

- Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal en la era post-BEPS
Fernando Serrano Antón
- Tributación de la asistencia a congresos médicos financiados por los laboratorios farmacéuticos
Luis Alberto Malvárez Pascual
- El acceso a los datos personales en la Administración tributaria
Bernardo David Olivares Olivares
- Ventas entre particulares a través de plataformas de internet: Su fiscalidad
Manuel Lucas Durán
- Retroacción de actuaciones en procedimientos sujetos a caducidad
Ángel Puerta Arrúe
- Las ausencias esporádicas en la configuración de la residencia fiscal en el IRPF
Luz Ruibal Pereira
- Supuesto práctico profesional
Rafael Enric Herrando Tejero
- La diversidad de género en el consejo de administración y la rentabilidad de la firma
Mercedes Redondo Cristóbal y Francisco Javier Jimeno de la Maza
- Verificación de la información no financiera medioambiental: Directiva 2014/95/UE
M.ª Esperanza Calvo Centeno, Enrique Gragera Pizarro, Eva Romero Ramos y Eva Ropero Moriones

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Febrero 2018 – Número 419

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

Alejandro Blázquez Lidoy (*Catedrático 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]*)



www.cef.es

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

info@cef.es

902 88 89 90

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

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 €	• Suscriptores: 18 € • No suscriptores: 22 €

En la página 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

Edición electrónica: 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.conflicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

(Comentarios y casos prácticos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 11/2018** Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS
Legal certainty and management of fiscal risks: tax rulings, APAs, mutual agreement procedures, tax arbitration and other techniques in the post-BEPS era 5
(Fernando Serrano Antón)
- 12/2018** La tributación en el IRPF de los profesionales sanitarios que asisten a congresos financiados por la industria farmacéutica
Taxation of health professionals on income tax when attending at conferences funded by the pharmaceutical industry 59
(Luis Alberto Malvárez Pascual)
- 13/2018** El acceso a los datos personales en poder de la Administración tributaria
Access to personal data in the tax Administration databases 83
(Bernardo David Olivares Olivares)
- 14/2018** Ventas entre particulares a través de plataformas de internet: Su fiscalidad
Purchases among individuals through internet platforms: Its taxation 125
(Manuel Lucas Durán)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 15/2018** Doctrina del Tribunal Supremo sobre la retroacción de actuaciones en procedimientos de aplicación de los tributos sujetos a caducidad (Análisis de la STS de 31 de octubre de 2017, rec. núm. 572/2017) 149
(Ángel Puerta Arrúe)

16/2018 La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF (Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017)	157
(Luz Ruibal Pereira)	

CASO PRÁCTICO

17/2018 Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)	165
(Rafael Enric Herrando Tejero)	

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

18/2018 Análisis de la suposición de no linealidad en la relación entre la diversidad de género en el consejo de administración y la rentabilidad de la firma <i>Analysis of the nonlinear hypothesis to shape the relationship between gender diversity on board of directors and firm profitability</i>	167
(Mercedes Redondo Cristóbal y Francisco Javier Jimeno de la Maza)	
19/2018 Verificación de la información no financiera de carácter medioambiental en los grupos cotizados: Directiva 2014/95/UE <i>Verification of non-financial environmental information in groups listed: Directive 2014/95/EU</i>	201
(María Esperanza Calvo Centeno, Enrique Gragera Pizarro, Eva Romero Ramos y Eva Roperio Moriones)	

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.

Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS

Fernando Serrano Antón

*EU Jean Monnet Chair Tax Governance and Fiscal Transparency.
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (catedrático acreditado).
Instituto Complutense de Estudios Internacionales. UCM*

EXTRACTO

Este trabajo analiza el estado actual de la seguridad jurídica en la fiscalidad nacional e internacional, las fuentes de incertidumbre, sus efectos sobre las decisiones empresariales y su invocación legal. Concluye con una serie de recomendaciones prácticas para así modelar un modelo fiscal nacional, orientado hacia la seguridad jurídica, creando un medioambiente jurídico-fiscal atractivo. Demostraremos que el riesgo de incertidumbre jurídico-tributaria desincentiva la inversión y el comercio internacional de forma muy adversa e influye a la hora de decidir sobre la inversión y su localización. Se incluye asimismo un estudio de las distintas iniciativas internacionales dirigidas a la persecución de la seguridad jurídica (BEPS y ATAD). Por último, se analiza y propone un catálogo de los distintos medios que el contribuyente internacional posee para gestionar el riesgo fiscal derivado de la falta de seguridad jurídica: MAP, APA, *tax rulings*, arbitraje fiscal e ICAP.

Palabras clave: fiscalidad; OCDE; Unión Europea; seguridad jurídica; riesgo fiscal; BEPS; *tax rulings*; APA; procedimientos amistosos; arbitraje fiscal; ICAP.

Fecha de entrada: 11-12-2017 / Fecha de aceptación: 02-01-2018 / Fecha de revisión: 18-12-2017

Legal certainty and management of fiscal risks: tax rulings, APAs, mutual agreement procedures, tax arbitration and other techniques in the post-BEPS era

Fernando Serrano Antón

ABSTRACT

This paper analyzes the current state of legal certainty in domestic and international taxation, the sources of uncertainty, its effects on business decisions and its legal invocation. It concludes with a series of practical recommendations to design a domestic fiscal model, oriented to legal certainty, creating an attractive fiscal environment. We shall demonstrate that the risk of legal-tax uncertainty discourages investment and trade in a very adverse way, and influences when deciding on investment and its location. It also includes an analysis and a catalog of the different mechanisms pursuing legal certainty (BEPS and ATAD) that the international taxpayer has to manage the fiscal risk derived from the lack of legal certainty, including MAP, APAs, Tax Ruling, Tax Arbitration and ICAP. s

Keywords: taxation; OECD; European Union; legal certainty; fiscal risk; BEPS; tax rulings; APAs; mutual agreement procedures; tax arbitration; ICAP.

Sumario

1. Introducción
2. Naturaleza e impacto de la seguridad jurídica en la fiscalidad internacional
3. Causas que atentan contra la seguridad jurídica
 - 3.1. El diseño de la política tributaria y la seguridad jurídica
 - 3.1.1. Cambios frecuentes e inesperados en el derecho tributario, en particular, en las leyes y reglamentos
 - 3.1.2. Cambios retroactivos
 - 3.1.3. Disposiciones transitorias
 - 3.1.4. Legislación confusa y de poca calidad y procesos ineficaces de control de calidad de la normativa
 - 3.1.5. Medidas antiabuso de la norma interna e internacional redactadas de forma genérica y confusa; en ocasiones, duplicadas y ajenas al derecho tributario
 - 3.2. La aplicación de las normas tributarias por la Administración y la seguridad jurídica
 - 3.2.1. Aplicación impredecible e ineficiente
 - 3.2.2. La falta de seguridad jurídica por la deteriorada relación entre la Administración tributaria y el sector empresarial
 - 3.2.3. Los sistemas retributivos y la fragmentación de la Administración tributaria incrementa el riesgo de una aplicación incongruente, discriminatoria y desigual de la normativa tributaria
 - 3.3. Incertidumbre jurídica derivada de los cambios en la organización empresarial y de la economía disruptiva
 - 3.4. Aspectos internacionales de la seguridad jurídica
4. Mecanismos para reforzar la seguridad jurídica en el ámbito de la fiscalidad
5. Los acuerdos previos de valoración (APA)
6. Las consultas tributarias y/o los *advance tax rulings*
7. La resolución de conflictos fiscales internacionales: El Plan de Acción BEPS y la directiva ATAD
8. El Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento de la OCDE y la seguridad jurídica (The International Compliance Assurance Programme –ICAP–)
9. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Serrano Antón, F. (2018). Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS. *RCyT. CEF*, 419, 5-58.

1. INTRODUCCIÓN

La seguridad jurídica en el derecho tributario se ha convertido en una de las cuestiones de mayor relevancia en nuestros días, sufriendo una inusitada vigorización, convertida en aspiración del contribuyente en la fiscalidad internacional actual. La importancia de este principio ha sido recobrada en la actualidad ante el número de situaciones en las que se vulnera el derecho a la certeza de los contribuyentes. Y es que no hay una aspiración humana de mayor legitimidad que saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás y, en particular, también con las Administraciones tributarias.

Las distintas facetas del principio de seguridad jurídica como previsibilidad, certeza, confianza legítima, tipicidad, estabilidad y claridad normativas, oposición a la proliferación legislativa, límites a la retroactividad, etc., nos ofrecen distintos ejemplos de normativa, doctrina administrativa o jurisprudencia en los que se materializa una afrenta a la seguridad jurídica en la tributación.

Lejos de estar ante un mero valor, el principio de seguridad jurídica se encuentra positivizado en el artículo 9.3 de la Constitución española (CE), lo que supone la garantía de su eficacia aplicativa. Es decir, la transgresión por una norma va más allá de un juicio de legitimidad; estaremos en un caso de inadecuación constitucional, que se podrá defender, bien mediante un recurso, o bien, a través de una cuestión de inconstitucionalidad¹ o, incluso, como criterio para el enjuiciamiento de actuaciones discrecionales de la Administración².

El principio de seguridad jurídica tiene un alcance general y de él son instrumentales algunos de los otros principios enunciados por el artículo 9.3 de la CE. El Tribunal Constitucional destacó que el principio de seguridad jurídica viene a ser una síntesis de los demás principios reconocidos en el precepto (STC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–)³, entendiéndose por tal la regularidad o conformidad a derecho y la previsibilidad de la actuación de los poderes públicos y, muy especialmente, de la interpretación y aplicación del derecho por parte de las Administraciones públicas y de los jueces y tribunales. La regularidad jurídica y la previsibilidad en el comportamiento de los poderes públicos presuponen la posibilidad de conocimiento tanto de las normas que integran el ordenamiento jurídico como de los actos de aplicación del mismo. La seguridad jurídica es, por consiguiente, un principio que tiene múltiples manifestaciones que se refuerzan recíprocamente. Así, el principio de seguridad jurídica vincula incluso al legislador,

¹ Lozano Serrano, C. (1990). *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario* (p. 17). Madrid: Civitas.

² García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (1990). *Curso de derecho administrativo* (tomo I, p. 400). Madrid: Civitas.

³ Véase Espín Templado, E. (2013). El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos (vol. I). En *Manual de derecho constitucional* (9.ª ed., pp. 56-57). Valencia: Tirant lo Blanch.

de forma que una regulación legal que crea inseguridad jurídica insalvable para los aplicadores y destinatarios de la norma puede ser declarada inconstitucional y, aunque lo normal sería que una disposición conculcase además otros preceptos constitucionales, basta una vulneración insubsanable del principio de seguridad jurídica para determinar su ilegitimidad constitucional⁴. Se trata, pues, de un principio fundamental, origen de derechos y obligaciones, que vincula a todos los poderes públicos, y no un mero principio programático⁵.

La razón de este trabajo surge de la creciente preocupación sobre la falta de seguridad jurídica que acucia a la fiscalidad en general y especialmente a la tributación internacional y, por tanto, sus consecuencias sobre el comercio internacional y la inversión. Hay muchas razones que inciden en la citada preocupación, entre las que se pueden citar: la aparición y difusión de nuevos modelos de negocio y el incremento en la internacionalización de las actividades empresariales⁶; los esquemas de planificación fiscal agresiva⁷; las decisiones de política fiscal tomadas por los Estados de forma unilateral y fragmentaria; cierta jurisprudencia no alineada con los estándares internacionales, y las actualizaciones de las normas fiscales internacionales, como las derivadas del Plan de Acción BEPS y ATAD que, siendo necesarias para mantener al día los sistemas fiscales en un medio altamente cambiante, introducen un factor de inseguridad⁸.

En la era post-BEPS en la que nos encontramos, con los loables esfuerzos realizados en la lucha contra la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva y con los avances obtenidos en la transparencia fiscal resulta fundamental también centrarse en la seguridad jurídica. La im-

⁴ En este sentido, el Tribunal Constitucional ha llegado a declarar inconstitucional algún precepto legal por contradicción con el principio de seguridad jurídica. *Ibid.* p. 57.

⁵ Véase García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (p. 43). Madrid: Marcial Pons. Entendemos, en la misma línea, que la seguridad jurídica tiene una función limitadora y constituye una garantía para el contribuyente, por lo que es el ordenamiento el que se debe ocupar de la tarea de concretar las facultades otorgadas al contribuyente para obtener una reacción jurídica adecuada, permitiendo así la depuración de la normativa contraria a su contenido.

⁶ Véase Zangari, E., Caiumi, A. y Hemmelgarn, T. (2017). Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses. *Taxation Papers, Working Paper* 67, 9. Taxation and Customs Union.

⁷ Véanse Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2016). Una aproximación al concepto de planificación fiscal agresiva utilizado en los trabajos de la OCDE. *RCyT. CEF*, 394, 41-91 y Gil García, E. (2017). Hacia una planificación sustantiva: ¿nuevo paradigma? *RCyT. CEF*, 411, 72.

⁸ Los trabajos acometidos a solicitud de los líderes del G20 para dar respuesta a los problemas BEPS se remiten al Plan de Acción BEPS del G20/OCDE del año 2013, que contempla 15 «acciones» para poner fin a la elusión fiscal internacional. Dicho plan de acción gira en torno a tres pilares o líneas de actuación fundamentales: dotar de coherencia a aquellas normas de derecho interno que abordan actividades transfronterizas; reforzar las exigencias de actividad sustancial en los actuales estándares internacionales para así establecer la conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y de creación de valor, y mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas y administraciones. Véase OCDE (2013). *Plan de Acción sobre la erosión de bases imponibles y traslación de beneficios* (pp. 21-22). París. Recuperado de <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#_Wehe2Wi0NPY#page1> [Consultado el 28 de julio de 2017].

portancia de ofrecer seguridad jurídica a los contribuyentes supone al mismo tiempo apoyar el comercio internacional, la inversión transfronteriza y el crecimiento económico⁹.

Así pues, este trabajo tiene como objetivo analizar el estado actual de la seguridad jurídica, las fuentes de incertidumbre, sus efectos sobre las decisiones empresariales y su invocación legal y concluye con una serie de recomendaciones prácticas para modelar un modelo fiscal nacional, sensibilizado con la seguridad jurídica y creando un medioambiente jurídico-fiscal atractivo. Demostraremos que el riesgo de incertidumbre jurídico-tributaria desincentiva la inversión y el comercio de forma muy adversa e influye a la hora de decidir sobre la inversión y su localización¹⁰. En conclusión, trataremos de ofrecer un catálogo de los distintos medios que el contribuyente internacional posee para gestionar el riesgo fiscal derivado de la falta de seguridad jurídica.

2. NATURALEZA E IMPACTO DE LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

La seguridad jurídica, en general, puede ser definida como la predictibilidad de las consecuencias jurídicas de los actos o conductas. Su naturaleza, como principio jurídico, trata de condicionar la actuación de los sujetos creadores o aplicadores del derecho en relación con un conjunto indeterminado de supuestos semejantes, constituyendo una exigencia fundamental del ordenamiento jurídico¹¹.

La seguridad jurídica en la fiscalidad constituye un importante objetivo, razón por la cual los países toman medidas de diversa naturaleza; primero, para su consecución, y después, para

⁹ La encuesta semestral «Consenso Fiscal», elaborada por PwC, relativa al primer semestre de 2017, en lo que se refiere a la valoración actual de «la aplicación de los tributos en España en términos de seguridad jurídica», obtiene los siguientes datos: el 31 % de los encuestados lo consideraba muy poco seguro, mientras que el 33 %, poco seguro. Sigue resultando llamativo que a la pregunta sobre «cómo evolucionará la aplicación de los tributos en España el siguiente año» el 24 % cree que disminuirá mucho la seguridad jurídica, y el 29 % estima que empeorará «algo» la seguridad jurídica, a la vez que el 5 % considera que aumentará «algo» la seguridad jurídica. Véase <www.pwc.es/publicaciones/legal-fiscal/assets/consenso-fiscal-1s-2017.pdf>, p. 7 [Consultado el 20 de agosto de 2017].

¹⁰ *G20 Leaders' Communiqué. Hangzhou Summit* (2016, 4-5 de septiembre). Recuperado de <www.g20.org/Content/DE/_Anlagen/G7_G20/2016-09-04-g20-kommunique-en.pdf?__blob=publicationFile&v=1> [Consultado el 10 de septiembre de 2017].

¹¹ Véase Villar Palasí, J. L. y Suñé Llinás, E. (2006). Artículo 9: el Estado de derecho y la Constitución. En Ó. Alzaga Villaamil (Coord.), *Comentarios a la Constitución española de 1978* (pp. 467-579). Madrid: Edersa. Asimismo, la STC 46/1990, de 15 de marzo, se refiere a este principio en estos términos: «la exigencia del artículo 9.3, relativa al principio de seguridad jurídica, implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas [...]. Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es derecho y no [...] provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean estas».

garantizarla a los operadores económicos. Tras la búsqueda de claridad y simplicidad en la normativa tributaria y de congruencia en su aplicación, los países normalmente adoptan una serie de medidas limitadoras de su propia discrecionalidad, a la vez que tratan de ofrecer seguridad jurídica para seducir a los contribuyentes nacionales e internacionales. Así, es habitual encontrar en las legislaciones de los distintos países regímenes de consultas tributarias, normativa sobre APA y, a veces, distintos sistemas de acuerdos fiscales entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes. Asimismo, ofrecen *safe harbours*, también concluyen convenios de doble imposición (CDI) internacional, se comprometen con los estándares fiscales internacionales, ofrecen acuerdos de estabilidad fiscal, firman acuerdos de naturaleza fiscal regionales y hasta delegan poderes a tribunales internacionales, a comisiones arbitrales o, incluso, a autoridades fiscales.

Ahora bien, llegados a este punto, hay que delimitar el concepto de seguridad jurídica, ya que no puede confundirse con las fluctuaciones en las cuantías de las obligaciones fiscales de las empresas como consecuencia de sus propios resultados económicos, que pueden depender a su vez de múltiples factores como el éxito de la innovación realizada, los beneficios derivados de las inversiones, las decisiones que se tomen en el día a día del negocio o su propia competitividad. En el mismo sentido, tampoco puede confundirse con el hecho de que la Administración tributaria pueda aplicar puntualmente de forma errónea la ley, y tampoco con que un gobierno de un país pueda vincular a otro futuro en la toma de decisiones de carácter fiscal¹². Esto no puede confundirse con la seguridad jurídica, aunque sí con la necesidad y conveniencia de que cada país tenga su propio modelo de tributación sin fisuras y de acuerdo a sus intereses.

En definitiva, la seguridad jurídica no solo precisa calidad normativa, sino también calidad aplicativa, en el sentido de que todos los operadores que participan en el proceso de aplicación de la norma adopten una posición consistente con los términos en los que el legislador ha articulado la regulación aplicable¹³. Con estos mismos argumentos, no podemos estar más de acuerdo con lo que señala la Fundación Impuestos y Competitividad sobre la seguridad jurídica en la fiscalidad internacional, lo que nos permite alcanzar una serie de conclusiones sobre las que edificar este trabajo¹⁴:

«La calidad de los sistemas tributarios se mide cada vez en mayor medida por el grado de seguridad jurídica que ofrecen. De poco vale aprobar medidas fiscales destinadas a favorecer la actividad productiva y la creación de empleo si su capacidad para generar resultados reales queda reducida debido a la falta de confianza de los operadores económicos respecto de la posterior interpretación y aplicación efectiva

¹² Un Estado podría firmar acuerdos que limiten su derecho a gravar unas determinadas rentas. El ejemplo serían los acuerdos de estabilidad fiscal, pero incluso en estos casos, no se tiene la seguridad jurídica de que el acuerdo dure para siempre.

¹³ Véanse OECD/IMF (marzo, 2017). *Report for the G20 Finance Ministers on Tax Certainty* y Zangari, E., Caiumi, A. y Hemmelgarn, T. (2017). *Op. cit.*

¹⁴ Véase <<http://www.fundacionic.com/la-seguridad-juridica-clave-para-mejorar-el-sistema/>> [Consultado el 16 de octubre de 2017].

de dichas medidas por parte de las autoridades y respecto de su mantenimiento estable en el tiempo. La seguridad jurídica tiene valor por sí misma al ser elemento central de un Estado de derecho. Pero en materia tributaria es también clave para el logro de los principios tributarios básicos de competitividad, equidad y suficiencia. La vinculación de la seguridad jurídica con la competitividad es manifiesta. Las decisiones empresariales de inversión, contratación o financiación, incluyendo la primera y básica (emprender o no una nueva actividad económica), son en su mayor parte decisiones a largo plazo, que tienen muy presente el grado de confianza que el sistema tributario ofrezca. Además, la seguridad jurídica favorece la libre competencia y, por esa vía, la eficaz asignación de recursos. Los dos estudios más importantes a escala mundial que miden los determinantes de la competitividad de los países son el "Informe de competitividad mundial" y el "Anuario de competitividad mundial"; el primero, desarrollado por el Foro Económico Mundial (WEF) y el segundo, por el Instituto Internacional para el Desarrollo de la Capacidad de Gestión (IMD). En ambos estudios, la confianza y estabilidad del sistema jurídico de cada país es uno de los aspectos básicos presente en todos los "pilares" de medición de la competitividad. La mejora de la seguridad jurídica también sirve a la equidad, porque ayuda a evitar tratamientos discriminatorios o injustificadamente desiguales a personas o empresas en situaciones objetivas asimilables. En cuanto al principio de suficiencia, a medio y largo plazo la capacidad recaudatoria de un sistema fundado en la seguridad jurídica siempre será mayor –al propiciar la creación de riqueza y el crecimiento de las bases tributarias– que la proporcionada por un sistema poco confiable y volátil».

3. CAUSAS QUE ATENTAN CONTRA LA SEGURIDAD JURÍDICA

A continuación analizaremos las distintas razones que minan la seguridad jurídica, constatando su número y su variada naturaleza. Pasemos, sin ánimo de exhaustividad, a citarlas¹⁵:

- Las cuestiones internas y organizativas de la Administración tributaria pueden considerarse uno de los factores que más inciden en la seguridad jurídica en los sistemas fiscales; en particular, la burocracia en la aplicación del sistema fiscal, la complejidad de la redacción normativa, la frecuencia en los cambios legislativos de carácter fiscal, la desigualdad en la aplicación de los procedimientos tributarios, los cambios de criterio en la Administración tributaria, la falta de transparencia en la tramitación de los procedimientos tributarios y la publicación de las normas y actos con impacto en la esfera de los derechos y garantías de los contribuyentes.
- Las distintas e incongruentes interpretaciones en las que pueden incurrir las Administraciones tributarias de los diferentes países en la aplicación de los estándares fiscales internacionales.

