Figura 1. Logotipo de la Sindicatura de Comptes



<sup>2</sup> Los Decretos de Nueva Planta (1707-1716) significaron la definitiva desaparición del Derecho valenciano, con Felipe V. Su nombre alude a la nueva planta u organización de las instituciones, organismos y tribunales que se implantaron en los territorios correspondientes a los reinos de Valencia y Aragón y que supuso una profunda transformación de las estructuras políticas administrativas, con la pretensión de unificar los territorios españoles y la centralización estatal.

Una vez expuestos los antecedentes históricos, hemos de referirnos a los fundamentos jurídicos de la Sindicatura de Comptes. El artículo 136 de la Constitución (CE) reconoce al TCU como el órgano de control externo fiscalizador supremo de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público. No obstante, los órganos de control externo autonómicos también participan de esta función sobre sus respectivos sectores públicos. Empero, en caso de existir varios órganos fiscalizadores, el TCU ha de mantener una relación de supremacía sobre el resto de OCEX. El Tribunal Constitucional establece en una sentencia<sup>3</sup> que el TCU es «único pero no supremo» cuando enjuicia y «supremo pero no único» cuando fiscaliza.

Por su lado, el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana (EACV) de 1982, creado por la Ley 2/1982, de 1 de julio, establecía en el artículo 59 que el control económico y presupuestario de la actividad financiera de la Generalitat Valenciana corresponde a la Sindicatura de Comptes, sin perjuicio de la legislación estatal. Veintidós años después, se procedió a la reforma del Estatuto y el artículo 39 la define como la institución comisionada por les Corts, de carácter técnico y auxiliar en la función de control externo económico y financiero de la Generalitat y del sector público valenciano autonómico. La posición de la Sindicatura de Comptes es que se trata de un *órgano de relevancia estatutaria* puesto que recibe del EACV su configuración jurídica básica.

Si bien el OCEX autonómico posee independencia funcional –como condición de la autonomía necesaria para garantizar el desempeño de sus funciones–, orgánicamente depende de les Corts, ante la que ha de rendir sus informes y responder de su actuación. Esta autonomía funcional es la que le permite la gestión de su presupuesto, su capacidad de autoorganización y su funcionamiento interno, en aras del cumplimiento de su mandato legal.

Corresponde, pues, a la Sindicatura de Comptes, de acuerdo con el artículo 1 de su Ley de creación, el control externo económico-presupuestario de la actividad del sector público valenciano. El objetivo fundamental de la Sindicatura es realizar esta labor de fiscalización con el mayor grado de economía y eficiencia, pero también de coordinación con el TCU y demás OCEX autonómicos, mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización, que garanticen la eficacia en los resultados y eviten duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras. Por esta razón, la Sindicatura se adhiere a un conjunto de normas de carácter técnico de auditoría del sector público, adaptando las Normas ISSAI-ES 100, 200, 300 y 400 que constituyen los principios<sup>4</sup> fundamentales de fiscalización del sector público y que se mencionarán en los siguientes epígrafes.

<sup>3</sup> Véase fundamento jurídico segundo b) de la STC 18/1991.

<sup>4</sup> El 21 de enero de 2014, la Comisión de Normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las comunidades autónomas destacó la importancia que para los IFS tiene la disposición de normas técnicas comunes que regulen las actuaciones de fiscalización y la decisión de adaptar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, en inglés) desarrolladas por la INTOSAI, en colaboración con EUROSAI y EURORAI.

### 3. EL MODELO DE LA SINDICATURA DE COMPTES COMO ORGANIZACIÓN 1985-2015

#### 3.1. LA ESPECIFICIDAD DE LAS ORGANIZACIONES PÚBLICAS

En esta investigación considero que los intereses públicos difieren de los privados porque el sector público abarca un conjunto más amplio de normas, de valores constitucionales y de bien común, que no aparecen en las organizaciones privadas.

La teoría de la organización proporciona un modelo conceptual para analizar la Sindicatura de Comptes, pero teniendo presente los rasgos diferenciadores de las organizaciones públicas. Este punto resulta básico para entender que las soluciones procedentes de las teorías neoempresariales, que restan importancia a las diferencias entre los sectores públicos y privados, no se pueden universalizar sin incurrir en riesgos de distorsionar los objetivos públicos. Las organizaciones públicas están lideradas por políticos electos o directivos públicos propuestos por tales políticos. Los representantes elegidos democráticamente conforman mayorías parlamentarias y en virtud de ellas se designan a los altos cargos como parte de una cadena política-institucional.

Las organizaciones públicas son multifuncionales porque han de enfrentarse a elementos y valores dispares<sup>5</sup> que las hace vulnerables a la crítica y, a la vez, han de enfrentarse a tensiones duraderas y problemas de difícil solución. Una teoría de las organizaciones públicas ha de justificarse por su mandato principal –fuente de su legitimidad–, que es servir a la ciudadanía mediante la generación de valor público y la integración social.

La perspectiva sobre el ciclo de vida de las organizaciones nos ayuda a comprender cuáles son los requerimientos de la organización en cada fase y, a la vez, cómo cambia a lo largo del tiempo en función del tamaño creciente, de las condiciones del entorno y del proceso de madurez organizativa. Los cambios en el ciclo vital acontecen como una consecuencia de la propia evolución, aunque también existen cambios planificados por la organización como un intento de superar o hacer frente a las crisis que se pueden presentar a lo largo de su existencia.

El punto de partida es el modelo de ciclo de vida de un producto de Theodore LEVITT, que sugirió la existencia de una evolución de los productos a lo largo del tiempo, cuyas fases son el nacimiento, crecimiento, madurez y declive<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Estos elementos y valores dispares son la dirección política, la legitimidad, la legalidad, el control, la representación, la participación, la gestión de los empleados, la transparencia, la publicidad de sus actos, la igualdad de trato, la imparcialidad, la neutralidad, la calidad de los servicios, la independencia, la lealtad institucional, la eficacia, la eficiencia, y la economía. La complejidad de la Administración pública procede de la diversidad de funciones que ha de integrar para conseguir los fines que fundamentan su existencia y, a su vez, ha de desarrollar funciones de regulación, de intervención y de negociación que son radicalmente distintas entre sí y, a veces, colisionan.

<sup>6</sup> Un breve recorrido por la teoría del ciclo de vida de la organización pone de manifiesto algunos de los modelos de mayor difusión que sistematizaron diez modelos de ciclo de vida de la organización, tanto públicas como privadas

## 4. EL CICLO DE VIDA DE LA SINDICATURA DE COMPTES

Los estudios sobre el comportamiento de las organizaciones señalan que las diferentes etapas del ciclo de vida se asocian con las distintas respuestas a las prioridades y contingencias que se van planteando a la organización. La consideración de la Sindicatura de Comptes como organización permite sistematizar y captar de forma más afinada su evolución como órgano de control externo, lo que permite sistematizar su trayectoria evolutiva transitando por las diferentes etapas de su ciclo de vida, siguiendo el modelo de LEVITT (1965) y ADIZES (1994).

### 4.1. LA PRIMERA ETAPA: EL NACIMIENTO 1985-1989

El marco institucional es uno de los elementos determinantes de la estructura de la Sindicatura como organización pública. De hecho, nace con un alto grado de formalización, de centralización y de burocratización, dado que involucra roles de autoridad, con posiciones establecidas por mandato legal, con una pautas de comportamiento institucionalizadas para afrontar los problemas del ambiente político-institucional. Su estructura se corresponde con la configuración estructural de burocracia profesional de MINTZBERG (1988). La burocracia, en sentido weberiano, como forma de gestión provee a las organizaciones de un marco propicio para la división y la especialización del trabajo, la efectividad administrativa y la seguridad jurídica. Las organizaciones burocráticas jóvenes son más expansivas y la Sindicatura de Comptes buscó en esta fase el afianzamiento de su supervivencia para ganar legitimidad y recursos que le permitieran fortalecerse. Estamos, pues, ante una etapa de reafirmación, de búsqueda e integración de recursos financieros, humanos, materiales y jurídicos para su puesta en marcha e institucionalización.

El principal elemento de institucionalización de la Sindicatura valenciana fue la voluntad política de les Corts Valencianes. El EACV, promulgado por la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, preveía en su artículo 59, la creación de la Sindicatura de Comptes como la institución encargada del control económico y presupuestario de la actividad financiera de la Generalidad Valenciana; remitía su composición y funciones a una ley de les Corts.

Las primeras elecciones a les Corts se celebraron el día 8 de mayo de 1983, iniciando la I legislatura (1983-1987), tras la etapa preautonómica. El Parlamento valenciano protagonizó una intensa etapa de trabajo legislativo y la Comisión de Coordinación, Organización y Régimen de las Instituciones de la Generalitat Valenciana fue la encargada de elaborar el Proyecto de Ley de la Sindicatura de Comptes. Tras el posterior debate –junto con las enmiendas presentadas por la oposición representada por el Grupo Parlamentario Popular<sup>7</sup> y Grupo Parlama-

---

y, aunque a primera vista puedan aparecer competitivos entre sí, pues se fundamentan en diversos fenómenos, todos ellos aceptan la existencia de una secuencia previsible de etapas perfectamente identificables.

<sup>7</sup> El Grupo Parlamentario Popular defendía en su enmienda del artículo 23 del Proyecto de Ley de la Sindicatura de Cuentas un sistema de elección de los síndicos por les Corts por mayoría de las dos terceras partes en vez de las tres quintas partes.

rio Comunista<sup>8</sup>, que no fueron incorporadas–, la Comisión remitió el Dictamen del Proyecto de Ley de la Sindicatura de Comptes el día 15 de marzo de 1985 a les Corts. Finalmente, la Ley 6/1985, de 11 de mayo, de la Sindicatura de Comptes fue aprobada y publicada en el Diario Oficial de la Generalitat Valenciana (DOGV). La Sindicatura de Comptes nació como fruto de la voluntad de autogobierno, gestada en la I legislatura bajo las presidencias de Antonio García Miralles en les Corts y Joan Lerma i Blasco en la Generalitat Valenciana.

La Mesa de les Corts, en su reunión de 14 de junio de 1985, estableció el procedimiento de elección de los miembros integrantes de la institución fiscalizadora. Se acordó que cada grupo parlamentario presentara hasta tres candidatos que reunieran las condiciones requeridas legalmente. Una vez finalizado el plazo de presentación de candidaturas establecido, cada diputado –en sesión Plenaria y mediante papeleta– votó hasta tres candidatos de los presentados por los grupos parlamentarios, resultando elegidos los tres primeros candidatos que superaron el límite establecido por la ley.

La Resolución 55/I fue aprobada por el Pleno de les Corts, el día 26 de junio de 1985, con la elección de Manuel Girona i Rubio, Francisco Miguel Gil Pérez y Vicente Montesinos Julve. El cargo de Síndico Mayor recayó en Manuel Girona i Rubio –designación que correspondió al President de la Generalitat como es preceptivo– de entre los tres síndicos por Decreto 11/1985, de 1 de julio.

La puesta en marcha de la Sindicatura de Comptes se topó con algunas limitaciones de carácter político-institucional como la asunción de competencias, la gestión definitiva de transferencias, la implantación de estructuras administrativas, la financiación autonómica y los procedimientos de control interno inherentes a esta etapa de construcción del Estado autonómico.

Entre las primeras medidas adoptadas por la Mesa de la Diputación Permanente de les Corts en julio de 1985, estaba la aprobación de un trámite para un crédito extraordinario<sup>9</sup>. El Consell<sup>10</sup> de la Sindicatura de Comptes acordó el nombramiento del Secretario General<sup>11</sup>, cuya incorporación normalizaba el funcionamiento de la institución fiscalizadora y permitió adoptar importantes decisiones como la aprobación de la Plantilla Orgánica<sup>12</sup>. La necesidad de incorporar personal especializado en auditoría condujo a la convocatoria inminente de plazas de auditores. Los síndicos fundadores, Manuel Girona i Rubio y Vicente Montesinos Julve, manifestaron en sendas

<sup>8</sup> La enmienda del Grupo Parlamentario Comunista consistía en la proposición de un Plenario colegiado de cinco miembros en vez de tres.

<sup>9</sup> La cantidad ascendía a 33.239.706 pesetas. Se creó la sección 02 en el Presupuesto de la Generalitat Valenciana para el ejercicio 1985, correspondiente a la Sindicatura de Comptes.

<sup>10</sup> El Consell es el órgano supremo colegiado de la Sindicatura de Comptes, que está integrado por el Síndico Mayor, los Síndicos y el Secretario General.

<sup>11</sup> Don Enrique Monlleó Gerardo, en septiembre de 1985.

<sup>12</sup> La Plantilla Orgánica inicial comprendía: 4 auditores, 1 gerente, 1 letrado, 4 técnicos auditores, 1 técnico en documentación y relaciones públicas, 4 ayudantes de auditoría, 4 auxiliares de administración general, 1 conductor y 1 ujier.

entrevistas que uno de los retos que tuvieron que asumir fue la selección de auditores que aportasen metodologías novedosas del sector privado y evitar que predominase una visión eminentemente técnico-jurídica de la actividad fiscalizadora<sup>13</sup>.

La aprobación del Reglamento de Régimen Interior (RRI) constituyó otro paso decisivo cuando la Mesa de les Corts acordó su tramitación y designó a los miembros de la ponencia. El Proyecto de Reglamento fue aprobado en octubre de 1986 por la Comisión de Coordinación, Organización y Régimen de las Instituciones de la Generalitat Valenciana. En estas fechas, se creó una Comisión de carácter permanente no legislativa para la I legislatura, al objeto de realizar la tramitación de los asuntos parlamentarios relacionado con Sindicatura y que estuvo compuesta por quince diputados<sup>14</sup>. Uno de los hitos principales de esta etapa fundacional fue la presentación ante les Corts<sup>15</sup> del primer informe de fiscalización de la Cuenta de la Generalitat<sup>16</sup>, correspondiente al ejercicio 1985 y el informe de fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) del mismo año. Estos pioneros informes señalaban algunas de las dificultades características de la etapa de nacimiento de las organizaciones como: a) los problemas asociados a la puesta en marcha de la institución; b) la ubicación física y las instalaciones; c) la selección, la contratación de personal, la formación de los auditores y personal técnico; d) la institucionalización de los procedimientos; e) el establecimiento de métodos de trabajo, y f) los intercambios de experiencias profesionales que tuvieron lugar tanto con el TCU como con los OCEX de Cataluña y Navarra<sup>17</sup>.

El primer informe de fiscalización proporcionó una visión panorámica del sector público autonómico valenciano, que contribuyó a un mejor conocimiento y sirvió de referente para decidir la realización de fiscalizaciones más específicas. Esta experiencia supuso un hito en la consolidación del OCEX valenciano puesto que cumplía con el mandato legal de fiscalizar la ejecución presupuestaria, de la primera y segunda ley de Presupuestos de la Generalitat Valenciana durante la primera legislatura.

<sup>13</sup> Las entrevistas a don Manuel Girona i Rubio, don Vicente Montesinos Julve y don Rafael Vicente Queralt forman parte de mi investigación doctoral y en ellas los tres síndicos mayores testimonian las dificultades y retos que tuvieron que enfrentar y liderar en sus etapas directivas, que se corresponden con las tres fases del ciclo de vida de la Sindicatura: nacimiento, desarrollo y madurez.

<sup>14</sup> Esta Comisión estuvo compuesta por diputados cuya distribución fue la siguiente: 9 diputados del Grupo Parlamentario Socialista; 3 diputados del Grupo Parlamentario Popular; 1 diputado del Grupo Parlamentario Comunista y 2 diputados del Grupo Parlamentario Mixto.

<sup>15</sup> El 15 de enero de 1987 aparece publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Valencianas el primer Informe de la Sindicatura de Comptes, sobre Fiscalización de las Cuentas Generales de la Generalitat Valenciana correspondiente al ejercicio 1985. Este primer informe fue realizado por 6 personas, que formaron un equipo técnico, bajo la supervisión de un síndico.

<sup>16</sup> La Cuenta General de la Generalitat Valenciana incluía: la Cuenta General de la Generalitat, las Cuentas Generales de las Diputaciones Provinciales y otros Estados contables y avales concedidos por la Generalitat.

<sup>17</sup> Recordemos que tanto Cataluña como Navarra fueron las primeras comunidades autónomas que se dotaron de OCEX, ambas en 1984 y, por consiguiente, proporcionaron las primeras experiencias de fiscalizaciones de OCEX autonómicos.

Tabla 1. Número de apuntes contables fiscalizados por la Sindicatura de Comptes 1983-1986

Año	1983	1984	1985	1986
Apuntes contables fiscalizados .....	32.900	65.000	199.400	230.000
Fuente: elaboración propia a partir de los informes de fiscalización de los ejercicios 1983-1986.				

Del examen de los informes de fiscalización de la Cuenta General de la Generalidad Valenciana<sup>18</sup> (CGGV) se puede extraer el siguiente balance que contribuyó a la mejora del sector público valenciano a través de las recomendaciones de la Sindicatura y que son las siguientes: a) la recomendación de optimizar la información económico-financiera; b) la necesidad de elaborar indicadores para cuantificar los objetivos y comparar resultados y costes; c) la incorporación del presupuesto por programas de gasto de la Generalitat Valenciana, con el grado de disposición de los recursos y los niveles de ejecución; d) la necesaria implantación efectiva del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) y sus instrumentos normativos; e) la homogeneización de los elementos del sistema de información contable; f) la mejora de coordinación entre las diferentes *Conselleries* con la de Hacienda para obtener información actualizada; g) la supervisión de los principios contables y legales a la gestión de los recursos públicos; h) el apoyo a la adaptación del nuevo PGCP, introducido en la Comunidad Valenciana el 1 de enero de 1987 en soporte informático.

El nuevo PGCP ofrecía información normalizada que permitía comparar datos procedentes de otros agentes del sector público y establecía un sistema contable para las administraciones públicas único de información y que surgió como una necesidad para abarcar aspectos económicos, financieros y patrimoniales, que la práctica contable tradicional no contemplaba y que pretendía ir más allá de los clásicos controles de legalidad.

El presupuesto de la Generalidad Valenciana experimentó un fuerte crecimiento en esta etapa como puede apreciarse en la tabla 2.

Tabla 2. Evolución de la liquidación presupuestaria de la Generalitat Valenciana en millones de pesetas 1983-1987

Ejercicio anual	Ingresos	Gastos
1983	30.914	30.898
		.../...

<sup>18</sup> La Cuenta General de la Generalidad Valenciana se compone de: Cuenta de la Administración de la Generalidad, Cuenta de Entidades Autónomas de Carácter Administrativo, Cuenta de las Entidades Autónomas de carácter mercantil, industrial, financiero o análogo, la Cuenta de las Empresas Públicas y las cuentas rendidas por las Fundaciones públicas de la Generalitat.

Ejercicio anual	Ingresos	Gastos
.../...		
1984	112.129	111.555
1985	154.189	153.917
1986	220.755	220.151
1987	290.903,8	290.903,8

Fuente: elaboración propia a partir de los informes de fiscalización 1983-1987 de la SCCV.

Un problema de esta etapa primigenia –compartido por las comunidades autónomas que crearon un OCEX autonómico propio– fue la coordinación con el TCU. Si bien la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1982 posibilitaba la creación de Secciones Territoriales –que se activó en la Ley 12/1983 del Proceso Autonómico (ya funcionando la Cámara de Comptos de Navarra y cinco Estatutos de Autonomía lo tenían previsto)–, continuaba pendiente determinar la forma de actuación de los OCEX, que salvara las competencias que la CE asignaba al TCU.

Esta cuestión se resolvió en 1988 con la aprobación de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCU) que, en su artículo 29, establecía la necesidad de coordinar la actividad de los OCEX autonómicos con el TCU, a través de la adopción de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garantizaran la mayor eficacia en los resultados, evitando duplicidades.

Fruto de la intensa actividad de la Sindicatura valenciana se elaboró el primer informe sobre la Cuenta General de las Corporaciones Locales de 1985, pero habría que esperar a 2003 para que la Sindicatura asumiera las competencias plenas en la fiscalización del sector público local –ya que estas quedaron suspendidas en 1994 por un conflicto interpretativo en cuanto a las competencias fiscalizadoras del OCEX valenciano–.

Tabla 3. Número de informes de fiscalización 1985-1989

Generalitat	Universidades	Cámaras de Comercio	FCI	Informes especiales	Otros	Entes locales	Total
6	2		4		1	19	30

Fuente: Memoria de la Sindicatura de Comptes (no se contabilizan los informes particularizados ni los de auditoría operativa o contable de programas concretos).

Respecto a la función jurisdiccional –competencia exclusiva del TCU–, este puede delegar en los OCEX autonómicos la instrucción de procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable. El OCEX valenciano instruyó en esta etapa varios procedimientos de

reintegro por alcance, en supuestos en los que se apreció la existencia de indicios de un saldo deudor injustificado en las cuentas que debían rendir los responsables del manejo de fondos públicos (tabla 9).

Por otro lado, se iniciaron las conversaciones que sentaron las bases de creación de EURORAI<sup>19</sup>, que daría sus frutos en la siguiente etapa –el crecimiento– del ciclo de vida de la Sindicatura.

Una vez conseguida la puesta en marcha de la institución de control externo ya no se buscaba solo la supervivencia sino un crecimiento sostenido, en un complejo entorno político-institucional, generando legitimidad y valor público, a través de la materialización de su mandato legal.

#### 4.2. LA SEGUNDA ETAPA: EL CRECIMIENTO 1990-2003<sup>20</sup>

Como la Sindicatura ha conseguido asegurar su supervivencia, en esta etapa tiende a estabilizar los elementos desarrollados en la fase fundacional y experimenta un gran crecimiento. El sector público vivía una etapa expansiva, con la creación de nuevas empresas públicas y fundaciones, junto a una descentralización de los servicios territoriales. Este periodo coincide con el asentamiento del modelo autonómico, el reparto competencial, la puesta en marcha de servicios públicos esenciales por la Administración autonómica y la financiación. El objetivo prioritario,

<sup>19</sup> EURORAI es la Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público fundada como un proyecto de cooperación entre los órganos de control externo regionales del sector público en Europa. Los objetivos de facilitar el intercambio de experiencias, de avanzar en los aspectos relacionados con el control financiero del sector público –tanto regional como local– y de garantizar la mejor gestión de los recursos públicos son las grandes aspiraciones que se perseguían.

La organización se constituyó el día 1 de octubre de 1992, durante su asamblea constitutiva en Manchester (Reino Unido) con los diez miembros fundadores, de los que seis eran españoles. Sin embargo, antes de esa fecha y según la Memoria de la Sindicatura de Comptes de 1990, los días 5 al 7 de junio de 1990, bajo la presidencia del Síndico Mayor Manuel Girona i Rubio se reunieron en Valencia, por invitación de la Sindicatura de Comptes representantes de los OCEX regionales de la República Federal de Alemania, Canadá, Dinamarca, Francia, Gran Bretaña, Irlanda, Islandia, Italia, Argentina, Suecia, Suiza, Venezuela y España. También, fueron presentados los OCEX de las comunidades autónomas de Andalucía, Canarias, Cataluña, País Vasco y Navarra.

<sup>20</sup> La selección de esta franja temporal, 1990-2003, no es aleatoria. En 1990, la Sindicatura estaba completamente consolidada y estructurada; había presentado a les Corts los informes de fiscalización correspondientes a los ejercicios fiscalizados de la primera y segunda legislatura y había iniciado una próspera etapa expansiva que culminaría en 2003, con la entrada en vigor de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat Valenciana, que ampliaba el sector público valenciano, al incluir la obligación de los entes locales de rendir cuentas a la Sindicatura de Comptes. Además, otros acontecimientos, como la convergencia con la eurozona, la implantación de las técnicas y herramientas de la Nueva Gestión Pública, la asunción de competencias y el traspaso de las grandes transferencias como Justicia, la e-Administración y el incremento sustantivo del sector público valenciano, caracterizaron esta fase de crecimiento. Por otro lado, se producen relevos en la cúpula directiva de la Sindicatura y esta etapa conoce a tres Síndicos Mayores: Manuel Girona i Rubio (1985-1991), Vicente Montesinos Julve (1991-1998) y José Antonio Noguera Roig (1998-†2003). Recordemos que, en esta etapa, la Sindicatura es uno de los OCEX regionales fundadores de EURORAI y que lograría la ubicación de la Secretaría General, con carácter permanente, en la sede de la Sindicatura de Comptes de la Comunidad Valenciana.

tanto para los síndicos como para los auditores, consistió en aumentar el número de informes de fiscalización sin pérdidas de calidad. Este incremento de la productividad se materializó con los incrementos en la plantilla orgánica y la normalización de los procedimientos fiscalizadores.

La productividad de la Sindicatura de Comptes en esta etapa se aprecia en la tabla 4.

Tabla 4. Número de informes de fiscalización 1990-2003

Generalitat	Universidades	Cámaras de Comercio	FCI	Informes especiales	Otros	Entes locales	Total
12	62	12	12		3	36	137
Fuente: elaboración propia a partir de la Sindicatura de Comptes (no están contabilizados todos los informes).							

Por otro lado, en 1992 se produjo un relevo en el Consell de la Sindicatura, con un cambio de Síndico Mayor, que recayó en Vicente Montesinos Julve<sup>21</sup>.

El entorno interorganizativo era complejo, pero se fue estabilizando, y en este contexto surgió lo que se conoce como el marco de las relaciones intergubernamentales, lo que dio lugar a diversos encuentros interactivos con el TCU, con la Intervención General de la Generalitat Valenciana, con los OCEX autonómicos y con las instituciones internacionales como la INTOSAI y la EUROSAI. Un acontecimiento importante, siendo síndico mayor Vicente Montesinos Julve, fue el papel de la Sindicatura como miembro fundacional de EURORAI y la ubicación de la Secretaría General para Valencia.

Por otro lado, los Fondos Comunitarios aportaron al Presupuesto de la Generalitat Valenciana un crecimiento sustantivo y sin precedentes de los gastos de inversión (informe de fiscalización de 1990). En esta larga década, el órgano de control externo valenciano revela una evolución positiva de su productividad, un avance de las nuevas tecnologías y la aplicación de los principios de contabilidad pública. La introducción de las herramientas de la Nueva Gestión Pública se plasma en la puesta en marcha del Plan Estratégico de Modernización de la Administración Valenciana entre 1996-2000. Los países de la OCDE y de la Unión Europea lideraron una serie de reformas y de innovaciones en la gestión pública con la finalidad de «servir» al ciudadano y racionalizar los recursos públicos, en pro de una Administración más eficaz, económica, eficiente y de calidad. Estas propuestas, que aspiraban a trascender los planteamientos burocráticos weberianos, se orientaban a la búsqueda de resultados por encima de los procedimientos.

<sup>21</sup> El Decreto 4/1992, de 26 de marzo, del President de la Generalitat Valenciana, establecía el nombramiento como Síndic Major de Vicente Montesinos Julve, cuyo mandato en el cargo abarcaría el sexenio 1992-1998. El pleno de les Corts procedió, también, a la elección como síndicos de Isidro Antuñano Maruri y Francisco Miguel Gil Pérez, que completarían la terna.

Por otro lado, la aspiración que representaba la entrada de España en la eurozona y los esfuerzos de convergencia se intensificaron a partir de 1997. Asistimos a una etapa de numerosos cambios, de reorganización de la estructura de la Generalitat Valenciana, de profusa elaboración legislativa y de modernización de la gestión pública y de los aparatos administrativos. Se crearon organismos públicos con distinta forma jurídica, que fueran capaces de gestionar los servicios que se estaban transfiriendo desde la Administración General del Estado como el Instituto Valenciano de la Vivienda (IVVSA) o Ferrocarrils de la Generalitat. Asimismo, se constituyeron organismos autónomos para gestionar aspectos institucionales de la propia Generalitat, como el Instituto Valenciano de Estadística o el Consejo Económico y Social.

El gobierno autonómico estaba más preocupado sobre el desarrollo de sus competencias y del modelo de financiación que en introducir reformas contables. No obstante, la contabilidad pública tuvo un protagonismo estelar en la etapa de crecimiento atribuible tanto al creciente volumen del sector público como a las actuaciones lideradas por su síndico mayor, Vicente Montesinos Julve. La presión externa para obtener un sistema homogéneo de difusión de datos y de estadísticas operó como un factor determinante y el requisito clave internacional era el de la comparabilidad entre los países, puesto que la información contable rebasa las fronteras nacionales. La tendencia internacional fue adoptar sistemas orientados a la simplificación y estandarización de la información contable y de gestión pública, de manera que se fomentara, se mantuviera la credibilidad y se desarrollase la transparencia en los procedimientos y transacciones económico-financieras (CHAN 2007, p. 155). La contabilidad pública debía ser un instrumento moderno, capaz de adaptarse a las necesidades de la realidad y aprovechar las nuevas tecnologías.

En este contexto surgió con fuerza el papel de los organismos internacionales de contabilidad del sector público (NICSP, IPSAS), el Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), referente normativo internacional. En el ámbito doméstico, las normas contables de referencia fueron elaboradas por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), que es el órgano regulador en materia contable para las entidades que componen el sector público estatal y local pero que, al propio tiempo, marca las pautas del marco general normativo de todo el Estado, incluidas las comunidades autónomas (MONTESINOS JULVE 2003).

La Orden de 6 de mayo de 1994, del Ministerio de Economía y Hacienda, aprobó el nuevo PGCP del Estado español como el plan contable marco para todas las Administraciones públicas. La Conselleria de Economía y Hacienda dictó la Orden de 12 de diciembre de 1994, con las normas de gestión contable, que sustituyeron a las normas provisionales de contabilidad pública valenciana que regían desde 1987. Esta orden constituyó el inicio de un proceso tendente a conseguir una regulación integral de la contabilidad de la Generalitat Valenciana en el que se distinguían diversos aspectos<sup>22</sup> que debían desarrollarse de forma sucesiva. La IGGV –como centro directivo de la

---

<sup>22</sup> Entre los aspectos susceptibles de desarrollo por el sistema de contabilidad integral de la Generalitat Valenciana citamos los siguientes: el desarrollo del subsistema de proyectos de gastos, el procedimiento de pagos que deban justificarse, el módulo de anticipos de caja fija, la contabilización automática de la nómina de personal al servicio de la Administración de la Generalitat, la regulación de gastos con financiación afectada, desarrollo de las normas contables

contabilidad pública– debía adaptar gradualmente el vigente Plan General de Contabilidad Pública de la Generalitat Valenciana (PGCPGV) al Plan General de Contabilidad Pública del Estado.

No obstante, hubo que esperar hasta la Orden de 16 de julio de 2001, de la Conselleria de Economía y Hacienda, para que se aprobara el PGCPGV<sup>23</sup>, que entraría en vigor el 1 de enero de 2002. De esta manera culminaba la consolidación de un proceso de normalización contable que suponía la adaptación de las corporaciones, organismos y entidades incluidas en el sector público valenciano. Asimismo, se desarrollaron los nuevos códigos de clasificación económica de los presupuestos del sector Administración general y sus entidades autónomas –con similar estructura presupuestaria– para su homogeneización con el sector estatal. La legislación estatal perseguía establecer unos principios rectores con el objetivo final de conseguir mayor estabilidad presupuestaria y la aplicación de mecanismos de coordinación presupuestarios entre la Hacienda estatal y las comunidades autónomas.

Los principales objetivos –además de homogeneizar los criterios contables de las Administraciones públicas– pretendían la armonización de los principios contables con las empresas privadas y su actualización permanente con los cambios en la normativa contable internacional.

Desde la versión de 1994 hasta la de 2010 las tendencias y experiencias nacionales e internacionales han exigido una mejora de la información del sector público y la aplicación de los principios de eficacia y eficiencia en los recursos públicos, lo que ha desembocado en una necesidad por obtener información complementaria a la financiera y presupuestaria<sup>24</sup>.

El informe de fiscalización de la Sindicatura de Comptes valenciana de 2002 fue el primero que se elaboró con el nuevo plan contable e incluía un análisis pormenorizado de las magnitudes de la contabilidad pública y presupuestaria. Se aplicaron los principios contables a las entidades públicas, al objeto de reflejar lo más fiel posible la imagen patrimonial, la situación financiera, la ejecución presupuestaria y los resultados. Además, el Plan estableció unos requisitos<sup>25</sup> para la información de los estados contables periódicos con el fin de coadyuvar eficazmente en la toma de decisiones de los destinatarios.

---

de los ingresos gestionados por los servicios territoriales de la Conselleria de Economía y Hacienda, la actualización de la estructura presupuestaria y la adaptación del vigente PGCPGV.

<sup>23</sup> Este Plan, con carácter de plan marco y al que se sujetarían los planes parciales, sectoriales o especiales era de aplicación, con las adaptaciones necesarias, a la Administración de la Generalitat, sus entidades autónomas, sus fundaciones públicas y entidades con personalidad jurídica propia sujetas al régimen de contabilidad pública. La importancia de este acontecimiento suponía la consolidación de un sistema contable homólogo con el resto de Administraciones públicas. La implantación del Plan fue acompañada de una aplicación económica para la contabilidad y otros aspectos de gestión denominada «Econòmic».

<sup>24</sup> El PGCP de 2010 ha incorporado por primera vez en las cuentas anuales del sector público información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, que amplían los elementos de información para la mejora de la gestión pública.

<sup>25</sup> Los requisitos del PGCPGV son: la identificabilidad, la oportunidad, la claridad, la relevancia, la razonabilidad, la economicidad, la imparcialidad, la objetividad y la verificabilidad.

Las nuevas metodologías fiscalizadoras cobraron carta de naturaleza con la aplicación de los criterios fundamentales recogidos en los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público elaborado por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español. La idea principal era homogeneizar los criterios sobre la terminología a emplear, las normas técnicas de fiscalización, la estructura de los diferentes tipos de informe y las líneas generales de su presentación. La información contable debía reunir varias cualidades y, entre ellas, la capacidad para reflejar la situación económica y financiera de una entidad, de la forma más razonable y aproximada, esto es, que refleje una «imagen fiel»<sup>26</sup>.

Tras la investigación realizada, voy a resumir las principales contribuciones de la Sindicatura a la modernización del sector público valenciano –en esta fase del ciclo de vida– y que son las siguientes: a) la demanda de indicadores con capacidad de cuantificar los objetivos en términos monetarios, en aras de la comparabilidad; b) el reconocimiento de un déficit de metodologías y recursos para el desarrollo de la tarea auditora y la aspiración a ir más allá de verificar la razonabilidad de las magnitudes presupuestarias; c) el aumento de las auditorías operativas<sup>27</sup>; d) el desarrollo de la contabilidad financiera y analítica<sup>28</sup> como herramienta para obtener información sobre aspectos económicos, financieros y de asignación de costes; e) la mejora del sistema informático como generador de los estados unitarios en cuanto estructura, terminología y criterios de elaboración; f) se aconsejaba la refundición sistemática de la dispersa normativa contable hasta que entró en vigor el PGCPGV, el 1 de enero de 2002, que afectaron a los procedimientos de contabilidad y de control interno; g) la homogeneización de la estructura presupuestaria de la contabilidad de la Generalitat Valenciana, para favorecer la comparabilidad y generar estadísticas fiables, veraces y transparentes; h) la utilización de un formato más adecuado para presentar el informe de la deuda pública, con una mayor claridad de movimientos y operaciones de cada ejercicio y de las amortizaciones; i) un reconocimiento efectivo de todas las obligaciones económicas generadas y la cancelación de las cuentas de ingresos que no debían formar parte de la estructura recaudatoria de la Generalitat Valenciana; j) la explotación de los datos relacionada

<sup>26</sup> La «imagen fiel» es el objetivo básico de la información contable del sector público y para conseguirla se aplica una serie de principios contables que son: el principio de entidad contable, el principio de gestión continuada, el principio de uniformidad, el principio de importancia relativa, el principio de registro, el principio de prudencia, el principio de devengo, el principio de imputación de la transacción, el principio del precio de adquisición, el principio de correlación de ingresos y gastos, el principio de no compensación y el principio de desafectación.

<sup>27</sup> En el informe de fiscalización de 1994, de la Sindicatura de Comptes, ya se establecieron determinadas evaluaciones, vinculadas a las auditorías operativas, sobre los programas de gasto referentes a aspectos como: la suficiencia o insuficiencia de dotación de medios personales, los costes de personal y funcionamiento, la infrautilización o no de los recursos informáticos, la adecuación o no de los espacios de trabajo, de gestión, el archivo de documentación y la atención al ciudadano; la existencia o no de manuales de procedimientos administrativos escritos, si las actividades formativas contribuían o no a la eficacia y eficiencia en la gestión diaria, si el tiempo de gestión era suficiente, si se transmitía o no una adecuada imagen institucional y si la descentralización de los servicios territoriales de la administración valenciana iba acompañada de la dotación de recursos adecuados.

<sup>28</sup> La contabilidad tradicional, conocida como «contabilidad administrativa», desarrollaba anotaciones registrales por el procedimiento de partida simple, muy alejada del sistema de partida doble que regía en el sector privado. La nueva contabilidad del PGCP supuso una visión distinta de la contabilidad pública, que incorporó la partida doble y una labor normalizadora.

con la contratación<sup>29</sup> y las subvenciones<sup>30</sup> y k) la necesidad de elaborar un inventario completo de bienes de la Hacienda Pública valenciana y su constante actualización.

La Sindicatura insistía en la necesidad de formular estados financieros consolidados, lo que representaba un importante desafío. A medida que el sector público valenciano se ampliaba y se descentralizaba, el ámbito subjetivo de las Cuentas Generales se fue haciendo más complejo. La mera agregación de las cuentas anuales individuales de las entidades integradas en un mismo grupo no satisfacía el objetivo de conseguir la «imagen fiel» de la situación patrimonial y económica de cada Administración pública, ya que al no efectuar las correspondientes eliminaciones de operaciones recíprocas se originaba que las cifras de las cuentas agregadas estuvieran sobre-dimensionadas y no reflejasen la realidad económica y patrimonial del grupo de entidades públicas. Como lo que se pretendía era alcanzar la imagen fiel de la información financiera de las entidades públicas resultaba necesario elaborar las cuentas generales en términos consolidados. El procedimiento de consolidación<sup>31</sup> debía consistir en la elaboración de una cuenta única con-

<sup>29</sup> La Sindicatura de Comptes afirmaba la necesidad de definir determinados aspectos y procedimientos relacionados con la contratación. Por ejemplo, en el informe de fiscalización de 1996, examinó la existencia de expedientes de contratación sin publicidad que rebasaban los límites fijados sin respetar el principio de concurrencia o bien que se declarase un procedimiento de urgencia cuando no lo era, o, en todo caso, que faltase documentación en los expedientes o serios retrasos en la tramitación de sus fases. Por tanto, entre las recomendaciones más relevantes sobre la contratación se subrayaron las siguientes: la justificación en el expediente de la conveniencia en términos de eficacia, eficiencia y economía del procedimiento y la forma elegida para adjudicar el contrato; la constatación de los criterios de adjudicación que garantizasen el respeto al principio de economía en la realización del gasto público, más esfuerzos y supervisión de los proyectos para que fuesen los más técnicos posibles. Con posterioridad, el Decreto 79/2000, de 30 de mayo, del Gobierno Valenciano creó la Junta Superior de Contratación Administrativa de la Generalitat Valenciana (JSCAGV), como órgano consultivo y asesor, bajo cuya dirección se encontraba el registro oficial de contratos y el registro oficial de contratistas y empresas clasificadas. La Sindicatura de Comptes tiene acceso a la base de datos de este órgano para proceder a la fiscalización de los contratos.

<sup>30</sup> Las subvenciones constituyen una de las áreas de más estrecha fiscalización por los órganos de control externo. Solo en el año 1996, las subvenciones constituyeron el 28% del total del presupuesto de la Generalitat Valenciana, con una cantidad absoluta de 290.770 millones de pesetas. Las observaciones de la Sindicatura pusieron de manifiesto: a) la falta de definición de la actividad objeto de la subvención, de los criterios objetivos aplicables y la naturaleza de los gastos subvencionables; b) la necesidad de establecer el procedimiento de concesión y de tramitación, tanto en el control como en el seguimiento de la subvención; c) la conveniencia de dictar normas encaminadas a la implantación de un sistema homogéneo de regulación de procedimientos aplicados a la gestión, ejecución y seguimiento de los expedientes; d) el refuerzo de los mecanismos de control y seguimiento relativos a la calidad de la justificación presentada por el beneficiario como a la verificación de que la subvención se ha destinado a la finalidad que señalaba la concesión; e) la necesidad de cuantificar los efectos esperados en la concesión de subvenciones, sus objetivos y evaluar la eficacia de las actividades subvencionadas.

<sup>31</sup> La consolidación de cuentas en el sector público resulta un proceso muy complejo, tanto de forma práctica como conceptual, ya que no es posible extrapolar las normas de consolidación del sector privado al público, tanto por las especificidades de las entidades públicas como por las relaciones de dependencia que se dan entre ellas (PÉREZ PÉREZ 2010). Las cuentas consolidadas responden al objetivo de presentar la situación económico-financiera y los resultados de un conjunto de sociedades jurídicamente independientes, que conforman una unión económica, como si se tratase de una sola empresa. La consolidación es una técnica, procedente de los EE. UU., que ayuda a mejorar la información contable de las organizaciones públicas y trata de afrontar contablemente las carencias informativas de la desagregación de las cuentas públicas (FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y PABLOS RODRÍGUEZ 1999).

solidada en la que se integrarían las cuentas anuales individuales de todas las entidades que formaban parte del perímetro de consolidación<sup>32</sup>.

Esta consolidación era (y es) la que permite obtener una visión global de los servicios prestados, con independencia de la forma de gestión utilizada o la forma jurídica de la entidad, lo que facilita la comparación interadministrativa.

Esta etapa del ciclo de vida de la institución fiscalizadora sentó las bases de la modernización de sus estructuras y rendimiento, incorporando herramientas procedentes de la Nueva Gestión Pública como el rediseño de procesos, el control de calidad, el *benchmarking* y medidas para la gestión del personal, con un protagonismo destacado de la modernización contable. De la teoría de la Gobernanza, dada la complejidad multinivel, se consolidó la visión de gestionar los asuntos públicos en una estrecha red de cooperación con los diversos actores implicados. Y si bien las nuevas tecnologías tuvieron un importantísimo papel, la revolución tecnológica eclosionaría en la etapa de madurez que será objeto del siguiente epígrafe.

#### 4.3. LA TERCERA ETAPA: LA MADUREZ 2004-2015

Avanzando en el modelo de las fases de ciclo de vida, llegamos a la etapa en la que la organización alcanza su madurez y se produce una evolución inevitable por la experiencia y por el paso del tiempo. Generalmente, si la vida de la organización es dilatada la fase de madurez también suele serlo y sus problemas más comunes se relacionan con la existencia de reglas que pueden asfixiar a la organización y con la complejidad de su estructura.

Para las organizaciones públicas su reto consiste en generar valor público (MOORE 1998) y la estrategia de la organización fiscalizadora se fundamentaría sobre tres pilares estratégicos: a) mantener la legitimidad; b) adoptar decisiones sustantivas, y c) construir capacidades operativas. Un objetivo clave para la Sindicatura valenciana era mostrar su utilidad social y la creación de legitimidad, a través del cumplimiento de su mandato democrático elaborando informes oportunos, de calidad y realistas de la actividad financiera del sector público autonómico valenciano, en términos de legalidad, conformidad financiera, eficacia, eficiencia y economía.

---

Las principales dificultades con las que se topa el sector público a la hora de implantar la consolidación de cuentas son las siguientes: a) la existencia de muchas entidades que conforman el perímetro de consolidación; b) la escasez de medios técnicos y humanos para procesar la información a integrar en la cuenta general; c) la heterogeneidad de las entidades que componen el sector público, que incluye diferentes regímenes contables: unas con contabilidad pública, otros con contabilidad empresarial y las fundaciones que se aplican el régimen contable de las entidades sin fines lucrativos; d) las dificultades derivadas de la obtención de información necesaria para la consolidación de cuentas.

<sup>32</sup> El perímetro de consolidación se define como el conjunto de entidades que se incorporan a las cuentas consolidadas utilizando métodos de consolidación específicos, como consecuencia de mantener vínculos con la entidad dominante mediante los cuales esta influye en los procesos de toma de decisión de tales entidades. La entidad dominante es aquella que ostenta o detenta el control sobre las entidades dependientes (CÓNDOR LÓPEZ 2014).

A continuación, se van a desgranar algunos de los indicadores de madurez de la institución fiscalizadora valenciana que, desde mi punto de vista, resumen los hitos de esta importante y dilatada etapa del ciclo de vida en la que, hoy por hoy, se halla inmersa. Los cambios e innovaciones experimentados en el OCEX valenciano son abundantes –como resultado de incrementos marginales– que me propongo sistematizarlos seguidamente:

- a) La Ley 11/2002, de medidas fiscales y de gestión administrativa y financiera, modificó la Ley de la Sindicatura de Comptes incluyendo una importantísima competencia plena en materia de fiscalización externa y rendición de cuentas de las entidades locales. Así, tras asumir estas competencias, la Sindicatura las ejerció de forma efectiva y, siguiendo las programaciones anuales, se fiscalizaron aquellos municipios que no habían presentado la cuenta general de varios ejercicios.
- b) Se produce una renovación del Consell de la Sindicatura de Comptes con los nombramientos de Rafael Vicente Queralt<sup>33</sup>, síndico mayor, junto a la síndica Marcela Miró Pérez<sup>34</sup> y al síndico Antonio Mira-Perceval Pastor<sup>35</sup>. De esta forma, se continuó con la pauta tácita, iniciada en la etapa fundacional, que combinaba la renovación de su cúpula con la necesaria estabilidad requerida por una institución técnica de relevancia estatutaria.
- c) La elaboración de planes estratégicos trienales de actuación constituyó una importante novedad de esta etapa. El Plan Trienal 2005-2007 fue el primero elaborado por la Sindicatura (le seguiría el Plan 2008-2010) y desarrollaba las líneas estratégicas de la institución. Los objetivos estratégicos del Plan 2005-2007 se sustanciaron en: a) mantener y mejorar la confianza depositada en los estados financieros de las entidades públicas de la Comunidad Valenciana; b) apostar por la transparencia y la eficacia, maximizando la influencia de los informes para mejorar las prácticas de gestión de los entes públicos y manteniendo relaciones externas de alto nivel, y c) llegar a ser una entidad modelo, prestadora de un servicio profesional de primer orden, adaptada a la realidad, con un entorno de trabajo equilibrado y una metodología actualizada.
- d) La Sindicatura de Comptes elaboró su Manual de Fiscalización para compendiar todas las leyes y normas –tanto generales como de auditoría– que afectaban a su actividad como órgano de control externo a través de su Gabinete técnico. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)<sup>36</sup> son normas elaboradas por el Conse-

<sup>33</sup> Rafael Vicente Queralt fue nombrado síndico mayor en diciembre de 2003, tras el fallecimiento de José Antonio Noquera Roig.