¹⁵ Véase OECD/IMF (2017, marzo). *Op. cit.* (pp. 16-23).

- Algunos aspectos de los mecanismos de resolución de litigios fiscales, tanto administrativos como judiciales, entre los que se incluye la tardanza en su resolución.
- Cada país debe tener un modelo fiscal claro que determine la política tributaria y la legislación que se apruebe, sin cambios aleatorios ni oportunistas. Sin duda alguna, las decisiones fiscales de los gobiernos de forma oportunista o ventajista constituyen una de las causas que producen una mayor inseguridad jurídica y los efectos más perversos sobre el comercio y la inversión internacional.

Pasemos ahora a analizar las causas identificadas con el objeto también de diseñar una posible solución a las mismas. Asimismo, su concreción ayuda a los contribuyentes a una mejor evaluación y gestión del riesgo fiscal y así determinar qué instrumentos o mecanismos pueden usar para mitigar los aspectos perversos.

3.1. EL DISEÑO DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA Y LA SEGURIDAD JURÍDICA

El Informe Mirrlees¹⁶ considera que una estructura impositiva óptima debe respetar los principios de progresividad, neutralidad, simplicidad y estabilidad. Respecto a lo que aquí interesa, el sistema debe estar libre de complejidades innecesarias que fomenten la evasión fiscal –simple y transparente–. Es deseable que tenga cierta estabilidad para ayudar a la seguridad jurídica y no entorpecer la inversión o la creación de riqueza. Desde estas premisas vamos a afrontar el estudio del diseño de la política tributaria y la seguridad jurídica, que se desarrolla en los próximos epígrafes.

3.1.1. Cambios frecuentes e inesperados en el derecho tributario, en particular, en las leyes y reglamentos¹⁷

Los cambios y, sobre todo, los vaivenes de la política tributaria han sido considerados como una de las principales fuentes de inseguridad jurídico-fiscal. No hay más que contar el número de leyes, reglamentos y otras normas menores aprobadas o modificadas a lo largo de un año para identificar el grado de seguridad jurídica de un ordenamiento. Es cierto que estas nuevas normas,

¹⁶ Véase Institute for Fiscal Studies (IFS) & Mirrlees (2011, septiembre). The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform. *Fiscal Studies. Special Issue on the Mirrlees Review*, 32(3), 331-359. Recuperado de <www.onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2011.00140.x/abstract> [Consultado el 25 de septiembre de 2017].

¹⁷ El aumento extraordinario del número de normas fiscales puede suponer un factor de erosión de la practicabilidad de la norma, en cuanto impide a los ciudadanos una adecuada ponderación de los medios jurídicos a su disposición. El problema de la excesiva proliferación normativa no tiene, sin embargo, una fácil solución jurídica. Y no tan solo por lo difícil que es concretar cuándo la aprobación de un determinado número de normas alcanza el nivel de una proliferación intolerable, sino tanto porque ante la evidencia de una excesiva creación de normas solo cabe, en la mayoría de los casos, una mera repulsa, ya que no resulta posible desde el punto de vista estrictamente constitucional formular reparo alguno. Consúltase la doctrina clásica en García Novoa, C. (2013). Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria. *Revista Dereito*, 22, 139-173.

en un principio, por el mero hecho de ser nuevas, pueden crear inseguridad, aunque vayan destinadas a simplificar y/o racionalizar el sistema fiscal. Esta merma de seguridad jurídica puede temporalmente afectar al comercio e inversión internacional¹⁸. En este orden de ideas, la incidencia en la seguridad jurídica podría ser resultado también de ciertas eventualidades de carácter económico o social a las que los países deben hacer frente. La política fiscal y la Administración tributaria juegan un papel muy importante en estimular el crecimiento económico, la redistribución o las externalidades negativas en la economía. Por consiguiente, es importante para los gobiernos tener la competencia para gestionar el sistema tributario como respuesta a la ralentización de la economía, al incremento del déficit fiscal y al crecimiento de las desigualdades, teniendo en cuenta los límites derivados de organizaciones supranacionales, como la Unión Europea¹⁹. Cuando los cambios son frecuentes y los agentes económicos requieren tiempo para adaptarse a las modificaciones, el entorno fiscal sufre la mencionada motorización legislativa y la falta de seguridad jurídica²⁰. En este punto, especial interés revisten las sentencias relativas a la segu-

¹⁸ Véase OECD/IMF (2017, marzo). *Op. cit.* (pp. 16-23).

¹⁹ La STC 120/2012, de 4 de junio –NCJ057084–, FJ 3.º, tras recoger la doctrina constitucional de que el principio de seguridad jurídica «no puede erigirse en un valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente» (SSTC 126/1987 –NFJ000307– y 182/1997 –NFJ005623–), y después de reconocer que «las normas básicas deben estar caracterizadas, como regla general y dada su propia naturaleza, por una cierta vocación de permanencia en el ordenamiento jurídico», añade que esto «no puede ser predicable de toda norma por igual». Según la sentencia, «tal circunstancia dependerá de los sectores concretos de la realidad sobre los que tales normas básicas se proyecten, siendo precisamente aquellos más dados a cambios de índole coyuntural –por ejemplo, por su estrecha conexión con aspectos tales como la marcha de la economía o la política económica general– los más tendentes a naturales cambios normativos».

²⁰ La consecución de la seguridad jurídica no es tarea fácil habida cuenta de la complejidad que está alcanzando el ordenamiento jurídico; complejidad que trae causa de la ingente cantidad y de la cuestionable calidad de las normas jurídicas. No constituye ninguna novedad la denuncia que la doctrina, tanto nacional como extranjera, ha formulado a la gran cantidad de normas que componen el ordenamiento jurídico. Así, García de Enterría, sobre el particular, señala que, frente a lo que Maurice Hauriou llamaba a comienzos del siglo XX la sabia lentitud de las Cámaras legislativas en punto al estudio y reflexión sobre las leyes, Carl Schmitt pudo hablar ya unos años después, en concreto en 1946, de la legislación motorizada. Véase García de Enterría, E. (2006). *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas* (p. 48). Madrid: Civitas. A título de ejemplo de la denominada motorización legislativa, el día 30 de diciembre de 2017 se publicó en el BOE una serie de normas fiscales en las que se abordan distintas modificaciones de carácter heterogéneo. Son las siguientes: Real Decreto-Ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social, en donde se fijan los valores y módulos catastrales y se actualizan los valores catastrales para 2018. Asimismo, se aprobaron los siguientes reales decretos: Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos del IRPF, del IS y del ISD; Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos del IVA, del ITP y AJD, del impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, de facturación, de gestión e inspección tributaria, y Real Decreto sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales; también se aprobaron modificaciones en los cuatro reglamentos que desarrollan la Ley general tributaria (LGT) para su adaptación a la reforma fiscal de 2015 y a posteriores cambios, entre los que se encuentran los derivados del SII: Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de revisión en vía administrativa; Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria; Real Decreto por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente; Real Decreto

ridad jurídica, la confianza legítima y la previsibilidad de los cambios normativos en el ámbito tributario. Así, 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 previsibles²¹, pero sin que ello pueda entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal²².

En este contexto, una información dada de forma proactiva a los contribuyentes, comenzando lo antes posible, desde el inicio del desarrollo de la política fiscal acordada y a lo largo de su ejecución, anunciando los cambios con antelación y con el lanzamiento de una guía de apoyo e información, daría tiempo suficiente a los contribuyentes para adaptarse al nuevo escenario y así reducir la falta de seguridad jurídica²³. Evidentemente, cuantos más cambios normativos, más complicado será para la Administración tributaria explicar, anunciar y asistir sobre los cambios legislativos. Lo mismo ocurre con el tiempo y la seguridad jurídica; cuanto más se demore el tiempo entre el cambio normativo anunciado y su aprobación definitiva, el contribuyente también sufrirá la citada incertidumbre. Aunque lo cierto es que, en determinadas ocasiones, a efectos de evitar una planificación fiscal oportunista o para evitar distorsiones en la toma de decisiones, los cambios en la normativa fiscal no son anunciados.

3.1.2. Cambios retroactivos

La retroactividad de las normas fiscales se admite, pues no cabe considerar, con carácter general, a las normas fiscales subsumidas entre las que el artículo 9.3 de la CE denomina como sancionadoras o no favorables o restrictivas de derechos individuales (SSTC 126/1987, de 16 de julio; y 182/1997, de 28 de octubre), por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos

1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de recaudación; Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario; y, por último, también se han aprobado dos órdenes ministeriales que modifican aspectos relativos a las obligaciones censales e informativas y del IVA: Orden HFP/1307/2017, de 29 de diciembre, por la que se modifican los modelos 036 y 037 de declaraciones censales y los modelos 322 y 303 del IVA; y la Orden HFP/1308/2017, de 29 de diciembre, por la que se modifican los modelos 181, 187, 188, 193, 198 y 289.

²¹ STC 150/1990, de 4 de octubre –NFJ004014–, FJ 8.º.

²² STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11.º.

²³ A título de ejemplo de cómo las guías, los programas informáticos y los documentos ofrecen seguridad jurídica, consúltase la web de la OCDE, donde se ha puesto a disposición de los países miembros una serie de recursos y documentos que proveen una aplicación e interpretación de los precios de transferencia siguiendo los estándares internacionales. Véase *Resources for Transfer Pricing: Transfer Pricing Guidelines; Transfer Pricing Legislation and Explanatory Notes; Transfer Pricing Country Profiles; Dispute Prevention Country Profiles; Multi-Country Analysis of existing Transfer Pricing Simplification Measures; Report on Permanent Establishments; Transfer Pricing Project Includes: Transfer Pricing Aspects of Intangibles; Comparability and Profit Methods; Attribution of Profits to Permanent Establishments; Transfer Pricing and Business Restructuring; and other Publications and Documents*. Recuperado de <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/>>.

públicos impuesto a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la CE. No obstante, la retroactividad es considerada como una de las causas más dañinas para la seguridad jurídica, si bien es preciso distinguir según los distintos grados de retroactividad de las normas. La STC 121/2016, de 23 de junio –NCJ061443–, confirma y profundiza su doctrina sobre la inexistencia de una prohibición constitucional a la retroactividad de las normas tributarias, como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, lo cual no impide reconocer el derecho a la protección de la confianza jurídica de aquellos cuando ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles²⁴.

De la misma manera, hay que distinguir el impacto de los cambios retroactivos en los incentivos fiscales que estimulen la inversión extranjera de otros aspectos que hayan podido cambiar, porque los signos adversos por el cambio habido afectan a la confianza en un país, internacionalmente hablando, a partir de ese momento. En efecto, lo anterior no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, la legitimidad constitucional de la retroactividad de las leyes, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución, como puede ser la misma seguridad jurídica²⁵. Así, este principio protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, de 4 de octubre). Y, por consiguiente, para determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera inconstitucionalmente la seguridad jurídica de los ciudadanos hay que analizar, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto²⁶.

La retroactividad fiscal supone la realización de cambios en las normas tributarias que son aplicados en años fiscales anteriores a su aprobación; justo lo contrario de lo que ocurre habitualmente, puesto que las modificaciones en la norma tributaria producen efectos en años futuros²⁷. Ahora bien, definir el concepto en relación con los resultados esperados respecto a las inversiones existentes implicaría que ningún cambio en la política fiscal, incluidas las modificaciones en los tipos impositivos, podría ser aplicado a las actividades existentes. Esto, obviamente, eliminaría

²⁴ Véase Moreno González, S. (2016). Retroactividad de normas tributarias, seguridad jurídica y fraude fiscal. *RCyT. CEF*, 405, 125.

²⁵ STC 126/1987, de 16 de julio.

²⁶ SSTC 126/1987, de 16 de julio, y 150/1990, de 4 de octubre.

²⁷ Un ejemplo profusamente citado por la doctrina por su condición retroactiva fue el Real Decreto-Ley 12/2012, que aprobó el régimen de limitación de deducibilidad de gastos financieros y de imposibilidad de deducir intereses de deudas que financiasen la adquisición de participaciones a otras entidades del grupo. Mención especial debe realizarse a los convenios de estabilidad fiscal, que han tenido cierto éxito en aquellos países con constantes cambios normativos, derivados de su situación político-económica. En este marco, surgen los convenios de estabilidad jurídica como una garantía para el inversor que teme por su proyecto inversor ante la incertidumbre de la estabilidad de las normas. Los convenios de estabilidad jurídica se definen, entonces, como aquel convenio firmado entre el contribuyente y el Estado, mediante el cual este se obliga a mantener la vigencia de un determinado régimen fiscal otorgado a la inversión pactada por el tiempo que se acuerde en el mencionado convenio.

la capacidad de los gobiernos para dirigir la política tributaria, incluso la macroeconómica, y supondría abrir la puerta a un mayor volumen de planificación fiscal para determinar qué actividades podrían verse afectadas, cuándo empieza una y termina otra. Por tanto, el problema consiste en saber si los cambios aplicados a años fiscales anteriores podrían generar inseguridad en el sentido de que los contribuyentes dejaran de confiar en el gobierno de un país, de manera similar a lo que ocurre cuando un Estado nacionaliza un sector empresarial, o bien, alguna empresa en concreto.

Algunas jurisdicciones establecen límites constitucionales a la retroactividad de los cambios normativos tributarios. También nos encontramos frecuentemente algunas excepciones a la irretroactividad; es el caso de los cambios técnicos o correcciones necesarias de la norma tributaria, por ejemplo, para clarificar la interpretación de la medida tributaria. Así pues, la retroactividad de las normas no está prohibida, cuando existen razones para ello, y no se violen los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, como ha sido explicado, si bien lo habitual es su aplicación prospectiva en ejercicios fiscales siguientes (modificación de tipos de gravamen) o a hechos imponderables realizados con posterioridad a la aprobación de la norma o, en algunos casos, incluso a su anuncio²⁸.

3.1.3. Disposiciones transitorias

En la actualidad, se observa la continua y prolífica práctica de inserción de disposiciones transitorias en todas las leyes, que añaden complejidad al sistema y merman la seguridad jurídica, no sabiendo en muchas ocasiones cuál es la norma vigente para una relación jurídica determinada. Se llega a situaciones límite en las que anualmente resulta de aplicación una norma distinta para el mismo hecho, acto o negocio jurídico, y a veces con distinta normativa aplicable según el momento en el que se han producido aquellos, de cuándo se ejecute o de cuándo se produzcan sus efectos. Se trata de los casos en los que se deroga o modifica un incentivo o beneficio fiscal, por ejemplo, en los que se necesita un régimen transitorio dirigido a la eliminación del mismo o cláusulas transitorias que dotan de seguridad jurídica y transparencia al periodo gradual hasta la desaparición del beneficio fiscal. Limitar los cambios a determinadas circunstancias lleva consigo la percepción internacional por parte de los contribuyentes e inversores sobre la estabilidad, seguridad y certeza jurídica de las normas tributarias y el nivel de riesgo normativo de una jurisdicción determinada.

Similares argumentos pueden usarse en el caso de normas tributarias aprobadas para un periodo de crisis económica o supeditadas a la existencia de determinadas condiciones macroeconómicas. Internacionalmente, este tipo de normas se considera también una fuente importante de inseguridad jurídica²⁹, si bien pueden constituir mecanismos útiles de política tributaria en el

²⁸ Véanse García Novoa, C. (2000). *Op. cit.* (pp. 166-178) y Taveira Torres, H. (2011). *Direito Constitucional tributário e segurança jurídica* (pp. 411-432). São Paulo: Editora Revista Dos Tribunais.

²⁹ Cfr. Baker, S. R., Bloom, N. y Davis, S. J. (2016). Measuring Economic Policy Uncertainty. *Quarterly Journal of Economics*. Recuperado de <<https://doi.org/10.1093/qje/qjw024>> [Consultado el 10 de julio de 2017].

caso de incentivos fiscales temporales a la inversión para estimular el gasto durante un periodo de crisis económica³⁰.

En general, el empleo de disposiciones y regímenes transitorios resulta poco recomendable por la confusión que incorpora. Casi todas las normas tributarias que regulan los principales impuestos en nuestro sistema tributario incorporan una lista de disposiciones transitorias que pueden hacer difícil conocer con precisión cuál es la norma aplicable en cada caso. En este sentido, señala la STC 27/1981, de 20 de julio, que:

«[...] el ordenamiento jurídico, por su propia naturaleza, se resiste a ser congelado en un momento histórico determinado: ordena relaciones de convivencia humana y debe responder a la realidad social de cada momento, como instrumento de progreso y de perfeccionamiento. Normalmente, lo hace así, al establecer relaciones pro futuro. Pero difícilmente una norma puede evitar que la regla de futuro incida sobre relaciones jurídicas preexistentes, que constituyen el basamento de las relaciones venideras; y es por ello que, a menudo, tales normas deben contener unas cautelas de transitoriedad que reglamentan el ritmo de la sustitución de uno por otro régimen jurídico».

Ahora bien, la STC 42/1986, de 10 de abril –NFJ068889–, también indica que un periodo transitorio ocasiona indudables perturbaciones y coloca algún punto de duda sobre el principio de seguridad jurídica consagrado y reconocido en el artículo 9 de la CE, por lo que no puede decirse que sea constitucionalmente ilegítimo su uso restrictivo. En este sentido, la STC 97/1986, de 10 de julio –NFJ068890–, reconoce que, en el caso de la aplicación de unas disposiciones transitorias, hubiera podido existir inseguridad jurídica, derivada de la presunta ambigüedad de la norma legal; por tanto, las disposiciones transitorias deberían utilizarse con carácter restrictivo.

3.1.4. Legislación confusa y de poca calidad y procesos ineficaces de control de calidad de la normativa

El procedimiento administrativo de elaboración de las normas está muy precariamente diseñado; presenta una gran simplicidad y vaguedad, muy superior a bastantes otros procedimientos dirigidos a dictar un acto administrativo cualquiera, cuando la lógica parece imponer que aquel debiera ser mucho más minucioso, estructurado y articulado que todos los restantes que existen en la esfera administrativa al tener, obviamente, una importancia y alcance muy superiores³¹. En efecto, debe ponerse de relieve la necesidad de una técnica normativa precisa sometida a procesos

³⁰ Cfr. Zwick, E. y Mahon, J. (enero, 2017). Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior. *American Economic Review*, 107(1), 217-248.

³¹ Véase Checa González, C. (2009). Acerca del procedimiento administrativo de elaboración de las normas tributarias. Aportaciones de los órganos consultivos sobre técnica normativa. *Documentos de Trabajo, IEF*, 30, 260.

de calidad que analice las deficiencias que amenazan el lenguaje jurídico con el peligro de desfigurarlo y que atentan contra la seguridad jurídica. Siendo cierto que la Administración tributaria desempeña un papel fundamental en las fases de elaboración de las normas tributarias sustantivas, la tarea de imprimir mayores cuotas de certeza, estabilidad y sistematicidad de las normas tributarias sustantivas corresponde también a los análisis de la actuación del Poder Legislativo, ubicándose en los estudios propios de la teoría y técnica normativa³².

Precisamente sobre lo anterior, debe mencionarse la Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las directrices de técnica normativa. Dichas directrices afectan a la elaboración de las normas reglamentarias y los proyectos normativos del Gobierno, en el ámbito estatal, pero no a la elaboración de las leyes, que corresponde a las Cortes Generales, ni al ámbito autonómico. Del mismo modo, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, establecen ciertos elementos de control material y formal en el procedimiento de elaboración de las normas que garantizan la calidad técnica de las mismas, y que tienen carácter general para todo tipo de normas. Sin embargo, este tipo de técnicas de calidad, lamentablemente, no está suponiendo un incremento en la seguridad jurídica y, además, 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 leyes³³. El Tribunal Constitucional no debería seguir obviando la enfermedad que padece nuestro sistema jurídico en forma de inseguridad jurídica.

La claridad y concisión de las normas tienen un impacto directo sobre la seguridad jurídica. Así, las normas confusas o mal redactadas conducen inexorablemente a la inseguridad jurídica. El hecho de tener un proceso metódico y de control en la redacción de las normas mejora la calidad de la legislación tributaria. Esto da lugar a una doble problemática: los procesos de diseño, redacción y seguimiento de las normas tributarias, y la propia calidad de las normas tributarias. Así es, los procesos de diseño y seguimiento de las normas tributarias tendrían que ser cruciales, si fueran eficaces, ya que modulan la calidad, la eficacia y la aceptación de la normativa tributaria. Lógicamente, una norma clara, bien redactada, sin ambigüedades, aumenta la seguridad jurídica en su cumplimiento y aplicación por la Administración tributaria. Sobre todo, cuando no está previsto o desarrollado un procedimiento de control de calidad de la normativa tributaria o,

³² El Consejo de Ministros aprobó, por primera vez el 7 de diciembre de 2017, el Plan Anual Normativo de la Administración General del Estado para el año 2018, que persigue racionalizar la actividad de producción normativa, mejorar la calidad de las normas y permitir su evaluación periódica, en consonancia con las exigencias internacionales y el informe CORA. Las funciones principales que cumple el plan son: primero, reforzar la seguridad jurídica y la predictibilidad del ordenamiento jurídico; segundo, incrementar la transparencia y dar a conocer cuáles son las normas previstas para cada año natural; y, tercero, racionalizar la actividad normativa a través de la reflexión que impone la articulación en un calendario del programa legislativo. Véase <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/documents/2017/refc20171207c_2.pdf> [Consultado el 8 de diciembre de 2017].

³³ STC 109/1987, de 29 de junio –NFJ068893–.

si está, se muestra ineficaz. La calidad de la elaboración normativa, por tanto, se muestra fundamental para alcanzar una cierta seguridad jurídica. Así, la inseguridad encuentra su caldo de cultivo cuando las normas fiscales son difíciles de comprender, cuando la norma fiscal se aprueba en textos normativos con los que no tiene ninguna relación material o metodológica o cuando la nueva norma no se consolida en un texto legal existente³⁴.

Debe aceptarse que un grado de complejidad es inevitable en determinadas condiciones como, por ejemplo, para regular circunstancias y requisitos necesariamente amplios o complejos de algunos regímenes fiscales especiales. Ahora bien, cuanto más complejo sea el sistema tributario, mayor será la necesidad de los contribuyentes de invertir más recursos de todo tipo, incluidos los necesarios para obtener un asesoramiento para entender las obligaciones tributarias y determinar su cuota tributaria. Esto nos puede llevar a considerar que los grandes contribuyentes, que tienen una mayor capacidad de gasto, pueden encontrarse en una mejor posición para obtener el necesario asesoramiento legal y contable y superar, en la medida de lo posible, la inseguridad jurídica existente.