<sup>34</sup> Marcela Miró, expresidenta de les Corts, fue propuesta por el Partido Popular.

<sup>35</sup> El candidato para el cargo de síndico era Antonio Moreno, portavoz adjunto del grupo socialista. Su repentino fallecimiento, el día antes de ser nombrado síndico, produjo que les Corts designara como nuevo candidato a Antonio Mira-Perceval Pastor, a propuesta del PSPV-PSOE.

<sup>36</sup> La aplicación de las NIA es obligatoria desde el 1 de enero de 2014, según la Resolución de 31 de enero de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

jo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Board-IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountant-IFAC). La misión de este Consejo era lograr el reconocimiento de las NIA y la INTOSAI adoptó esta normativa profesional para la fiscalización pública y generó dos tipos de normas profesionales: las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadores Superiores (ISSAI)<sup>37</sup> y las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV). La Comisión de Normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las comunidades autónomas adaptaron las normas ISSAI para su conversión en ISSAI-ES. Con fecha 23 de julio de 2014, la Sindicatura valenciana aprobó las ISSAI-ES y las incorporó a su Manual de Fiscalización. La necesidad de adaptarse a las circunstancias inciertas, globales y complejas del sector público condujo a que la Conferencia de Presidentes de los OCEX –de 24 de marzo de 2015– encargase a la Comisión Técnica de los OCEX la elaboración de unas Guías Prácticas de Fiscalización de los OCEX (GPF-OCEX)<sup>38</sup>, que adaptaban las NIA-ES e ISSAI-ES al contexto de los órganos autonómicos de control externo. Este proceso constituía un paso más en la concreción de las normas de auditoría internacionales a la realidad autonómica a la que habría de fiscalizar. Las nuevas GPF-OCEX 1315/1317/1330 son normas fundamentales que sistematizan el enfoque de riesgos y adaptan la norma NIA-ES 315, de gran extensión y complejidad, a un formato más accesible que facilita su aplicabilidad a los auditores.

<sup>37</sup> Según la INTOSAI, las normas ISSAI forman una jerarquía de pronunciamientos oficiales con cuatro niveles: **nivel 1**, Principios fundamentales, que incluye la norma ISSAI 1, popular por corresponderse con la Declaración de Lima de 1977; **nivel 2**, que engloba los prerequisites para el funcionamiento de las Entidades de Fiscalización Superior (ISSAI 10-99); **nivel 3**, se corresponde con los Principios Fundamentales de Auditoría (ISSAI 100-999), que sustancian el verdadero núcleo duro de la auditoría del sector público y que proporcionan el marco de referencia internacional que define la práctica auditora pública en sus formas contemporáneas. La composición de este nivel se apoya en las conocidas ISSAI 100 Principios fundamentales de Auditoría del Sector Público, ISSAI 200 Principios fundamentales de auditoría financiera, ISSAI 300 Principios fundamentales de auditoría de desempeño y, finalmente, ISSAI 400 Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento, y **nivel 4**, Directrices de Auditoría (ISSAI 1000-5999), que concretan los principios fundamentales de auditoría en unas directrices muy específicas, detalladas y operativas, con dos categorías: directrices generales y directrices sobre temas específicos. **Las directrices para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV)** representan unas recomendaciones de la INTOSAI a los gobiernos y entidades responsables del manejo de los caudales públicos y actividades financiadas con recursos públicos, para difundir buenas prácticas, establecer sistemas efectivos de control interno, con normas adecuadas de contabilidad e informes del sector público. Asimismo sirve como guía de evaluación a las IFS y reflejan experiencias compartidas.

<sup>38</sup> GPF-OCEX 1240, Responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude; GPF-OCEX 1730, Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros; GPF-OCEX 1805, Preparación de informes de auditoría financiera. Consideraciones especiales... (NIA 805); GPF-OCEX 1315, Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno; GPF-OCEX 1316, El conocimiento requerido del control interno de la entidad; GPF-OCEX 1317, Guía para la identificación y valoración de los Riesgos de Incorrección Material; GPF-OCEX 1330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados, y GPF-OCEX 4001, Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes.

- e) La renovación tecnológica en profundidad –la e-Administración o Administración 2.0– se implementó en esta etapa con un grado de penetración sin precedentes. El auge de las nuevas tecnologías facilitó la integración de la auditoría fiscal y la auditoría informática como única alternativa viable para fiscalizar el sector público. De esta forma, los sistemas de información (SI) y la auditoría informática (AI) pasaron a convertirse en prioridades para la Sindicatura. A su vez, esta nueva situación planteaba nuevos retos para los riesgos de auditoría y de seguridad informática, por lo que se adoptó el enfoque ABAR (Auditoría Basada en el Análisis de Riesgos)<sup>39</sup>. El auge de la e-Administración trajo consigo la creación de la sede electrónica, la Base de Datos del Sector Público (BADESVAP), la plataforma para la rendición telemática de las cuentas generales de las entidades locales, la intranet y el Portal de Transparencia. En este contexto de intensa informatización, la rendición de cuentas de los entes fiscalizados se comenzó a realizar íntegramente en formato digital y firmado electrónicamente. A partir de 2006, se inició la aplicación del nuevo sistema de rendición de cuentas de las entidades locales caracterizado por la implantación de un formato normalizado de la cuenta general de las entidades locales en soporte informático.
- f) La informatización abrió la posibilidad a la gestión masiva de los datos y a la realización de fiscalizaciones más completas e integrales. En esta etapa se produjo lo que Michael POWER (1996) denomina «explosión de auditoría» para referirse al fenómeno intensivo y extensivo de las auditorías. Las auditorías operativas se incrementaron y comenzaron a elaborarse auditorías de eficacia de los sistemas de información; auditorías operativas de indicadores de Administración electrónica y auditorías sobre los procesos de gestión y tramitación de la nómina<sup>40</sup>. Otro de los grandes asuntos que ha planteado problemas a la fiscalización pública fue la privatización y desregulación de una parte del sector público. La prestación de servicios públicos se llevaba a cabo en muchas ocasiones descentralizando o privatizando actividades y las cuentas separadas de la entidad responsable de suministrar el servicio no permitía evaluar adecuadamente la gestión de los responsables de la organización pública. Así, por ejemplo, las encomiendas de gestión<sup>41</sup> o la consolidación de las cuentas públicas constituyen asuntos de actualidad de la agenda político-administrativa.

<sup>39</sup> La preocupación por el riesgo, si bien es una constante en la metodología de auditoría, adquirió un papel significativo en concordancia con la normativa internacional y la implementación de sistemas de información. Los riesgos tienen tanto procedencia exógena como endógena: riesgos del entorno como los derivados de los contextos estatales (ISSAI 5240), riesgos de los partenariados públicos-privados y otras fórmulas introducidas por la NGP y los riesgos propios de auditoría porque siempre existe la posibilidad de error y se trata de reducirlo lo máximo posible en el área auditada.

<sup>40</sup> Los procesos de gestión y de tramitación de la nómina constituyen actividades de alta relevancia en la Cuenta de la Administración de la Generalitat, ya que los gastos de personal representan el capítulo más importante del presupuesto de gastos.

<sup>41</sup> La figura de la encomienda de gestión, contrato *in house* o *contrat maison*, conocida también como encargo a medios propios y servicios técnicos es una relación de naturaleza instrumental, no contractual, en virtud de la cual una entidad del sector público –encomendante– encarga a otra entidad también del sector público –encomendataria– la realización de una determinada actividad o prestación con sujeción a las instrucciones y tarifas fijadas unilateralmente por

g) Respecto a la gestión de personal, se actualizó la relación de puestos de trabajo (RPT); aumentó la oferta de empleo público (OEP) y creció el volumen de acciones formativas especializadas destinadas a los empleados públicos. A su vez, se crearon estructuras organizativas como: a) el Gabinete técnico; b) la Unidad de Auditoría de Sistemas de Información (UASI), y c) la Comisión Técnica de Auditoría, encargada de la preparación y la adaptación de las normas de fiscalización de la Sindicatura. Una importante novedad fue la introducción del sistema de evaluación del desempeño en la Sindicatura de Comptes<sup>42</sup>, que regula el sistema de carrera profesional horizontal y la evaluación del desempeño del personal funcionario de carrera de la institución fiscalizadora. Las tablas siguientes nos ofrecen la evolución de la plantilla orgánica y las horas de formación del órgano de control externo valenciano.

Tabla 5. Plantilla orgánica de la Sindicatura de Comptes

Año de referencia	Plantilla total
1985	21
1990	57
1995	68
1999	71
	.../...

el ente encomendante, sin cesión de titularidad de la competencia, ni de los elementos sustantivos para su ejercicio. Es un instrumento jurídico de carácter interno, dependiente y subordinado. Esta figura es cada vez más utilizada por las Administraciones públicas españolas y se establece en el TRLCSP, artículos 4.1 y 24.6.

La razón de las encomiendas reside en la insuficiencia de medios materiales y humanos en las estructuras político-administrativas multinivel para la realización de las tareas que encargan a sus entes públicos dependientes y que, en teoría, deberían disponer de medios y conocimientos suficientes para su ejecución. Pero sucede que muchos entes públicos no disponen de los medios ni de las capacidades para ejecutar las labores y encargos –por lo que han de contratar con terceros– y se limitan a gestionar y tramitar la licitación y adjudicación de los contratos y, en todo caso, a desarrollar trabajos de coordinación de los servicios públicos prestados. Los precios de las encomiendas de gestión comprenden tanto el coste directo de la mano de obra como los indirectos, los gastos por contrataciones externas y otros gastos imputables a la encomienda.

Un informe de fiscalización conjunto entre el TCU y los OCEX señala las debilidades encontradas en el procedimiento para efectuar encargos, derivadas de la escasa regulación de las encomiendas de gestión cuando tiene una enorme importancia esta forma de gestión en la Administración pública. Los mayores problemas se centran en: a) la ausencia de tarifas oficiales para retribuir estos encargos, cuyo precio se determina en cada caso; b) los encargos no definen correctamente las necesidades a cubrir y sus características técnicas y económicas; c) esta definición se realiza, en todo caso, por la entidad receptora cuya posición es subordinada; d) en la mayoría de supuestos no se aprueban los pliegos de condiciones y de prescripciones técnicas, y e) el servicio jurídico no emite informe previamente a la aprobación de los encargos.

<sup>42</sup> Acuerdo del Consell de la Sindicatura de Comptes de 26 de noviembre de 2015 sobre la regulación del sistema de carrera profesional horizontal.

Año de referencia	Plantilla total
.../...	
2003	81
2006	88
2009	90
2015	83
Fuente: elaboración propia.	

Tabla 6. Media de horas por funcionario y presupuesto anual destinado a formación

Año	Horas	Presupuesto
2008	76,92	52.000
2009	48,82	52.000
2010	48,34	52.000
2011	36,11	46.252
2012	28,68	30.000
2013	34,55	25.000
2014	30,36	25.000
2015	46,78	25.000
Fuente: elaboración propia.		

- h) La incorporación de novedosas metodologías de trabajo pretendía estandarizar el trabajo auditor –tanto en el orden interno para mantener el más alto grado de homogeneidad posible en los distintos tipos de trabajos que se realizaban anualmente, como de orden externo para permanecer alineados con las «mejores prácticas» auditoras del entorno español y europeo–. La metodología de la Sindicatura renovó el utilillaje conceptual sistematizando a las entidades en tres niveles<sup>43</sup> de control,

<sup>43</sup> Los tres niveles de control señalados son los siguientes: 1) nivel de control general o fiscalización extensa, que se aplica a los entes más significativos de los que componen la Generalitat; 2) control sobre áreas significativas o fiscalizaciones focalizada en determinadas áreas y que se realiza sobre entidades de tamaño intermedio, y 3) control formal de

según los objetivos y el alcance de las fiscalizaciones. Asimismo se implantó un sistema de control de calidad y de análisis de las áreas de riesgo de los informes de fiscalización como la contratación y las subvenciones.

- i) Algunas novedades legislativas introdujeron renovados criterios y modificaciones en las directrices para la fiscalización como: a) la entrada en vigor de la Ley 30/2007, de contratos del sector público, y b) la transición contable al nuevo Plan General de Contabilidad<sup>44</sup>.
- j) Desde el punto de vista institucional se sucedieron varias iniciativas como la Declaración de Pamplona, un instrumento fundamental en la cooperación entre los órganos de control externo autonómicos al que se sumó el TCU. Por otro lado, el TCU y los OCEX, a través de la Comisión de Coordinación<sup>45</sup>, celebraron los encuentros planificados en pro de una actuación más eficiente y coordinada de todos los ICEX.
- k) Otro importante indicador de madurez es el aumento del número de informes de fiscalización, de auditorías operativas y de sistemas de información realizados por la Sindicatura para incentivar la rendición de cuentas de las entidades locales. En las siguientes tablas podemos constatar la evolución de las auditorías operativas, de los informes de fiscalización y de las delegaciones efectuadas por el TCU a la Sindicatura de Comptes, a lo largo de los últimos treinta años.

Tabla 7. Auditorías operativas realizadas por la Sindicatura de Comptes

	Descripción	Año
1	Servicio de retirada de vehículos en los ayuntamientos con población superior a 50.000 habitantes .....	2012-2013
2	Grado de implantación de la Administración electrónica en municipios de la Comunitat Valenciana mayores de 50.000 habitantes .....	2008-2013
		.../...

rendición de cuentas que se realiza sobre el resto de entidades no incluidas en los niveles de control anteriores y que tienen el carácter de fiscalizaciones periódicas, bien a través de un control general, bien sobre las áreas significativas.

<sup>44</sup> El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, aprobaba el nuevo Plan General de Contabilidad, con entrada en vigor el 1 de enero de 2008.

<sup>45</sup> La Comisión de Coordinación de Comunidades Autónomas, junto a la de Entidades Locales y a la de Normas y Procedimientos de Fiscalización operan en el ámbito de colaboración entre el TCU y los OCEX. Las reuniones tienen carácter semestral y dentro del marco de lealtad institucional están orientadas a la articulación de mecanismos de coordinación, de cooperación y colaboración de los ICEX (OCEX más el TCU). Los esfuerzos de los últimos años han procurado evitar duplicidades, impulsar la homogeneización de programas, procedimientos y herramientas de trabajo fiscalizadoras y potenciar los resultados del control.

	Descripción	Año
	.../...	
3	Ordenación y las prestaciones de la dependencia: Evaluación con criterios de eficiencia, eficacia y economía del programa presupuestario 313.70 .....	2012-2014
4	Enseñanza primaria: evaluación con criterios de eficiencia, eficacia y economía del programa presupuestario 422.20 .....	2009-2013
5	Gestión de la nómina del Consorcio Hospital General Universitario de Valencia. Auditoría de los sistemas de información y control interno .....	2013
6	Gestión de compras de la Conselleria de Sanidad. Auditoría de los sistemas de información y control interno .....	2013
7	Registro de Facturas de la Generalitat. Auditoría de los sistemas de información y de control interno .....	2013
8	Auditoría de eficacia de los sistemas de información y control interno de procedimientos de gestión de personal .....	2012
9	Conciertos sanitarios: gestión del concierto de resonancias magnéticas .....	2008-2012
10	Auditoría de eficacia de los sistemas de información y de control interno del proceso de gestión de las compras de Ferrocarrils de la GV .....	2011-2012
11	Conciertos sanitarios: Gestión del concierto de hemodiálisis .....	2011
12	Auditoría operativa de e-Administración; grado de eficacia en su implantación .	2011
13	Recogida de residuos urbanos en los ayuntamientos con población entre 34.000 y 50.000 habitantes .....	2011
14	Auditoría de eficacia de los sistemas de información y de control interno de la Ciudad de las Artes y de las Ciencias, SA .....	2010
15	Auditoría de eficacia de los sistemas de información y control interno de los procedimientos de gestión de la nómina del personal sanitario de la Generalitat .....	2010
16	Perfil del contratante y las instrucciones de contratación en el sector público autonómico valenciano .....	2010
17	Auditoría operativa Programa 531.20 Desarrollo rural .....	2004
18	Auditoría operativa Programa 442.50 Calidad ambiental .....	2001
19	Auditoría operativa Programa 443.10 Protección de los consumidores y calidad ....	2000
	.../...	

	Descripción	Año
...		
20	Auditoría operativa Programa 313.20 Drogodependencias y adicciones .....	1999
21	Auditoría operativa Programa 452.10 Bibliotecas, archivos y promoción editor ...	1998
22	Auditoría operativa Programa 514.10 Infraestructura y actuaciones en la costa ...	1997
23	Auditoría operativa Programa 322.10 Fomento del empleo .....	1994
24	Auditoría operativa Programa 442.40 Restauración y protección de los recursos .	1994
25	Auditoría operativa Programa 457.10 Fomento y apoyo actividad deportiva .....	1993
26	Auditoría operativa Programa 531.10 Estructuras agrarias-zonas desfavorecida .	1993
27	Auditoría operativa Programa 513.10 Infraestructura de carreteras .....	1992

Fuente: elaboración propia.

Tabla 8. Número de informes de fiscalización totales 1985-2015

Tipos de informes de fiscalización	Número de informes
Cuenta General de la Generalitat .....	36
Cuenta General de las Corporaciones Locales .....	35
Informes de ayuntamientos .....	157
Otros (FCL, gastos electorales, etc.) .....	80

Fuente: elaboración propia.

Tabla 9. Delegaciones efectuadas por el TCU a la Sindicatura 1985-2015

Año	Delegaciones efectuadas	Año	Delegaciones efectuadas	Año	Delegaciones efectuadas
1985	0	1995	42	2005	0
1986	0	1996	2	2006	2
.../...					

Año	Delegaciones efectuadas	Año	Delegaciones efectuadas	Año	Delegaciones efectuadas
...					
1987	4	1997	0	2007	0
1988	2	1998	1	2008	0
1989	2	1999	0	2009	0
1990	0	2000	-	2010	0
1991	0	2001	0	2011	0
1992	0	2002	0	2012	0
1993	0	2003	0	2013	0
1994	10	2004	0	2014	0
				2015	0
<b>Total</b> .....					65
Fuente: elaboración propia.					

En síntesis, la etapa de madurez culmina el diseño de procesos y metodologías fiscalizadas gracias a la revolución tecnológica y al enfoque neoweberiano<sup>46</sup>.

El desafío actual consiste en avanzar hacia auditorías integrales como valiosas herramientas para evaluar las políticas públicas de la Generalitat Valenciana en términos de eficacia, eficiencia, economía, legalidad, transparencia, sostenibilidad, calidad de los servicios e integridad.

#### 4.4. ¿SE PUEDE EVITAR EL DECLIVE DE LA ORGANIZACIÓN?

Las organizaciones han de enfrentarse a tendencias encontradas y conocer su evolución contribuye a comprender mejor los esfuerzos y los cambios que experimentan en su seno. El decli-

<sup>46</sup> El enfoque neoweberiano ha puesto de manifiesto que la modernización de las estructuras burocráticas ha sido posible sin un rechazo frontal a la tradición weberiana. Esta revisión del weberianismo ha pretendido integrar la vertiente pública y la gerencial para asegurar algunos de los elementos del núcleo duro weberiano como son: el fortalecimiento institucional, la salvaguarda del carácter legalista y la seguridad jurídica, el reconocimiento de las diferencias y singularidades de lo público y la profesionalización del servicio público. El prefijo «neo» junto al término «weberiano» ha incorporado, por su parte, una orientación al ciudadano, el reconocimiento de la democracia representativa como elemento legitimador, la potenciación del valor público, el fomento eficiente de los recursos, la consideración de los resultados sobre los procedimientos y la búsqueda constante de legitimidad y de ética pública.

ve se refiere a la incapacidad para hacer frente al entorno y a las demandas cambiantes de forma que, si no se remedia, la organización puede desaparecer. Por esta razón, todas las organizaciones desarrollan esfuerzos para su supervivencia, pero la forma en que abordan el cambio constituye su elemento diferenciador puesto que, buscando la innovación y el desarrollo, se puede generar inestabilidad, tensión y riesgo. Pero también puede ser que la organización desarrolle capacidades para enfrentar a esas situaciones con éxito.

Un argumento habitual que se suele utilizar para diferenciar entre las organizaciones públicas y privadas es la longevidad. De hecho, se afirma que las organizaciones públicas tienen unos ciclos de vida más largos porque, entre varias razones, están protegidas de las vicisitudes del mercado (BOZEMAN 1998, p. 67) y, por tanto, gozan de cierta inmortalidad (KAUFFMAN 1976). A partir de esta idea KAUFFMAN desarrolló una relación de factores que favorecerían la larga vida de las agencias enumerando los siguientes:

- a) La creación de las organizaciones públicas se ve favorecida por su naturaleza estatutaria o legal. Cuando los legisladores han conseguido un consenso político para respaldar el proyecto de ley no se plantean dar marcha atrás.
- b) Otro importante factor que asegura una vida longeva es la influencia que irradian una vez creadas y que sirven de plataformas para avanzar en las carreras político-institucionales.
- c) Establecida la costumbre de la cooperación y participación, en una red de obligaciones recíprocas políticas, los pronósticos de longevidad son alentadores.
- d) Desde el punto de vista presupuestario, las organizaciones públicas se benefician de la realidad presupuestaria porque se podrán aumentar o disminuir las partidas presupuestarias pero no se eliminarán totalmente.
- e) Los empleados públicos participan en el juego político para preservar la organización: bien para asegurar los puestos de trabajo; bien porque los directivos vinculan su reputación profesional a la de la organización o bien por motivos simbólicos como la lealtad o el compromiso.
- f) Las sinergias y las simbiosis generadas entre las organizaciones y los intereses benefician a ambas partes.
- g) El corporativismo y el apoyo de los grupos profesionales que se identifican con el grupo o actividad profesional dominante de la agencia.

Ahora bien, los mismos factores coadyuvantes a la supuesta inmortalidad de las organizaciones públicas limitan la capacidad de responder adecuadamente a la incertidumbre y de adaptarse a los cambios. En la medida en que las circunstancias en que nació la organización cambian, se requieren adaptaciones y una nueva legislación. Este panorama entraña situaciones de doble filo porque, si bien mantienen a la organización pública, su inmovilismo acelera su desaparición o la deslegitima.

Por otro lado, el solapamiento, las duplicidades y la competencia entre las organizaciones públicas por arrebatarse funciones o presupuesto y, en general, por los recursos, las puede empujar a situaciones de riesgo.

Aplicando el análisis de KAUFFMAN y la perspectiva neoinstitucional a la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana se pueden extraer algunos planteamientos que contribuyen a una mejor comprensión del binomio declive-cambio organizacional.

- a) La Sindicatura de Comptes es una institución de la Generalitat Valenciana, de relevancia estatutaria, con dependencia orgánica de su Asamblea Legislativa y autonomía funcional, regulada por la Ley 6/1985, de 11 de mayo. Por tanto, parece improbable su disolución, en el sentido en que su existencia obedece por imperativo del EACV. Sin embargo, las medidas de ajuste y racionalización de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA), sirvieron de fundamento para que las Cortes de Castilla-La Mancha aprobaran la supresión de la Sindicatura castellano-manchega<sup>47</sup>, la extinción de su personalidad jurídica y que fuera la sección territorial correspondiente del TCU quien se encargase de fiscalizar la Administración autónoma. Por consiguiente, si bien es improbable su disolución no significa que sea imposible.
- b) El consenso político impera respecto a la Sindicatura de Comptes y su continuidad como órgano estatutario aparece garantizado en el EACV. La creación de los OCEX en las distintas comunidades autónomas ha tenido siempre el respaldo de mayorías reforzadas o por unanimidad. Por otro lado, conviene recordar que la sede de la Secretaría General de EURORAI está ubicada en la sede de la Sindicatura de Comptes valenciana y la responsabilidad de liderar esta organización internacional estabiliza su posición institucional.
- c) La misión estratégica de la Sindicatura de Comptes de la Comunidad Valenciana es proporcionar a les Corts y a los órganos de representación local informes de fiscalización de la gestión económica-presupuestaria de la actividad financiera del sector público valenciano bajo los criterios de economía, eficacia, eficiencia, transparencia y estabilidad presupuestaria. Se puede colegir que esta misión ha sido cumplida con creces, como puede constatarse en los datos que se suministran en este estudio.
- d) El EACV establece que la Sindicatura de Comptes se integra presupuestariamente en la Cuenta de la Administración de la Generalitat y cada institución tiene asignada una sección de dicha Cuenta. El Consell de la institución fiscalizadora elabora su proyecto de presupuesto y tiene la obligación de presentar a les Corts sus cuentas anuales y una memoria anual de sus actuaciones. Por consiguiente, esta autonomía presupuestaria constituye otro argumento que garantiza, por lo menos teóricamente, su continuidad.

<sup>47</sup> La Ley 1/2014, de 24 de abril.

- e) Si bien la Sindicatura de Comptes no ha visto amenazada su existencia, el contexto político-mediático ha focalizado el centro de atención en la labor fiscalizadora de la institución de control externo, ante los casos de mala praxis en la utilización de los recursos públicos. Tanto es así que en la actualidad existe un intenso debate en la sede parlamentaria valenciana sobre la conveniencia de que el órgano fiscalizador valenciano reclame al TCU la delegación de la competencia para abrir expedientes de responsabilidad contable ante actuaciones lesivas, no ajustadas a derechos, irregulares en la gestión contable y que pueda iniciar los procedimientos judiciales. Por otra parte, la Sindicatura ha reforzado los canales de comunicación externa para mejorar la difusión de los informes de fiscalización, en aras de la transparencia y el acceso de la información.
- f) En cuanto a la competencia entre organizaciones públicas por acaparar funciones y recursos, algunas Administraciones autonómicas pretenden crear agencias antifraude<sup>48</sup> y de lucha contra la corrupción. De entre las preocupaciones iniciales, refiere la supuesta interferencia o solapamiento entre órganos de control externo y agencias antifraude. La creación del Consejo de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno<sup>49</sup>, ha planteado el debate sobre el hipotético solapamiento con las funciones de la Sindicatura de Comptes. Sin embargo, las funciones de la Sindicatura (dependiente del poder Legislativo) y las del Consejo de Transparencia (dependiente del poder Ejecutivo) no se solapan ni se confunden. No solo tienen diferentes competencias y materias distintas, sino que la Sindicatura es una institución de autogobierno, con relevancia estatutaria, mientras que el Consejo de Transparencia, Acceso a la Información y Buen Gobierno, es un órgano administrativo del organigrama de la Conselleria de Transparencia Responsabilidad Social, Participación y Cooperación.
- g) En el contexto de la realidad descentralizada española parece pertinente acercar el control a la gestión, tanto en tiempo como en espacio, y que los ejecutivos autonómicos rindan cuentas de la ejecución del gasto público ante sus respectivas asambleas autonómicas, ya que son los que han aprobado los presupuestos. Todo ello sin perjuicio de que el TCU reciba los informes emitidos por los OCEX autonómicos con rigor, profundidad, inmediatez, cercanía, periodicidad, para desempeñar su labor de informar a las Cortes Generales como órgano fiscalizador supremo del Estado.
- h) La auditoría de cuentas es una profesión regulada por la Ley 22/2015, de auditoría de cuentas, cuyo artículo 3 define al auditor de cuentas como la «persona física au-

<sup>48</sup> La idea de la creación de agencias antifraude pone de manifiesto un debate político de más alcance y supone repensar en qué poder –legislativo o ejecutivo– ubicarlas. Algunas comunidades autónomas –como Galicia– han reforzado el papel del *Consello de Contas* y, por tanto, es una apuesta por reforzar el papel del poder legislativo, mientras que la Comunitat Valenciana ha optado por la creación de la Agencia Antifraude, en el poder ejecutivo. La adecuación de una u otra vía es, en última instancia, una decisión obviamente política.

<sup>49</sup> Artículo 39 de la Ley 2/2015, de 2 de abril, de la Generalitat, de Transparencia, Buen Gobierno y Participación Ciudadana de la Comunitat Valenciana.

torizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, conforme a lo establecido en el artículo 8.1, o por las autoridades competentes por un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país». Por su lado, el artículo 1 señala que «la actividad de auditoría de cuentas consiste en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros». Por tanto, dotar a la Sindicatura de capacidades de intervención ejecutiva implicaría la modificación del marco legal, lo cual llevaría a redefinir el alcance de la actividad de los auditores.

- i) La Sindicatura recibe el apoyo de grupos profesionales, instituciones, órganos de control externo, interventores, auditores y contables, tanto del sector público como privado. Estos apoyos se sustentan a través de organizaciones como la INTOSAI, la EUROSAL, la EURORAI, el TCU, el TCUE, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, la Asociación Española de Auditores de Cuentas y Economistas (AESAs), el Instituto de Auditores Internos de España, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), entre otros. En una red de gobernanza, el órgano fiscalizador se integra en la Asociación de Órganos de Control Externo (ASOCEX) y sustenta, con los demás órganos autonómicos de control externo, la revista *Auditoría Pública*<sup>50</sup>.
- j) La Sindicatura ha firmado diversos convenios con la Universitat de València, la Fundación Universitat Empresa (ADEIT), la Universidad Politécnica de Valencia, la Universidad de Alicante, la Universidad Jaume I, la Universidad Miguel Hernández, la Academia de la Lengua Valenciana, el Tribunal Constitucional, la Fundación Universitat Empresa Jaume, ISACA-CV, la Universidad Católica de Valencia, el Colegio de Economistas de Valencia y la Fundación FIASEP (Formación e Investigación en Auditoría para la transparencia en el sector público).
- k) La convocatoria del Premio *Mestre Racional*<sup>51</sup> constituye uno de los eventos institucionales más importantes de la Sindicatura valenciana y que ha cumplido su décima edición. El certamen se ha institucionalizado como un reconocimiento a

<sup>50</sup> Revista cuatrimestral, liderada por los OCEX autonómicos, que en 1995 decidieron impulsar esta novedosa iniciativa editorial, para dar cabida a temas sobre gestión de fondos públicos, auditorías, contabilidad, la rendición de cuentas, la legalidad y, en general, sobre el control de la gestión pública desde un enfoque multidisciplinar. Esta revista fue impulsada como una publicación especializada en la materia. El proyecto editorial es accesible a todo tipo de colaboraciones relacionadas con la materia, desde un enfoque multidisciplinar. La publicación tiene una frecuencia cuatrimestral, de acceso abierto e indexada en Latindex, Rebiun, INRECS, e-revist@s y CSIC. Hasta la fecha lleva sesenta y seis números publicados. Se puede consultar en <<http://www.auditoriapublica.com/>>.

<sup>51</sup> El 23 de enero de 1995, el Consell de la Sindicatura de Comptes acordó la creación y convocatoria del I Premio de Investigación *Mestre Racional*, bajo la dirección del síndico mayor Vicente Montesinos Julve. Publicado en el BOE, núm. 34, de 9 de febrero de 1995, pp. 4.429 a 4.430.

la labor de investigación relacionada con el control y fiscalización de las finanzas públicas pero, con el tiempo, ha incorporado un abanico amplio de materias sintonizando con la modernización del control de la gestión pública.

- 1) Finalmente, es miembro de pleno derecho en las comisiones de Coordinación en el Ámbito Local del TCU-OCEX autonómicos; la Comisión prevista en la cláusula quinta del convenio de 29 de octubre de 2007 relativo a la Plataforma común de Rendición de Cuentas, la Comisión de coordinación de comunidades autónomas del TCU y los Órganos de Control Externo; las reuniones de los presidentes de los OCEX con el presidente del TCU; la Comisión para la coordinación de procedimientos en materia de remisión de información de contratos públicos y la Comisión para la elaboración de normas de fiscalización de las instituciones de control externo españolas.

## 5. PRINCIPALES CONCLUSIONES

La vertebración del sistema multinivel de control externo español, como gestión compartida de la fiscalización, ha de concebirse como una necesidad democrática de primer orden.

Una visión holística e integradora, que suministre unidad y autonomía, con una demarcación de responsabilidades resulta fundamental para la realización de fiscalizaciones más exhaustivas. Dentro del marco de los acuerdos intergubernamentales y de gobernanza, el sistema de control externo multinivel español es complejo, muy dinámico y el presente trabajo, reconociendo esta realidad, ha tenido por objeto analizar el origen y la evolución de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana incorporando sus principales aportaciones a la modernización autonómica a través de la Nueva Gestión Pública, la Gobernanza, la e-Administración y el neoweberianismo.

La labor de la Sindicatura valenciana consiste en examinar y censurar las cuentas generales anuales de los entes de su sector público así como emitir una opinión sobre la conformidad financiera, el cumplimiento de legalidad, la evaluación de la gestión de los recursos en términos de eficiencia y economía y la evaluación del grado de eficacia en el logro de los objetivos planteados. Las acciones de la auditoría se plasman en los informes de fiscalización, que reflejan cómo se ha gestionado el dinero público, es decir, qué políticas públicas se han priorizado, cómo se han ejecutado y cuáles han sido sus resultados.

El ciclo de vida de las organizaciones de LEVITT ha servido para ilustrar la trayectoria evolutiva durante los últimos treinta años de esta institución de autogobierno en la Comunitat Valenciana y de qué forma su desarrollo se ha conectado con los grandes acontecimientos político-institucionales y con los enfoques de gestión pública, que explican sus pautas modernizadoras. En tres décadas, la Sindicatura de Comptes ha emitido puntualmente los informes de fiscalización cumpliendo su mandato legal y aconsejando las recomendaciones para mejorar la gestión del sector público autonómico.

Desde 1985 a 2015, la Sindicatura ha elaborado: 36 informes de fiscalización de la Cuenta General de la Generalitat; 35 informes de la Cuenta General de las Corporaciones Locales; 157

informes de fiscalización de los ayuntamientos y 80 informes de fiscalización varios (Fondo de Compensación Interterritorial, gastos electorales e informes especiales de procedimiento de gestión de los expedientes).

Respecto a las delegaciones efectuadas para la instrucción de expedientes jurisdiccionales, se han realizado 65 delegaciones del TCU a la Sindicatura en las tres décadas transcurridas.

Desde una perspectiva cualitativa, algunas de sus aportaciones más relevantes han sido estimular una conciencia de rendición de cuentas; las recomendaciones sobre el sistema de indicadores, sobre el Plan General de Contabilidad, la mejora de los sistemas informáticos y normativos; asimismo, ha contribuido a dar visibilidad al reconocimiento de las obligaciones económicas, ha impulsado iniciativas de coordinación entre *conselleries* y la Intervención General de la Generalitat Valenciana; ha instado a la estandarización de metodologías; a la realización del inventario de bienes y entidades; ha puesto el foco de atención sobre la contratación y las subvenciones y la necesidad de consolidación de los estados financieros.

La Sindicatura de Comptes es un pilar del sistema de integridad de las finanzas públicas valencianas, una institución clave del sistema político-administrativo valenciano y puede actuar en la prevención de las conductas irregulares y fraudulentas siempre que se le dote de las herramientas necesarias.

Por consiguiente, en vez de suprimir los órganos de control externo autonómico, lo que se trata es de reforzarlos. Además, el OCEX valenciano –que es una institución de relevancia estatutaria– concita un férreo consenso como productora de legitimidad en el sistema político-administrativo valenciano y dispone de un conocimiento técnico muy especializado en auditoría pública aplicada al sector autonómico y local.

Para finalizar este trabajo resulta necesario recordar que la independencia es el fundamento de su credibilidad en concordancia con la Declaración de Lima y que el refuerzo de sus capacidades institucionales es una cuestión pendiente.

En estos tiempos se habla de rendición de cuentas, de *accountability*, pero no del cómo y del quién. La pluralidad de los sistemas de control y de rendición de cuentas no puede confundirse porque no son intercambiables y el control siempre es el talón de Aquiles del sistema político-administrativo.

## 6. SEMBLANZA DE LOS SÍNDICOS MAYORES 1985-2015

A continuación voy a exponer una breve semblanza de los síndicos mayores:

- **Don Manuel Girona i Rubio.** Es Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad de Valencia, titulado periodista por la Escuela de Periodismo de Madrid y

licenciado en Ciencias de la Información por la Universidad del País Vasco. Miembro de partidos socialistas desde 1973, fue el primer presidente de la Diputación de Valencia (1979-1983), Síndic Major de Comptes (1985-1991) y síndico de Comptes (1998-2004), alcalde de Sagunto (1991-1997). Ha escrito varios libros<sup>52</sup>, colaborado en la prensa y ha dirigido una editorial de publicaciones infantiles en Valencia durante 18 años. A lo largo de su vida ha escrito numerosos artículos en periódicos y revistas así como ha impartido conferencias sobre su labor política y profesional.

- **Don Vicente Montesinos Julve.** Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia. Auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Fue decano de la Facultad de Economía de la UV y ejerció de síndico de la Sindicatura de Comptes de 1985 a 1991, año en que fue nombrado Síndico Mayor hasta 1998. Ha sido presidente de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad; ha liderado el grupo de expertos que elaboró el estudio para diseñar la reforma contable y presupuestaria de la Comisión Europea, de la que es miembro de su Comisión de Normas Contables. Es el actual vicepresidente de FIASEP. Su producción intelectual es prolífica y extensa<sup>53</sup>. Participa activamente en congresos, foros y seminarios sobre su área de conocimiento.
- **Don José Antonio Noguera Roig.** Licenciado en Derecho por la Universidad de Valencia y doctorado por la Universidad Complutense de Madrid. Fue el presidente de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Valencia entre 1968-1978 y presidente de la Feria de Muestras valenciana. En 1977, fue elegido senador por la UCD en la circunscripción de Valencia. En 1998 fue nombrado Síndico Mayor de Comptes de la Comunidad Valenciana, cargo que ocupó hasta su fallecimiento en diciembre de 2003.
- **Don Rafael Vicente Queralt.** Licenciado en Derecho por la Universidad de Valencia y Graduado Social. Diplomado por la Academia Valenciana de Jurisprudencia y Legislación y por el Instituto de Estudios de Administración Local. Funcionario del Cuerpo de Interventores de Administración Local en Ayuntamientos de Onda, Vila-real, Oropesa y Benicàssim. Técnico Superior del Ministerio de Administraciones Públicas. Ha sido tesorero del Ayuntamiento de Castellón (1995), gerente de la UJI (1996) e interventor general de la Diputación de Castellón (1998). Fue Síndic de Comptes desde 2000 y Síndic Major, desde 2003 a 2016. Ha sido profesor asociado de Derecho Administrativo de la Universitat Jaume I de Castellón y participa en seminarios, congresos y jornadas de auditoría pública. Tiene varias publicaciones<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> Publicaciones de don Manuel GIRONA I RUBIO: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=1030125>>.

<sup>53</sup> Publicaciones de don Vicente MONTESINOS JULVE: Dialnet: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=270647>>. Redalyc: <<http://goo.gl/ayTEO8>>. Scielo: <<http://www.scielo.org.co/cgi-bin/wxis.exe/iah/>>.

<sup>54</sup> Publicaciones de don Rafael Vicente QUERALT: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=104504>>.

Tabla 10. Resumen de las fases del ciclo vital con los principales actores políticos institucionales

1985-1989 Nacimiento		1989-2003 Crecimiento			2003-2015 Madurez		
1983-1987 I legislatura	1987-1991 II legislatura	1991-1995 III legislatura	1995-1999 IV legislatura	1999-2003 V legislatura	2003-2007 VI legislatura	2007-2011 VII legislatura	2011-2015 VIII legislatura
<p><b>Presidente de la Generalitat:</b> Joan Lerma i Blasco</p> <p><b>Presidente de les Corts:</b> Antonio García Mirallès</p> <p><b>Partidos con mayoría Parlamentaria:</b> PSPV-PSOE</p>		<p><b>Presidente de la Generalitat:</b> Eduardo Zaplana Hernández-Soro (1995-2002)</p> <p><b>Presidente de les Corts:</b> Vicente González Lizondo (1995-1996) Héctor Villalba Chirivella (1997-1999) Marcela Miró Pérez (1999-2003)</p> <p><b>Partidos con mayoría Parlamentaria:</b> PP-LUV (1995-1999) PP (1999-2003)</p>			<p><b>Presidente de la Generalitat:</b> Francisco Camps Ortiz (2003-2011) Alberto Fabra Part (2011-2015)</p> <p><b>Presidente de les Corts:</b> Julio F. de España Moya (2003-2007) María Milagrosa Martínez Navarro (2007-2011) Juan Gabriel Cotino (2011-2014)</p> <p><b>Partidos con mayoría Parlamentaria:</b> PP</p>		
1985-1991	1992-1998	1998-2003	2003-2015				
<b>Síndico Mayor:</b> Manuel Girona i Rubio	<b>Síndico Mayor:</b> Vicente Montesinos Julve	<b>Síndico Mayor:</b> José A. Noguera Roig	<b>Síndico Mayor:</b> Rafael Vicente Queralt				
<b>Síndicos:</b> Francisco Miguel Gil Pérez Vicente Montesinos Julve	<b>Síndicos:</b> Isidro Antuñano Maruri Francisco Miguel Gil Pérez	<b>Síndicos:</b> Manuel Girona i Rubio Francisco Miguel Gil Pérez Rafael Vicente Queralt	<b>Síndicos:</b> Marcela Miró Pérez Antonio Mira-Perceval				

Fuente: elaboración propia.

## Bibliografía

- ADIZES, I. *Ciclos de Vida de la organización*. Madrid: Díaz de Santos, 1994.
- ALBI IBÁÑEZ, E.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M. y LÓPEZ CASASNOVAS, G. *Gestión Pública. Fundamentos. Técnicas y Casos*. Barcelona: Ariel, 1997.
- AGUILAR VILLANUEVA, L. F. *Gobernanza y gestión pública*. México: FCE, 2006.
- ÁLVAREZ DE MIRANDA, R. «La rendición de cuentas a la ciudadanía por las Instituciones de Control Externo». *Revista Española de Control Externo*, 2015, núm. 51, pp. 43-56.
- BARZELAY, M. *The New Public Management*. Oxford: SAGE, 2001.
- BOZEMAN, B. (coord.). *La gestión pública. Su situación actual*. México: FCE, 1998.
- CANALES, J. M. «Algunas consideraciones sobre los nuevos retos de la modernización del control de las administraciones públicas contemporáneas». *Auditoría Pública*, 2012, núm. 58, pp. 19-29.
- CAZORLA, L. M. *Poder tributario y Estado contemporáneo*. Madrid: IEF, 1981.
- CHAN, J. L. «Menos es más: Principios para la contabilidad pública». *Revista Española de Control Externo*, 2007, núm. 27, pp. 141-158.
- CÓNDOR LÓPEZ, V. «La consolidación en el sector público. Implicaciones en la gestión». *Auditoría Pública*, 2014, núm. 62, pp. 89-102.
- CORTELL GINER, R. y MIRA-PERCEVAL, A. «La rendición de las cuentas de las entidades locales y sus entes dependientes». *Auditoría Pública*, 2006, núm. 40, pp. 87-92.
- FARIÑA BUSTO, L. et al. «El Tribunal de Cuentas y los OCEX». *Revista Española de Control Externo*, 2002, núm. 12, vol. 4, pp. 33-64.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. M. y PABLOS RODRÍGUEZ, J. L. «La consolidación de las cuentas en los grupos locales». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1999, núm. 98, pp. 13-42
- FUERTES FUERTES, I. y VELA BARGUES, J. M. «La Contabilidad Pública en el escenario Internacional: Evolución reciente y análisis comparativo de los sistemas contables públicos». *Cuadernos Aragoneses de Economía*. Segunda Época, 2003, núm. 2, vol. 13, pp. 353-378.
- GINER INCHAUSTI, B. «Desafíos en el panorama contable internacional». *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 2012, núm. 99, pp. 30-32.
- GÓMEZ, Y. *El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*. Madrid: Marcial Pons, 2001.
- IGLESIAS LACHICA, R. «Aportaciones para una revisión de las funciones y de la organización del Tribunal de Cuentas». Madrid: Tribunal de Cuentas, 2013.
- KAUFFMAN, H. «Are Government Organizations Immortal?». *Brookings Institution*, Washington D.C., 1976.
- KOOIMAN, J. *Modern Governance, new governments-society interactions*. London: Sage, 1993.
- LEVITT, T. «Exploit the Product Life Cycle». *Harvard B.R.*, 1965, núm. 6, vol. 43, pp. 81-94.
- LOZANO MIRALLES, J. «Las relaciones del Tribunal de Cuentas y los Organismos de control externo autonómicos». En BIGLINO, P. (coord.). *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*. Valladolid: Editorial Lex Nova, 2008.