3.1.5. Medidas antiabuso de la norma interna e internacional redactadas de forma genérica y confusa; en ocasiones, duplicadas y ajenas al derecho tributario

Es lógico que las normas tributarias mejor diseñadas y redactadas no sean capaces de anticipar cada nuevo producto, servicio o modelo empresarial ni cada transacción o estructura ideada por los contribuyentes, en especial, aquellos de una naturaleza agresiva o que se encuentren en el área gris entre lo permitido y no o entre el abuso y la elusión. Por consiguiente, las normas antiabuso son necesarias para luchar precisamente contra las prácticas de evasión y abuso y proteger el ordenamiento tributario. Las medidas antiabuso pueden tomar distintas formas y el efecto sobre la seguridad jurídica debe ser valorado muy cuidadosamente. La elección por el legislador de una cláusula antiabuso poco apropiada, mal redactada o cuya aplicación sea arbitraria puede suponer una fuente de inseguridad jurídico-fiscal muy importante³⁵. Una cláusula general antiabuso puede ser eficaz en la reducción de la planificación fiscal agresiva, dado que su mera existencia produce un efecto disuasorio y conduce a la modificación de las conductas fiscales más agresivas de los contribu-

³⁴ Los criterios o recomendaciones sobre la adecuada técnica normativa han incidido sobre múltiples aspectos; entre otros, se pueden citar los siguientes: a) el título o denominación de las normas jurídicas; b) la parte expositiva de las mismas; c) los criterios para la redacción y estructura de las normas; d) la reproducción de preceptos legales en un reglamento; e) las remisiones normativas; f) la inconveniencia de desarrollar una ley de forma fraccionada en regulaciones reglamentarias diversas, y g) la parte final de las normas. Consúltase Juan Lozano, A. M. (2009). La racionalidad de las leyes: una aproximación a los presupuestos de calidad de las normas y paradigmas para el desarrollo de investigaciones centradas en la creación del derecho. *Documentos de Trabajo*, 30, 248-250. IEF.

³⁵ Véase Navarro Fernández, G. (28 de abril, 2014). Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica. *Cinco Días*. Recuperado de <www.cincodias.elpais.com/cincodias/2014/04/25/economia/1398436838_543666.html> [Consultado el 12 de septiembre de 2017].

yentes hacia otras más conservadoras. En todo caso, una cláusula general antiabuso generalmente es percibida como un instrumento que incrementa potencialmente la inseguridad jurídica, ya que este tipo de cláusulas necesariamente se basa en una normativa genérica. Por eso, se debe ser muy cauto en la selección del instrumento antiabuso, su diseño, su redacción normativa y su aplicación³⁶.

La compatibilidad con la seguridad jurídica de las cláusulas antiabuso reside en el margen de apreciación que se permite al juzgador o aplicador de la norma para valorar si concurre o no su presupuesto aplicativo. Lo anterior se produce porque dicho presupuesto se construye en torno a conceptos jurídicos indeterminados, cuyo núcleo solo permite una decisión orientada hacia las circunstancias del caso concreto³⁷. El uso de conceptos jurídicos indeterminados no debe afectar a la seguridad jurídica, como tampoco lo debe hacer la utilización indistinta que en la interpretación de la cláusula se hace de aquellos, pero no se puede negar que conlleva cierta inestabilidad.

Asimismo, la jurisprudencia ha adolecido de falta de criterio a la hora de calificar los distintos comportamientos pretendidamente elusivos. Los mismos comportamientos (por ejemplo, la interposición de sociedades) son calificados en unas sentencias como abuso de derecho; en otras, como simulación, o en otras, como fraude de ley y, en ocasiones, simplemente se alude a la falta de motivo económico en el negocio o en la operación. Frente a esta tendencia generadora de inseguridad, se ha defendido la codificación de los supuestos de elusión. El ejemplo más evidente fue el introducido por la Ley de reforma sanitaria de Estados Unidos (*US Health Care and Education Reconciliation Act of 2010*), que codificó por primera vez en Estados Unidos una cláusula general antiabuso (*general antiavoidance rule*) muy desarrollada y sometida a un test para su objetiva aplicación, mediante la reforma del artículo 7701 del *Internal Revenue Code*³⁸.

Otro de los factores que afectan a la seguridad jurídica en la aplicación de las normas antiabuso es la falta de concreción de las consecuencias jurídicas. Así, nos podemos encontrar con casos en los que la aplicación de la cláusula de la norma antiabuso lleva a ignorar los efectos fiscales de un acto o negocio jurídico o bien, alternativamente, a rechazar solo la aplicación de aquellas

³⁶ Véase Grupo de Trabajo FIDE. El proceso de elaboración de la normativa tributaria: situación actual y su necesaria evolución. Recuperado de <www.fidefundacion.es/docs/Sesiones2016/FIDE%20Conclusiones%20Grupo%20de%20Trabajo%20Fiscal%20El%20proceso%20de%20elaboraci%20n%20de%20la%20normativa%20tributaria%20situaci%20n%20actual%20y%20su%20necesaria%20evoluci%20n%203%20Abril%20202.pdf> [Consultado el 25 de septiembre de 2017]. En este documento, se recomienda la conveniencia de crear un órgano consultivo formado por letrados de las Cortes Generales que estudie cada proyecto legal y haga sugerencias desde la óptica de la técnica legislativa, así como la valoración de la posibilidad de crear en sede parlamentaria un comité técnico revisor de textos normativos de naturaleza tributaria, formado o asesorado por expertos independientes. Se recomienda también que se cuente con reglas de técnica normativa más precisa y de uso vinculante para la Administración y valorar la técnica de la regulación casuística.

³⁷ Véase EY Abogados (2015). *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica* (pp. 16-17). Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.

³⁸ Calderón Carrero, J. M. y Ruiz Almendral, V. (septiembre, 2010). La codificación de la doctrina de la sustancia económica en Estados Unidos como nuevo modelo de norma general antiabuso: la tendencia hacia el sustancialismo. *Quincena Fiscal*, 15-16(I-II), 39.

ventajas o beneficios fiscales para cuya obtención parecía estar diseñado. El aumento de operaciones transfronterizas ha supuesto que la aplicación de las cláusulas antiabuso, previstas con un alcance excepcional, haya adquirido un estatus general. En definitiva, las cláusulas antiabuso se han incluido en la legislación de diferentes países como instrumento de cumplimiento de su normativa tributaria interna, pero su uso masivo en operaciones realizadas en el marco de una economía globalizada debe compatibilizarse con la salvaguarda de la necesaria seguridad jurídica³⁹.

3.2. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS POR LA ADMINISTRACIÓN Y LA SEGURIDAD JURÍDICA

La Administración tributaria tiene como función principal la aplicación de la normativa tributaria y, por tanto, se trata de un actor fundamental para ofrecer apropiadamente la seguridad jurídica necesaria al sistema tributario. Como se ha visto anteriormente, una legislación clara y coherente no garantiza la seguridad jurídica si no va acompañada de una aplicación eficiente, justa y congruente.

Es más, la seguridad jurídica no significa que la aplicación práctica del derecho genere situaciones idénticas en todos los casos ni que todos los pronunciamientos judiciales tengan que realizarse en el mismo sentido. Aun cuando pueda parecer poco conforme con el principio de seguridad jurídica el que un tribunal o juzgado dicte, en fechas muy próximas, separadas en algún caso tan solo por un día, sentencias claramente contradictorias entre sí, resolviendo en sentido radicalmente opuesto supuestos idénticos, ello no es más que consecuencia de la independencia que cada juez tiene en el ejercicio de su potestad jurisdiccional, que debe encontrar solución en el marco del ordenamiento legal a través de los remedios procesales y orgánicos que resulten ser necesarios para lograr la superación de dicha discrepancia.

El ordenamiento tributario depende principalmente en su configuración real de la aplicación judicial del derecho y, antes, de la aplicación del derecho que deriva de la práctica administrativa y de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. Sin embargo, cuando se confía la solución de todos los problemas derivados de la aplicación del ordenamiento a la interpretación del mismo, caso por caso, por una pluralidad de órganos administrativos o jurisdiccionales sin un legislador activo ni una doctrina jurisprudencial clara, surgen inevitablemente problemas de inseguridad derivados de la presencia simultánea de soluciones muy diversas. Y este es el panorama que podemos ver en algunos ejemplos recientes en el ámbito nacional con el IIVTNU e internacional con la presencia o no de un establecimiento permanente⁴⁰.

³⁹ Véase Weeghel, S. van (2010). Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions (General Report, subject 1, p. 46). En *Cahiers de Droit Fiscal International*. Roma.

⁴⁰ En el plano internacional, se padece del mismo mal atendiendo a la solución dada por tribunales de diferentes países a problemas de fiscalidad internacional semejantes. Como muestra, recientemente, el Tribunal Administrativo de París ha dictado en primera instancia distintas resoluciones de fecha 12 de julio de 2017 referidas a los diferentes aspectos fiscales de un mismo caso, en las cuales considera que una compañía tecnológica no tenía un establecimiento

3.2.1. Aplicación impredecible e ineficiente

Cuando existe un vacío entre la normativa fiscal y su aplicación se observa nítidamente una falta de seguridad jurídica. Por ejemplo, en el derecho tributario, parece evidente y claro que los contribuyentes tienen derecho a una serie de beneficios fiscales o a aplicarse la deducción de las retenciones practicadas o de los pagos a cuenta realizados y, en su caso, a la solicitud de una devolución. En este sentido, en algunos países miembros de la OCDE/G20, el acceso a las devoluciones de impuestos es especialmente complicado; aunque la norma y los procedimientos existan, las cargas administrativas para su solicitud son tan excesivas que constituyen un verdadero obstáculo para la obtención de los beneficios fiscales previstos tanto en la normativa interna como en los CDI.

Como ya hemos advertido, la falta de seguridad jurídica puede nacer también de la aplicación discrecional y/o incoherente de las normas tributarias por la Administración tributaria. Esto sucede en distintos departamentos de la propia Administración, en la concesión discrecional de beneficios fiscales en acuerdos fiscales, consultas tributarias o en el propio desarrollo del procedimiento inspector. En otras palabras, el trato discriminatorio o incongruente de contribuyentes en circunstancias similares; los largos plazos para la resolución de conflictos, y la gran variedad de soluciones dadas a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación, en el marco de los procedimientos tributarios, y en especial en el inspector, convierten el sistema fiscal en impredecible y, por ende, en una evidente y peligrosa falta de seguridad jurídica.

3.2.2. La falta de seguridad jurídica por la deteriorada relación entre la Administración tributaria y el sector empresarial⁴¹

Como señala Soler Roch, la falta de confianza conduce a la ausencia de seguridad jurídica y la incertidumbre nos conduce al riesgo. En este caso, el riesgo fiscal es tanto para la Administración tributaria como para el contribuyente⁴².

La situación constituye un ciclo vicioso en el que todas las partes tratan de cumplir con sus expectativas: la Administración tributaria considera al contribuyente como potencial evasor fiscal y, por consiguiente, redobra los esfuerzos en la lucha contra el fraude y la evasión; los contribuyentes, a su vez, se consideran bajo la presión de una Administración ineficiente y poco razonable. Y así, las reacciones de una y otros se apalancan y legitiman su conducta con base en la que se enfrentan. El enfoque cada vez mayor sobre la planificación fiscal agresiva puede haber amplificado esta conduc-

to permanente en Francia en los años 2005 a 2010 cuando la Administración tributaria había sostenido lo contrario sobre la base de las operaciones realizadas en Francia por el grupo. De esta manera, el tribunal administrativo sigue precedentes del Consejo de Estado (caso Zimmer de 31 de marzo de 2010), cuya doctrina no ha sido compartida por el Tribunal Supremo español en su Sentencia de 20 de junio de 2016 (caso Dell).

⁴¹ Cfr. Devereux, M. (2016). Measuring Corporate Tax Uncertainty across Countries: Evidence from a Cross-Section Survey. *Mimeo*. Oxford University Center for Business Taxation.

⁴² Cfr. Soler Roch, M. T. (octubre, 2012). Tax Administration vs. Taxpayer. A New Deal? *World Tax Journal*, 282.

ta; mientras que, por un lado, se refleja la legitimidad pública y las presiones políticas a las que se ve sometida la Administración, por otro lado, muchos contribuyentes, en particular del mundo empresarial, han expresado su preocupación sobre lo que ellos perciben como un aumento en la agresividad de las Administraciones tributarias de algunas jurisdicciones, una falta de comprensión de los cada vez más complejos modelos empresariales, así como una estigmatización del mundo empresarial en el debate político actual sobre el fraude fiscal. En este marco, una perspectiva más colaborativa dirigida al cumplimiento fiscal como, por ejemplo, los programas de cooperación reforzada, podrían reducir la inseguridad jurídica para las empresas de bajo riesgo, ayudar a las Administraciones tributarias a utilizar mejor sus recursos y promocionar una cultura de mayor confianza mutua⁴³.

3.2.3. Los sistemas retributivos y la fragmentación de la Administración tributaria incrementa el riesgo de una aplicación incongruente, discriminatoria y desigual de la normativa tributaria

Surge, por ejemplo, cuando la retribución de los funcionarios de Hacienda depende de forma directa o indirecta de las liquidaciones tributarias derivadas de los procedimientos inspectores efectuados, y también, cuando la función de la Administración se fragmenta en diferentes niveles, agencias, direcciones generales, etc., sin que se pueda tener, por tanto, una visión en conjunto de la aplicación del sistema tributario, en el que se vele por el respeto de la congruencia del mismo con los objetivos de política fiscal.

3.3. INCERTIDUMBRE JURÍDICA DERIVADA DE LOS CAMBIOS EN LA ORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y DE LA ECONOMÍA DISRUPTIVA

Las normas tributarias no son capaces de cubrir todas las eventualidades que se producen en la vida real, en particular, los modelos empresariales tan cambiantes en los últimos años. La aplicación de la legislación tributaria a los mencionados cambios conlleva cierta inseguridad ju-

⁴³ Los sistemas de cooperación reforzada entre la Administración tributaria y los contribuyentes son estrategias de gestión del riesgo de cumplimiento usadas por las Administraciones que estimulan la mejora del cumplimiento por el contribuyente. Se establecen de forma voluntaria y fomentan una relación de cooperación y mutua confianza entre contribuyentes y Administraciones tributarias. A nuestro entender, para que en España este tipo de técnicas tengan cierto éxito, deberían venir acompañadas de un cambio cultural que genere confianza entre Administración y contribuyente. González de Frutos, U. (2010). La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria. *Crónica Tributaria*, 134, 65-95. Por poner un ejemplo, en la primera sesión del Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, de 30 de marzo de 2011, se apuesta por la Administración tributaria por la implantación de una nueva forma de relación con los profesionales tributarios; una relación cooperativa basada en la transparencia y la confianza mutua favoreciendo y facilitando el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales. Objetivos de este foro son: profundizar en el conocimiento mutuo entre la Agencia Tributaria y los profesionales representados en él, en un marco de cooperación, transparencia, rigor técnico, objetividad, proporcionalidad y receptividad; aumentar la seguridad jurídica en las relaciones de los contribuyentes y los profesionales tributarios con la Agencia Tributaria; contribuir a la mejora de la aplicación del sistema tributario, y contribuir a la prevención del fraude fiscal.

rídica en el tratamiento de algunas actividades (nuevos activos, nuevos servicios, nuevos modelos de negocio, el internet de las cosas –todos ellos, relacionados con la digitalización de la economía–, en los que la localización de la creación del valor no resulta clara). Donde se ha mostrado la dificultad en adaptarse a los cambios en la organización empresarial ha sido en la fiscalidad internacional, ya que se suma a lo anterior la propia interacción de los diferentes sistemas legales de cada país. Por ello, resulta crucial que cada país se esfuerce en tener una normativa en línea con la evolución de los modelos empresariales y una voluntad de comprender dichos cambios en las organizaciones empresariales a efectos de alcanzar la seguridad jurídica requerida tanto para la Administración como para los contribuyentes.

3.4. ASPECTOS INTERNACIONALES DE LA SEGURIDAD JURÍDICA

El entorno empresarial actual se caracteriza por el incremento de operaciones en distintas jurisdicciones, con una naturaleza muy amplia de modelos de negocio, que interactúan con distintos sistemas fiscales. En este marco, se constata el incremento de la complejidad para las empresas y también un nivel superior de compromiso y cooperación entre las Administraciones tributarias de los distintos países. Así pues, dado que los sistemas tributarios tienen características distintas según los países, y sus interacciones no son gestionadas apropiadamente, la seguridad jurídica se ve mermada tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias⁴⁴.

Como es sabido, los estándares fiscales internacionales tienen entre uno de sus objetivos la consecución de la seguridad jurídica, y se considera crucial para reforzar la predictibilidad en el sistema tributario internacional. Cuando no se adoptan los citados estándares mínimos, o cuando los estándares internacionales son incongruentes o se efectúa una interpretación o ejecución de los mismos de forma inconsistente con el Plan de Acción BEPS, las directrices de precios de transferencia o el modelo de convenio de la OCDE, etc., se da lugar a un aumento significativo de la inseguridad jurídica en el sistema fiscal internacional.

La interacción entre normas tributarias y no tributarias y los CDI internacional y otros acuerdos internacionales, como el actual instrumento multilateral BEPS, también pueden crear vacíos legales e inconsistencias⁴⁵. En este contexto, asimismo hay que examinar el valor normativo y los efectos que producen en la seguridad jurídica los comentarios al modelo de convenio de la OCDE o de las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias⁴⁶. Por tanto, la coordinación entre los tipos

⁴⁴ Véase OECD/IMF (2017, marzo). *Op. cit.* p. 58.

⁴⁵ Véase Zangari, E., Caiumi, A. y Hemmelgarn, T. (2017). *Op. cit.*, p. 9.

⁴⁶ Véase la SAN de 10 de julio de 2015 (rec. núm. 281/2012 –NFJ059306–), que se refiere a que el principio de seguridad jurídica debe prevalecer frente a lo dispuesto en los comentarios al modelo de convenio de la OCDE en lo relativo a la atribución de beneficios al establecimiento permanente, por lo que no puede aceptarse la no deducibilidad de los intereses pagados por este a su casa central, argumentando que se trataba de retribución de capital propio de la sucursal. En

de normas y *soft law* es fundamental a los efectos de evitar la inseguridad jurídica producida por la falta de la misma entre normas tributarias y no tributarias⁴⁷, así como en los casos de normas tributarias y los acuerdos bilaterales de inversión.

Asimismo, el principio de seguridad jurídica tiene su espacio en el derecho de la Unión Europea. Así, es necesario que los operadores europeos se encuentren en condiciones de conocer con claridad la situación existente en cada caso entre los ordenamientos nacional y europeo, teniendo en cuenta el principio de primacía y eliminando, en virtud del principio de seguridad jurídica, cualquier incertidumbre en cuanto al derecho aplicable. Por tanto, la seguridad jurídica ofrece dos variantes de naturaleza formal, referidas a la obligación eliminar situaciones de incertidumbre provocadas por la existencia de derecho europeo incompatible con el interno, y a la obligación de integrar aquel en este de una manera lo suficientemente clara y pública como para permitir su pleno conocimiento por los operadores jurídicos, sobre todo, por los contribuyentes titulares de derechos y obligaciones otorgados por el ordenamiento de la Unión Europea⁴⁸.

En el ámbito de la Unión Europea, la renta empresarial es gravada por los Estados miembros, pero el entorno económico actual es mucho más globalizado, móvil y digital que el que inspiró los actuales sistemas fiscales. En este contexto, las reglas actuales de la tributación de sociedades no parece que se hayan adaptado bien a este nuevo entorno. Los modelos empresariales y las estructuras societarias son mucho más complejos, y es posible todavía la traslación de beneficios. Además, la divergencia de los impuestos sobre sociedades de los distintos Estados miembros ha permitido que la

esta sentencia, la Audiencia Nacional entendió que «el artículo 7 del convenio hispano-holandés no prevé expresamente una corrección sobre el resultado contable del establecimiento permanente fundamentada en la afectación de una parte del capital al obligado tributario ni tampoco lo hacían los comentarios al modelo de convenio de la OCDE vigentes en los periodos impositivos sujetos a regulación. Por tanto, de no estimarse las pretensiones del sujeto, concluye el Tribunal, se atendería contra los principios de irretroactividad de las normas, confianza legítima y buena fe».

⁴⁷ La falta de coordinación desde el punto de vista del sistema legal de fuentes ha sido puesta de manifiesto también por la STS de 21 de febrero de 2017 (rec. núm. 2970/2015 –NFJ065744–). La Administración tributaria apela a las directrices de la OCDE a las que se remiten los comentarios del modelo de convenio de la OCDE, según lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), a cuyo tenor, lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la CE (asimismo, se refiere a la mención de las directrices en la exposición de motivos de la LIS). Sin embargo, el Tribunal Supremo explica que «esta remisión al artículo 3 –en relación con el ámbito de aplicación espacial del texto refundido de la LIS– vuelve a concretarse en las disposiciones normativas que, conforme a la Constitución, se hayan integrado en nuestro ordenamiento interno (tratados y convenios internacionales), sin que posean tal naturaleza normativa las directrices OCDE, que esta Sala ya ha declarado no son fuentes del derecho ni, como tales, invocables en casación (así, la S. de 19 de octubre de 2016, dictada en el rec. cas. núm. 2558/2015 –NFJ064434–). Menos aún, los métodos de valoración a precio de mercado que en tales recomendaciones o reglas se prevén y definen no pueden ser impuestos en el empleo de las potestades tributarias si no han sido asumidos por los Estados, en ejercicio de su soberanía, bien por disposición normativa interna o por convenio internacional».

⁴⁸ Véanse la STJUE de 15 de marzo de 1990, Comisión/Países Bajos (asunto C-339/87). Alonso García, R. (2012). *Sistema jurídico de la Unión Europea*. (3.ª ed., pp. 333-334). Madrid: Civitas. Zangari, E., Caiumi, A. y Hemmelgarn, T. (2017). *Op. cit.*, pp. 31-33.

planificación fiscal agresiva haya florecido en las últimas décadas. Frente a este marco, la Comisión Europea ha avanzado, en una agenda ambiciosa para convertir el impuesto sobre sociedades en más transparente, que va a robustecer las normas contra la evasión fiscal y estimular el crecimiento⁴⁹.

4. MECANISMOS PARA REFORZAR LA SEGURIDAD JURÍDICA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD

A continuación trataremos de identificar los instrumentos y las prácticas que mejor pueden alcanzar el objetivo de todo ordenamiento en términos de seguridad jurídica, tanto en el ámbito nacional como internacional. Para ello, partimos de la premisa de que lo más beneficioso para todos radica en que la reducción o eliminación de la incertidumbre jurídica deba realizarse de forma eficiente y en el menor plazo posible y, si no resulta viable, entonces deben establecerse mecanismos efectivos de resolución de los conflictos fiscales que se produzcan. También partimos de la hipótesis de que los mecanismos analizados, dado que se gestionan fundamentalmente por las Administraciones tributarias, necesitan una actitud favorecedora de estas para la erradicación de la incertidumbre jurídica. Asimismo, hay que tener en cuenta tres cuestiones: la primera, el marco legal de cada país (se observa una mayor inclinación a los procedimientos alternativos de resolución de conflictos en los países anglosajones); la segunda, la seguridad jurídica tiene un límite en la legalidad que rige el ordenamiento jurídico⁵⁰, y en tercer lugar, el momento post-BEPS en el que nos encontramos, en el que la seguridad jurídica se encuentra entre las mayores inquietudes de los operadores jurídicos, sobre todo, por el uso de algunos conceptos jurídicos indeterminados, como el de planificación fiscal agresiva, o la aplicación de las normas jurídicas derivadas de BEPS a esquemas fiscales previos al plan de acción. Entre los instrumentos que se encuentran en mejor situación para alcanzar el objetivo de la seguridad jurídica y la gestión del riesgo fiscal se encuentran los siguientes:

- Debe reducirse la complejidad y aumentar la claridad de la normativa mejorando la política tributaria y la redacción de las normas. Junto a la necesidad de poseer un modelo fiscal de carácter nacional sin ambigüedades, tiene que desarrollarse una normativa fiscal sencilla, que sea objeto de seguimiento en su aplicación, junto con guías aplicativas suficientemente detalladas y un sistema de ayuda y asistencia potenciado para los contribuyentes por parte de la Administración tributaria⁵¹.

⁴⁹ European Commission (2016). *Building a Fair, Competitive and Stable Corporate Tax System for the EU* (COM (2016) 862 final). European Commission (2015). *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action* (COM (2015) 302 final). European Commission (2016b). *Anti-Tax Avoidance Package: Next Steps Towards Delivering Effective Taxation and Greater Tax Transparency in the EU* (COM (2016) 23 final).

⁵⁰ Véase García Novoa, C. (2000). *Op. cit.*, p. 124.

⁵¹ Véase Pormeleau, K., Hodge, S. y Walczak, J. (2017). *International Tax Competitiveness 2017*. Tax Foundation. Recuperado de <www.taxfoundation.org/2017-international-tax-competitiveness-index/> [Consultado el 1 de noviembre de 2017]. Según este informe, es llamativo que el tercer factor de competitividad empresarial sea la incertidumbre jurídico-fiscal.

- Debe incrementarse la previsibilidad y la coherencia por parte de las Administraciones tributarias a través de la publicación de interpretaciones técnicas y consultas tributarias en plazo razonable, favoreciendo la labor de organizaciones internacionales de forma clara y transparente, sin olvidar la conformación y los requisitos legales de los sistemas jurídicos de cada país⁵². El compromiso de los contribuyentes⁵³ y la educación tributaria pueden mejorar también la comprensión de la normativa y sus condiciones de aplicación⁵⁴.
- Los mecanismos efectivos de resolución de conflictos fiscales poseen un papel crucial en lo que se refiere a la seguridad jurídica. Estos mecanismos deben ser justos, razonables, independientes y accesibles para todos los contribuyentes y efectivos en la resolución de conflictos en un periodo tiempo razonable.
- La búsqueda de la seguridad jurídica en la fiscalidad internacional es particularmente importante. En este ámbito se puede identificar una serie de instrumentos más específicos dirigidos a su consecución como, por ejemplo:
 - La prevención del conflicto, programas cooperativos de resolución de litigios, los acuerdos previos de valoración (APA), el Programa Internacional de garantía del cumplimiento de la OCDE (ICAP), así como inspecciones conjuntas y simultáneas entre Administraciones tributarias.
 - La mejora en la efectividad y en el fortalecimiento de los procedimientos de resolución de conflictos fiscales internacionales, como el procedimiento amistoso (MAP), incluyendo la aplicación completa del *minimum standard* de la acción 14 del Plan de Acción BEPS, y el uso del arbitraje bajo las condiciones previstas.
 - La actualización de los CDI internacional a través de lo negociado y recogido por el instrumento multilateral BEPS, siempre que se publiquen sus resultados

⁵² La reforma de la LGT, por obra de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, supuso la modificación del artículo 12 para prever la existencia, no solo de las órdenes ministeriales interpretativas, sino de resoluciones interpretativas de la DGT, que vincularán asimismo a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. En el futuro, si esas resoluciones cobran carta de naturaleza, deberá determinarse el papel que corresponde a las mismas y el que conserva la doctrina acumulada en las contestaciones a consultas tributarias. No deberían surgir especiales dificultades en esta coordinación, y es esperable, además, que la tramitación de estas resoluciones interpretativas generales se haga con intervención de los sectores afectados y oyendo las observaciones y sugerencias que se planteen.

⁵³ Véanse Daude, C., Gutiérrez, H. y Melguizo, Á. (2012). What Drives Tax Morale? *OECD Development Centre, Working Paper*, 315. Lago-Peñas, I. y Lago-Peñas, S. (2010). The Determinants of Tax Morale in Comparative Perspective: Evidence from European Countries. *European Journal of Political Economy*, 26(4), 441-453.

⁵⁴ Recientemente, la Comisión Europea lanzó el portal TAXEDU, cuyos objetivos son contribuir a la educación de la juventud europea en materia tributaria; reducir la evasión fiscal y el fraude fiscal en Europa, presentando una información más detallada y educando a los ciudadanos del futuro, y hacer saber a los ciudadanos europeos qué servicios requieren ineludiblemente la recaudación de impuestos. Véase <www.europa.eu/taxedu/about-us_es>.

en forma de texto consolidado; o bien, como consecuencia de lo negociado bilateralmente por las autoridades competentes de dos países con total transparencia para los contribuyentes⁵⁵. Resulta fundamental, para alcanzar un mínimo estándar de seguridad jurídica, que por parte de las autoridades competentes de los distintos países se elabore una versión consolidada de los CDI firmados, sobre todo, cuando tras la firma de un CDI es modificado por protocolos o por el propio convenio multilateral que ejecuta las acciones BEPS.

- Una mayor homogeneidad internacional en el campo de la aplicación de las retenciones a no residentes, haciéndolas más efectivas y simplificadas con modelos de cumplimiento similares entre los países. Debe hacerse un esfuerzo también por parte de las Administraciones en el procedimiento de reconocimiento y concesión de los beneficios de un CDI, haciéndolos más ágiles y con menores trabas burocráticas.
- La necesidad de cooperación y coordinación en el desarrollo de un conjunto coherente de estándares fiscales de carácter internacional, así como su congruente aplicación por parte de todos los países. El papel de las organizaciones internacionales resulta fundamental en este apartado. En estos momentos, la Unión Europea, la OCDE y las Naciones Unidas, esta con un menor impacto, podrían liderar este mecanismo de cooperación y coordinación de una forma inclusiva en pie de igualdad entre los países.

Llegados a este punto, debemos identificar los medios legales de los que dispone el contribuyente para poder ejecutar la aplicación efectiva del principio de seguridad jurídica y gestionar así el riesgo fiscal internacional. Como ha sido mencionado, existen distintos instrumentos legales en la fiscalidad internacional que aspiran a dotar de seguridad jurídica a situaciones fácticas a las que se enfrentan los contribuyentes en el mundo legal. El contribuyente se encuentra, pues, con algunas vías dispersas y específicas para alcanzar la seguridad jurídica, y en todas ellas, con

⁵⁵ La SAN de 17 de octubre de 2017 (rec. núm. 35/2016 –NFJ068381–) tiene que ver con la denegación por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de una solicitud de información pública relativa al texto del intercambio de cartas relativo al CDI suscrito con Luxemburgo, así como la documentación y los antecedentes de los expedientes de su tramitación que figuraban en la DGT. Documentos que eran conocidos en Luxemburgo pero no eran públicos en España. Si bien esta sentencia tiene interés general, máxime lo tiene en el entorno de los hechos, relativo a la aplicación de los CDI, por cuanto se trata de normas cuyo acuerdo se dilata –ya por naturaleza– a lo largo de muchos años y que, incluso una vez iniciada su negociación y aprobados los acuerdos, su simple publicación se materializa años más tarde. Ahora nos situamos en un entorno especial, el de la interpretación de un convenio ya suscrito pero que requiere interpretación, viciado de los mismos incidentes procedimentales –no en vano, estamos hablando de 17 años de papel en el cajón–, y en el aire, el interés de los contribuyentes por conocer el contenido de la negociación. Y es que esa información puede ser trascendente a la hora de planificar operaciones económicas –recordemos que estamos hablando de Luxemburgo– y de evitar la imposición de sanciones –con base en las tensiones de negociación entre los Estados signatarios–. Lo que está claro es que la información es poderosa y permite anticiparse a las situaciones que se pueden presentar en la praxis y no puede esconderse a los contribuyentes ni responder a lo que debe ser una buena práctica que debe mediar en las relaciones entre Administración y administrado.

un papel fundamental en manos de la Administración tributaria. En particular, se trata de las consultas tributarias, los APA, el ICAP, los procedimientos amistosos (MAP) o los propios arbitrajes. Los tres primeros instrumentos se encuentran en la fase previa o anterior al litigio, mientras que en los procedimientos amistosos y el arbitraje, el conflicto legal ya se ha producido, luego tienen un carácter reactivo. En los próximos epígrafes analizaremos el papel que llevan a cabo y determinaremos su verdadera función en este ámbito.

5. LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN (APA)

Ante una lenta recuperación de la economía, los Estados parecen concentrar sus esfuerzos en incrementar su recaudación tributaria; en particular, y en lo que aquí se refiere, a través del control de los precios de transferencia, que sigue advirtiéndose como el área de mayor controversia presente y futura en el ámbito internacional, ya que experimenta el control más intensivo por parte de las Administraciones tributarias. Las reglas de precios de transferencia, las metodologías, la interpretación del principio de libre competencia y cómo debe ser aplicado son cuestiones que pueden variar de aplicación e interpretación de país en país y de Administración en Administración.

Ante esta situación tan potencialmente incierta, los contribuyentes tratan de buscar mayor seguridad jurídica a través del ejercicio de la gestión del riesgo fiscal. Las empresas no solamente encuentran dificultades en identificar operaciones o transacciones no controladas comparables que les otorguen un punto de referencia aceptable respecto del precio de mercado; también deben negociar con Administraciones tributarias que continúan usando comparables secretos para la fijación de precios o sistemas de determinación poco habituales.

La solución de la conflictividad en materia de precios de transferencia y su falta de seguridad jurídica tiene una de las herramientas citadas para resolver dichos problemas; se trata de los *advance pricing agreements* (APA) o acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas.

Junto con el ICAP, y a diferencia del resto de mecanismos tendentes a evitar la doble imposición internacional derivada de la aplicación de ajustes sobre precios de transferencia para la determinación del valor normal de mercado (ajustes correlativos, procedimiento amistoso, arbitraje tributario internacional, comprobaciones fiscales simultáneas), y que se caracterizan por actuar de manera reactiva frente al conflicto tributario, los APA son un remedio de naturaleza preventiva y, por lo tanto, previo a la confrontación misma. Los APA no buscan solucionar la conflictividad tributaria, sino prevenirla, anticiparse a ella; es decir, actúan antes de que se produzca la operación potencialmente conflictiva. Además, son la única vía alternativa a los métodos tradicionales para la resolución de conflictos tributarios en el ámbito de los precios de transferencia, ya sean de orden administrativo, judicial o convencional, aparte de una herramienta de seguridad jurídica.

El procedimiento APA posee un carácter cooperativo y negocial en materia de precios de transferencia que permite una participación articulada legalmente del contribuyente en la fijación del precio. Las ventajas del APA para el contribuyente, entre otras, son: la posibilidad de

negociar anticipadamente y de forma directa con la Administración los posibles riesgos de doble imposición, y evitar eventuales inspecciones tributarias, posibles sanciones y litigios, pero, principalmente, obtener seguridad jurídica, de amplio efecto prospectivo y, a veces, también retrospectivo, respecto de las operaciones vinculadas que realiza.

El Plan de Acción BEPS desarrollado por la OCDE y el G20 constituye, sin duda, el más amplio y sistemático intento de reforma de fiscalidad internacional en casi un siglo desde que la Sociedad de Naciones desarrolló el primer modelo de CDI en los años veinte⁵⁶. No obstante, el enfoque de conciliación de los principios clásicos de la fiscalidad internacional con el entorno actual de economía que supone BEPS está suponiendo un aumento de la conflictividad en el ámbito de los precios de transferencia y, por tanto, un aumento también en el interés de los contribuyentes en suscribir un APA⁵⁷. Las acciones 8-10 del Plan de Acción BEPS, relativas a precios de transferencia, y, sobre todo, la obligación de documentación país por país, o *country-by-country reporting*, conduce a pensar que la obtención de un APA es muy recomendable para cualquier empresa multinacional como instrumento de gestión del riesgo fiscal⁵⁸.

En efecto, la utilidad de los APA es máxima en un escenario como el actual, en el que en el plano internacional se desarrollan e incrementan las obligaciones de documentación, sanciones, comprobaciones tributarias y litigiosidad en el ámbito de los precios de transferencia⁵⁹. Es, pues, natural que las empresas deseen obtener seguridad jurídica en el entorno que se plantea.

Los APA y, en especial, los *advance tax rulings* (ATR), que serán objeto de estudio en el próximo epígrafe de este trabajo, centran la actualidad también por el impacto mediático de algunos casos de grandes multinacionales que han utilizado este tipo de acuerdos como instrumento *ad hoc* para reducir sus costes de cumplimiento y, en general, sus obligaciones tributarias; lo que ha generado que estos acuerdos sean considerados como «soluciones privadas» de dudosa legalidad, aun cuando se respeten los procedimientos preestablecidos para su obtención⁶⁰.

⁵⁶ Véase González de Frutos, U. (2016). El proyecto BEPS y la reforma de los precios de transferencia. En T. Cordón Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (2.ª ed., p. 154). Madrid: CEF.

⁵⁷ «BEPS es una nueva solución de *soft law* que generará mayor inseguridad fruto de políticas tributarias heterogéneas adoptadas por los Estados y en un entorno en el que el *arm's length* pierde progresivamente su protagonismo a favor de *profit split* y otras soluciones de difícil solución práctica». Hortalá Vallvé, J. y Soler Brava, R. (2016). Los acuerdos previos de valoración. En T. Cordón Ezquerro (Dir.), *op. cit.*, p. 839. Más adelante, los autores añaden: «las consecuencias prácticas que en materia de metodología de precios de transferencia apunta el informe BEPS, orientándose cada vez más hacia el método de distribución del beneficio (*profit split*), debería incrementar el interés por suscribir un APA, ya que los elementos subjetivos que incorpora este método aumentan la inseguridad de los contribuyentes en su aplicación práctica». *Ibid.*, p. 849.

⁵⁸ Véase Wrappe, S. C. (2015). Do Advance Pricing Agreements Still Make Sense? *Tax Management Transfer Pricing Report*, 24(14), 9. Bloomberg BNA.

⁵⁹ Véase Hortalá Vallvé, J. y Soler Brava, R. (2016). *Op. cit.*, p. 871.

⁶⁰ Aunque se debe aclarar que existen diferencias entre los APA y los ATR. Así, un ATR es un acuerdo escrito mediante el cual la Administración tributaria pretende dar claridad, consistencia y certeza a la interpretación y aplicación

Frente a la amenaza que este panorama supone al mercado único y a la libre competencia, la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea investiga sobre la configuración de algunos APA unilaterales y ATR como posibles ayudas de Estado⁶¹, emprendiendo acciones, como en los casos de Apple⁶², Starbucks, Fiat, Amazon y McDonald's⁶³, por tratarse de medidas otorgadas por los Gobiernos de Irlanda, Países Bajos y Luxemburgo que resultan incompatibles con la normativa europea, puesto que falsean la competencia en el mercado interior⁶⁴.

Así las cosas, las investigaciones de la Comisión Europea también parecen incrementar la incertidumbre de los contribuyentes, quienes, vistas las consecuencias, se quedan preguntando si las resoluciones fiscales que han obtenido legalmente podrían superar el test de las ayudas de Estado. Incertidumbre que, por tanto, plantea también dudas sobre los principios de legalidad y de seguridad jurídica⁶⁵. Asimismo, las investigaciones han revelado otro problema: la poca in-

de la ley tributaria en relación con la situación de un contribuyente en particular. Véase Waerzeggers, C. y Hillier, C. (2016). Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime. *Tax Law IMF Technical Note*, 1(2), 1. International Monetary Fund. En este sentido, un ATR es susceptible de comprender cualquier cuestión (generalmente compleja o cuantiosa) involucrada en la aplicación del derecho tributario (como el volumen de renta que se someterá a gravamen en una jurisdicción determinada), mientras que los APA buscan acordar la metodología más apropiada para la determinación de precios de transferencia en operaciones vinculadas.

⁶¹ El artículo 107(1) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea señala: «Salvo que los tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

⁶² Véase Comisión Europea (30 de agosto, 2016). State Aid: Ireland Gave Illegal Tax Benefits to Apple Worth Up To €13 Billion. *Press Release*. Bruselas. Recuperado de <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm> [Consultado el 30 de agosto de 2016]. Con respecto a Fiat y Starbucks, la Comisión Europea declaró ilegales las ventajas fiscales selectivas concedidas a dichas empresas por los Gobiernos de Luxemburgo y Países Bajos, respectivamente. En ambos casos, estableció que el método para calcular el valor de la ventaja competitiva indebida es la diferencia entre lo que las empresas realmente pagaron y lo que habrían pagado sin la resolución fiscal; importe que oscila entre 20 y 30 millones de euros en cada caso. Véase Comisión Europea (21 de octubre, 2015). Commission Decides Selective Tax Advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands Are Illegal Under EU State Aid Rules. *Press Release*. Bruselas. Recuperado de <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm> [Consultado el 30 de agosto de 2017].

⁶³ Sobre el caso Apple, véase Commission Decision of 11 June 2014 (C (2014) 3606). Alleged aid to Apple (case SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP)-Ireland); sobre Starbucks: Commission Decision of 11 June 2014 (C (2014) 3626). Alleged aid to Starbucks (case SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP)-The Netherlands); sobre Fiat: Commission Decision of 7 October 2014 (C (2014) 7156). Alleged aid to FFT (case SA.38944 (2014/C)-Luxembourg); sobre Amazon: Commission Decision of 11 June 2014 (C (2014) 3606). Alleged aid to Amazon (case SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP)-Luxembourg); y sobre McDonald's: Commission Decision of 3 December 2015 (C (2015) 8343). Alleged aid to McDonald's (case SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN)-Luxembourg).

⁶⁴ *Cf.* González Carcedo, J. (2016). Los precios de transferencia en el derecho comparado: Europa y América Latina. En T. Cerdón Ezquerro (Dir.), *op. cit.*, p. 211.

⁶⁵ Véase Gunn, A. y Luts, J. (2015). Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues. *EC Tax Review*, 24(2), 125. De acuerdo con el autor: «taxpayers must be able to determine whether their tax rulings and APAs are compatible from the EU perspective. Well-functioning ruling practices should be encouraged and preserved, as it is essential for providing the legal certainty needed to stimulate economic investments».

formación pública sobre los APA y los ATR obstaculiza las actuaciones de la Comisión Europea en el combate a la evasión, la competencia fiscal perniciosa y las ayudas de Estado. Por ello, los esfuerzos comunitarios en la lucha contra la competencia fiscal lesiva se han encaminado también a extender el intercambio automático de información al ámbito de los APA y los *tax rulings*.

De acuerdo con las directrices generales del Plan Anual de control tributario y aduanero de 2016, con el impulso de la ONFI, la Administración tributaria planea continuar desarrollando «actuaciones de instrucción y resolución de acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas y entidades vinculadas, que puedan ser solicitados por los contribuyentes y admitidos por la Administración, como instrumento de prevención del fraude que a su vez servirá de garantía de cara al aumento de la seguridad jurídica y a la reducción de la litigiosidad»⁶⁶. Con todo ello (la introducción de un nuevo régimen jurídico y la puesta en marcha de un nueva unidad encargada de los APA), España potencia el uso de estos acuerdos desde 2016.

La complejidad en la aplicación del *arm's length* y del resto de métodos de valoración hizo necesario prescindir del esquema de actuación administrativa unilateral y diseñar mecanismos para corregir la incertidumbre derivada de la fijación de precios. Aparecen así los *advance pricing agreements*, cuya recepción se ha generalizado en el derecho interno de la mayoría de los países, especialmente por el impulso de la OCDE⁶⁷.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, al advertir el aumento de las transacciones transfronterizas y la problemática que para las Administraciones tributarias acarrea la aplicación del principio de libre competencia, comenzó a sugerir el empleo de este tipo de acuerdos y reguló su operatividad en las directrices de la OCDE. Ello explica las grandes similitudes que existen entre la regulación española del procedimiento APA de la mayoría de los países miembros, especialmente respecto de los APA bi o multilaterales, y la regulación de los APA conforme a las directrices de la OCDE.

La última actualización de las directrices de la OCDE fue publicada el 10 de julio de 2017, que modificó la versión original aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales el 22 de junio de 2010 (CTPA/CFA (2010) 47). Los APA se regulan dentro del capítulo IV, «Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia», sección F, «Acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia», párrafos 4.123 a 4.164.

⁶⁶ Véase la Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de control tributario y aduanero de 2016, publicada en el BOE el 23 de febrero de 2016.

⁶⁷ De hecho, la gran mayoría de países que cuenta con una regulación específica en materia de APA son integrantes de la OCDE, tales como: Australia, Alemania, Bélgica, Canadá, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Hungría, Japón, Irlanda, Italia, México, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suiza y Turquía. Países no miembros de la OCDE y países en adhesión y cooperación reforzada también han regulado un procedimiento propio en materia de APA. Dentro del primer grupo –es decir, países no miembros de la OCDE– cabe señalar Argentina, Hong Kong, Liberia, Malasia, Rusia y Uruguay, y dentro de los segundos –en adhesión y cooperación reforzada–, Brasil, China e India.

Es importante asimismo tener en cuenta que el Consejo de la OCDE ya ha establecido que las directrices de precios de transferencia deben interpretarse de forma congruente con los cambios generados por BEPS⁶⁸, además de que algunos de los cambios introducidos tienen repercusión en materia de APA, especialmente en lo que se refiere a la justificación documental en materia de precios de transferencia, como el análisis de comparabilidad y el *masterfile*, requisitos básicos para solicitar un APA.