- MENDIZÁBAL, R. «Función y esencia del Tribunal de Cuentas». *Revista Española de Control Externo*, 2001, núm. 3, pp. 163-217.
- MINGUILLÓN ROY, A. *La auditoría de sistemas de información integrada en la auditoría financiera. La perspectiva del Sector Público*. Valencia: Sindicatura de Comptes, 2010.
- MIRA-PERCEVAL PASTOR, A. «Retos actuales en la auditoría de la actuación económica de las entidades regionales y locales». Ponencia EURORAI. Halle, 17 de octubre, 2013.
- MINTZBERG, H. *La estructuración de las organizaciones*. Barcelona: Ariel, 1988.
- MAYORDOMO GARCÍA-CHICOTE, F. *Actividad mercantil y bancaria en el Reino de Valencia hasta comienzos del siglo XVII. Gestión y Contabilidad de la Nova Taula de Canvi*. GARCÍA BENAÚ, M.ª A. (dir.). UV, 2000.
- MONTESINOS JULVE, V. «Panorama actual de la contabilidad pública: Análisis de la situación española dentro de su entorno internacional». *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2003, núm. 45, pp. 159-185.
- «Sector Público e Innovación: el nuevo Plan General de Contabilidad Pública». *XIV Encuentro AECA*, Portugal, 2010.
- MOORE, M. *Gestión estratégica y creación de valor sector público*. Barcelona: Paidós, 1998.
- NIETO DEL ALBA, U. «Control del sector público. Perspectivas de futuro». *Revista Española de Control Externo*, 1999, núm. 1, pp. 11-34.
- NÚÑEZ BARRIOS, E. D. *Análisis dinámico de la rendición de cuentas de las comunidades autónomas y los organismos de control externo*. CAMPOS FERNÁNDEZ, M.ª (dir.). UCM, 2013.
- OSBORNE, D. y GAEBLER, T. *La Reinención del Gobierno*. New York: Addison Wesley, 1992.
- PABLOS, L. y VALIÑO, A. *Economía del Gasto Público*. Madrid: Civitas, 2000.
- PASCUAL, J. *Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación, ejecución y control*. Madrid: Boletín Oficial del Estado, 2003.
- PASTOR BONO, F. *El control externo de la actividad económico-financiera del Sector Público por el Tribunal de Cuentas. Especial referencia a la responsabilidad contable*. MAGRANER MORENO, F. y GONZÁLEZ ORTIZ, D. (dirs.). Universidad de Valencia, 2015.
- PÉREZ PÉREZ, J. A. «La consolidación de cuentas en el sector público». *Presupuesto y Gasto Público*, 2010, núm. 58, pp. 133-146.
- POLLITT, C. «Convergence or Divergence: What has been Happening in Europe?» en POLLITT, C., VAN THIEL, S. y HOMBURG, V. *New Public Management in Europe: adaptation and alternatives*. London: Macmillan Palgrave, 2007.
- PORRAS GÓMEZ, A. M. *La Gobernanza multinivel del gasto público europeo*. MEDINA GUERRERO, M. (dir.). Universidad de Sevilla, 2013.
- PORTAL, J. M. «Las Entidades Fiscalizadoras Superiores como Generadoras de Información para la Sociedad». *Deutsche Gesellschaft für International Zusammenarbeit*. Bonn: Nomos, 2013.
- POWER, M. *The Audit Explosion*. London: Demos, 1996.
- SINGLETON, T. W. «Cómo el auditor de TI puede hacer contribuciones sustanciales a una auditoría financiera», *ISACA Journal*, 2011, núm. 1.

TUR AUSINA, R. «La Sindicatura de Comptes». En VISIEDO MAZÓN, F. (coord.). *Instituciones Políticas de la Comunitat Valenciana*. Valencia: Tirant lo Blanc, 2009.

VALLÈS VIVES, F. *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*. Madrid: CEPC, 2003.

VERA, J. M. *El Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo de las comunidades autónomas*. Madrid: CEPC, 2001.

WEBER, M. *Economía y Sociedad. Esbozo de Sociología comprensiva*. México: FCE, 1993.

## LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS COTIZADAS Y SUS PRÁCTICAS DE DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN. ¿SON LOS INFORMES DE GESTIÓN LEGIBLES?

**María Dolores Alcaide Ruiz**

*Graduada en el Doble Grado en Finanzas y Contabilidad,  
Relaciones Laborales y Recursos Humanos.  
Universidad de Sevilla*

**Francisco Bravo Urquiza**

*Profesor contratado doctor. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera.  
Universidad de Sevilla*

---

### EXTRACTO

Este trabajo procede a estudiar el nivel de legibilidad de los informes de gestión de las empresas cotizadas de la Bolsa de Madrid en el año 2015, con base en los índices de Szigriszt Pazos y Fernández Huertas, que son adaptaciones al español del índice de Fleisch. Los resultados ponen de manifiesto que los informes de gestión emitidos por las empresas españolas pueden considerarse como documentos legibles. Además, la legibilidad de estos informes ha aumentado respecto a los años de crisis. Sin embargo, existen diferencias sectoriales significativas, especialmente entre los sectores compuestos por las empresas eléctricas y de gas (con menor legibilidad) y los compuestos por las entidades financieras (de mayor legibilidad). Esta evidencia permite conocer la situación actual respecto a la legibilidad de los informes de gestión, mecanismos clave para transmitir información relacionada con las empresas, y puede ser beneficiosa tanto para empresas como para reguladores.

**Palabras clave:** legibilidad; informes de gestión; Szigriszt Pazos; Fernández Huertas; índice de Fleisch.

---

*Fecha de entrada: 05-12-2017 / Fecha de aceptación: 15-12-2017*

## SPANISH LISTED FIRMS AND THEIR DISCLOSURE PRACTICES. ARE MANAGEMENT REPORTS READABLE?

María Dolores Alcaide Ruiz

Francisco Bravo Urquiza

---

### ABSTRACT

The objective of this study is to examine the readability of management reports from listed Spanish firms in the Madrid Stock Exchange for the year 2015, by using both Szigriszt Pazos and Fernández Huertas indices, which have been adapted from the original Flesch Index in order to codify documents in Spanish. Results show that Spanish management reports can be considered to have a medium level of readability. Furthermore, this level has increased in comparison to the evidence indicated in previous studies for the period of financial crisis. However, significant differences have been found between industries, particularly between the electricity and gas industry (low level of readability) and the financial industry (high level of readability). These findings enable to ascertain the current level of the readability of management reports, which are a crucial mechanism for firms to communicate information. In addition, this evidence provides beneficial insights for both firms and regulators.

**Keywords:** readability; management reports; Szigriszt Pazos; Fernández Huertas; Flesch index.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Marco teórico
3. Metodología
4. Resultados
5. Conclusiones

Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

La información divulgada por las empresas juega un papel crucial para garantizar el eficiente funcionamiento de los mercados de capitales (HEALY y PALEPU, 2001). La teoría de la agencia (JENSEN y MECKLING, 1976) enfatiza la necesidad de llevar a cabo procesos de comunicación más transparentes por parte de las empresas, para reducir las asimetrías informativas entre estas y sus inversores, reduciendo los llamados «conflictos de agencia». Recientes investigaciones han abordado la legibilidad de la información emitida por las empresas, considerando a esta un atributo fundamental para mejorar las prácticas de divulgación de las compañías. En este sentido, la literatura previa ha demostrado que la publicación de informes más legibles conlleva ciertos beneficios para las empresas. Además, en España, el Plan General de Contabilidad (PGC) (RD 1514/2007, de 16 de noviembre) establece que las cuentas anuales deben ser claras y comprensibles para sus usuarios.

Dada la importancia que esta cuestión presenta para empresas, reguladores y usuarios de la información en general, el objetivo de este trabajo es analizar la legibilidad de los informes de gestión individuales de las empresas cotizadas en la Bolsa de Madrid en el año 2015. La normativa española, particularmente el Código de Comercio (RD de 22 de agosto de 1885) y la Ley de Sociedades de Capital (LSC) (RDLeg. 1/2010, de 2 de julio) coinciden en que el informe de gestión es una herramienta clave para conocer la evolución de los negocios y la situación de una entidad.

Para alcanzar el objetivo planteado, se ha seguido el procedimiento requerido en la literatura para examinar los informes publicados por las empresas (LOUGHRAN y McDONALD, 2014), que será descrito en el apartado metodológico. El cálculo de la legibilidad de los informes de gestión se ha realizado mediante el índice Szigriszt Pazos, que puede ser considerado actualmente como el indicador de referencia para medir la legibilidad de textos en español. Paralelamente, los valores obtenidos se han contrastado a través del índice Fernández Huertas. Ambos son adaptaciones al español del índice de Flesch (1948).

Los resultados de este trabajo ponen de manifiesto que la legibilidad de los informes de gestión puede ser calificada como «normal», destacando además que estos informes son más legibles que aquellos publicados durante los años de crisis. A nivel sectorial, se observan diferencias, especialmente significativas entre los sectores de petróleo y energía, y de bienes de consumo, que presentan informes menos legibles, y el sector financiero, que suministra informes más legibles.

El trabajo se ha estructurado en cinco epígrafes. En el epígrafe siguiente se repasa la literatura existente en torno a la legibilidad de la información. El epígrafe 3 describe la metodología seguida. En el epígrafe 4 se explican los resultados obtenidos y, por último, en el epígrafe 5 se presentan las principales conclusiones del estudio.

## 2. MÁRCO TEÓRICO

La contabilidad es un sistema de información empresarial que ayuda en la toma de decisiones de manera actualizada mediante la información necesaria (BARREIRO, 2012). Su finalidad, por tanto, es suministrar información de calidad a los usuarios y que estos puedan tomar sus propias decisiones, para el momento actual y de cara a estimaciones futuras (LEFEBVRE, 2012). No solo la información contable va destinada a los directivos o gerentes de las empresas, sino que debe ir dirigida a todos los usuarios interesados, es decir, sus *stakeholders* o grupos de interés (FREEMAN, 1984). Estos usuarios utilizan la información «para satisfacer diferentes tipos de necesidades, entre las que cabe citar, por ejemplo: decisiones de inversión, evaluación de la capacidad de la entidad para pagar dividendos, satisfacer sus compromisos financieros en la fecha de vencimiento o para afrontar los beneficios comprometidos con los empleados tras su periodo activo» (CNMV, 2013, p. 1). Por ello, las cuentas anuales y los informes de gestión son una pieza clave para mejorar los procesos de toma de decisiones en torno a las empresas.

El enfoque tradicional de la teoría de la agencia mantiene que las asimetrías de información son un importante problema en los mercados de capitales y defiende la necesidad de mejorar los procesos de divulgación de información de las empresas (JENSEN y MECKLING, 1976; FAMA y JENSEN, 1983). Actualmente, existe una rama de investigación que defiende que la legibilidad de la información es un atributo fundamental para mejorar las prácticas de comunicación de las empresas (LEHAVY y otros, 2011; LOUGHRAN y McDONALD, 2014). En España, el PGC establece en el marco conceptual que la claridad es un requisito a incluir en las cuentas anuales. La LSC también determina en su artículo 254 que las cuentas anuales deberán ser redactadas de manera clara. Esta preocupación por la claridad y legibilidad de la información emitida por las empresas se extiende a todos los países desarrollados. Así, en Estados Unidos, la Securities and Exchange Commission (SEC) ha manifestado la importancia de que las empresas publiquen informes que sean legibles para mejorar el funcionamiento de los mercados de capitales. Debido a los incrementos en relación con los requisitos informativos y a la creciente preocupación por la transparencia empresarial, las empresas son conscientes de la gran importancia de que la lectura sea legible, clara y comprensible. Por esto, aunque hace décadas el estudio de la legibilidad era más propio de áreas como la medicina y la sanidad, esta cuestión se tiene cada vez más en cuenta en los estudios en contabilidad.

Uno de los primeros estudios de legibilidad sobre contabilidad es el de PASHALIAN y CRISSY (1952), denominado «Corporate Annual reports are difficult, dull reading, human interest, value low, survey shows». A nivel internacional, los estudios realizados han evidenciado que las em-

presas con informes de mayor legibilidad gozan de diversos beneficios en relación con sus inversores. Por ejemplo, LAWRENCE (2013) muestra que los inversores pueden confiar más en aquellas empresas que emiten información más legible. En este sentido, estas empresas parecen tener un mayor volumen de negociación de sus acciones (FRANCO y otros, 2013). Otros autores aprecian una reacción positiva del mercado ante aquellas empresas cuya información es más legible (YOU y ZHANG, 2009). Una mayor legibilidad contribuye también a pronósticos más precisos por parte de los analistas (LEHAVY, LI, y MERKLEY, 2011).

En particular, estudios relevantes se han centrado en examinar la legibilidad de los informes de gestión (LI, 2008; LO y otros, 2017), por ser considerados como documentos clave para transmitir información a los mercados. Según los artículos 49 del Código Civil (CC) y 262 de la LSC, en los informes de gestión se deberá dar información tanto financiera, cuantitativa, como no financiera, cuando sean pertinentes a la situación de la entidad, es decir, información cualitativa. Esto justifica la importancia del informe de gestión, ya que en él se deberán explicar con claridad asuntos financieros como de medioambiente o del personal, además de un resumen exhaustivo de todo lo relevante de las cuentas anuales. El contenido de este informe complementará al dado por las cuentas anuales, que se centran en dar información de hechos pasados. Por tanto, pretende dar información sobre el futuro para que los usuarios puedan tomar decisiones más fundamentadas sobre la empresa con una información más amplia y variada, siempre basada en la gestión estratégica de esta y además podrá satisfacer las necesidades demandadas por los usuarios (CNMV, 2013). Al ser este documento público deberá ser incluso más legible que otros, de cara a una mayor comprensibilidad de los asuntos de las empresas por parte de los usuarios (FERRER y otros, 2009).

En relación con las medidas de la legibilidad de textos, existen diversas fórmulas matemáticas validadas empíricamente. Los modelos más comúnmente utilizados son: Flesch, Fog, Dalle-Chall, Smog y Lix. Principalmente, estos índices consideran la longitud de palabras, sílabas y frases para cuantificar la legibilidad de los textos. Las diferencias entre ellos se muestra en la tabla 1. Estas fórmulas tienen muchas variantes, según los idiomas y estudios posteriores (CASASOLA, 2007).

Tabla 1. Índices de legibilidad

Fórmulas	Expresión matemática
FLESCH	$206,835 - (0,846 \times n.^{\circ} \text{ de sílabas por cada } 100 \text{ palabras}) - (1,015 \times \text{ tamaño promedio de las frases})$
FOX	$0,4 \times (\text{tamaño promedio de las frases} + \text{porcentaje de «palabras duras»})$
LIX	$\text{Porcentaje de palabras con más de 6 letras} + \text{tamaño promedio de las frases}$
	.../...

Fórmulas	Expresión matemática
.../...	
DALLE-CHALL	$3,6365 + (0,1579 \times n.^{\circ} \text{ de palabras desconocidas en 100 palabras}) + [0,0496 + (n.^{\circ} \text{ total de palabras}/n.^{\circ} \text{ total de frases})]$
SMOG	$3 + (n.^{\circ} \text{ palabras polisílabas} \times 30 \text{ frases})$
<b>Fuente:</b> elaboración propia a partir de NOVEJARQUE (2012).	

La fórmula de Flesch es muy utilizada y conocida a nivel internacional, habiendo sido transformada al español por tres autores: FERNÁNDEZ HUERTA, SZIGRISZT PAZOS y FIALHO, cada uno con sus respectivas reformulaciones. La fórmula podrá dar como resultado un valor entre 0 y 100. Este será el que califique la dificultad de la lectura. Los resultados más cercanos a 0 serán textos más complicados de entender que aquellos que tengan unos resultados más cercanos a 100. A su vez, estos resultados numéricos tienen una clasificación cualitativa que oscila desde la categoría «Muy fáciles» hasta la categoría «Muy difíciles», según el resultado cuantitativo. Cuanto más cercano a 0, más difícil será, y cuanto más cercano a 100, más fácil. La interpretación de los resultados con base en el índice de Flesch se puede observar en la tabla 2.

Tabla 2. Interpretación del índice de Flesch

Resultado	Estilo	Tipo de publicación	Sílabas por cada 100 palabras	Tamaño de las frases
0-30	Muy difícil	Científica	192 o más	29 o más
30-50	Difícil	Académica	167	25
50-60	Dificultad media	Manual de enseñanza	155	21
60-70	Normal	Informativa	147	17
70-80	Facilidad media	Aventuras	139	14
80-90	Fácil	Revistas	131	11
90-100	Muy fácil	Cómics	123 o menos	8 o menos
<b>Fuente:</b> FLESCH (1948, p. 230).				

Debido a las diferencias existentes entre las distintas lenguas, que tienen maneras diferentes de hacer referencia a la realidad con las palabras, la fórmula de Flesch ha sido adaptada por varios autores al español. En este caso, por ejemplo, el inglés es una lengua conocida por su formalidad y su

brevedad. En cambio, el castellano es una lengua más aderezada, con frases más largas en promedio (SANTOS y SÁNCHEZ, 2011). Las fórmulas basadas en el índice de Flesch adaptadas al castellano que serán utilizadas en este trabajo son las propuestas por Szigriszt Pazos:  $[207 - (0,625 \times \text{n.º de sílabas en 100 palabras}) - (\text{n.º total de palabras/n.º total de frases})]$ ; y Fernández Huertas  $[206,835 - (0,60 \times \text{n.º de sílabas en 100 palabras}) - (1,2 \times (\text{n.º total de palabras/n.º total de frases}))]$ .

La diferencia entre estas fórmulas con el índice de Flesch se encuentra en los coeficientes que multiplican a las variables de «n.º de sílabas por cada 100 palabras» y el «n.º total de palabras entre el total de frases».

El índice de Fernández Huertas sigue utilizando la misma escala de interpretación que Flesch utilizó para su propio índice, mostrada en la tabla 2. En cambio, no ocurre lo mismo con el índice de Szigriszt Pazos, ya que cambia la distribución en la escala de interpretación de resultados, como podemos comprobar en la tabla 3.

Tabla 3. Interpretación del índice de Szigriszt Pazos

Resultado de Flesch adaptado	Estilo	Tipo de publicación	Tipo de mensaje	Sílabas por 100 palabras	Tamaño de las frases
0-15	Muy difícil	Científica, filosófica	Profundo-oscuro	261 a 279	29 o más
16-35	Difícil	Especializada	Aburrido-complicado	239 a 260	23 a 29
36-50	Bastante difícil	Literatura y divulgación	Importante-sugestivo	216 a 238	22 a 23
51-65	Medio	Informativo	Actual-claro	199 a 216	18 a 22
66-75	Bastante fácil	Novelas	Interesante-entretenido	189 a 198	14 a 18
76-85	Fácil	Ficción (obra)	Simple	178 a 188	11 a 14
86-100	Muy fácil	Historietas, cómics	Superficial-coloquial	160 a 178	menos de 11

Fuente: SZIGRISZT PAZOS (1992, 268 y 410).

### 3. METODOLOGÍA

En este trabajo estudiamos la legibilidad de los informes de gestión de las empresas cotizadas en la Bolsa de Madrid en el año 2015. La muestra puede considerarse representativa puesto que esta bolsa es la primera de España, la quinta de Europa y la décima del mundo por su volumen de contratación (MATEU, 2017). Además, estas empresas sufren unos mayores costes de agencia

debido a que presentan una gran separación entre la propiedad y el control de las mismas, y en teoría deben suministrar información de mayor calidad para reducir las asimetrías informativas existentes respecto a sus grupos de interés (KARAMANOU y VAFEAS, 2005). Adicionalmente, estas compañías son más visibles y la información que publican tendrá un mayor impacto en la sociedad. Por ello, es particularmente relevante el análisis de la legibilidad de la información divulgada por este grupo de empresas.

Los informes de gestión han sido obtenidos a través de la web de la Bolsa de Madrid, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) y de las páginas web corporativas de las empresas. Dichos informes, descargados generalmente en formato PDF, fueron convertidos a un formato que permitiera su posterior codificación. Debido a que algunos informes de empresas no españolas solo se encontraban disponibles en otras lenguas, y a que otros informes no permitían la reconversión de su formato, la muestra inicial (170 empresas) se redujo, estando la muestra final compuesta por 134 empresas.

Para medir la legibilidad de los informes de gestión se ha utilizado el programa informático INFLESZ. Este *software* puede codificar documentos con base en los índices utilizados en nuestro estudio: el de Szigriszt Pazos y el de Fernández Huertas. Como paso previo a la codificación de los informes de gestión, estos deben seguir un riguroso procedimiento de depuración para garantizar la fiabilidad del proceso (LOUGHRAN y McDONALD, 2014). En particular, esta etapa requiere la eliminación de títulos y encabezados, abreviaturas (por ejemplo, Dña., D., etc.) y siglas (SA, SL, SLR...), así como símbolos (+, -, %, \$, €...), tablas, representaciones, el nombre propio de la empresa y cualquier parecido (La sociedad) además de todos los números. La literatura existente justifica la necesidad de realizar esta depuración dado que todas esas partes a eliminar pueden distorsionar la legibilidad del informe debido a que no representan información útil para la toma de decisiones, y además pueden ser repetidas frecuentemente.

#### 4. RESULTADOS

En primer lugar, la tabla 4 muestra los resultados agregados con base en el índice de Szigriszt Pazos. Los resultados indican que el 82 % de las empresas tienen un nivel de legibilidad «medio». Este nivel en la escala incluye publicaciones denominadas por el autor como «Informativas». Sus mensajes se consideran claros y actuales, se corresponden con un nivel de formación equitativo al fin de los estudios obligatorios (Bachillerato, en España) por lo que es una información comprensible para la gran mayoría de la población española.

La siguiente escala de la muestra más abultada es «Bastante difícil». Esto se encuentra entre los niveles de 36 y 50. En ella tenemos un 16 % de la muestra. Se considera que este tipo de publicaciones son literarias, con un tipo de mensaje importante. El nivel de formación para esta muestra se corresponde con estudios secundarios o universitarios incompletos. Es comprensible que parte de nuestra muestra se establezca en este tramo de la escala puesto que dentro de la catalogación como una lectura de «divulgación» comprendemos que muchos de estos informes se realizan de cara a

los usuarios con formación contable y financiera, lo que eleva el nivel de comprensión. Por último, solo un 2% de los informes, un total de 3 empresas, se consideran como «Bastante fácil» de leer. Esto se asemejaría a una publicación considerada como «novela». El resultado es peculiar ya que los informes se han redactado de una manera más sencilla, lo que contribuye a su facilidad de comprensión. Pero, los valores están bastante cerca del nivel «medio» en la escala de Szigriszt Pazos.

Tabla 4. Resultados según del índice de Szigriszt Pazos

Escala Szigriszt	Resultado	%	Tipo de publicación
Bastante difícil .....	21	16 %	Literatura
Medio .....	110	82 %	Informativas
Bastante fácil .....	3	2 %	Novelas
Total .....	134		

Fuente: elaboración propia.