De manera específica, el informe final de la acción 14 del Plan de Acción BEPS establece 11 mejores prácticas para hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, entre las cuales se encuentra la ejecución de programas APA bilaterales («Best practice 4: Countries should implement bilateral APA programmes») o multilaterales y la inclusión de los APA en las guías del procedimiento amistoso («Best practice 11: Countries' published MAP guidance should provide guidance on multilateral MAPs and advance pricing arrangements»)⁶⁹; lo cual refleja la apuesta de la OCDE por los APA como mecanismo para la prevención de los conflictos en materia de precios de transferencia y como fórmula para incrementar la seguridad jurídica.

Todos estos esfuerzos de la OCDE se conectan con el modelo de «relación cooperativa» (*cooperative compliance or enhanced cooperation*) que desde algunos años se busca alcanzar en el seno de las relaciones entre Administración y contribuyentes, basado en la transparencia, la objetividad, la eficacia y la confianza mutua⁷⁰. Este modelo de relación cooperativa –que en el caso español se ha plasmado, por ejemplo, en el Código de buenas prácticas tributarias aprobado por el Foro de Grandes Empresas de la AEAT⁷¹– es crucial en el caso de los APA. El procedimiento APA es netamente cooperativo y negocial, y precisa un clima de transparencia y confian-

⁶⁸ El Consejo de la OCDE ha afirmado sobre el particular que «Transfer pricing guidelines should be interpreted consistently with BEPS changes». Véase: OECD (15 de junio, 2016). OECD Council approves incorporation of BEPS amendments into the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>> [Consultado el 17 de junio de 2017].

⁶⁹ Cfr. OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14. 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. París: OECD Publishing. Recuperado de <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>> [Consultado el 3 de agosto de 2016]. Véanse Herksen, M. van (2015). Can International Tax Dispute Resolution Be Resuscitated? An Analysis of Comments to the OECD on BEPS Action 14. *Tax Management Transfer Pricing Report*, 23(21). BNA. Samplon Salvador, R. (febrero, 2016). Resultados de la acción 14 de BEPS: hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 11.

⁷⁰ Véase OECD (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. OECD (2013a). *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. OECD (2016a). *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*.

⁷¹ Así, por ejemplo, de acuerdo con el artículo 3.1 del código: «La Agencia Tributaria y las empresas tienen como objetivo que sus relaciones sean constructivas, transparentes y basadas en la mutua confianza». Agencia Estatal de Administración Tributaria (20 de julio, 2010). *Código de buenas prácticas tributarias*. Foro de Grandes Empresas de la AEAT. Recuperado de <http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf> [Consultado el 15 de febrero de 2016].

za mutua entre los sujetos que en él intervienen, de ahí que su eficacia dependa, en gran medida, del aseguramiento de estas condiciones. Otros países como Holanda han apostado además por el denominado *horizontal monitoring*, que se produce cuando el contribuyente acepta un control tributario basado en la cooperación y en las responsabilidades de las distintas partes hacia el futuro, dejando a un lado el control retrospectivo. Este tipo de control tributario se funda en la confianza mutua, la comprensión y la transparencia entre los contribuyentes y la Administración tributaria holandesa (resulta, por cierto, muy parecido al programa recientemente lanzado por la OCDE, denominado IPCA). Sus objetivos fundamentales consisten en la reducción de la carga administrativa y la provisión de seguridad jurídica de antemano⁷².

En este epígrafe deben mencionarse también los esfuerzos emprendidos en el ámbito de la Unión Europea en el impulso y desarrollo de programas APA. Así, destacan los trabajos del EU Joint Transfer Pricing Forum –Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia (FCPT)– que, ante la complejidad del procedimiento APA, elaboró unas directrices en materia de APA que fueron plasmadas en la denominada Comunicación de la Comisión del Consejo, del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo Económico y Social sobre el Trabajo del FCPT en el ámbito de prevención y resolución de conflictos; así como las Directrices sobre los acuerdos previos de valoración en la Unión Europea de 26 de febrero de 2007, aprobadas por el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) el 7 de junio de 2007.

A propósito del Plan BEPS, se debe mencionar que en el ámbito europeo existe una preocupación creciente en materia de APA. Tan es así que el Programa de Trabajo 2015-2019 del FCPT reconoce la preocupación de los contribuyentes que desarrollan actividades dentro de la Unión Europea ante el fenómeno que BEPS representa y, por ello, contempla, como una de sus metas, hacer un seguimiento del cumplimiento de las directrices elaboradas en 2007 en materia de APA y recoger la experiencia de los Estados miembros respecto de los desafíos que los APA multilaterales plantean, a fin de identificar posibles soluciones y actualizar dichas directrices⁷³. Sin duda alguna, en la era post-BEPS se están planteando situaciones de gran incertidumbre jurídica en el área de precios de transferencia en las que el principio *arm's length* se ha quedado obsoleto, en el sentido de que la gran mayoría de multinacionales están organizadas de forma global, sobre la base del producto en línea. Las cadenas de suministro son globales, por lo que presentan desafíos particulares para los especialistas de precios de transferencia, sobre todo, cuando se trata de la prestación de servicios transfronterizos o de cómo identificar las compañías que realmente con-

⁷² Cfr. Gribnau, H. (2015). Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law Issues (pp. 183-184). En R. Russo (Ed.), *Tax Assurance*. Deventer: Kluwer.

⁷³ Comisión Europea (agosto, 2015). EU Joint Transfer Pricing Forum JTPF Program of Work 2015-2019 («Tools for the Rules»), JTPF/005/FINAL/2015/EN (pp. 10-11). Bruselas. Recuperado de <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0052015programmeofwork.pdf> [Consultado el 17 de febrero de 2017]. International Tax Notes. BEPS Experts Ponder Uncertain Future for Arm's-Length Principle. Recuperado de <www.taxnotes.com/worldwide-tax-daily/transfer-pricing/beps-experts-ponder-uncertain-future-arms-length-principle/2017/12/04/1xctt?highlight=BEPS%20Experts%20Ponder%20Uncertain%20Future%20for%20Arm's-Length%20Principle> [Consultado el 4 de diciembre de 2017].

trolan o gestionan (un riesgo en concreto) o cuándo son tomadas colectivamente las decisiones –en videoconferencias u otros sistemas virtuales por personas en más de un país–⁷⁴.

Por otro lado, también es importante señalar que el 8 de diciembre de 2015 el Consejo de la Unión Europea adoptó la denominada Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad⁷⁵, cuyo objetivo es mejorar la transparencia y el intercambio automático de información, por lo que, entre otras cosas, establece la creación de un repertorio central de información (*Secure Central Directory*) para el almacenamiento e intercambio de información de los APA, así como un mínimo de información que debe ser automáticamente revelada por los Estados miembros que celebren un APA. La información existente e intercambiada, en particular, el *country-by-country reporting* o los *tax rulings* y, en breve, los esquemas fiscales portadores de planificación fiscal agresiva –Propuesta de Directiva de intermediarios fiscales⁷⁶–, permitirá conocer mejor la situación tributaria tras el correspondiente análisis del riesgo fiscal.

6. LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS Y/O LOS *ADVANCE TAX RULINGS*

Las resoluciones a consultas tributarias son decisiones u opiniones de las autoridades fiscales en relación con situaciones o hechos que se emiten como respuesta a una cuestión suscitada por un contribuyente respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso le corresponda a este (art. 88 de la LGT). Las consultas tributarias son fundamentales en el terreno de la información recibida por los contribuyentes y de la seguridad jurídica que a estos les proporciona la Administración, a la par que vinculan a esta en sus futuras actuaciones⁷⁷.

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ Consejo de la Unión Europea. *Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad*. Recuperado de <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=ES>> [Consultado el 10 de abril de 2017].

⁷⁶ Propuesta de Directiva de 21 de junio de 2017 COM(2017) 335 final, 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 en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, también conocida como directiva de intermediarios fiscales.

⁷⁷ El TEAC ha dictado una serie de resoluciones (R. G. 4185/2014 –NFJ059610–, R. G. 4454/2014 –NFJ059615– y R. G. 6331/2013 –NFJ059626–, entre otras) que aclaran el valor de estas contestaciones de la DGT a las consultas tributarias. En un primer bloque de resoluciones de 10 de septiembre de 2015, el TEAC resuelve diversos recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, presentados por el director general de Tributos y el director del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria. Como quiera que los directores recurrentes alegaban en defensa de su recurso diversas contestaciones de la DGT a consultas tributarias, el TEAC recuerda que tales contestaciones no son vinculantes para los tribunales económico-administrativos aunque sí lo sean para los órganos de gestión o inspección, es decir, para los órganos encargados de la aplicación de los tributos en palabras del propio artículo 89.1 de la LGT. Al mismo tiempo, el TEAC reitera que solo su propia doctrina es vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria, tanto encargados de la aplicación de los tributos como con funciones de revisión, de acuerdo con los artículos 239.8 y 242.4 de la LGT. A lo que podríamos añadir que solo las órdenes ministeriales interpretativas o aclaratorias, previs-

En los últimos tiempos, hay una serie de factores que han impactado sobre la función de las consultas tributarias, que ya han sido tratados al referirnos a los APA y a los *tax arrangements*. Se trata de las investigaciones de la Comisión Europea, del Plan de Acción BEPS, de la gran diversidad de prácticas desarrolladas por los distintos países y del incremento de los controles más intensos por parte de las Administraciones tributarias en relación con los acuerdos, las consultas y los APA.

Por consiguiente, y paradójicamente, se ha instalado en estos casos un incremento del riesgo en términos de seguridad jurídica para los contribuyentes, por distintos motivos como, por ejemplo, la competencia fiscal lesiva o la mala praxis de las Administraciones tributarias en la conclusión de dichos acuerdos. Este ha sido el argumento principal para la aprobación y ejecución del intercambio automático de los *tax rulings* entre las Administraciones de los distintos Estados miembros de la Unión Europea y para la presión social para su publicación y correspondiente conocimiento público⁷⁸.

Resulta curioso observar cómo un mecanismo para dotar seguridad jurídica a los obligados tributarios acerca de la calificación o cuantificación tributaria de un acto se trunca produciendo, en determinados casos, una inseguridad evidente y contraproducente a través de los acuerdos tributarios previos. Estos acuerdos, normalmente vinculantes para la Administración que los emite, garantizan a los contribuyentes certeza acerca del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, si bien su conexión con las ayudas de Estado, en algunos supuestos, ha conllevado su investigación por falsear la competencia en el mercado interior de la Unión Europea. Esto puede también dar lugar a pensar que la Comisión Europea puede estar extralimitándose en la atribución de poderes que los tratados de la Unión Europea le otorga, utilizando la vía de las ayudas de Estado para supuestos específicamente tributarios.

La legislación sobre *tax rulings* difiere enormemente de un país a otro, aunque es una práctica presente en un gran número de países y en la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea. Precisamente, la Comisión Europea se ha referido a ellos como «cualquier comunicación, instrumento o recurso empleado por el Estado miembro o en su nombre en relación con la interpretación o aplicación de la legislación fiscal»⁷⁹. Mientras que la OCDE los define como «cualquier asesoramiento, información, compromiso o garantía proporcionado por una autoridad fiscal a un contribuyente o grupo de contribuyentes con respecto a su situación fiscal, en la que tiene derecho a confiar»⁸⁰.

tas en el artículo 12 de la LGT, vinculan a todos los órganos de la Administración, incluido el TEAC, así como que el contribuyente no queda vinculado en ningún caso por ninguna de estas resoluciones, ni siquiera el consultante, si bien su posición y su responsabilidad pueden verse sin duda afectadas por esta doctrina administrativa.

⁷⁸ Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

⁷⁹ Véase el Proyecto de informe sobre resoluciones fiscales y otras medidas de naturaleza o efectos similares de comisión especial sobre resoluciones. Es posible consultarlo en <http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/taxe/pr/1068/1068173/1068173es.pdf>.

⁸⁰ Véase OECD (2015). *Informes finales. Acción 5*. Esta definición ha sido incluida en varios informes de la OCDE como, por ejemplo: OECD (2004). *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes* (párr. 161). Recuperado de <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf>>.

Como se puede observar, no son definiciones acotadas, puesto que los *advance tax rulings* cubren una amplia gama de prácticas en los Estados. Se aplican exclusivamente a un contribuyente, de manera selectiva, y las autoridades fiscales ofrecen garantías que determinan las consecuencias fiscales de una determinada operación.

Al respecto, la doctrina identifica que las cuestiones que comprende un ATR suelen ser más complejas, de mayor volumen o cuantía, y más relevantes a efectos fiscales que las involucradas en una consulta tributaria. En este sentido, un *advance tax ruling* es aconsejable siempre que⁸¹:

- Exista incertidumbre respecto de la situación tributaria del contribuyente, de forma que esta no pueda resolverse fácilmente a través de la información u orientación administrativa existente (incluidas las consultas tributarias).
- La cuestión objeto del ATR sea compleja y significativa a efectos tributarios, ya sea por su cuantía o en relación con el contribuyente (por ejemplo, el volumen de renta que se someterá a gravamen en una determinada jurisdicción).
- La cuestión planteada tenga suficiente materialidad o importancia, de modo que sea necesario garantizar seguridad jurídica al contribuyente mediante un ATR.
- Se disponga del tiempo suficiente para la emisión del ATR en relación con la transacción o cuestión planteada. La mayoría de los ATR requiere un mínimo de 30 días para su emisión. Sin embargo, no es inusual que este plazo pueda ser mucho mayor, tomando entre 60 y 90 días.

La Unión Europea y la OCDE han reiterado que los *tax rulings* no son ilegales ni suponen un problema *per se*. No obstante, entrañan el riesgo de que las Administraciones tributarias favorezcan discrecionalmente a determinadas empresas y que en muchos casos se logre la erosión de la base imponible del IS. En un contexto de competencia fiscal entre países, que buscan la atracción a sus jurisdicciones del mayor volumen posible de inversiones, estas clases de acuerdos previos (ATR) pueden ser otorgados a contribuyentes de forma singular. Esto puede dar lugar con gran facilidad a una ayuda estatal encubierta, en la que las decisiones fiscales son discrecionales. De este modo, las malas prácticas en relación con los *tax rulings* pueden producir, como así ha sido en algunas ocasiones durante la última década, una distorsión de la competencia.

El problema radica en que no todos los *tax rulings* van a ser necesariamente calificables de selectivos y, por tanto, las herramientas para combatir las ayudas de Estado no son suficientes para combatir su uso incorrecto. Las propuestas que se han planteado desde el Plan BEPS de la OCDE y desde la Unión Europea para contrarrestar esta pervisión de la utilidad de los *tax rulings* es incrementar la transparencia fiscal internacional. Ambas organizaciones han optado por potenciar el intercambio de información de estos acuerdos previos, de manera que los países afectados puedan ejecutar medidas defensivas de sus bases imponibles y así luchar contra la evasión fiscal interna-

⁸¹ Véase Waerzeggers, C. y Hillier, C. (2016). *Op. cit.*, p. 6.

cional⁸². Por ello, los mecanismos de intercambio planteados por dichas organizaciones, concretamente las aportaciones del Plan BEPS y de la Directiva (UE) 2015/2376, plantean la creación de obligaciones reales de intercambio de información a través de su inclusión en normas de derecho positivo⁸³. Sin embargo, la acción 5 del Plan BEPS se decanta por un intercambio espontáneo de determinados *tax rulings*, mientras que la directiva europea ha establecido un intercambio automático de la totalidad de los acuerdos con efectos transfronterizos. El intercambio automático de *tax rulings* ha sido sometido recientemente a los primeros *peer review* en el marco del Foro de Prácticas Fiscales Perniciosas de la OCDE, que analiza los procedimientos de los países de la OCDE/G20, de aquellos otros países que están en el proceso de adhesión, así como de los que voluntariamente hayan aceptado formar parte del marco de transparencia de la acción 5 del Plan BEPS. Los *tax rulings* que ya se están intercambiando espontáneamente son de cinco tipos: aquellos que se refieran a regímenes preferenciales; APA o cualquier otro tipo de acuerdo internacional sobre precios de transferencia, de carácter unilateral; aquellos que reduzcan los beneficios gravables; aquellos que se refieran a establecimientos permanentes; y los que afecten a operaciones vinculadas⁸⁴.

Si las autoridades fiscales, al aceptar el cálculo de la base imponible propuesto por una empresa, llegan a un acuerdo que refleja las condiciones normales de competencia, se descarta la presencia de la ayuda estatal y el *ruling* sería totalmente legal. No obstante, si supone un tratamiento favorable para una determinada compañía o grupo, proporcionando una ventaja selectiva en comparación con el tratamiento de otros contribuyentes (que normalmente tributarán bajo las normas fiscales de los Estados miembros), el acuerdo se considerará incompatible con el mercado interior de la Unión Europea, ya que falsea la competencia.

La determinación por la autoridad fiscal de un Estado miembro de aminorar la tributación de una empresa que opera en un mercado transfronterizo también puede significar un impacto en los derechos de imposición de los demás Estados, que ven reducidos sus ingresos.

⁸² El intercambio de *tax rulings* permitirá alcanzar las finalidades específicas que la doctrina ha venido atribuyendo al intercambio de información fiscal en el ámbito internacional: la correcta aplicación de los tributos y la lucha contra el fraude fiscal. Merino Espinosa, M. P. y Nocete Correa, F. J. (2011). El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses. *Crónica Tributaria*, 139, 140. Calderón Carrero identifica una tercera finalidad para canalizar los intereses de los obligados tributarios, y que, en el caso del derecho tributario europeo, ha de evitar que los Estados miembros puedan otorgar un trato discriminatorio entre los distintos nacionales europeos. Calderón Carrero, J. M. (2014). Intercambio de información y asistencia mutua (pp. 755-757). En N. Carmona Fernández, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2009*. Madrid: Wolters Kluwer-CISS.

⁸³ Como afirma Lasarte Álvarez, «por el camino difícil de la armonización, coordinación y colaboración fiscal no se avanza con grandes declaraciones sino mediante normas de obligado cumplimiento». Lasarte Álvarez, J. (2014). La competencia fiscal en el ámbito europeo. Una aproximación a la luz de las limitaciones de las normas de los tratados sobre armonización y coordinación fiscal (p. 62). En J. Ramos Prieto (Dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*. Cizur Menor: Aranzadi.

⁸⁴ Véase <www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings-9789264285675-en.htm> [Consultado el 5 de diciembre de 2017].

Así, un acuerdo fiscal que supone un nivel excesivamente bajo de tributación de las rentas en un Estado determinado podría significar el desplazamiento de los beneficios a dicha jurisdicción al recibir probablemente un trato sospechosamente beneficioso. O bien, esa decisión unilateral, que no tiene en cuenta las legislaciones fiscales de los demás países, también podría dar lugar a una doble no imposición del IS sobre esos beneficios, o bien, a una deducción en varios países por el mismo ingreso. Los anteriores son algunos ejemplos de las posibles consecuencias negativas que pueden acarrear estas prácticas.

En el caso español, la Directiva (UE) 2015/2376 afecta a las contestaciones de la DGT cuando tengan consecuencias transnacionales (establecimientos permanentes y precios de transferencia internacionales), a los acuerdos MAP y a los APA, por lo que es innecesario el intercambio de las actas con acuerdo de la Inspección tributaria.

Este tipo de acuerdos fiscales consiste en resoluciones administrativas que enlazan con el principio de protección de la confianza legítima como expresión del de seguridad jurídica, sin que existan razones para olvidar que hasta hace poco la OCDE consideraba este tipo de decisiones administrativas un instrumento clave en el llamado cumplimiento cooperativo, único camino tal vez de conducir en el futuro las relaciones entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes.

7. LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS FISCALES INTERNACIONALES: EL PLAN DE ACCIÓN BEPS Y LA DIRECTIVA ATAD

En junio de 2013, la OCDE publicó un estudio, realizado con la metodología propia del análisis económico del derecho, denominado *Judicial performance and its determinants: a cross-country perspective*, que, aunque se ciñe al ámbito del proceso civil (entendido en sentido amplio como comprensivo de los sistemas de resolución de litigios de derecho privado), y ante la ausencia de estudio análogo en el ámbito del derecho público, puede razonablemente entenderse que sus conclusiones generales respecto a los efectos e impacto sobre el crecimiento económico y la competitividad de los sistemas de resolución de litigios se pueden mantener en el ámbito del derecho tributario⁸⁵. Así pues, resulta ineludible la necesidad de evitar el conflicto y combinar mecanismos que permitan el aseguramiento del cumplimiento de las obligaciones tributarias y otros que, de surgir la controversia, permitan anticipar los criterios de resolución y el fin de la pendencia. Esta necesidad es compartida no solo por los operadores jurídicos, sino también por los agentes económicos, puesto que la seguridad jurídica es percibida de modo unánime como factor esencial de competitividad⁸⁶.

⁸⁵ Véase <<http://www.oecd.org/eco/growth/judicial-performance.htm>> [Consultado el 10 de septiembre de 2017].

⁸⁶ Cfr. Juan Lozano, A. M. y Fuster Asencio, C. (2016). Buena Administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad. *Documentos de Trabajo*, 5, 25-26. IEF.

Los acuerdos en el marco del procedimiento amistoso (MAP) y el arbitraje fiscal son mecanismos entre Administraciones tributarias que tratan de eliminar los supuestos de doble imposición no amparada por un CDI, y tampoco querida por los Estados contratantes. El número de MAP se ha triplicado en los últimos años⁸⁷, y abarcan una multitud de supuestos, entre los que destacan los referidos a precios de transferencia y a establecimientos permanentes. En estos mecanismos de resolución de conflictos, los contribuyentes son, por definición, excluidos del procedimiento y su papel se encuentra limitado en la gran mayoría de los casos a ser meros observadores o, como mucho, suministradores de información⁸⁸. A pesar de ello, en la actualidad parece haberse iniciado una nueva etapa que trata de convertir los MAP en un instrumento más efectivo y eficaz en la resolución de conflictos, a través de la realización de un seguimiento de la operativa de los países con la técnica del *peer review*⁸⁹. Por ello, debemos insistir en la necesidad de que los contribuyentes y sus asesores legales deban tener un mayor conocimiento del uso de los MAP, así como sus derechos y las oportunidades que presenta este mecanismo. En definitiva, el MAP sigue teniendo un gran potencial, si bien posee una realidad muy condicionada por las propias Administraciones.

El marco de los procedimientos amistosos hasta principios del presente siglo se ha caracterizado por la estabilidad, ya que los estándares normativos permanecían en general invariables y el modelo de control de las Administraciones tributarias era homogéneo. Asimismo, en el pasado, los flujos de capital, bienes y servicios se desarrollaban esencialmente entre países desarrollados del entorno OCDE, a lo que se añadía la aplicación del principio de tributación en residencia de la renta mundial, teniendo como baremo esencial la transparencia informativa entre Estados. Los problemas técnicos sustantivos a los que se han venido enfrentando los procedimientos amistosos se ceñían a conflictos de calificación (arts. 4, 5, 7, 10, 11, 12, 23 y 24 del modelo de convenio de la OCDE) y de corrección de beneficios entre empresas asociadas (en este caso, sobre la base de un consenso amplio, art. 9 del modelo de convenio de la OCDE).

En 2013, cuando se lanzó el Plan de Acción BEPS, la OCDE avisaba de que la sustitución del sistema fiscal internacional consensuado que se basaba en medidas unilaterales podría suponer un caos fiscal global, al resucitar masivamente la doble imposición. De hecho, cada una de las acciones de BEPS ha introducido el factor emergente de riesgo fiscal, producido por la incertidumbre jurídica que conllevan los cambios normativos, la flexibilidad para resultar un proyecto inclusivo y la ejecución dispar de los cambios BEPS por los distintos Estados. Precisamente, la acción 14 del Plan de Acción BEPS trata de evitar aquello, puesto que su objetivo es la mejora de los procesos

⁸⁷ Véase <<http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-mutual-agreement-procedure-statistics-for-2016.htm>> [Consultado el 7 de diciembre 2017].

⁸⁸ Véase Campo, C. del (2016). Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters. General Report, Subject A (vol. 101, pp. 19-20). En *Cahiers de Droit Fiscal International*. Madrid: IFA Congress.

⁸⁹ La OCDE publicó el día 26 de septiembre de 2017 los primeros seis informes *peer review* relacionados con la ejecución de los procedimientos MAP en Bélgica, Canadá, Estados Unidos, Holanda, Reino Unido y Suiza. Véase <<http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-first-peer-reviews-on-implementation-of-beps-minimum-standards-on-improving-tax-dispute-resolution-mechanisms.htm>>.

de resolución de conflictos fiscales internacionales, lo que está relacionado con la seguridad jurídica. Como es sabido, tradicionalmente, los conflictos fiscales entre autoridades competentes de los Estados contratantes de un CDI habían sido resueltos a través del artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE. El límite del procedimiento amistoso que tanto lo ha condicionado es que las autoridades competentes no tenían la obligación de llegar a un acuerdo en el conflicto fiscal, además de la ausencia de tribunales internacionales con jurisdicción obligatoria en la materia en cuestión.

Así pues, el panorama de la fiscalidad de las operaciones internacionales de capital, bienes o servicios se ha alterado profundamente y ha afectado a la virtualidad de los procedimientos amistosos. De una parte, los intercambios e inversiones han permanecido estables entre los países OCDE y han crecido exponencialmente hacia países y entornos no OCDE, en especial, en América Latina y el Pacífico. Este hecho ha supuesto cierta tensión interpretativa para el modelo de convenio de la OCDE debido a que los estándares de la normativa interna de los países emergentes difieren de los de la OCDE. De otra parte, los Estados, en general, han avanzado desde el unilateralismo y, por tanto, ya no es solo patrimonio de los países no miembros OCDE. Citaremos algunos ejemplos de lo anterior, sin ánimo exhaustivo: el *diverted profit tax* en Reino Unido; la *Multinational Anti Avoidance Law* en Australia; la reforma fiscal impulsada en Estados Unidos por la Administración Trump⁹⁰; o el *equalization tax* en India. Todo lo anterior, al margen de los CDI, se combina con una proliferación de normas presuntivas que se destinan a combatir esquemas notoriamente artificiosos (no siempre de forma suficientemente selectiva) y que generan doble imposición. En España también se pueden detectar algunas cuestiones conflictivas que son potencial causa de riesgo fiscal y eventual fuente de MAP⁹¹:

- La definición de establecimiento permanente, que ha dado lugar en la práctica internacional al denominado *Spanish Approach* sobre la materia; los casos más conocidos

⁹⁰ El Congreso y el Senado de los Estados Unidos de América llegaron a un acuerdo sobre el texto de la denominada reforma fiscal en Estados Unidos, denominada *Tax Cuts and Jobs Act*, en el que se establece una serie de cambios en la normativa fiscal que pueden suponer una vuelta al unilateralismo, dado que se pretende una revisión de la tributación con base en la renta mundial, sobre las multinacionales. Véase <www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1/text> [Consultado el 7 de diciembre de 2017].

⁹¹ Según nuestro modesto entender, no creemos que se pueda mantener que la seguridad jurídica no se ha tensionado en España en la era post-BEPS por varias razones: la primera, porque los grupos multinacionales españoles operan en una multitud de países en los que BEPS ha sido la gran novedad en la fiscalidad, y viceversa, existen muchas filiales de grupos extranjeros en España que se verán condicionadas por las autoridades fiscales del país de la matriz; segundo, por la propia presión de la OCDE/G20 para que se incluyan todos los estándares internacionales de lucha contra la evasión fiscal, incluso en países no miembros de la OCDE con poca práctica sobre su operativa; tercero, porque el Plan de Acción BEPS ha sido un gran estímulo para los departamentos de inspección tributaria de los países de la OCDE en la lucha contra la planificación fiscal –STS de 12 de febrero de 2015, caso Hummel, núm. 184/2014– (NFJ060761); cuarto, porque el flujo de información derivado de la transparencia, como pilar básico de BEPS, da lugar a que una renta se pretenda gravar por más de un país, en especial, en precios de transferencia; y quinto, porque algunas normas promocionadas por BEPS dependen de la interpretación de los aplicadores de las normas y la razonabilidad no siempre está presente.

son las Sentencias del Tribunal Supremo (Sala Tercera), recurso de casación núm. 1475/2016, de 20 de junio (caso Dell; rec. núm. 2555/2015 –NFJ063130–), y la de 12 de enero de 2012, recurso de casación núm. 1626/2008 (caso Roche –NFJ045817–), frente al caso Zimmer del Conseil d'Etat francés, de 31 de marzo de 2010.

- La interpretación dinámica de los CDI internacional, cuyo caso más relevante es la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera) de 7 de diciembre de 2012, recurso de casación núm. 1139/2010 (caso U2 –NFJ049700–).
- La determinación de precios de transferencia en los casos de intangibles y servicios de bajo valor añadido⁹². En general, puede afirmarse que no hay seguridad jurídica en materia de precios de transferencia y nunca la ha habido. Es cierto que se pueden utilizar vías que se acercan a una suerte de seguridad jurídica o distintos caminos que salen a su encuentro. Por ello, las Administraciones tributarias deben poner en manos de los contribuyentes los instrumentos para alcanzarla, en donde no pueden haber automatismos ni respuestas fáciles a la determinación de los precios ni *benchmarks*; hay que buscar el precio verdadero, sabiendo que los métodos de determinación no son un fin en sí mismos⁹³.
- El valor normativo de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias⁹⁴.
- El abandono del test de la sede de dirección efectiva como norma *tie breaker* en el artículo 4.3 para todas las personas distintas a las personas físicas, y asignar la tarea al MAP para así determinar la residencia de la entidad.

⁹² Véase US Tax Court, *Amazon v. Commissioner of IRS*, n.º 31197-12, de 23 de marzo de 2017. La sentencia aborda una serie de aspectos centrales referidos a la valoración de operaciones intragrupo de transferencia de activos intangibles, al hilo de las operaciones que fueron realizadas por parte de la matriz americana del grupo Amazon a favor de su filial luxemburguesa a los efectos del desarrollo de la plataforma europea de comercio electrónico. Tal transferencia de intangibles se realizó con arreglo a un «acuerdo de reparto de costes» (ARC), en el marco de una operación de reestructuración internacional. Véase Calderón Carrero, J. M. (2017). La sentencia de la US Tax Court en el caso Amazon: un precedente relevante sobre controversias de precios de transferencia, intangibles y economía digital. *RCyT. CEF*, 411, 103.

⁹³ Esta concepción «no automática», prudente, basada en la voluntad de las dos partes que intervienen en una operación, está totalmente alineada con la interpretación que se le viene dando en la mayoría de los países de nuestro entorno. En esta misma línea se ha posicionado tradicionalmente el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al valorar el efecto que la recalificación de la renta tiene desde la perspectiva de la doble imposición. Véase la STS de 27 de mayo de 2014.

⁹⁴ Las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2016, recurso de casación núm. 2558/2015, y de 21 de febrero de 2017, recurso de casación núm. 2970/2015, han mantenido la falta de integración en el ordenamiento jurídico español de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias, sin que posean tal naturaleza normativa, declarando que no son fuentes del derecho ni, como tales, invocables.

En virtud de lo expuesto, mucho se espera de los MAP; sin embargo, se puede constatar la obsolescencia en la configuración y mecánica de los MAP⁹⁵. Para superar esta circunstancia, la Unión Europea ha aprobado una directiva para la resolución de conflictos fiscales internacionales⁹⁶, aunque la doctrina sigue manteniendo sus reservas sobre la eficacia de estos medios de resolución de litigios internacionales⁹⁷; aparte de las dudas que podrían plantear algunos de sus aspectos procesales, como el plazo de 12 meses para resolver un MAP o la propia publicidad de los acuerdos a los que se llegue y su intercambio automático en determinados casos con los países que puedan ver comprometida la renta gravada, al ser parte de un grupo multinacional⁹⁸. Las recomendaciones de la acción 14 de BEPS y el reciente documento del Forum on Tax Administration proponen las siguientes medidas de «actualización» de los procedimientos amistosos⁹⁹: mejorar la gobernanza administrativa en la aplicación del MAP por parte de las autoridades fiscales; incrementar la dotación de recursos y formación a las autoridades fiscales sobre las implicaciones de los MAP; dotar de una mayor autonomía respecto de otras unidades de la Administración, aislándola de objetivos de recaudación y posibilitando su influencia en las inspecciones; incorporar mejoras procesales en el funcionamiento del MAP en conexión con actuaciones previas: *early involvement*, *roll-forward post-adjustments resolutions*; mejorar la interacción con contribuyentes y asesores durante el MAP, así como las garantías de acceso al mismo¹⁰⁰.

⁹⁵ Sobre las causas de la obsolescencia del MAP véanse Ribes Ribes, A. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Edersa. Serrano Antón, F. (2011). *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Civitas.

⁹⁶ Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. Para la Unión Europea era decisivo introducir un marco efectivo y eficiente para la resolución de litigios en el ámbito tributario que garantizase la seguridad jurídica y un entorno empresarial propicio a las inversiones para lograr unos regímenes tributarios justos y eficaces en la Unión. Los mecanismos de resolución de litigios deben crear, asimismo, un marco armonizado y transparente para resolver los litigios, lo que debe redundar en beneficio de todos los contribuyentes. La resolución de litigios debe aplicarse a las diferentes formas de interpretar y aplicar los tratados fiscales bilaterales y el Convenio de Arbitraje de la Unión Europea, en particular, a las diferencias de interpretación y de aplicación que dan lugar a la doble imposición. Véanse los considerandos 5 y 6 de la directiva.

⁹⁷ La falta de operatividad y éxito de los MAP ha producido que las multinacionales prefieran un procedimiento inspector simultáneo y conjunto entre Administraciones tributarias de distintos países que el potencial acuerdo al que se pueda llegar en el marco de un MAP.

⁹⁸ Cfr. Luchena Mozo, G. (2017). El nuevo escenario comunitario de mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la Unión Europea (análisis de la STJUE de 12 de septiembre de 2017, asunto C-648/15). *RCyT. CEF*, 417.

⁹⁹ FTA-OECD. *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Review Documents*. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf>> [Consultado el 20 de octubre de 2017].

¹⁰⁰ Debe ponerse de relieve la relevancia e intensidad con la que se emplean testimonios de expertos técnicos en la práctica procesal norteamericana a efectos de valorar hechos, soportar afirmaciones técnicas o fundamentar criterios económicos. En este sentido, Calderón Carrero sostiene que «en determinado tipo de casos, la existencia de reglas procesales que admiten abiertamente el uso de este tipo de elementos probatorios determina la estrategia procesal de defensa en favor de procedimientos judiciales domésticos en lugar de acudir a mecanismos internacionales de resolución de controversias (MAP/arbitraje ex CDI), donde tales aportaciones tienen difícil encaje». Calderón Carrero, J. M. (2017). *Op. cit.*, pp. 102-103.

La acción 14 del Plan de Acción BEPS ha resultado ser un compromiso que contiene un acuerdo sobre un mínimo estándar, mejores prácticas no obligatorias y un mecanismo de seguimiento¹⁰¹. Como después veremos, no hay acuerdo entre los Estados de la OCDE y del G20 sobre la adopción del arbitraje obligatorio y vinculante como instrumento que asegure la resolución en un plazo razonable de los conflictos relativos a los casos MAP. El convenio multilateral que ejecuta las medidas del Plan de Acción BEPS de la OCDE de 24 de noviembre de 2016, en su capítulo IV, contiene una serie de cláusulas que establecen el arbitraje voluntario, para lo cual, los Estados deben acordarlo dentro de su marco de participación en BEPS. El estándar mínimo, aceptado voluntariamente por España junto con otros 25 países, incluye tres obligaciones muy laxas que requieren que los Estados respeten las obligaciones acordadas, entre las que no se encuentra el arbitraje:

- Los Estados deben asegurarse de que las obligaciones y los deberes relativos al MAP son totalmente ejecutados de buena fe y de que los litigios en el marco de un MAP son resueltos dentro de un plazo razonable e independientemente de sus plazos internos de prescripción.
- Los países deben prever que los procedimientos administrativos promuevan la prevención y la resolución en un plazo razonable de los conflictos relacionados con un CDI cuando se produce doble imposición tanto jurídica, como económica¹⁰²; y,
- Los países deben velar por que los contribuyentes en los que concurren las condiciones del artículo 25.1 del modelo de convenio de la OCDE puedan iniciar el MAP. Se ha observado que el hecho de haber alcanzado un acta con acuerdo, o incluso con conformidad, en el marco de un procedimiento inspector, puede supo-

¹⁰¹ OECD. G20/OECD BEPS Project advances tax certainty agenda with the launch of global review of MAP programmes. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/beps/g20-oecd-beps-project-advances-tax-certainty-agenda-with-the-launch-of-global-review-of-map-programmes.htm>> [Consultado el 20 de octubre de 2017].

¹⁰² La Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de marzo de 2017 (rec. núm. 175/2015 –NFJ067418–) se refiere, entre otras cuestiones, a determinar si nos encontramos, a los efectos de la iniciación del procedimiento amistoso, ante una cuestión de derecho interno y si el obligado tributario trataba de evitar la tributación en uno de los Estados afectados. Fuera de toda duda, no nos encontramos ante una cuestión de derecho interno; lo que se discute es la consecuencia en la doble tributación de la sujeción de los intereses al IS en España y en Suiza. Tampoco se plantea la cuestión como una omisión del deber de tributar en algún Estado afectado, sino la situación de doble tributación que se ha producido. Por ello, las razones esgrimidas por la Administración para denegar el inicio del procedimiento amistoso no pueden ser aceptadas, ya que la doble tributación imputada deriva de la imposibilidad de realizar el ajuste correlativo respecto de lo pagado por la empresa asociada en Suiza. En conclusión, no podemos compartir una visión cicatera en la incoación de los procedimientos amistosos, cuando de lo que se trata es de la resolución de conflictos fiscales internacionales derivados de la aplicación de ajustes en precios de transferencia. El problema consiste en que, con el ajuste realizado en España, se produce doble imposición porque no se ha realizado el correlativo ajuste en Suiza. Es evidente que el procedimiento adecuado para la resolución de esta fricción es el amistoso y en tal sentido debemos interpretar la expresión del artículo 8.3 del Real Decreto 1749/2008 cuando afirma: «la solicitud es fundada». Los obstáculos por parte de la Administración al inicio de los procedimientos amistosos no ofrecen en absoluto seguridad jurídica desde el punto de vista de la resolución de conflictos fiscales internacionales.

ner un obstáculo para acceder al MAP. Naturalmente, este tipo de circunstancias no puede ni debe ser considerado una limitación en el acceso.

Resulta interesante advertir que, de acuerdo con la negociación del convenio multilateral que modificará los CDI bilaterales, existe la posibilidad de introducir reservas por parte de los países signatarios, limitando el uso del arbitraje y restringiendo su ámbito objetivo. Así, las reservas introducidas hasta ahora dejan fuera de su objeto los supuestos en los que se ha impuesto una sanción o aplicado una medida antiabuso, así como en los supuestos de precios de transferencia en los que se entiende que no se ha producido doble imposición. En otras palabras, serán las autoridades competentes las que autorizarán el uso del arbitraje en aquellos casos que así lo decidan¹⁰³. Esta práctica dará lugar al probable vaciamiento del contenido del arbitraje tributario.

Así pues, para algunos países, siguiendo la recomendación de la OCDE en el plan de acción, el arbitraje vinculante y obligatorio resulta ser la mejor manera de resolver de forma eficiente los conflictos fiscales derivados de los CDI, sobre todo, cuando no se llega a un acuerdo en el marco de los MAP. No es una solución nueva, ya que el modelo de convenio de la OCDE, desde 2008, incluye en su artículo 25 la previsión de dicho arbitraje, habiendo sido incluido en los CDI por unos pocos Estados. Asimismo, un arbitraje similar está disponible en la Unión Europea para casos de precios de transferencia, bajo el marco de la Convención de Arbitraje en materia de ajustes por precios de transferencia.

Como ya se ha descrito, no hay consenso entre los países de la OCDE y del G20 sobre la adopción del arbitraje como mecanismo de resolución de conflictos fiscales. Solo un pequeño conjunto de países ha manifestado su interés en el arbitraje vinculante y obligatorio. Son los siguientes: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Eslovenia, España, Estados Unidos, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Nueva Zelanda, Noruega, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, Suecia y Suiza. Este grupo constituye alrededor de la mitad de los países miembros de la OCDE y solo 13 de los 28 Estados miembros de la Convención de Arbitraje. No obstante, representan la gran mayoría de los casos pendientes de MAP y seguramente se irán ampliando.

A los países que han optado por el arbitraje, que son los que tienen más práctica en materia de MAP, probablemente se les añadan otros promovidos por el afán inclusivo de la OCDE y por el interés de las Administraciones tributarias en focalizarse en las operaciones transfronterizas a la vista del proceso BEPS. No son casualidad las palabras de la OCDE cuando se lanzó el proyecto BEPS, que insistía en que el «replacement of the current consensus-based framework by unilateral measures, could lead to global tax chaos marked by the massive re-emergence of double taxation»¹⁰⁴. Esta advertencia se repitió cuando se presentó el plan de acción: «Conse-

¹⁰³ Véase Schwarz, J. International Tax Dispute Resolution and the BEPS Multilateral Convention: A Camel Safari. Recuperado de <www.kluwertaxblog.com/2016/12/07/international-tax-dispute-resolution-and-the-beps-multilateral-convention-a-camel-safari/> [Consultado el 10 de agosto de 2017].

¹⁰⁴ OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. París.

quences of [failure to collaborate] could be damaging in terms of increased possibilities for mismatches, additional disputes, increased uncertainty for business, a battle to be the first to grab taxable income through purported anti-avoidance measures, or a race to the bottom with respect to corporate income taxes»¹⁰⁵. No obstante lo anterior, antes de que la iniciativa BEPS comenzase, el número de litigios fiscales internacionales se había incrementado ya notablemente. La OCDE observó un incremento del 94 % en los casos de MAP notificados entre 2006 y 2013¹⁰⁶. Esta tendencia de crecimiento, tanto de los MAP como de los APA y de inspecciones conjuntas en dos o más países, así como el fomento para que los contribuyentes insten este tipo de procedimientos, puede suponer una necesidad de incrementar los recursos personales y materiales en las Administraciones tributarias como la española.

Así pues, la recomendación de la OCDE/G20 consistente en el arbitraje obligatorio y vinculante¹⁰⁷ examinará cualquier asunto que permanezca no resuelto después de dos años, desde que el contribuyente solicitó su solución a la autoridad competente del Estado del que es residente y así lo demanda. La decisión de los árbitros es vinculante para los Estados, salvo que el contribuyente no acepte el laudo, el arbitraje sea inválido o el contribuyente no desista de los recursos interpuestos ante un órgano jurisdiccional de cualquiera de los Estados contratantes¹⁰⁸.

Es habitual mantener que el éxito del arbitraje obligatorio y vinculante sucesivo a un MAP reside no en el número de procedimientos arbitrales, sino en la presión sobre las autoridades competentes para resolver sus diferencias de forma rápida y siempre antes de que nazca el derecho a invocar el inicio del procedimiento arbitral.

No obstante, los redactores del convenio multilateral BEPS han hecho mucho para aliviar la presión sobre las autoridades competentes. Primero, porque el límite de los dos años puede ser extendido a tres años. En segundo lugar, porque las minuciosas normas sobre el carácter suficiente de la información suministrada por los contribuyentes permiten la extensión del tiempo hasta que la información requerida sea entregada. Y, en último lugar, porque las autoridades competentes pueden ignorar el laudo arbitral si ellas mismas pueden alcanzar un acuerdo diferente al contenido en el laudo.

¹⁰⁵ OECD (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. París.

¹⁰⁶ El trabajo de la ONU desarrollado por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales, sobre la resolución de conflictos fiscales, fue presentado en su reunión de octubre de 2016, si bien no aportó un mayor interés en el arbitraje fiscal internacional que el desarrollado por la OCDE.

¹⁰⁷ El Convenio Multilateral BEPS incluye el arbitraje *Baseball* o última mejor oferta como elemento de cierre. Es un procedimiento de todo o nada. No obstante, el procedimiento alternativo basado en normas y teniendo en cuenta los hechos acaecidos puede ser acordado por los Estados, tomando en consideración en estos casos las fuentes legales que se utilicen. Como se puede observar, el tipo de arbitraje queda en gran medida en manos de los Estados, dependiendo de su posición *ab initio* sobre el procedimiento arbitral.

¹⁰⁸ OECD (2007). *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. París: OECD. Aquí ya se menciona el potencial conflicto entre el estándar de la OCDE y el de la Convención de Arbitraje de la Unión Europea: «States which are members of the European Union must co-ordinate the scope of paragraph 5 with their obligations under the European Arbitration Convention».