En el caso del índice de Fernández Huertas los resultados son más dispares y no están tan concentrados como en el anterior índice. Como podemos observar en la tabla 5, obtenemos que la mayoría de las empresas, 73, con un 54%, se establecen en una escala «Normal». Esta escala contiene los resultados que se encuentran entre 60 y 70. Para el autor, esto significa un tipo de publicación informativa. Este nivel en la escala se corresponde con un nivel de formación, según Flesch, de Bachillerato, por lo que concuerda con la facilidad en la información de cara a los usuarios, puesto que como se ha explicado antes la gran mayoría de la población tiene estos niveles de estudios. Por otro lado, tenemos un porcentaje muy elevado, que concentra a 55 de las empresas de nuestra muestra, con un 41 %, que se establecen dentro de la escala de «Dificultad media». Aquí incluimos los resultados de la fórmula entre 50 y 60. Este nivel de escala tiene la característica de considerarse un tipo de publicación como si fuera un manual de enseñanza. Para este nivel se considera que los lectores han de poseer unos estudios universitarios. Por último, tenemos dos escalas más que salen a relucir en nuestro informe, como son «Difícil» y «Facilidad media». Sin embargo, solo el 3% y el 1% de la muestra respectivamente se encuentran clasificadas en estas categorías.

Tabla 5. Resultados según el índice de Fernández Huertas

Escala Fernández Huertas	Resultado	%	Tipo de publicación
Difícil .....	4	3 %	Académica
			.../...

Escala Fernández Huertas	Resultado	%	Tipo de publicación
.../...			
Dificultad media .....	55	41 %	Manual de enseñanza
Normal .....	73	54 %	Informativa
Facilidad media .....	2	1 %	Aventuras
Total .....	134		
Fuente: elaboración propia.			

Respecto a la media de los resultados de nuestro análisis de los informes de gestión, tenemos que para el índice de Szigriszt Pazos, es de un 56,2, lo que le sitúa en un estilo «Medio», más cercano a un mayor nivel de dificultad que de facilidad sobre la legibilidad. En el caso de Fernández Huertas, la media la encontramos en 60,75. Esto lo sitúa en una escala «Normal» pero con la característica de que está colindante a la escala «Dificultad media». El primer índice traducido al español de la fórmula de Flesch fue el de Fernández Huertas en el año 1958, en cambio, el índice de Szigriszt Pazos es de 1993. El paso de cuatro décadas trae consigo que la cultura de la sociedad haya aumentado, y por consiguiente su nivel de estudios.

En cualquier caso, la legibilidad de los informes de gestión ha aumentado en España respecto a los años de crisis. El estudio realizado por SUÁREZ (2013) para los años 2007, 2008 y 2009 muestra que las empresas no financieras cotizadas en España presentan por término medio una legibilidad calificada como «Difícil». Los informes en ese periodo son considerados como lecturas académicas y cuyo nivel de formación debe ser de licenciatura. En definitiva, es más fácil ahora comprender la información de las empresas, lo que supone una mayor facilidad para los usuarios de cara a la toma de decisiones futuras en torno a las empresas. El motivo de esta evolución puede recaer en la dinámica de mejora de los procesos de divulgación de información que han seguido las empresas después de los periodos de crisis con el objetivo de mantener, o recuperar, o incrementar la confianza de los usuarios. Por otro lado, es entendible que las empresas en periodos de crisis pretendan elaborar una información más compleja de cara a que a los usuarios les resulte más complicado analizar de manera más profunda a la empresa si no se tienen los conocimientos necesarios. La literatura previa manifiesta expresamente que cuando las empresas obtienen menores ganancias la legibilidad de la información publicada por las mismas se ve reducida (LI, 2008).

La tabla 6 muestra los valores de los índices Szigriszt Pazos y Fernández Huertas considerando la agrupación sectorial (y mostrando también los subsectores) realizada por el Índice General de la Bolsa de Madrid: Bienes de Consumo; Materiales Básicos, Industria y Construcción; Petróleo y Energías; Servicios de Consumo; Servicios Financieros e Inmobiliarios; y Tecnología y Telecomunicaciones.

En primer lugar, pueden apreciarse diferencias entre los distintos sectores. Si bien es cierto que estas diferencias no son muy significativas, algunos sectores presentan informes de gestión, en término medio, con una legibilidad cercana a un grado de «bastante dificultad», y otros sectores están próximos a un grado de «bastante facilidad».

En particular, los sectores donde las empresas emiten informes con menor nivel de legibilidad son el sector de Bienes de Consumo y el sector de Petróleo y Energías. Concretamente, llama la atención el hecho de que las grandes empresas españolas de electricidad y gas presenten informes de gestión cuya legibilidad es «bastante difícil». Estas empresas están sometidas a fuertes presiones sociales y regulaciones gubernamentales, y desde un punto de vista teórico, cabría esperar que llevaran a cabo unas mejores prácticas de divulgación de información para satisfacer esas demandas informativas y reducir así los costes de agencia. Ciertamente, estas empresas están haciendo considerables esfuerzos por mostrarse socialmente responsables y proyectarse a la sociedad como empresas transparentes con fuertes mecanismos de gobierno corporativo. Sin embargo, los resultados indican que no existe una prioridad en relación con la mejora de la legibilidad de los informes de gestión por parte de estas compañías, quienes podrían considerar que existen otras fuentes de información más idóneas para influir en los mercados.

Por otro lado, el sector donde las empresas publican informes más legibles es en el sector Servicios Financieros e Inmobiliarios. Específicamente, el subsector compuesto por los bancos muestra un alto nivel de legibilidad en sus informes de gestión. El hecho de que los resultados sean más legibles se puede deber, entre otras cosas, a la transparencia exigida en los últimos años tras la crisis económica española, causada por la burbuja inmobiliaria, donde los bancos y entidades del sector financiero estaban muy involucrados. Además, el sector financiero tiene una normativa más extensa y específica con respecto a la información que deben procurar a los usuarios.

Tabla 6. Resultados agregados de los índices de Szigriszt Pazos y Fernández Huertas por sectores y subsectores

	Szigriszt Pazos		Fernández Huertas	
		Medio		Dificultad media
<b>Bienes de consumo</b> .....	<b>53,88</b>	<b>Medio</b>	<b>58,45</b>	<b>Dificultad media</b>
Alimentación y bebidas .....	57,25	Medio	61,79	Normal
Otros .....	39,22	Bastante difícil	43,91	Difícil
Papel y artes gráficas .....	57,93	Medio	62,40	Normal
Productos farmacéuticos y biotecnología	51,93	Medio	56,61	Dificultad media
Textil, vestido y calzado .....	51,14	Medio	55,60	Dificultad media
				.../...

	Szigriszt Pazos		Fernández Huertas	
.../...				
<b>Mat. básicos, industriales y construcción</b>	<b>57,12</b>	<b>Medio</b>	<b>61,58</b>	<b>Normal</b>
Construcción .....	58,52	Medio	62,67	Normal
Fabricación y montaje bienes de equipo	57,53	Medio	62,14	Normal
Industria química .....	56,56	Medio	60,89	Normal
Ingeniería y otros .....	58,00	Medio	62,53	Normal
Materiales de construcción .....	57,62	Medio	62,18	Normal
Mineral, metales y transformación .....	54,19	Medio	58,83	Dificultad media
<b>Petróleo y energía .....</b>	<b>53,93</b>	<b>Medio</b>	<b>58,56</b>	<b>Dificultad media</b>
Electricidad y gas .....	48,83	Bastante difícil	53,53	Dificultad media
Energías renovables .....	60,30	Medio	64,83	Normal
Petróleo .....	60,35	Medio	64,87	Normal
<b>Servicios de consumo .....</b>	<b>55,91</b>	<b>Medio</b>	<b>60,46</b>	<b>Normal</b>
Autopistas y aparcamientos .....	52,69	Medio	57,50	Dificultad media
Comercio .....	58,46	Medio	63,03	Normal
Medios de comunicación y publicidad ..	56,12	Medio	60,68	Normal
Ocio, turismo y hostelería .....	55,88	Medio	60,43	Normal
Otros servicios .....	51,88	Medio	56,58	Dificultad media
Transporte y distribución .....	57,22	Medio	61,63	Normal
<b>Servicios financieros e inmobiliarios .....</b>	<b>57,93</b>	<b>Medio</b>	<b>62,50</b>	<b>Normal</b>
Bancos y cajas de ahorros .....	60,86	Medio	65,54	Normal
Cartera y holding .....	58,08	Medio	62,67	Normal
Inmobiliarias y otros .....	55,89	Medio	60,39	Normal
.../...				

	Szigriszt Pazos		Fernández Huertas	
.../...				
Seguros .....	57,21	Medio	61,79	Normal
Servicios de inversión .....	58,75	Medio	63,17	Normal
SOCIMI .....	58,21	Medio	62,73	Normal
<b>Tecnología y telecomunicaciones .....</b>	<b>55,79</b>	<b>Medio</b>	<b>60,48</b>	<b>Normal</b>
Electrónica y <i>software</i> .....	56,38	Medio	61,10	Normal
Telecomunicaciones y otros .....	55,31	Medio	59,99	Dificultad media
Fuente: elaboración propia.				

## 5. CONCLUSIONES

Las prácticas de divulgación de información llevadas a cabo por las empresas son un mecanismo esencial para reducir las asimetrías informativas existentes en los mercados de capitales y mejorar así su funcionamiento. Concretamente, la legibilidad de los documentos publicados por las empresas se ha convertido en un importante tema de debate en los últimos años. En este sentido, diversos estudios a nivel internacional han medido la legibilidad de distintas fuentes de información publicadas por las empresas, prestando especial atención al informe de gestión. Este trabajo ha analizado la legibilidad de los informes de gestión de las empresas cotizadas en la Bolsa de Madrid en el año 2015. Los resultados se han establecido con base en dos índices distintos: índice de Szigriszt Pazos y Fernández Huertas, que permiten la codificación de textos en español.

Los resultados ponen de manifiesto varias cuestiones. En primer lugar, la legibilidad de la información de estos informes puede considerarse, en términos medios, como «normal», aunque existe un porcentaje de empresas representativo cuyos informes presentan una legibilidad «bastante difícil». En segundo lugar, el grado de dificultad es similar para los dos índices utilizados en el estudio, pero se aprecia que la dificultad reflejada al usar el índice más actual, el de Szigriszt Pazos, es menor. Esto pone en tela de juicio la necesidad de realizar ajustes en las fórmulas de legibilidad teniendo en cuenta que la población va evolucionado respecto a la cultura y educación, factores que están directamente ligados al diseño de las categorías de estos índices. En tercer lugar, los resultados evidencian que la legibilidad de los informes de gestión ha incrementado respecto a los años de crisis. Probablemente los peores resultados económicos obtenidos en esos periodos justificaban que los documentos emitidos por las empresas fueran menos legibles. Finalmente, se observan diferencias sectoriales. Entre estas, se destaca que las entidades financieras son conscientes de la necesidad de mejorar sus políticas de comunicación y, particularmente,

publican informes de gestión de una mayor legibilidad. Sin embargo, las compañías eléctricas y de gas parecen no dar prioridad a los informes de gestión y, presumiblemente, buscan otros mecanismos para proyectar a la sociedad una imagen de empresas transparentes.

Este trabajo presenta implicaciones tanto para las empresas como para los reguladores, quienes pueden conocer cuál es la situación actual en relación con la legibilidad de los informes de gestión, y tomar decisiones oportunas al respecto. Los resultados ofrecen la posibilidad de llevar a cabo interesantes líneas futuras de investigación, analizando por ejemplo los determinantes del aumento de la legibilidad en los informes de gestión producido en estos últimos años.

---

## Bibliografía

BARREIRO, A. N. *La información contable para las estrategias empresariales: un instrumento para la innovación*. Madrid: ES: B – EUMED, 2012.

CASASOLA, M. A. «¿Quién puede leer la carta del presidente?». *De empresa y sociedad: respondiendo al cambio: comunicaciones presentadas*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA, 2007.

COMISIÓN NACIONAL DEL MERCADO DE VALORES. *Guía para la elaboración del informe de gestión de las entidades cotizadas*, 2013.

FAMA, E. F. y JENSEN, M. C. «Separation of ownership and control». *Journal of Law and Economics*, 1983, vol. 26, núm. 2, pp. 301-325.

FERRER, C.; PASCUAL, E. y LAÍNEZ, J. A. «Legibilidad y comprensibilidad de la información individual y consolidada en las empresas cotizadas españolas». *XV Congreso AECA*, 2009. Disponible en <[http://www.aeca1.org/pub/on\\_line/comunicaciones\\_xvcongresoaecca/cd/27a.pdf](http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xvcongresoaecca/cd/27a.pdf)>.

FLESCHE, R. «A new readability yardstick». *Journal of Applied Psychology*, 1948, vol. 32, núm. 3, pp. 221-233.

FRANCO, G.; HOPE, O. K.; VYAS, D. y ZHOU, Y. «Analyst report readability». *Contemporary Accounting Research*, 2015, vol. 32, núm. 1, pp. 76-104.

FREEMAN, E. *Strategic management: a stakeholder approach*. Boston: Printman Press, 1984.

HEALY, P. M. y PALEPU, K. G. «Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature». *Journal of Accounting and Economics*, 2001, vol. 31, pp. 405-440.

JENSEN, M. C. y MECKLING, W. «Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure». *Journal of Financial Economics*, 1976, vol. 3, núm. 4, pp. 305-360.

KARAMANOU, I. y VAFAEAS, N. «The association between corporate boards, audit committees, and management earnings forecasts: an empirical analysis». *Journal of Accounting Research*, 2005, vol. 43, núm. 3, pp. 453-486.

LAWRENCE, A. «Individual investors and financial disclosure». *Journal of Accounting & Economics*, 2013, vol. 56, pp. 130-147.

- LEFEBVRE, F. *Memento Práctico Contable 2012*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, SA, 2012.
- LEHAVY, R.; LI, F. y MERKLEY, K. «The effect of annual report readability on analyst following and the properties of their earnings forecasts». *Accounting Review*, 2011, vol. 86, pp. 1.087-1.115.
- LI, F. «Annual report readability, current earnings, and earnings persistence». *Journal of Accounting and Economics*, 2008, vol. 45, núm. 2, pp. 221-247.
- LO, K.; RAMOS, F. y ROGO, R. «Earnings management and annual report readability». *Journal of Accounting and Economics*, 2017, vol. 63, núm. 1, pp. 1-25.
- LOUGHRAN, T. y McDONALD, B. «Measuring readability in financial disclosures». *The Journal of Finance*, 2014, vol. 69, núm. 4, pp. 1.643-1.671.
- MATEU, J. L. *Bolsa de valores*. Recuperado de: <<http://www.expansion.com/diccionario-economico/bolsa-de-valores.html>>. [Consulta: 2 abril 2017].
- NOVEJARQUE CIVERA, J. *Legibilidad y calidad en la auditoría*. Tesis doctoral, Universidad de Valencia, 2012.
- REAL DECRETO de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. [Internet] *Boletín Oficial del Estado*, 16 de octubre de 1885, núm. 289, pp. 169-170.
- REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. *Boletín Oficial del Estado*, martes 20 de noviembre de 2007, núm. 278, p. 19.884.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. *Boletín Oficial del Estado*, 3 de julio de 2010, núm. 161.
- SANTOS, P. y SÁNCHEZ, A. «English and Spanish from a distributional and quantitative perspective: Equivalences and contrasts». *Estudios Ingleses de la Universidad Complutense*, 2011, vol. 19, pp. 15-44.
- SUÁREZ, O. «La claridad en la información narrativa en las empresas cotizadas españolas». *Revista de gestión, finanzas e contabilidad*, 2013, vol. 3, núm. 3, pp. 09-29.
- SZIGRISZT, F. *Sistemas predictivos de legibilidad del mensaje escrito: fórmula de perspicuidad*, 1992.
- YOU, H. y ZHANG, X.-J. «Financial reporting complexity and investor underreaction to 10-K information». *Review of Accounting Studies*, 2009, vol. 14, pp. 559-586.

## SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO TÉCNICO DE HACIENDA

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

José Tovar Jiménez

*Profesores de CEF.-*

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de promoción interna, al Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por Resolución de 5 de julio de 2016 [BOE de 7 de julio]).

---

### Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Distribución de beneficios. Acciones propias. Ampliación de capital para compensar deudas. Amortizaciones. Activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado. Periodificación. Subvenciones oficiales de capital. Baja de elementos siniestrados. Créditos. Amortizaciones.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Adquisición de terrenos. Construcción de un edificio. Deudas. Capitalización de gastos financieros. Arrendamiento financiero. Amortizaciones.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Operaciones con IVA. Aplicación de la regla de prorata.
- Caso 5. Operaciones financieras.** Determinación de precio y duración de valores emitidos por una entidad.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

### Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad anónima 21deEnero presenta el balance de situación siguiente, con fecha 31 de diciembre de 20X5, en euros:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Investigación .....	2.000.000	Capital social .....	16.000.000
Desarrollo .....	4.000.000	Reserva legal .....	2.000.000
Otro inmovilizado intangible .....	6.000.000	Reserva voluntaria .....	2.000.000
Amortización acumulada inmovilizado intangible .....	(5.000.000)	Remanente .....	600.000
Inmovilizado material .....	24.000.000	Acciones propias .....	(1.000.000)
Amortización acumulada inmovilizado material .....	(9.000.000)	Resultado del ejercicio .....	4.000.000
Inmovilizado material disponible para la venta .....	4.000.000	Subvenciones oficiales de capital .....	2.000.000
Existencias .....	3.000.000	Deudas largo plazo entidades crédito	3.400.000
Deudores .....	1.000.000	Deudas a corto plazo .....	2.000.000
Tesorería .....	1.000.000		
<b>Total .....</b>	<b>31.000.000</b>	<b>Total .....</b>	<b>31.000.000</b>

#### Información complementaria referida al balance de situación

- El capital social está formado por acciones de 1 euro de valor nominal.
- La sociedad adquirió en su momento 800.000 acciones propias, con la intención de corregir un exceso transitorio de tesorería.
- La investigación se amortiza en el 20% anual, siendo este el cuarto año desde su activación. La fase de desarrollo finalizó el 31 de diciembre de 20X3 y la sociedad amortiza esta partida en 4 años de forma lineal. Esta fase fue financiada en su momento con una subvención oficial de capital. El resto del inmovilizado intangible se amortizó este año en 500.000 euros.
- El inmovilizado material se amortiza cada año en el 10% de su precio de adquisición.

- El 1 de octubre de 20X3 la sociedad recibió un préstamo por importe de 5.000.000 de euros, a devolver en la misma fecha, en forma lineal y en 5 años. Devenga unos intereses del 6% anual mediante pagos semestrales, en el mes de abril y en el mes de octubre de cada año.

### Operaciones realizadas en el ejercicio 20X6

1. El día 5 de febrero de 20X6 se reúne la junta general de accionistas y acuerda, entre otros puntos a tratar, distribuir el resultado del ejercicio, teniendo en cuenta la normativa legal y repartiendo el máximo dividendo entre los accionistas.
2. El día 20 de febrero de 20X6 se abona el dividendo acordado, con desembolso por bancos.
3. El día 30 de marzo de 20X6 vende la totalidad de las acciones propias en 1.300.000 euros a través de bancos. Los gastos de la venta abonados utilizando el mismo medio se elevaron a 10.000 euros.
4. El día 1 de abril de 20X6 negocia con el banco titular del préstamo concedido a la sociedad la cancelación del mismo junto con los intereses devengados hasta la fecha. Las acciones a emitir por la sociedad se valoran a 1,6 euros la acción. Los accionistas antiguos no tienen derecho acudir a la ampliación de capital. La ampliación se llevará a cabo en fechas próximas.
5. El día 10 de abril de 20X6 se inscribe la ampliación de capital en el Registro Mercantil. En esta fecha se abonan por bancos 20.000 euros por gastos de la operación.
6. El día 1 de julio de 20X6 la sociedad inscribe en el Registro de la Propiedad el invento que tiene contabilizado en el activo. Abona por gastos de la operación 5.000 euros por bancos. Este activo intangible se amortizará linealmente en un plazo de 4 años.
7. El 31 de diciembre de 20X6 la sociedad procede a amortizar el inmovilizado material e intangible en las cantidades establecidas, teniendo en cuenta las variaciones que se han podido producir en el ejercicio.
8. El 31 de diciembre de 20X6 las acciones de la sociedad cotizan a 1,8 euros cada una.

**Operaciones realizadas por la sociedad Ladejada, relacionadas con la sociedad 21deEnero. En el ejercicio 20X5 adquirió 2.000 acciones por 3.000 euros, con el fin de mantenerlas en su poder durante varios ejercicios. Al cierre del ejercicio 20X5 las acciones cotizaban a 1,6 euros cada una:**

1. El día 5 de febrero de 20X6 tiene conocimiento de los acuerdos que toma la junta general de la sociedad 21deEnero, y en particular del dividendo que acuerda distribuir a los accionistas.

2. El día 20 de febrero de 20X6 cobra por banco el dividendo que le corresponde de acuerdo con las acciones que posee.
3. El 31 de diciembre de 20X6 tiene conocimiento del valor de las acciones que posee como inversión permanente.

### *Trabajo a realizar:*

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

## **SOLUCIÓN**

### **SOCIEDAD ANÓNIMA 21DEENERO**

#### **Información complementaria**

- Capital social:  
Número de acciones que conforman el capital social: 16.000.000 de acciones (16.000.000/1).
- Acciones propias:  
Número de acciones propias: 800.000 acciones.  
Coste unitario =  $1.000.000/800.000 = 1,25$  euros/acción.  
Las acciones propias poseídas por la empresa están dentro de los límites que establece el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC):
  - El valor nominal de las acciones poseídas, 800.000, no supera el 10% del capital suscrito, 1.600.000 (art. 509 del TRLSC que establece el límite del 10% para las sociedades anónimas cotizadas).

- El patrimonio neto no resulta inferior al capital social más las reservas legal y estatutariamente indisponibles (art. 146.1 b) TRLSC).

A estos efectos, según el artículo 146.1 b), se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, minorado en el importe de los beneficios imputados directamente al mismo, e incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo.

Con los datos del supuesto:

Capital social .....	16.000.000
Reserva legal .....	2.000.000
Reserva voluntaria .....	2.000.000
Remanente .....	600.000
Acciones propias .....	(1.000.000)
Resultado del ejercicio .....	4.000.000
Subvenciones oficiales de capital .....	2.000.000
<b>Patrimonio neto contable .....</b>	<b>25.600.000</b>
– Beneficios imputados a patrimonio neto .....	(2.000.000)
<b>Patrimonio neto a efectos acciones propias .....</b>	<b>23.600.000</b>

Capital social .....	16.000.000
Reserva legal .....	2.000.000
<b>Capital más reservas indisponibles .....</b>	<b>18.000.000</b>

- Investigación y desarrollo.