La acción 15 del Plan de Acción BEPS mantiene que el convenio multilateral mejorará la seguridad jurídica y asegurará una interpretación más constante y una aplicación más coherente de los CDI internacional. No obstante, como ha quedado demostrado en las negociaciones y posterior firma del convenio multilateral, este será aplicado como un conjunto de normas complementarias y voluntarias coexistiendo con los CDI, a las que además les acompañará un buen número de reservas. Los tratados internacionales se mantienen en vigor y plenamente aplicables para todos los aspectos que no sean BEPS; esto quiere decir que el convenio multilateral constituirá *lex specialis*, derogando las cláusulas aplicables del CDI en relación con los aspectos BEPS regulados. En otras palabras, que las normas que previenen la doble imposición derogarán las normas que previenen la eliminación de la doble imposición. La doctrina *lex posterior derogat legi priori* nos conduciría a la misma conclusión. En conclusión, las acciones 14 y 15 pueden parecer prometedoras, pero la duda consiste en saber si son los instrumentos más proclives para producir los resultados que se esperan de las mismas, aparte de la confusión que pueden introducir en el caso de que no se provea una versión consolidada de los CDI de cada país que garantice la seguridad jurídica. Esta solución se muestra de extraordinaria importancia dada la acumulación de textos relativos a un mismo CDI (texto original del CDI más protocolo más convenio multilateral más reservas). Llegados a este punto, creemos necesaria una versión consolidada de los textos de los CDI que se encuentran en vigor como ejercicio de seguridad jurídica tras la entrada en vigor del convenio multilateral, que dará entrada a múltiples y variadas fórmulas de aplicación de los CDI y sus correspondientes reservas, como consecuencia de las negociaciones habidas entre los Estados en la dinámica BEPS. No ha sido extraño que el Parlamento alemán haya exigido una versión consolidada de los CDI alemanes; sin duda, se trata de una buena práctica, dado el volumen de reservas en todo aquello que no sea estándar mínimo que se está barajando en las negociaciones post-BEPS.

Así pues, el sistema de resolución de conflictos fiscales que impulsa la OCDE/G20 tiene sus limitaciones. Así, mientras que el procedimiento de intercambio de información fiscal se va consolidando internacionalmente, el MAP solo resulta aplicable a los impuestos mencionados en el artículo 2 de los CDI firmados (siguiendo el modelo de convenio de la OCDE). Por tanto, aquellos nuevos impuestos que han sido motivados por BEPS, como el impuesto británico *diverted profit tax* o el indio *equalization levy on digital services*, están diseñados para operar fuera del ámbito de los tratados de doble imposición, por lo que los nuevos mecanismos no garantizan la seguridad jurídica, sino todo lo contrario, al incorporar una mayor confusión y complejidad en el sistema. Por consiguiente, todo parece indicar que el Plan de Acción BEPS solo quería luchar contra la erosión de bases imponibles y traslación del beneficio, sin querer resolver grandes cuestiones derivadas de los conflictos fiscales internacionales.

Como resultado de todo ello, los contribuyentes, en la búsqueda de la seguridad jurídica y de la mejor gestión del riesgo fiscal, analizan otros instrumentos alternativos para resolver sus conflictos fiscales internacionales como, por ejemplo, tratando los litigios fiscales como conflictos de inversión y, por tanto, teniendo que ser resueltos por los tratados de protección de inversiones¹⁰⁹, o a

¹⁰⁹ Véase Goel, S. A Case for MAP Arbitration in India. Recuperado de <www.kluwertaxblog.com/2017/01/02/a-case-for-map-arbitration-in-india/> [Consultado el 15 de septiembre de 2017].

través del arbitraje previsto en acuerdos de concesión o inversión entre inversores extranjeros y los gobiernos que la promueven. Los conflictos fiscales internacionales considerados como litigios comerciales o de inversión pueden convertirse en algo mucho más común que lo visto hasta ahora y, como prueba de ello, se pueden citar los casos ante la Organización Mundial de Comercio y su acuerdo para la resolución de controversias, en particular, en la decisión Airbus y Boeing¹¹⁰.

En lo que se refiere a la gestión del riesgo fiscal, no debe olvidarse que la concesión de beneficios fiscales en el marco de un arbitraje podría ser objeto de escrutinio bajo las normas de ayudas de Estado, con las consecuencias conocidas por todos, dados los casos recientes promovidos por la Comisión Europea. En otras palabras, la competencia para conceder y retirar beneficios fiscales no pertenece exclusivamente al campo de la fiscalidad, al menos en el supuesto de los Estados miembros de la Unión Europea, por lo que sería muy recomendable tener un conjunto claro de normas sobre resolución de conflictos legales –fiscales y de inversión incluidos– en materia de arbitraje con unas condiciones similares para todos los ciudadanos de la Unión Europea, a efectos de evitar la discriminación producida al sufrir una falta de protección legal similar entre los distintos Estados que pudiera dar lugar a algún tipo de ayuda de Estado¹¹¹. En el fondo, lo que se está planteando es la propia confianza legítima en el sistema de justicia¹¹².

Los Estados miembros deben ejercer sus competencias en el ámbito de la fiscalidad directa de forma congruente con el derecho de la Unión Europea y, en particular, con las libertades fundamentales y las normas sobre ayudas de Estado. Cuando no hay armonización comunitaria, las desventajas que pueden surgir del ejercicio de las competencias fiscales por los distintos Estados miembros, siempre que no sean constitutivas de un trato discriminatorio, no constituyen una restricción a la libertad de circulación. Además, no existe una obligación de adaptar los sistemas fiscales a los de los demás Estados para eliminar la doble imposición.

En conclusión, el único mecanismo de resolución de conflictos fiscales que puede asegurar la seguridad jurídica en la Unión Europea sería aquel que eliminase la aplicación incongruente de normas tributarias, y que gradualmente sustituya el parchado de opciones con un conjunto fiable de jurisprudencia. El consentimiento de la OCDE a determinadas prácticas fiscales de los Estados parece reforzar los temores de que con el multilateralismo no se solucionan los litigios fiscales transfronterizos y prefiere asumir el riesgo de que los Estados miembros de la Unión Europea tengan la oportunidad de actuar de manera reflexiva y responsable. Ahora bien, el espacio de decisión que se acumula en manos de los Estados miembros de la Unión Europea se ha visto reducido como consecuencia de la directiva ATAD¹¹³, que tiene, entre otros objetivos, la puesta

¹¹⁰ Véase <www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds316_e.htm> [Consultado el 15 de septiembre de 2017].

¹¹¹ Véase Matei, E. Would Actions 14/15 improve the judicial protection of taxpayers in the EU? Recuperado de <<http://kluwertaxblog.com/2016/10/21/actions-1415-improve-judicial-protection-taxpayers-eu/>> [Consultado el 10 de agosto de 2017].

¹¹² Sentencias del TJUE asuntos C-106/09 P y C-107/09 P Gibraltar EU:C:2011:732, párrafos 90 y 145.

¹¹³ Directiva relativa a medidas frente a prácticas de elusión fiscal que afectan al funcionamiento del mercado interior (Directiva 2016/1164), comúnmente conocida como directiva ATAD.

en marcha de forma coordinada y a través de medidas de *hard law* de las principales recomendaciones y estándares de fiscalidad internacional acordados por la OCDE/G20 en el marco del Plan de Acción BEPS y el reforzamiento de nivel de protección mínima frente a determinados esquemas de planificación fiscal agresiva. No puede pasarse por alto que sus disposiciones afectan a la competitividad de las economías de los Estados miembros y pueden traer consigo distintos efectos como controversias fiscales de difícil solución, y un marco antiabuso descoordinado, trayendo nuevos casos de doble imposición e impactando sobre estructuras comerciales genuinas que pueden estar aprovechando oportunidades de eficiencia fiscal, lo que implicará mayores riesgos, costes de cumplimiento y riesgo fiscal, y un marco de negocios más complejo en el mercado interior¹¹⁴.

El debate, pues, queda enmarcado en si los acuerdos a los que se puede llegar en un MAP o en un laudo arbitral deben ser reconsiderados a la luz de BEPS y de la política fiscal de la Unión Europea, y si se puede esperar un cambio, bien en su magnitud, o bien en la forma en que actualmente se negocian y concluyen. No hay duda de que los citados acuerdos constituyen, primero, un medio idóneo para reducir los tiempos de resolución de los procedimientos tributarios y de la carga administrativa tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes, y de mutuo beneficio tanto para unos como para otros; y segundo, un instrumento de seguridad jurídica y de gestión del riesgo fiscal.

8. EL PROGRAMA INTERNACIONAL DE GARANTÍA DEL CUMPLIMIENTO DE LA OCDE Y LA SEGURIDAD JURÍDICA (THE INTERNATIONAL COMPLIANCE ASSURANCE PROGRAMME –ICAP–)¹¹⁵

Entre las nuevas técnicas dirigidas a la consecución de la seguridad jurídica, nos encontramos el recientemente lanzado Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento de la OCDE (ICAP). Se trata de un programa voluntario que se ejecutará como prueba piloto en algunos países, entre los que se encuentra España, que usará fundamentalmente los informes país por país, así como otra información disponible por las Administraciones tributarias o requerida a las multinacionales, con el objeto de facilitar un compromiso cooperativo y multilateral entre estas y las Administraciones tributarias, para ofrecer seguridad jurídica y garantía. Así, se debería mejorar la eficiencia de los procesos actuales de evaluación del riesgo.

El ICAP comenzará con una prueba piloto en la que participarán las Administraciones tributarias de siete países miembros del FTA (Australia, Canadá, España, Estados Unidos, Holan-

¹¹⁴ Véase Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2017). La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿el principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS? *RCyT. CEF*, 407, 49-50.

¹¹⁵ Véase el programa recientemente lanzado por la OCDE, anunciado en el Tax Talk de la OCDE, n.º 7 de octubre de 2017. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>>.

da, Italia y Reino Unido). Otros miembros del FTA actuarán como observadores y participarán en los debates sobre el diseño y la operativa de los procesos del ICAP, pero no intervendrán en la evaluación del riesgo del grupo multinacional ni recibirán información adicional del mismo.

Los beneficios que se podrían obtener por las Administraciones y las multinacionales son:

- El proceso ICAP permitirá a las multinacionales explicar y clarificar a través de sus informes CbC sus actividades transfronterizas, lo que debería ayudar a las Administraciones tributarias a tomar una decisión sobre el nivel de riesgo de los precios de transferencia, del establecimiento permanente, así como otros riesgos relacionados con la fiscalidad internacional que puedan surgir de la información ofrecida en los informes CbC.
- Un uso más eficiente de los recursos y una perspectiva coordinada para llegar a acuerdos. Las Administraciones tributarias, conjuntamente, revisarán la información suministrada por el grupo multinacional y coordinarán cualquier cuestión posterior. Así, la multinacional se podrá comprometer con todas las Administraciones tributarias simultáneamente, a menudo, a través de la Administración tributaria de la jurisdicción de su sede de dirección (Administración tributaria principal), en lugar de tratar con procedimientos separados por Administraciones.
- Una ruta más rápida y clara hacia la seguridad jurídico-tributaria multilateral. El ICAP consiste en un proceso diseñado con plazos breves previamente establecidos. Al trabajar multilateralmente, las Administraciones tributarias tendrán una imagen completa de las actividades transfronterizas de la multinacional, con lo que obtendrán la seguridad de que la posición fiscal del grupo es satisfactoria y que cualquier riesgo fiscal ha sido identificado. Así será comunicado de forma concisa y puntual al grupo multinacional. El plazo, desde una primera reunión entre el grupo multinacional y las Administraciones tributarias hasta que se reciba el certificado de garantía de cumplimiento, será de 12 meses.
- Habrá, previsiblemente, menos conflictos fiscales que alcanzarán un MAP.

Las líneas maestras del ICAP consisten en¹¹⁶:

- La información para determinar la evaluación del riesgo de precios de transferencia se encuentra más homologada y es mejor. Como resultado de la acción 13 de BEPS, los países pueden trabajar desde la misma base de datos de precios de transferencia. Si el ICAP supone la potencial participación de las Administraciones tributa-

¹¹⁶ Fuente: OCDE. Véase <www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm> [Consultado el 5 de diciembre de 2017].

rias consultándose entre ellas y manteniendo conversaciones multilaterales sobre un grupo multinacional, el resultado final será la consecución de unos fundamentos más robustos y sólidos para la evaluación del riesgo.

- El FTA de la OCDE ha identificado, desarrollado y resaltado las mejores prácticas en las áreas de cumplimiento cooperativo, inspecciones conjuntas, marco de referencia de las inspecciones tributarias y la gestión diferenciada del riesgo.
- Las mejoras de los MAP son también resultado del Plan de Acción BEPS (acción 14). Estas deben ser apoyadas también por el ICAP a los efectos de prevenir innecesarios conflictos fiscales y así limitar el crecimiento del inventario de MAP.
- Los avances en la cooperación internacional entre las Administraciones tributarias del FTA se han incrementado notablemente tanto en volumen como en intensidad. El ICAP será un complemento adicional.
- El ICAP constituye un camino a la mejora de la seguridad jurídica para multinacionales de bajo o medio riesgo que quieran ser cumplidoras y transparentes, así como para las Administraciones tributarias.

La prueba piloto que se ha mencionado más arriba se lanzará en enero de 2018 mediante una sesión conjunta entre Administraciones tributarias y grupos multinacionales, en la que actuará como anfitrión el Internal Revenue Service de Estados Unidos. El aprendizaje y la experiencia adquirida serán puestos en común con el resto de Administraciones tributarias de los países miembros del FTA.

9. CONCLUSIONES

Las distintas facetas del principio de seguridad jurídica como previsibilidad, certeza, confianza legítima, tipicidad, estabilidad y claridad normativa, oposición a la proliferación legislativa, límite a la retroactividad, etc., han sido objeto de distintos ejemplos de normativa, doctrina administrativa o jurisprudencia, reseñados en este trabajo, en los que se materializa una afrenta a la seguridad jurídica, en la tributación nacional e internacional, y que la convierten en un principio de alcance utópico, teniendo en cuenta las causas y las pocas soluciones existentes con impacto real en su consecución.

Las cuestiones internas y organizativas de la Administración tributaria son la fuente más importante de incertidumbre jurídica. En particular, se han identificado las siguientes: la burocracia en la aplicación del sistema fiscal; la complejidad de la redacción normativa; la frecuencia en los cambios legislativos de carácter fiscal; la desigualdad en la aplicación de los procedimientos tributarios; los cambios de criterio en la Administración tributaria; la falta de transparencia en la tramitación de los procedimientos tributarios y de la publicación de las normas y actos con impacto en la esfera de los derechos y garantías de los contribuyentes; las distintas e incongruentes interpretaciones en las que pueden incurrir las Administraciones tributarias de los diferentes países en la

aplicación de los estándares fiscales internacionales; y algunos aspectos de los mecanismos de resolución de litigios fiscales, tanto administrativos como judiciales, entre los que se incluye la tardanza en su resolución y la falta de consideración del contribuyente como parte activa del procedimiento.

La creciente preocupación sobre la falta de seguridad jurídica en la fiscalidad internacional afecta también al comercio internacional y a la inversión. Las causas son múltiples y de variada naturaleza: la aparición y difusión de nuevos modelos de negocio y el incremento en la internacionalización de las actividades empresariales; los esquemas de planificación fiscal agresiva; las decisiones de política fiscal tomadas por los Estados de forma unilateral y fragmentaria; cierta jurisprudencia al margen de los estándares internacionales aceptados; y las actualizaciones de las normas fiscales internacionales, como las derivadas del Plan de Acción BEPS o de las directivas ATAD, que, aunque necesarias para mantener al día los sistemas fiscales en un medio altamente cambiante, introducen un factor de inseguridad a través de la aplicación asimétrica de las medidas antiabuso.

En la era post-BEPS en la que nos encontramos, con los esfuerzos realizados en la lucha contra la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva y con los avances obtenidos en la transparencia fiscal, resulta ahora fundamental también centrarse en la seguridad jurídica y en el contribuyente. Los loables avances conseguidos en la lucha contra la evasión fiscal no deben confundirnos sobre la necesidad de proveer seguridad jurídica al sistema fiscal y a los contribuyentes.

Así pues, un sistema fiscal orientado a la seguridad jurídica debe ser lo más simple posible, estable y claro, y crear un medioambiente jurídico-fiscal que resulte atractivo a los operadores por su claridad y estabilidad. Cada país debe tener un modelo fiscal que determine la política tributaria y la legislación que se apruebe, sin cambios aleatorios ni oportunistas, en la línea de los estándares fiscales internacionales, con el objeto de evitar asimetrías tanto en la interpretación como en la aplicación de las normas tributarias.

El contribuyente internacional tiene un catálogo de los distintos medios que posee para gestionar el riesgo fiscal derivado de la falta de seguridad jurídica, al que le acompaña, inevitablemente, un incremento en el coste del cumplimiento. Se han considerado como instrumentos alternativos para la consecución de la seguridad jurídica los APA, los *tax rulings*, los MAP, el arbitraje fiscal y el proyecto estrella de la OCDE en esta materia, el Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento. Con estos mecanismos llegamos a la conclusión de que son posibles otras vías para alcanzar una suerte de seguridad jurídica a través de instrumentos cooperativos, aunque siempre impulsados por las Administraciones tributarias, por lo que, sin su impulso, no hay seguridad jurídica.

Referencias bibliográficas

- Agencia Estatal de Administración Tributaria (20 de julio, 2010). *Código de buenas prácticas tributarias*. Foro de Grandes Empresas de la AEAT. Recuperado de <http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf> [Consultado el 15 de febrero de 2016].
- Alonso García, R. (2012). *Sistema jurídico de la Unión Europea*. (3.ª ed.). Madrid: Civitas.
- Baker, S. R., Bloom, N. y Davis, S. J. (2016). Measuring Economic Policy Uncertainty. *Quarterly Journal of Economics*. Recuperado de <<https://doi.org/10.1093/qje/qjw024>> [Consultado el 10 de julio de 2017].
- Calderón Carrero, J. M. (2014). Intercambio de información y asistencia mutua. En N. Carmona Fernández, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2009*. Madrid: Wolters Kluwer-CISS.
- Calderón Carrero, J. M. (2017). La sentencia de la US Tax Court en el caso Amazon: un precedente relevante sobre controversias de precios de transferencia, intangibles y economía digital. *RCyT. CEF*, 411.
- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2017). La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿el principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS? *RCyT. CEF*, 407.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2016). Una aproximación al concepto de planificación fiscal agresiva utilizado en los trabajos de la OCDE. *RCyT. CEF*, 394.
- Calderón Carrero, J. M. y Ruiz Almendral, V. (septiembre, 2010). La codificación de la doctrina de la sustancia económica en Estados Unidos como nuevo modelo de norma general antiabuso: la tendencia hacia el sustancialismo. *Quincena Fiscal*, 15-16(I-II).
- Campo, C. del (2016). Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters. General Report, Subject A (vol. 101). En *Cahiers de Droit Fiscal International*. Madrid: IFA Congress.
- Checa González, C. (2009). Acerca del procedimiento administrativo de elaboración de las normas tributarias. Aportaciones de los órganos consultivos sobre técnica normativa. *Documentos de Trabajo, IEF*, 30.
- Comisión Europea (agosto, 2015). EU Joint Transfer Pricing Forum JTPF Program of Work 2015-2019 («Tools for the Rules»), JTPF/005/FINAL/2015/EN. Bruselas. Recuperado de <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf-0052015programmeofwork.pdf> [Consultado el 17 de febrero de 2017].
- Comisión Europea (21 de octubre, 2015). Commission Decides Selective Tax Advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands Are Illegal Under EU State Aid Rules. *Press Release*. Bruselas. Recuperado de <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm> [Consultado el 30 de agosto de 2017].
- Comisión Europea (30 de agosto, 2016). State Aid: Ireland Gave Illegal Tax Benefits to Apple Worth Up To €13 Billion. *Press Release*. Bruselas. Recuperado de <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm> [Consultado el 30 de agosto de 2016].
- Consejo de la Unión Europea. *Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad*. Recuperado de <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=ES>> [Consultado el 10 de abril de 2017].

- Daude, C., Gutiérrez, H. y Melguizo, Á. (2012). What Drives Tax Morale? *OECD Development Centre, Working Paper*, 315.
- Devereux, M. (2016). Measuring Corporate Tax Uncertainty across Countries: Evidence from a Cross-Section Survey. *Mimeo*. Oxford University Center for Business Taxation.
- Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.*
- Espín Templado, E. (2013). El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos (vol. I). En *Manual de derecho constitucional* (9.ª ed.). Valencia: Tirant lo Blanch.
- European Commission (2015). *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action* (COM (2015) 302 final).
- European Commission (2016). *Building a Fair, Competitive and Stable Corporate Tax System for the EU* (COM (2016) 862 final).
- European Commission (2016b). *Anti-Tax Avoidance Package: Next Steps Towards Delivering Effective Taxation and Greater Tax Transparency in the EU* (COM (2016) 23 final).
- EY Abogados (2015). *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- FTA-OECD. *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Review Documents*. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf>> [Consultado el 20 de octubre de 2017].
- Fundación Impuestos y Competitividad. *Informe sobre la reforma tributaria 2014. La seguridad jurídica, clave para mejorar el sistema*. Recuperado de <<http://www.fundacionic.com/la-seguridad-juridica-clave-para-mejorar-el-sistema/>> [Consultado el 16 de octubre de 2017].
- G20 Leaders' Communique. Hangzhou Summit* (2016, 4-5 de septiembre). Recuperado de <www.g20.org/Content/DE/_Anlagen/G7_G20/2016-09-04-g20-kommunique-en.pdf?__blob=publicationFile&v=1> [Consultado el 10 de septiembre de 2017].
- García de Enterría, E. (2006). *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Madrid: Civitas.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (1990). *Curso de derecho administrativo* (tomo I). Madrid: Civitas.
- García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2013). Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria. *Revista Derecho*, 22.
- Gil García, E. (2017). Hacia una planificación sustantiva: ¿nuevo paradigma? *RCyT. CEF*, 411.
- Goel, S. A Case for MAP Arbitration in India. Recuperado de <www.kluwertaxblog.com/2017/01/02/a-case-for-map-arbitration-in-india/> [Consultado el 15 de septiembre de 2017].
- González Carcedo, J. (2016). Los precios de transferencia en el derecho comparado: Europa y América Latina. En T. Cordon Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (2.ª ed.). Madrid: CEF.
- González de Frutos, U. (2010). La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria. *Crónica Tributaria*, 134.