Investigación:

Coste .....	2.000.000
Amortización acumulada ( $2.000.000 \times 20\% \times 4$ ) .....	1.600.000
<b>Valor contable .....</b>	<b>400.000</b>

Desarrollo:

Coste .....	4.000.000
Amortización acumulada $(4.000.000/4 \times 2)$ .....	2.000.000
<b>Valor contable</b> .....	<b>2.000.000</b>

Subvención pendiente de imputar: 2.000.000.

Como el importe de la subvención pendiente de imputar coincide con el valor contable del desarrollo, habiendo financiado esta fase, la subvención se concedió por un importe igual al coste de la fase de desarrollo, es decir, 4.000.000.

- Amortización del inmovilizado material: el importe anual de la amortización será de 2.400.000  $(24.000.000 \times 10\%)$ .
- Préstamo.

Importe inicial .....	5.000.000
Capital amortizado $(5.000.000/5 \times 2)$ .....	2.000.000
<b>Capital pendiente</b> .....	<b>3.000.000</b>
Intereses devengados a 31-12-20X5 $(3.000.000 \times 6\% \times 3/12)$ .....	45.000
<b>Total deuda a 31-12-20X5</b> .....	<b>3.045.000</b>
Deuda a corto plazo $(1.000.000 + 45.000)$ .....	1.045.000
Deuda a largo plazo .....	2.000.000

El importe total de la deuda es inferior al que figura en el balance, por lo que se entiende que la mercantil tiene otros préstamos al margen de este.

## OPERACIONES REALIZADAS EN EL EJERCICIO 20X6

### Punto 1

5 de febrero de 20X6

Como la sociedad quiere repartir el máximo dividendo, tomaremos como base de reparto tanto el beneficio obtenido por la sociedad en el ejercicio anterior, que aparece registrado en la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», como los beneficios de años anteriores no repartidos que figuran en la cuenta 120, «Remanente».

El asiento por el que se registrará la distribución del resultado será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	4.000.000	
120	Remanente .....	600.000	
112	Reserva legal (1) .....		400.000
113	Reservas voluntarias (2) .....		400.000
526	Dividendo activo a pagar (3) .....		3.800.000

### Notas:

(1) Reserva legal. El artículo 274.1 del TRLSC dispone que: «En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social».

• 20 % capital social (20% × 16.000.000) .....	3.200.000
• Reserva legal anterior .....	2.000.000
• Dotación (10% × 4.000.000) .....	400.000

(2) Limitación I+D. El artículo 273.3 del TRLSC establece que: «Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance».

• Investigación neta (2.000.000 – 1.600.000) .....	400.000
• Desarrollo neto (4.000.000 – 2.000.000) .....	2.000.000
• Total .....	2.400.000
• Reservas voluntarias .....	2.000.000
• Déficit .....	400.000

Dividendo que corresponde a cada acción en circulación =  $3.800.000 / (16.000.000 - 800.000) = 0,25$  euros/acción.

A este respecto debe tenerse en cuenta que el artículo 148 del TRLSC señala que: «Los derechos económicos inherentes a las acciones propias, excepción hecha del derecho a la asignación gratuita de nuevas acciones, serán atribuidos proporcionalmente al resto de las acciones».

## Punto 2

20 de febrero de 20X6. Por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar .....	3.800.000	
57	Tesorería .....		3.800.000

## Punto 3

30 de marzo de 20X6. Por la venta de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería (1.300.000 – 10.000) .....	1.290.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales .....		1.000.000
113	Reservas voluntarias .....		290.000

De conformidad con la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> en su apartado 4 del Plan General de Contabilidad (PGC) por las operaciones con instrumentos de patrimonio propio no se registrará ningún resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, suponiendo cualquier transacción que se realice con estos instrumentos una variación de los fondos propios de la empresa.

## Punto 4

1 de abril de 20X6. Por los intereses devengados del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (3.000.000 × 6% × 3/12) .....	45.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....		45.000

En este momento, en el que se acuerda la cancelación del préstamo mediante una ampliación de capital por compensación de créditos, los datos en relación con el préstamo son los siguientes:

Deuda a largo plazo .....	2.000.000
	.../...

.../...	
Deuda a corto plazo .....	1.000.000
Intereses a corto plazo de deudas .....	90.000
<b>Total deuda .....</b>	<b>3.090.000</b>

Los intereses devengados a 31 de diciembre de 20X5 figuran en el balance de situación en la cuenta «Deudas a corto plazo», a efectos de la solución los incluimos en la cuenta «Intereses a corto plazo de deudas».

Por lo que se refiere a la ampliación de capital por compensación de créditos, el artículo 301.1 del TRLSC exige para el caso de las sociedades anónimas que, al menos, un 25% de los créditos a compensar sean líquidos, vencidos y exigibles, y que el vencimiento de los restantes no sea superior a 5 años.

En el presente caso a fecha 1 de abril de 20X6 el único importe vencido y exigible es el que se corresponde con los intereses, no obstante, cabe entender que se ha acordado con la entidad financiera el vencimiento anticipado de la totalidad del crédito con lo que se cumpliría lo dispuesto en el artículo 301 del TRLSC.

El número de acciones a emitir sería de 1.931.250 acciones (3.090.000/1,6).

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (1.931.250 × 1,6) .....	3.090.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....		3.090.000

Por la suscripción de las acciones, por la compensación del crédito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	2.000.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	1.000.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....	90.000	
190	Acciones o participaciones emitidas .....		3.090.000

## Punto 5

10 de abril de 20X6

Por la inscripción de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....	3.090.000	
100	Capital social (1.931.250 × 1) .....		1.931.250
110	Prima de emisión o asunción (1.931.250 × 0,6) .....		1.158.750

Por los gastos de la operación, que de conformidad con la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> del PGC en su apartado 4.º se registrarán directamente en el patrimonio neto como menores reservas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias .....	20.000	
57	Tesorería .....		20.000

## Punto 6

1 de julio de 20X6

La norma de registro y valoración 6.<sup>a</sup> 2 del PGC, y en el mismo sentido la norma 6.<sup>a</sup> 2 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 28 de mayo de 2013 sobre inmovilizado intangible, dispone que se contabilizarán como propiedad industrial los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.

Por lo que se refiere a los gastos de investigación, la norma 6.<sup>a</sup> 2 de la Resolución del ICAC establece que seguirán su ritmo de amortización y en ningún caso se incorporarán al valor contable de la propiedad industrial.

Con carácter previo, registraremos la amortización del desarrollo hasta el 1 de julio de 20X6:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (4.000.000/4 × 6/12) .....	500.000	.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
...	...		
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....		500.000

Después del registro de la amortización el valor contable del desarrollo es el siguiente:

Coste de adquisición .....	4.000.000
Amortización acumulada ( $4.000.000/4 \times 2,5$ ) .....	2.500.000
<b>Valor contable .....</b>	<b>1.500.000</b>

Por la inscripción en el Registro de la Propiedad del invento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial .....	1.505.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....	2.500.000	
201	Desarrollo .....		4.000.000
57	Tesorería .....		5.000

Por lo que se refiere a la subvención que financiaba la fase de desarrollo, entendemos que aunque se ha dado de baja la cuenta de desarrollo el activo subvencionado se mantiene en la empresa habiéndose reclasificado a la cuenta de propiedad industrial. En consecuencia, se imputará a resultados a partir de 1 de julio de 20X6 en la proporción en que se amortice la propiedad industrial.

Como el día 1 de julio de 20X6 se amortizó el desarrollo, en esta fecha imputamos la parte proporcional de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital ( $4.000.000/4 \times 6/12$ ) .....	500.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....		500.000

Después de esta anotación tenemos:

- Valor contable de la propiedad industrial ..... 1.505.000
- Importe de la subvención pendiente de imputar a resultados ..... 1.500.000

Este último importe se imputará a resultados a medida que se amortice la propiedad industrial en la vida útil de esta que es de 4 años.

### Punto 7

31 de diciembre de 20X6. Procederá registrar las amortizaciones del ejercicio:

- Por la amortización del inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (24.000.000 × 10 %) .....	2.400.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		2.400.000

- Por la amortización de la investigación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (2.000.000 × 20 %) .....	400.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....		400.000

Como está totalmente amortizada la fase de investigación, se procede a dar de baja la misma con el siguiente apunte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....	2.000.000	
200	Investigación .....		2.000.000

- Por la amortización de la propiedad industrial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (1.505.000/4 × 6/12) .....	188.125	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....		188.125

En la misma proporción que la amortización de la propiedad industrial se imputará la subvención a resultados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital (1.500.000/4 × 6/12) .....	187.500	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....		187.500

- Por la amortización del otro inmovilizado intangible, que se supone que se amortizará por el mismo importe que el año anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	500.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....		500.000

## Punto 8

31 de diciembre de 20X6. Por la cotización de las acciones de la sociedad no procede anotación contable, siendo una información útil para los accionistas de la entidad a efectos de la valoración de su participación.

## SOCIEDAD ANÓNIMA LADEJADA

Saldos a 1 de enero de 20X6:

Cuenta	Importe	Saldo
250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» .....	3.200 (2.000 × 1,6)	Deudor
133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta» .....	200 (3.200 – 3.000)	Acreedor

## Punto 1

5 de febrero de 20X6. Por el dividendo que se acuerda repartir por la sociedad 21 de Enero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar (2.000 × 0,25 €/acción) .....	500	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio .....		500

## Punto 2

El 20 de febrero de 20X6 por el cobro del dividendo se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería .....	500	
545	Dividendo a cobrar .....		500

## Punto 3

El 31 de diciembre de 20X6, dado que las acciones se han clasificado en la categoría de disponibles para la venta, procederá ajustarlas a su valor razonable imputando los ajustes a patrimonio neto:

Valor en libros .....	3.200
Valor razonable (2.000 × 1,8) .....	3.600
Ajuste .....	+ 400

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	400	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta .....		400

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

### Contabilidad financiera

La sociedad anónima Lainiciada, que desarrolla su actividad en una zona geográfica con bajo nivel económico, presenta la siguiente información referida a varios ejercicios:

1. El 1 de abril de 20X2 solicita una subvención de 500.000 euros para la renovación de la maquinaria, con el fin de producir en mejores condiciones laborales, medioambientales y económicas. El importe de la maquinaria se eleva a 1.000.000 de euros, con vida útil de 10 años y un valor residual estimado del 10%, estando previsto el cese de actividad de las máquinas y su venta al final de su vida útil.

2. El 25 de junio de 20X2 adquiere la maquinaria en las condiciones previstas, estimándose que entre en funcionamiento en los próximos días. La puesta en marcha, así como los gastos del periodo de prueba forman parte del precio final conocido y corren por cuenta del proveedor. La sociedad abona 500.000 euros y el resto se abonarán cuando se reciba la subvención.
3. El 1 de julio de 20X2 se inicia la producción con las máquinas en perfecto funcionamiento. Ese mismo día se abona la prima anual del seguro que se eleva a 12.000 euros.
4. El 1 de octubre de 20X2 se recibe comunicación de la Administración pública de que le ha sido concedida la subvención no reintegrable a la sociedad, pero en la cuantía de 450.000 euros. La cuantía monetaria se recibirá más adelante.
5. El 1 de noviembre de 20X2 la Administración pública ingresa en la cuenta del proveedor de la maquinaria los 450.000 euros y la sociedad completa la diferencia por bancos.
6. El 31 de diciembre de 20X2 se realizan las anotaciones contables oportunas.
7. El 1 de abril de 20X4 un incendio destruye la parte electrónica de la maquinaria, incluido el motor.  
  
Se estima que la reparación representa el 60% del precio de adquisición de la maquinaria y su reparación supondrá que la misma no esté operativa antes del 1 de octubre de 20X4, haciéndose cargo el seguro de su puesta de nuevo en marcha.
8. El 1 de octubre de 20X4 la maquinaria entra de nuevo en funcionamiento. La reparación supone que la vida útil de todas las piezas nuevas es de 10 años, pero el resto, que no se ha deteriorado, mantiene su vida útil, por lo que no hay cambios. Al mismo tiempo se tiene una nueva valoración del valor residual que es 200.000 euros, finalizando su vida útil el 1 de julio de 20X12.
9. El 31 de diciembre de 20X4 se realizan las anotaciones contables oportunas.

### *Trabajo a realizar:*

Realice las anotaciones contables correspondientes a los puntos anteriores, en las fechas establecidas al efecto.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

## SOLUCIÓN

### Punto 1

1 de abril de 20X2

Por la solicitud de la subvención no procede anotación contable.

### Punto 2

25 de junio de 20X2

Por la adquisición de la maquinaria, que se registrará inicialmente como inmovilizado en curso dado que todavía no se encuentra en condiciones de funcionamiento, de producir rendimientos con regularidad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje .....	1.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		500.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		500.000

### Punto 3

El 1 de julio de 20X2, dado que el activo se encuentra en perfectas condiciones de funcionamiento, procede reclasificarlo como inmovilizado material.

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	1.000.000	
233	Maquinaria en montaje .....		1.000.000

Por el abono de la prima anual de seguro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros .....	6.000	
480	Gastos anticipados (12.000 × 6/12) .....	6.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		12.000

Dado que la prima es anual y comprende el periodo comprendido entre el 1 de julio de 20X2 y el 30 de junio de 20X3, en la cuenta «Gastos anticipados» se registra la prima pagada en este ejercicio que es gasto del año siguiente.

#### Punto 4

El 1 de octubre de 20X2, por la comunicación de la concesión de la subvención, procederá reconocer la misma como ingreso de patrimonio neto, dado que se ha realizado la inversión financiada por la subvención y no existen dudas sobre su mantenimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas .....	450.000	
130	Subvenciones oficiales de capital .....		450.000

#### Punto 5

El 1 de noviembre de 20X2 por el cobro de la subvención que la Administración ingresa en la cuenta del proveedor y el pago a este último de la diferencia:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	500.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas .....		450.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		50.000

#### Punto 6

31 de diciembre de 20X2

- Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	45.000	
	$[(1.000.000 \times 90 \% / 10) \times 6 / 12]$		
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		45.000

- Por la imputación de la subvención a resultados:

La norma de registro y valoración 18.<sup>a</sup>, apartado 1.3, en relación con los criterios de imputación a resultados, establece que el reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias de una subvención, donación o legado que se concede para financiar un inmovilizado se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias 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.

El importe que corresponde imputar a resultados en el ejercicio 20X2 será de 20.250 (45.000/1.000.000 × 450.000).

El asiento procedente será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital .....	20.250	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....		20.250

## Punto 7

*1 de abril de 20X4*

En el incendio se destruye una parte de la máquina, 60%, y se repara. Al tratarse de una reparación con sustitución se tratará como una renovación, por lo que deberá darse de baja el elemento sustituido y dar de alta el coste de la renovación (reparación).

Por otro lado, cabe indicar que dado que es el seguro el que se hace cargo de su nueva puesta en marcha, la reparación no implica ninguna inversión adicional para la empresa.

En relación con la subvención, y atendiendo a los criterios de imputación de la norma de registro y valoración 18.<sup>a</sup>, debemos tener en cuenta que por el incendio procede la baja de una parte de la máquina, con la consiguiente pérdida, pero la reparación de la misma, como hemos indicado, al asumirla el seguro no supone un coste para la empresa y, por consiguiente, se pueden plantear las siguientes opciones:

1. Imputación a resultados en proporción a la parte del elemento dado de baja y el resto en proporción a la amortización del resto del elemento.
2. Por la baja no procede imputar a resultados la subvención dado que la parte del elemento siniestrada ha sido objeto de reparación sin inversión adicional por parte de la empresa.

A efectos de la solución, se opta por la segunda alternativa.

- Por la amortización de la máquina hasta el 1 de abril de 20X4:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ..... [(1.000.000 × 90 %/10) × 3/12]	22.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		22.500

- Por la imputación a resultados de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital (22.500/1.000.000 × 450.000) .....	10.125	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....		10.125

Después de las anteriores anotaciones, los valores contables son los siguientes:

213, «Maquinaria» .....	1.000.000
Amortización acumulada de la máquina ..... [(1.000.000 × 90 %/10) × 1,75 años]	157.500
<b>Valor contable máquina .....</b>	<b>842.500</b>
Subvención oficial de capital (842.500/1.000.000 × 450.000) .....	379.125

- Por la baja de los elementos siniestrados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ..... (157.500 × 60 %)	94.500	
678	Gastos excepcionales .....	505.500	
213	Maquinaria (1.000.000 × 60 %) .....		600.000

Como se ha indicado, dado que el coste de la reparación, al asumirlo el seguro, no supone un coste para la empresa, se ha optado por no imputar a resultados la parte proporcional de la subvención.

Dado que el seguro se hace cargo de la reparación y puesta en marcha, se considera en este momento que la compensación a recibir por el siniestro es cierta y segura por lo que, aplicando la norma 2.<sup>a</sup> 3 de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 sobre el inmovilizado material, se registrará un ingreso por el importe de la pérdida incurrida, salvo que el importe mínimo asegurado sea mayor, teniendo como contrapartida un derecho de cobro con la entidad aseguradora que se cancelará cuando se lleve a cabo la reparación y puesta en marcha de la máquina. En el presente caso, dado que lo que se acomete es una renovación, sustituyéndose las piezas siniestradas por nuevas, se considera que procede reconocer el ingreso por el valor de adquisición que tuvieron las piezas siniestradas realizándose la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo .....	600.000	
778	Ingresos excepcionales (1.000.000 × 60 %) .....		600.000

Como se observa, el siniestro, dado que la renovación la asume la aseguradora, no ocasiona ninguna pérdida para la empresa, siendo por ello por lo que se opta por no imputar la subvención por la parte siniestrada.

Por lo que se refiere a la amortización de la parte de la máquina no siniestrada, la norma 3.<sup>a</sup> 7 de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 dispone que la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo. Por consiguiente, el resto del elemento entre el 1 de abril y el 1 de octubre continuará amortizándose procediendo el siguiente registro por su amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ..... (1.000.000 × 40 % × 90 %/10 × 6/12)	18.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		18.000

Por la imputación de la subvención a resultados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital ..... (18.000/1.000.000 × 450.000)	8.100	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....		8.100

## Punto 8

1 de octubre de 20X4. Por la puesta en marcha de la renovación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	600.000	
542	Créditos a corto plazo .....		600.000

Después de la anterior anotación los valores por los que figura en libros la máquina y la subvención son los siguientes:

213, «Maquinaria» .....	1.000.000
Amortización acumulada de la máquina ( $157.500 \times 40\% + 18.000$ ) .....	81.000
<b>Valor contable máquina .....</b>	<b>919.000</b>
Subvención oficial de capital ( $379.125 - 8.100$ ) .....	371.025

## Punto 9

31 de diciembre de 20X4

- Por la amortización que resultará del siguiente cálculo teniendo en cuenta que ya se ha registrado la amortización entre el 1 de enero de 20X4 y el 1 de octubre de 20X4:

Valor contable máquina .....	919.000
Valor residual .....	200.000
<b>Base de amortización .....</b>	<b>719.000</b>
Vida pendiente ( $10 - 2,25$ ) .....	7,75
Nueva cuota anual de amortización .....	92.774,19
Amortización a registrar el 31-12-20X4 .....	23.193,55

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	23.193,55	.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		23.193,55

Subvención a imputar:  $23.193,55/919.000 \times 371.025 = 9.363,86$

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital .....	9.363,86	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....		9.363,86

**Nota:**

Si se hubiera optado por la baja de la subvención, las anotaciones en relación con la misma hubieran sido las siguientes:

Por la baja por siniestro del elemento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital (505.500/1.000.000 × 450.000) .....	227.475	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....		227.475

Por la amortización del elemento entre el 1 de abril de 20X4 al 1 de octubre de 20X4:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital (18.000/1.000.000 × 450.000) .....	8.100	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....		8.100

Al cierre del ejercicio:

213, «Maquinaria» .....	1.000.000
Amortización acumulada de la máquina (157.500 × 40 % + 18.000) .....	81.000
	.../...

.../...	
<b>Valor contable máquina .....</b>	<b>919.000</b>
Subvención oficial de capital (379.125 – 227.475 – 8.100) .....	143.550

Valor contable máquina .....	919.000
Valor residual .....	200.000
Base de amortización .....	719.000
Vida pendiente (10 – 2,25) .....	7,75
Nueva cuota anual de amortización .....	92.774,19
Amortización a registrar el 31-12-20X4 .....	23.193,55

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	23.193,55	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		23.193,55

Subvención a imputar:  $23.193,55/919.000 \times 143.550 = 3.622,89$

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital .....	3.622,89	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....		3.622,89

### CASO PRÁCTICO NÚM. 3

#### Contabilidad financiera

La sociedad Anatolia, dedicada a la producción y comercialización de bienes de consumo, desea ampliar su planta productiva y para ello realiza, en el año 20X0, las siguientes operaciones:

1. Adquiere un solar por un valor de 1.000.000 de euros, que abona de la siguiente forma: 300.000 euros al contado y el resto a pagar la mitad a 31 de diciembre del año 20X0 y la otra a 31 de diciembre de 20X1.
2. Los gastos de escritura e impuestos de la adquisición ascienden a 80.000 euros que paga al contado.
3. Redacta un proyecto de construcción de un edificio, planta industrial, que encarga a un estudio de arquitectura. Este estudio le cobra 180.000 euros por el boceto inicial que le permite empezar los trámites de adjudicación de la obra. Este importe será abonado dentro de 3 meses.
4. El 1 de septiembre de 20X0 comienzan las obras. La sociedad, para poder financiarlas, solicita y le es concedido un préstamo asociado a la construcción de la planta. El préstamo tiene las características siguientes:
  - Nominal: 20.000.000 de euros, que se irán liberando a medida que se presenten las correspondientes certificaciones de obra ejecutada.
  - Plazo: 20 años. El reembolso se realizará al final del periodo por el capital dispuesto.
  - Tipo de interés: 4% anual pagadero en una única cuota anual de vencimiento 1 de septiembre sobre el crédito dispuesto en el periodo y un 0,50% de comisión anual sobre la parte no dispuesta.
  - El préstamo no tiene costes de apertura ni de formalización. Los gastos notariales derivados de su tramitación ascienden a 45.000 euros que son abonados al contado.
5. A 31 de diciembre se han ejecutado obras por valor de 1.000.000 de euros. Además la empresa considera que, de sus recursos, se han utilizado medios propios para apoyar la construcción por valor de 150.000 euros.
6. En el año 20X1 se avanza en la construcción del edificio. El 1 de septiembre se abonan los intereses y comisiones del préstamo.
7. A 31 de diciembre se ha ejecutado obra por valor de 14.000.000 de euros de certificaciones de la constructora y la empresa entiende que se han utilizado recursos propios por valor de 800.000 euros.
8. El 1 de abril de 20X2 finaliza la obra. La constructora emite una última factura de 3.600.000 euros. Los costes propios realizados hasta dicha fecha ascienden a 700.000 euros. El edificio se amortizará contablemente en 30 años. La entidad bancaria libera la totalidad del préstamo pendiente.
9. Para proceder al equipamiento, la empresa va a comprar la maquinaria industrial necesaria mediante una operación de *leasing*. El valor de compra de la maquinaria asciende a 950.000 euros y la operación se formaliza a 3 años con pagos de

cuota semestrales (el 1 de mayo y el 1 de noviembre de cada año), comenzando el 1 de noviembre de 20X2 y a un tipo de interés anual del 6%. La operación conlleva unos gastos de apertura de 20.000 euros que la sociedad abona al contado y se realiza el 1 de abril.

Fecha	Principal	Intereses	Cuota	Capital/Pendiente
				950.000
1 de noviembre de 20X2 .....	- 146.867,63	28.500	- 175.367,63	803.132,37
1 de mayo de 20X3 .....	- 151.273,65	24.093,97	- 175.367,63	651.858,72
1 de noviembre de 20X3 .....	- 155.811,86	19.555,76	- 175.367,63	496.046,86
1 de mayo de 20X4 .....	- 160.486,22	14.881,41	- 175.367,63	335.560,64
1 de noviembre de 20X4 .....	- 165.300,81	10.066,82	- 175.367,63	170.259,83
1 de mayo de 20X5 .....	- 170.259,83	5.107,79	- 175.367,63	0

A efectos de cálculo del tipo amortizado, la TIR resultante, aplicando los costes de apertura, es de un 3,6457%.

11. La maquinaria es finalmente instalada y puesta en funcionamiento el 1 de octubre de 20X2. La sociedad ha necesitado invertir adicionalmente 200.000 euros por costes de instalación y puesta en funcionamiento, que son abonados al contado.
12. La sociedad amortizará la maquinaria en 5 años en forma de números dígitos constantes decrecientes.

#### *Trabajo a realizar:*

Contabilizar las operaciones correspondientes a los años 20X0 a 20X2 correspondientes a todos los puntos.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

# SOLUCIÓN

## 1. Adquisición del solar

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales .....	1.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		300.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		350.000
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo .....		350.000

Entendemos que los importes aplazados devengarán intereses ya que, en caso contrario, debería registrarse la deuda por su valor actualizado. No obstante, el enunciado no indica el tipo de interés para realizar esta valoración ni fecha en la que se produce la adquisición.

A 31 de diciembre de 20X0, deberá realizarse el pago del primer plazo y la reclasificación del segundo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	350.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		350.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo .....	350.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		350.000

## 2. Pago de los gastos de escritura e impuestos

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales .....	80.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		80.000

### 3. Redacción del proyecto de construcción de un edificio

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	180.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		180.000

Una vez transcurridos los 3 meses se realizará el pago del importe anterior.

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	180.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		180.000

### 4. Obtención del préstamo y gastos de tramitación

Por la obtención del préstamo no procede realizar anotación contable. El pasivo se irá registrando a medida que se realicen las disposiciones del mismo.

Por el pago de los gastos:

Los gastos notariales son costes de transacción del pasivo financiero en el que incurre la sociedad Anatolia. En cuanto a su registro contable, al no poder determinarse las disposiciones del préstamo, será de aplicación lo dispuesto en la consulta 1 del BOICAC 78, de junio de 2009 (NFC034008) para los costes de transacción de un préstamo participativo, según la cual se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de manera lineal durante la vida del préstamo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
567	Intereses pagados por anticipado .....	45.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		45.000

### 5. Ejecución de las obras durante el ejercicio

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	1.000.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		1.000.000

La utilización de los recursos propios se habrá registrado en las cuentas de gastos que correspondan a su naturaleza, si bien deberán activarse como mayor valor de la construcción.

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	150.000	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso .....		150.000

Al cierre del ejercicio deberán registrarse los intereses devengados por el préstamo obtenido para financiar la construcción.

El enunciado no menciona los momentos en los que se han realizado las disposiciones del préstamo hasta alcanzar el millón de euros, cuestión imprescindible para poder calcular correctamente los intereses devengados. A efectos de solución vamos a considerar que se ha dispuesto íntegramente del importe al final del ejercicio, por lo que las cantidades dispuestas no habrán generado intereses.

Por otro lado, aunque el enunciado indica que sobre las cantidades no dispuestas se pagará una comisión del 0,5% anual, lo entenderemos como un tipo de interés sobre dichas cantidades.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ( $20.000.000 \times 0,5\% \times 4/12$ ) .....	33.333,33	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....		33.333,33

Por la imputación de los costes de transacción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ( $45.000/20 \times 4/12$ ) .....	750	
567	Intereses pagados por anticipado .....		750

De acuerdo con la norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup> del PGC: «En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción».

El criterio manifestado por el ICAC en relación con la capitalización de los gastos financieros mantiene que, si los fondos obtenidos para la financiación del inmovilizado no se han aplicado a financiar la obra, sino que han sido invertidos y han generado ingresos, los gastos financieros

devengados no deberían ser objeto de capitalización en la parte proporcional asociada a la financiación que han originado los ingresos.

En el caso que nos ocupa, los fondos que han generado los gastos financieros no han sido objeto de inversión, pero tampoco se han destinado a la financiación del inmovilizado en curso, motivo por el cual optamos por no incluirlos en el valor de la construcción en curso.

## 6.

1 de septiembre. Pago de los intereses y comisiones del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	90.000	
	( $19.000.000 \times 0,5\% \times 8/12 + 1.000.000 \times 4\% \times 8/12$ )		
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....		90.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....	123.333,33	
	( $33.333,33 + 90.000$ )		
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		123.333,33

Los intereses generados por la disposición de 1.000.000 de euros durante estos 8 meses se deberán incluir en el valor inicial de la construcción.

Para la capitalización de los gastos financieros, de acuerdo con la consulta 3 del BOICAC 75, de septiembre de 2008 (NFC031156) y la Resolución del coste de producción, se creará una partida en el margen financiero cuya denominación podría ser la de «Incorporación al activo de gastos financieros».

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso ( $1.000.000 \times 4\% \times 8/12$ ) .....	26.666,67	
76X	Incorporación al activo de gastos financieros .....		26.666,67

## 7. Ejecución de la obra durante 20X1

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	14.000.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		14.000.000

Igual que en el año 20X0, la utilización de los recursos propios se habrá registrado en las cuentas de gastos que correspondan a su naturaleza, y de la misma manera deberán activarse como mayor valor de la construcción.

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	800.000	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso .....		800.000

A 31 de diciembre deberá registrarse el devengo de intereses del préstamo y la activación de los que corresponda como mayor valor de la construcción. También deberá realizarse el pago del segundo plazo correspondiente a la compra del terreno.

Del mismo modo que en el año anterior, a efectos de solución, vamos a considerar que se ha dispuesto íntegramente del importe al final del ejercicio, por lo que las cantidades dispuestas en este ejercicio no habrán generado intereses.

Por el devengo de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ..... (19.000.000 × 0,5 % × 4/12 + 1.000.000 × 4 % × 4/12)	45.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....		45.000

Imputación de los costes de transacción a la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (45.000/20) .....	2.250	
567	Intereses pagados por anticipado .....		2.250

Por la activación de intereses:

Una parte de los gastos financieros correspondientes a los costes de transacción del préstamo deberían incluirse como mayor valor de la construcción en curso. No obstante, por importancia relativa, no los incluiremos.

El importe a incluir, teniendo en cuenta que una parte sería atribuible a la financiación efectivamente utilizada y otra parte a la financiación no utilizada, sería el siguiente:  $2.250/20.000.000 \times 1.000.000 = 112,5$ .

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso (1.000.000 × 4% × 4/12) .....	13.333,33	
76X	Incorporación al activo de gastos financieros .....		13.333,33

Por el pago de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	350.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		350.000

## 8.

1 de abril de 20X2. Finalización de la obra.

Por la certificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	3.600.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		3.600.000

Por los recursos propios empleados que, al igual que en los años anteriores, estarán registrados como gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	700.000	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso .....		700.000

Devengo de intereses hasta la fecha:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	156.250	
	(5.000.000 × 0,5% × 3/12 + 15.000.000 × 4% × 3/12)		
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....		156.250

La imputación de los costes de transacción a la cuenta de pérdidas y ganancias se realizará al cierre del ejercicio por el importe correspondiente a todo el año.

Por la activación de los intereses correspondientes al crédito dispuesto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso ( $15.000.000 \times 4\% \times 3/12$ ) .....	150.000	
76X	Incorporación al activo de gastos financieros .....		150.000

Por la finalización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones .....	20.620.000	
	( $180.000 + 1.000.000 + 150.000 + 26.666,67 + 14.000.000 + 800.000 +$ $+ 13.333,33 + 3.600.000 + 700.000 + 150.000$ )		
231	Construcciones en curso .....		20.620.000

Por la disposición del resto del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	1.400.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		1.400.000

A 1 de septiembre de 20X2

Por el devengo y pago de los intereses del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ( $20.000.000 \times 4\% \times 5/12$ ) .....	333.333,33	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....		333.333,33

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....	534.583,33	
	( $45.000 + 156.250 + 333.333,33$ )		
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		534.583,33

A 31 de diciembre

Por el devengo de intereses del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (20.000.000 × 4% × 4/12) .....	266.666,67	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....		266.666,67

Imputación de los costes de transacción a la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (45.000/20) .....	2.250	
567	Intereses pagados por anticipado .....		2.250

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	515.500	
	(20.620.000/30 × 9/12)		
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		515.500

9.

1 de mayo de 20X2. Adquisición de maquinaria mediante *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje .....	950.000	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.....		298.141,08
	(146.867,43 + 151.273,65)		
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo .....		651.858,72
	(950.000 - 298.141,08)		

Por los gastos de la operación:

De acuerdo con el apartado 1.2, «Contabilidad del arrendatario», de la norma de registro y valoración 8.<sup>a</sup> del PGC, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje .....	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		20.000

**10.**

En relación con el pasivo originado por el contrato de arrendamiento financiero se realizarán las siguientes anotaciones en el ejercicio 20X2.

1 de noviembre de 20X2. En esta fecha se producirá el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	28.500	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo .....	146.867,43	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		175.367,43

Reclasificación de la cuota de noviembre de 20X3:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo .....	155.811,86	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo .....		155.811,86

31 de diciembre de 20X2. Devengo de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (24.093,97 × 2/6) .....	8.031,32	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo .....		8.031,32

**11.**

1 de octubre de 20X2. Por los costes de instalación y puesta en funcionamiento de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje .....	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		200.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	1.170.000	
233	Maquinaria en montaje .....		1.170.000

## 12. Amortización de la máquina

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.170.000/15 × 5 × 3/12)	97.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		97.500

### CASO PRÁCTICO NÚM. 4

#### Contabilidad financiera

El señor López es el dueño de una academia de preparación de oposiciones que regenta como una empresa individual.

Tiene un local de su propiedad y varios empleados contratados para atender las clases de sus propios alumnos. Además, como tiene espacio disponible vacío, también se dedica a alquilar el aula a terceros, motivo por el que en el régimen de IVA tributa en régimen de prorrata al realizar actividades diferenciadas.

La prorrata aplicable a este año fiscal, 20X4, es de un 58 %.

En el año 20X4 ha realizado las siguientes operaciones:

- El 1 de marzo adquiere un nuevo ordenador para el personal administrativo de la sociedad cuyo precio de adquisición fue de 2.800 euros, IVA del 21 % no incluido.
- La facturación del primer trimestre es la siguiente (sin tener en cuenta el IVA correspondiente):
  - Por clases: 28.000 euros.
  - Por alquileres de aulas: 17.000 euros.
- Como consecuencia de la compra del ordenador nuevo, el señor López decide quedarse para su uso personal el ordenador antiguo, cuyo valor contable era de 600 euros y su valor de mercado se estimaba en 450.

4. En el mes de junio, una empresa americana que no tiene sede en España propone al señor López utilizar sus aulas para la preparación en España de residentes americanos. El precio pactado del alquiler es de 6.500 euros (sin IVA) que se facturan a la empresa con sede en Estados Unidos.
5. Para poder acometer esta formación, el señor López adquiere unos libros a través de internet que compra en Estados Unidos y cuyo coste de adquisición es de 500 euros. Al recoger los libros en España hace su declaración correspondiente.
6. En el mes de septiembre el señor López recibe una oferta para viajar a Perú para impartir una serie de conferencias. Factura 47.000 euros por el servicio a una empresa peruana.
7. Las cifras de facturación al terminar el año son las siguientes:
  - Por clases impartidas: 106.500 euros.
  - Por alquileres de aulas: 97.000 euros.

*Trabajo a realizar:*

1. Contabilizar las operaciones reseñadas en los puntos anteriores teniendo en cuenta la legislación sobre IVA y tipos vigentes en el año 2016 y aplicando al Sr. López el régimen general de tributación.
2. Suponiendo que la prorrata resultante de los años siguientes sea:

20X5	20X6	20X7	20X8
52 %	77 %	49 %	45 %

Realizar los ajustes necesarios en el IVA de inversiones para los años 20X5 a 20X8.

## SOLUCIÓN

### APARTADO 1

De acuerdo con el artículo 101 de la Ley de impuesto sobre el valor añadido (LIVA), los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

El señor López viene realizando actividades económicas en sectores diferenciados (preparación de oposiciones y arrendamiento) por lo que podrá deducirse el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que destine exclusivamente al desarrollo de aquella actividad que origina derecho a deducción (arrendamiento), mientras que no se podrá deducir nada del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que destine exclusivamente al desarrollo de aquella actividad que no origina derecho a deducción (preparación de oposiciones).

Adicionalmente, y de acuerdo con el mismo artículo 101 de la LIVA, para determinar el IVA soportado deducible en la adquisición de bienes y servicios para utilizarlos en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de la ley.

## 1. Adquisición de un nuevo ordenador

El ordenador se utilizará en ambas actividades, por lo que según el artículo 105 de la LIVA, se aplicará provisionalmente la prorrata definitiva del año anterior para determinar el impuesto deducible. Este importe deberá ser objeto de regularización en la última declaración-liquidación del año 20X4, una vez determinada la prorrata definitiva del mismo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información (2.800 + 2.800 × 21% × 42%)	3.046,96	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (2.800 × 21% × 58%) .....	341,04	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		3.388

## 2. Facturación del primer trimestre

Por las clases:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	28.000	
705	Prestaciones de servicios de clases .....		28.000

Por el alquiler:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	20.570	.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
705	Prestaciones de servicios de alquiler .....		17.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (17.000 × 21 %) .....		3.570

### 3. Por la retirada del ordenador antiguo

La retirada del ordenador antiguo para uso personal del señor López constituye un autoconsumo, siendo la base imponible el valor del mismo en el momento de la retirada.

Código	Cuenta	Debe	Haber
550	Titular de la explotación .....	694,5	
217	Equipos para procesos de información .....		600
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (450 × 21 %) .....		94,5

Al final del ejercicio el saldo de la cuenta 550, «Titular de la explotación», se traspasará a la cuenta 102, «Capital».

Código	Cuenta	Debe	Haber
102	Capital .....	694,5	
550	Titular de la explotación .....		694,5

### 4. Alquiler de aulas a una empresa americana

Se trata de un servicio prestado en el territorio de aplicación del impuesto por lo que estará sujeto a IVA.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	7.865	
705	Prestaciones de servicios de alquiler .....		6.500
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (6.500 × 21 %) .....		1.365

## 5. Adquisición de libros en Estados Unidos

Esta adquisición es una importación que devenga IVA cuando se produce la entrada en el territorio de aplicación del impuesto. El tipo de gravamen es del 4%.

Si estos libros se destinaran a la actividad de enseñanza, el IVA no sería deducible. No obstante, el enunciado indica que son para acometer la formación de los alumnos de la empresa americana del punto anterior. Dicha formación se impartirá por la propia empresa puesto que, en caso contrario, el servicio prestado por el señor López sería de enseñanza.

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios .....	500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (500 × 4%) .....	20	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		520

## 6. Conferencias en Perú

Se trata de un servicio prestado fuera del territorio de aplicación del impuesto por lo que no se repercutirá IVA.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	47.000	
705	Prestaciones de servicios .....		47.000

## 7. Cifras de facturación anuales

Estas cifras servirán para calcular la prorrata definitiva del año 20X4 y proceder a la regularización de IVA.

$$\text{Prorrata definitiva} = \frac{97.000}{97.000 + 106.500} \times 100 = 48\%$$

Durante el ejercicio 20X4 se ha deducido un 58% del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que se utilizan para la realización de ambas actividades. De acuerdo con la prorrata definitiva calculada podrá deducirse un 48% del IVA soportado en la adquisición de esos bienes y servicios.

El único elemento que se desprende del enunciado que se utiliza para la realización de ambas actividades es el ordenador adquirido en el punto 1.

Código	Cuenta	Debe	Haber
634	Ajustes negativos en la imposición indirecta .....	58,8	
	[(58% - 48%) × 2.800 × 21%]		
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		58,8

## APARTADO 2

De acuerdo con la LIVA (art. 107), las cuotas deducibles en la adquisición o importación de bienes de inversión deberán ser regularizadas en los 4 años naturales siguientes como regla general, o los 9 años siguientes, en el caso de terrenos o edificaciones.

Esta regularización procederá cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a 10 puntos.

El procedimiento para efectuar la regularización viene establecido en el artículo 109 de la LIVA en los siguientes términos:

La regularización de las deducciones a que se refiere el artículo 107 de esta ley se realizará del siguiente modo:

- 1.º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.
- 2.º Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.
- 3.º La diferencia positiva o negativa se dividirá por 5 o, tratándose de terrenos o edificaciones, por 10, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.

Adicionalmente, según el artículo 108 de la LIVA no tendrán la consideración de bienes de inversión aquellos cuyo precio de adquisición sea inferior a 500.000 pesetas (3.005,06 €). En este importe no debe tenerse en cuenta el IVA que resulte no deducible.

En el caso propuesto en el supuesto, el ordenador no tendrá la consideración de bien de inversión, ya que su precio de adquisición, sin incluir el IVA (2.800 €), no supera el importe mencionado en la legislación de IVA, por lo que no será objeto de regularización en los años siguientes.

No obstante, el procedimiento para determinar si procedería la regularización de bienes de inversión y los asientos para registrarla, en su caso, serían los siguientes:

#### Año 20X5

Prorrata definitiva de 20X5 .....	52 %
Prorrata definitiva de 20X4 .....	48 %
Diferencia .....	4 %

La diferencia entre ambas prorratas no es superior a 10 puntos, por lo que en este año no procedería efectuar regularización.

#### Año 20X6

Prorrata definitiva de 20X6 .....	77 %
Prorrata definitiva de 20X4 .....	48 %
Diferencia .....	29 %

En el año 20X6 la diferencia de prorratas sí excede de 10 puntos, por lo que la sociedad realizará una deducción complementaria.

Importe que sería deducible si la repercusión se hubiera soportado en 20X6 ( $2.800 \times 21\% \times 77\%$ ) .....	452,76
Deducción efectuada en el año 20X4 ( $2.800 \times 21\% \times 48\%$ ) .....	282,24
Diferencia .....	170,52
Importe de la deducción complementaria ( $170,52/5$ ) .....	34,1

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	34,1	.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones .....		34,1

*Año 20X7*

Prorrata definitiva de 20X7 .....	49 %
Prorrata definitiva de 20X4 .....	48 %
Diferencia .....	1 %

La diferencia entre ambas prorratas no es superior a 10 puntos, por lo que en este año no procedería efectuar regularización.

*Año 20X8*

Prorrata definitiva de 20X8 .....	45 %
Prorrata definitiva de 20X4 .....	48 %
Diferencia .....	4 %

La diferencia entre ambas prorratas no es superior a 10 puntos, por lo que en este año no procedería efectuar regularización.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 5

### Operaciones financieras

Una entidad ha emitido los siguientes activos de renta:

Título	Valor nominal (€)	Cupón (%)	Vencimiento (años)
A	1.000	4,00	3
B	1.000	4,50	3
C	1.000	4,75	3

El pago de cupones se realiza anualmente y el reembolso de cada uno de ellos se realiza por su valor nominal.

*Trabajo a realizar:*

1. Determinar el precio de cada título si el tipo de interés de mercado para dicho horizonte temporal es del 3,35 %.
2. Determinar la duración de cada título. Explique por qué son diferentes.

## **SOLUCIÓN**

### **1. PRECIO DE CADA TÍTULO**

El precio de los activos se obtendrá actualizando sus respectivos flujos monetarios (cupones y valor de reembolso) al tipo de interés vigente en el mercado (3,35% anual):

$$\text{Bono A} = \frac{40}{1,0335^1} + \frac{40}{1,0335^2} + \frac{1.040}{1,0335^3} = 1.018,26$$

$$\text{Bono B} = \frac{45}{1,0335^1} + \frac{45}{1,0335^2} + \frac{1.045}{1,0335^3} = 1.032,31$$

$$\text{Bono C} = \frac{47,50}{1,0335^1} + \frac{47,50}{1,0335^2} + \frac{1.047,50}{1,0335^3} = 1.039,34$$

### **2. DURACIÓN DE CADA UNO DE LOS ACTIVOS**

La duración se calcula como la vida media de los periodos a lo largo de los que se extiende la vida de dicho título, ponderados por el valor actual de los flujos de caja que vencen en dichos periodos.

Se calcula de la siguiente forma:

$$D = \frac{\sum_{t=1}^n \frac{F_t \times t}{(1 + \text{TIR})^t}}{P}$$

donde:

- D Duración de McAulay
- P Precio del bono
- $F_t$  Flujo del periodo  $t$  (cupones y principal)
- TIR Tipo de interés del mercado
- n Número de periodos hasta el vencimiento

Los resultados son:

$$D_{\text{BonoA}} = \frac{\frac{40 \times 1}{1,0335^1} + \frac{40 \times 2}{1,0335^2} + \frac{1.040 \times 3}{1,0335^3}}{1.018,26} = 2,887 \text{ años}$$

$$D_{\text{BonoB}} = \frac{\frac{45 \times 1}{1,0335^1} + \frac{45 \times 2}{1,0335^2} + \frac{1.045 \times 3}{1,0335^3}}{1.032,31} = 2,875 \text{ años}$$

$$D_{\text{BonoC}} = \frac{\frac{47,50 \times 1}{1,0335^1} + \frac{47,50 \times 2}{1,0335^2} + \frac{1.047,50 \times 3}{1,0335^3}}{1.039,34} = 2,869 \text{ años}$$

La duración es una medida que permite comparar en términos de sensibilidad bonos con diferentes características intrínsecas, y viene determinada por cinco variables: el importe del cupón, el plazo hasta el vencimiento, el cupón corrido, la rentabilidad (TIR) y el paso del tiempo.

El concepto de duración se puede asemejar al de una balanza que se encuentra en equilibrio y en cuyo plato están los valores actuales de los flujos de caja futuros del bono. Por este motivo la duración está inversamente relacionada con el importe del cupón, dado que es una media ponderada de los diferentes vencimientos del bono.

Así pues, cuanto mayor sea la cuantía del cupón, mayor será la ponderación relativa de los primeros vencimientos y, en consecuencia, la duración disminuirá. Esto se puede comprobar en este caso, donde el bono C es el que tiene el cupón de mayor importe y también la menor duración.