- González de Frutos, U. (2016). El proyecto BEPS y la reforma de los precios de transferencia. En T. Cordón Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (2.ª ed.). Madrid: CEF.
- Gribnau, H. (2015). Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law Issues. En R. Russo (Ed.), *Tax Assurance*. Deventer: Kluwer.
- Grupo de Trabajo FIDE. El proceso de elaboración de la normativa tributaria: situación actual y su necesaria evolución. Recuperado de <www.fidefundacion.es/docs/Sesiones2016/FIDE%20Conclusiones%20Grupo%20de%20Trabajo%20Fiscal%20EI%20proceso%20de%20elaboraci%20n%20de%20la%20normativa%20tributaria%20situaci%20n%20actual%20y%20su%20necesaria%20evoluci%20n%203%20Abril%202.pdf> [Consultado el 25 de septiembre de 2017].
- Gunn, A. y Luts, J. (2015). Tax Rulings, Apas and State Aid: Legal Issues. *EC Tax Review*, 24(2).
- Herkssen, M. van (2015). Can International Tax Dispute Resolution Be Resuscitated? An Analysis of Comments to the OECD on BEPS Action 14. *Tax Management Transfer Pricing Report*, 23(21). BNA.
- Hortalá Vallvé, J. y Soler Brava, R. (2016). Los acuerdos previos de valoración. En T. Cordón Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (2.ª ed.). Madrid: CEF.
- Institute for Fiscal Studies (IFS) & Mirrlees (2011, septiembre). The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform. *Fiscal Studies. Special Issue on the Mirrlees Review*, 32(3). Recuperado de <www.onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2011.00140.x/abstract> [Consultado el 25 de septiembre de 2017].
- International Tax Notes. BEPS Experts Ponder Uncertain Future for Arm's-Length Principle. Recuperado de <www.taxnotes.com/worldwide-tax-daily/transfer-pricing/beps-experts-ponder-uncertain-future-arms-length-principle/2017/12/04/1xctt?highlight=BEPS%20Experts%20Ponder%20Uncertain%20Future%20for%20Arm's-Length%20Principle> [Consultado el 4 de diciembre de 2017].
- Juan Lozano, A. M. (2009). La racionalidad de las leyes: una aproximación a los presupuestos de calidad de las normas y paradigmas para el desarrollo de investigaciones centradas en la creación del derecho. *Documentos de Trabajo*, 30. IEF.
- Juan Lozano, A. M. y Fuster Asencio, C. (2016). Buena Administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad. *Documentos de Trabajo*, 5. IEF.
- Lago-Peñas, I. y Lago-Peñas, S. (2010). The Determinants of Tax Morale in Comparative Perspective: Evidence from European Countries. *European Journal of Political Economy*, 26(4).
- Lasarte Álvarez, J. (2014). La competencia fiscal en el ámbito europeo. Una aproximación a la luz de las limitaciones de las normas de los tratados sobre armonización y coordinación fiscal. En J. Ramos Prieto (Dir.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Lozano Serrano, C. (1990). *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas.
- Luchena Mozo, G. (2017). El nuevo escenario comunitario de mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la Unión Europea (análisis de la STJUE de 12 de septiembre de 2017, asunto C-648/15). *RCyT. CEF*, 417.

- Matei, E. Would Actions 14/15 improve the judicial protection of taxpayers in the EU? Recuperado de <<http://kluwertaxblog.com/2016/10/21/actions-1415-improve-judicial-protection-taxpayers-eu/>> [Consultado el 10 de agosto de 2017].
- Merino Espinosa, M. P. y Nocete Correa, F. J. (2011). El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses. *Crónica Tributaria*, 139.
- Moreno González, S. (2016). Retroactividad de normas tributarias, seguridad jurídica y fraude fiscal. *RCyT. CEF*, 405.
- Navarro Fernández, G. (28 de abril, 2014). Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica. *Cinco Días*. Recuperado de <www.cincodias.elpais.com/cincodias/2014/04/25/economia/1398436838_543666.html> [Consultado el 12 de septiembre de 2017].
- OCDE (2013). *Plan de Acción sobre la erosión de bases imponibles y traslación de beneficios*. París: OCDE. Recuperado de <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#.Wehe2Wi0NPY#page1> [Consultado el 28 de julio de 2017].
- OECD (2004). *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*. Recuperado de <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf>>.
- OECD (2007). *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. París: OECD.
- OECD (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. París: OECD.
- OECD (2013a). *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. París: OECD.
- OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. París: OECD.
- OECD (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. París: OECD.
- OECD (2015). *Informes finales. Acción 5*. París: OECD.
- OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14. 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. París: OECD Publishing. Recuperado de <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>> [Consultado el 3 de agosto de 2016].
- OECD (2016a). *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. París: OECD.
- OECD (15 de junio, 2016). OECD Council approves incorporation of BEPS amendments into the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>> [Consultado el 17 de junio de 2017].
- OECD. G20/OECD BEPS Project advances tax certainty agenda with the launch of global review of MAP programmes. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/beps/g20-oecd-beps-project-advances-tax-certainty-agenda-with-the-launch-of-global-review-of-map-programmes.htm>> [Consultado el 20 de octubre de 2017].
- OECD/IMF (marzo, 2017). *Report for the G20 Finance Ministers on Tax Certainty*. París: OECD.
- Pormeleau, K., Hodge, S. y Walczak, J. (2017). *International Tax Competitiveness 2017*. Tax Foundation. Recuperado de <www.taxfoundation.org/2017-international-tax-competitiveness-index/> [Consultado el 1 de noviembre de 2017].

- PwC Tax & Legal Services (2017). Análisis de los resultados. En *Consenso fiscal. Las nuevas medidas tributarias para la consolidación de las finanzas públicas*. Recuperado de <www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/assets/consenso-fiscal-1s-2017.pdf> [Consultado el 20 de agosto de 2017].
- Ribes Ribes, A. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Edersa.
- Samplon Salvador, R. (febrero, 2016). Resultados de la acción 14 de BEPS: hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 11.
- Schwarz, J. International Tax Dispute Resolution and the BEPS Multilateral Convention: A Camel Safari. Recuperado de <www.kluwertaxblog.com/2016/12/07/international-tax-dispute-resolution-and-the-beps-multilateral-convention-a-camel-safari/> [Consultado en agosto de 2017].
- Serrano Antón, F. (2011). *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Civitas.
- Soler Roch, M. T. (octubre, 2012). Tax Administration vs. Taxpayer. A New Deal? *World Tax Journal*, 282.
- Taveira Torres, H. (2011). *Direito Constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Editora Revista Dos Tribunais.
- Villar Palasí, J. L. y Suñé Llinás, E. (2006). Artículo 9: el Estado de derecho y la Constitución. En Ó. Alzaga Villaamil (Coord.), *Comentarios a la Constitución española de 1978*. Madrid: Edersa.
- Waerzeggers, C. y Hillier, C. (2016). Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime. *Tax Law IMF Technical Note*, 1(2). International Monetary Fund.
- Weeghel, S. van (2010). Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions (General Report, subject 1). En *Cahiers de Droit Fiscal International*. Roma.
- Wrappe, S. C. (2015). Do Advance Pricing Agreements Still Make Sense? *Tax Management Transfer Pricing Report*, 24(14). Bloomberg BNA.
- Zangari, E., Caiumi, A. y Hemmelgarn, T. (2017). Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses. *Taxation Papers, Working Paper*, 67. Taxation and Customs Union.
- Zwick, E. y Mahon, J. (enero, 2017). Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior. *American Economic Review*, 107(1).

La tributación en el IRPF de los profesionales sanitarios que asisten a congresos financiados por la industria farmacéutica

Luis Alberto Malvárez Pascual

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

EXTRACTO

En el presente trabajo se analiza la tributación en el IRPF de las rentas que se ponen de manifiesto cuando las compañías farmacéuticas pagan los gastos que permiten que los profesionales sanitarios puedan asistir a jornadas, congresos y seminarios. Con tal fin se estudia la reciente reforma introducida en dicha cuestión por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre.

Palabras clave: IRPF; congresos médicos; retribución en especie.

Fecha de entrada: 04-01-2018 / Fecha de aceptación: 24-01-2018 / Fecha de revisión: 09-01-2018

Taxation of health professionals on income tax when attending at conferences funded by the pharmaceutical industry

Luis Alberto Malvárez Pascual

ABSTRACT

This paper analyses the taxation on income tax of revenues that are revealed when the pharmaceutical companies pay the expenses that enable health professionals to attend conferences, congresses and seminars. For that purpose, the recent reform introduced at this point by the Royal Decree 1074/2017, of 29 December 2017, is studied.

Keywords: income tax; medical conferences; fringe benefits.

Sumario

1. Introducción
2. El criterio defendido por la AEAT sobre la sujeción a gravamen de los pagos realizados por los laboratorios farmacéuticos
 - 2.1. La consideración de estas percepciones como renta gravable
 - 2.2. La calificación de las rentas que corresponden a los profesionales sanitarios
 - 2.3. La posible no sujeción de estas percepciones por tratarse de cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal sanitario
 - 2.4. La posible exoneración de gravamen de los gastos de desplazamiento, manutención y estancia por su consideración como dieta exenta: La distinción según que se acuda como asistente o como ponente
3. Los problemas derivados de la sujeción de estas percepciones y las soluciones introducidas por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Malvárez Pascual, L. A. (2018). La tributación en el IRPF de los profesionales sanitarios que asisten a congresos financiados por la industria farmacéutica. *RCyT. CEF*, 419, 59-82.

1. INTRODUCCIÓN

Los laboratorios farmacéuticos desarrollan una intensa colaboración con los profesionales de la sanidad y con las distintas sociedades médicas en diferentes áreas. En particular, por lo que ahora interesa, uno de los ámbitos más relevantes de interacción es la organización de seminarios y conferencias científicas que proporcionan información y actualizaciones a los profesionales sanitarios sobre los nuevos medicamentos o la colaboración económica para hacer posible la presencia de dichos profesionales en conferencias y cursos de formación médica continuada (FMC) organizados por instituciones públicas, comunidades científicas, organizaciones sanitarias y universidades. Todas estas actividades tienen como fin último el beneficio de los pacientes.

Lo que se plantea en el presente trabajo es la posible tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de las cantidades que los laboratorios farmacéuticos satisfacen para facilitar a los médicos y demás profesionales sanitarios la asistencia a jornadas, congresos, cursos, talleres o cualquier otra actividad de formación o actualización. En un informe de fecha 5 de mayo de 2017 de la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se ha considerado que en estos casos dichos profesionales deben ser objeto de gravamen en el IRPF. El contenido de este informe hace referencia a varias cuestiones que tienen incidencia en el régimen tributario de estas percepciones. En este sentido, una vez que se aclara su consideración como renta gravable, se analizan los criterios que determinan la calificación de dicha renta, en la medida en que es posible su integración entre los rendimientos del trabajo personal o entre los rendimientos de la actividad económica, pudiendo tener también la consideración de renta dineraria o en especie, dependiendo de que se cumplan o no determinadas condiciones. Además, se estudia la posible aplicación en este tipo de situaciones del supuesto de no sujeción contenido en el artículo 42.2 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), por tratarse de cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal sanitario. Finalmente, se analiza si los gastos de viaje, manutención y estancia en los que se incurran durante las jornadas y que sean financiados por las compañías farmacéuticas puedan estar exentos por su consideración como dieta.

Las conclusiones de este informe sobre el régimen tributario de estas percepciones han tenido un enorme impacto tanto en relación con las compañías farmacéuticas como respecto al personal sanitario que ha venido siendo beneficiario de las mismas. Sin embargo, el informe se fundamenta en consultas anteriores resueltas por la Dirección General de Tributos (DGT), que ha mantenido un criterio uniforme desde hace bastantes años, así como en alguna resolución

del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), por lo que es preciso indagar sobre las razones que han motivado que se haya producido el cuestionamiento de dicho régimen tributario a partir del citado informe y no antes. De hecho, a partir de su conocimiento público se ha llegado a plantear un cambio radical en el sistema de formación en el ámbito sanitario si la normativa no se modificaba para corregir tales consecuencias tributarias. Precisamente, con dicha finalidad el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, ha modificado el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF). Dicha reforma ha permitido la ampliación del ámbito objetivo del señalado supuesto de no sujeción, de tal modo que a partir de su entrada en vigor las percepciones de este tipo que reciban los profesionales que tengan una relación laboral o estatutaria no quedarán sujetas al IRPF, siempre que se cumplan determinados requisitos que permitan establecer una vinculación de las actividades formativas realizadas con el puesto de trabajo desempeñado.

2. EL CRITERIO DEFENDIDO POR LA AEAT SOBRE LA SUJECCIÓN A GRAVAMEN DE LOS PAGOS REALIZADOS POR LOS LABORATORIOS FARMACÉUTICOS

2.1. LA CONSIDERACIÓN DE ESTAS PERCEPCIONES COMO RENTA GRAVABLE

El informe de la AEAT de 5 de mayo de 2017 considera que los gastos abonados por las compañías farmacéuticas para que los profesionales sanitarios asistan a los congresos y otros eventos formativos que organice la propia entidad o un tercero constituyen para sus destinatarios una renta que es objeto de gravamen en el IRPF. Ahora bien, este informe no modifica el criterio que la Administración tributaria ha mantenido hasta el momento en relación con el régimen tributario de estas percepciones, pues el mismo se fundamenta en consultas anteriores que la DGT había resuelto con respecto a este mismo asunto, por lo que no constituye ninguna novedad. Así, el señalado criterio se sostuvo en la Consulta de 10 de junio de 2002 (888/2002 –NFC016512–), que resolvía dicha cuestión referente tanto a la Ley 18/1991, de 6 de junio, como a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Dicho centro directivo consideró que el pago por un laboratorio de los gastos de inscripción y asistencia de los médicos a congresos de carácter profesional constituía una retribución en especie, con independencia de que los médicos tuvieran o no alguna relación previa, profesional o laboral, con el laboratorio¹. La posterior Consulta de la DGT de 4 de abril de 2006 (V0637/2006

¹ La DGT consideró en dicha consulta que «... el tratamiento en el IRPF de los médicos beneficiados con la asistencia gratuita a congresos profesionales vendrá dado, cuando dichos médicos presten servicios profesionales a la entidad farmacéutica, por lo establecido en los artículos 42 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, ambas reguladoras del IRPF, en atención a los cuales ha de concluirse que estamos ante un rendimiento en especie de la actividad profesional desarrollada, estando sujetas al correspondiente ingreso a cuenta, tal y como se establece en los artículos 98 y 82, respectivamente, de ambas normas. Si, por contra, los médicos no tienen ninguna

–NFC022507–) ha mantenido la misma tesis en relación con el texto refundido de la LIRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo². Además, este mismo criterio se ha sostenido por la DGT en relación con casos similares relativos a otras actividades profesionales³.

También el TEAC en la Resolución de 4 de abril de 2017⁴ (R. G. 3645/2013 –NFJ066142–) ha manifestado que las cantidades que satisfacen las compañías farmacéuticas para el patrocinio de congresos de profesionales sanitarios constituyen renta gravable para los beneficiarios de las becas o ayudas. Para llegar a dicha conclusión rechaza las tesis del reclamante, que niega que los facultativos obtengan rentas en estos casos, en la medida en que la asistencia a los congresos no tiene como finalidad retribuirles por la prestación de ningún servicio. Se alega también que para que exista retribución en especie es necesario que los médicos obtengan un bien que les reporte un beneficio particular, circunstancia que, a juicio del recurrente, no concurre en este supuesto ya que el destino es claramente un uso profesional. El reclamante argumenta también que la asistencia a los congresos resulta esencial para el fin formativo que persigue la comunidad científica, por lo que sirve para la mejora del ejercicio de la profesión, al aumentar la formación de los profesionales y mejorar, por tanto, sus aptitudes para el desempeño de su trabajo y la calidad y eficiencia de estos. Sin embargo, el TEAC rechaza todas las anteriores alegaciones. Aun cuando considera que el último argumento señalado es cierto, determina que no es un obstáculo para que exista una renta gravable, pues si bien el mismo puede resultar adecuado para justificar la deducibilidad fiscal del gasto soportado por la entidad pagadora, no impide que, desde el punto de vista de los facultativos sanitarios, las becas de las que se benefician supongan para ellos la obtención de una

relación previa de prestación de servicios, ni profesionales ni laborales, con la entidad consultante, la solución, pese a ello, ha de ser la misma que en el supuesto anterior, ya que la asistencia gratuita a los congresos profesionales de la que se benefician los médicos deriva, en última instancia, de su condición de profesionales de la medicina».

² Dicha consulta señala lo siguiente: «Evidentemente, con esta configuración de las rentas en especie no cabe duda de que las asistencias a congresos financiadas por la entidad consultante constituyen para sus destinatarios retribuciones en especie».

³ La Consulta de 23 de abril de 2004 (1076/2004 –NFC019500–) es planteada por un corredor de seguros que señala que las compañías aseguradoras para las que media le ofrecen la asistencia a congresos, reuniones y cursos, para dar a conocer sus productos, estrategias, etc. El consultante cuestiona a la DGT sobre si los gastos de viajes, manutención, hospedaje y formación que derivan de la asistencia a tales eventos constituyen retribución en especie. La respuesta hace referencia al texto refundido de la LIRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, aunque también resulta de aplicación en relación con la ley actualmente vigente. La DGT señala que «... las asistencias a congresos, reuniones y cursos financiados por las compañías de seguros constituyen para el destinatario retribuciones en especie; retribuciones que, al derivar de la condición de profesional de seguros del consultante, procede calificar como rendimientos de actividades profesionales. Esta calificación comporta su sometimiento a ingreso a cuenta en cuanto son satisfechas por un obligado a retener [...]. Finalmente, procede indicar que si las compañías de seguros pagasen directamente al consultante los importes para que este, a su vez, pague los gastos que se le producen por la asistencia a los congresos, reuniones y cursos, nos encontraríamos en presencia de una renta dineraria, de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo del ya citado artículo 46.1 del Texto Refundido».

⁴ Un comentario sobre esta resolución del TEAC se puede ver en Vidal Martí, B. (2017). Asistencia a congresos de profesionales médicos. *Carta Tributaria*, 32.

renta. El TEAC concluye que la posible obtención de renta por parte de los asistentes a los congresos ha de analizarse con total independencia de la finalidad que persiga con ello el pagador de las becas, que en el caso planteado era divulgar y dar a conocer los nuevos medicamentos. Esta conclusión se sostiene aun en el caso de que la compañía farmacéutica no realice ningún abono directamente a los profesionales sanitarios, sino que lo instrumente mediante el pago a una entidad tercera organizadora del congreso, pues esa configuración lo único que determina es que estas percepciones den lugar a una retribución en especie⁵.

A pesar de que el señalado informe no ha cambiado el criterio que la doctrina administrativa había sustentado con anterioridad en relación con esta materia, lo cierto es que ha supuesto un punto de inflexión en el gravamen de estas percepciones. Como se ha indicado, a partir del conocimiento público del contenido del informe tanto los laboratorios farmacéuticos como los profesionales sanitarios se han cuestionado la viabilidad del modelo de formación que desde hace años se viene aplicando en el área sanitaria en España. Desde luego, que esto haya ocurrido prueba que ni los laboratorios ni los profesionales sanitarios han cumplido hasta el momento adecuadamente con sus obligaciones tributarias, de acuerdo con la interpretación que de la normativa había realizado la DGT, pues de haber sido así el informe no habría causado el más mínimo impacto. También demuestra que estas percepciones no han estado sujetas a un control sistemático por parte de la Administración, pues en tal caso esta cuestión se habría suscitado de una forma más generalizada mucho tiempo atrás. Téngase en cuenta que el régimen tributario de estas percepciones no solo tiene consecuencias en relación con el IRPF de los profesionales sanitarios que sean beneficiarios de las mismas. También afecta a los laboratorios, dado que su sujeción a gravamen determina que estos deban realizar las correspondientes retenciones e ingresos a cuenta sobre las mismas, según que las rentas que se pongan de manifiesto tengan la consideración de

⁵ El fundamento jurídico séptimo de la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 señala lo siguiente: «El reclamante defiende que los facultativos sanitarios no obtienen ninguna renta, toda vez que el patrocinio no tiene como finalidad retribuirles por servicios prestados, sino garantizar la necesaria divulgación de los medicamentos entre los profesionales. El argumento esgrimido por el obligado tributario, centrado en sostener que la asistencia a los congresos resulta esencial para el fin formativo que persigue la comunidad científica, resultaría adecuado en aras a justificar la deducibilidad fiscal del gasto soportado por la entidad pagadora (aspecto no discutido por la Inspección), pero no obsta a que, desde el punto de vista de los facultativos sanitarios, las becas de las que se benefician supongan para ellos la obtención de una renta. En definitiva, la posible obtención de renta por parte de los asistentes a los congresos ha de analizarse con total independencia de la finalidad que persiga con ello el pagador de los rendimientos (en nuestro caso, divulgar y dar a conocer los nuevos medicamentos). Por ello, hemos de determinar si, toda vez que la compañía reclamante no realiza ningún abono directamente a los profesionales sanitarios, sino que lo instrumenta mediante el pago a una entidad tercera organizadora del congreso; dichos pagos tienen o no la consideración de retribución en especie para los asistentes a dichos congresos. Así, el apartado 1 del artículo 42 de la Ley 35/2006, LIRPF dispone [...] El reclamante argumenta que, para que el rendimiento examinado pueda calificarse como retribución en especie es necesario que los médicos obtengan un bien que les reporte un beneficio particular, circunstancia que, a su entender, no concurre en este supuesto ya que el destino es claramente un uso profesional. Este Tribunal Central no puede compartir este argumento, puesto que, aunque evidentemente la asistencia al congreso en último término redunde en una mejora en el ejercicio de su profesión, aumentando su formación y mejorando, por tanto, sus aptitudes para el desempeño de su trabajo o tarea y con ello la calidad y eficiencia de estos...».

rendimiento dinerario o en especie. De hecho, el caso analizado en la comentada Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 venía motivado, precisamente, por la exigencia en el procedimiento de inspección de los ingresos a cuenta de varios ejercicios correspondientes a los pagos que el laboratorio había realizado para el patrocinio de congresos, lo que obligó a plantearse la consideración de estas percepciones como renta gravable y su calificación.

Por tanto, hay que analizar qué es lo que realmente ha motivado que se plantee una nueva situación en relación con estas percepciones, pese a que no haya habido ningún cambio normativo ni tampoco se haya modificado el criterio que la DGT ha defendido con respecto a las mismas. A nuestro juicio, la razón que justifica el impacto que ha tenido el informe que es objeto de análisis tiene carácter extratributario. En concreto, la explicación hay que buscarla en los nuevos compromisos que en materia de transparencia han comenzado a aplicar los laboratorios farmacéuticos presentes en España sujetos al Código de buenas prácticas de Farmaindustria a partir del 1 de enero de 2015 en aplicación del Código de EFPIA (European Federation of Pharmaceutical Industries and Associations)⁶. Dicho Código les obliga a publicar las transferencias que realicen por los gastos derivados de la asistencia a congresos médicos, los pagos por la prestación de servicios profesionales y las transferencias por proyectos de investigación⁷. Con ello se pretende dar a conocer la colaboración de la industria farmacéutica con los profesionales y organizaciones sanitarias, pues se considera que la adecuación a las demandas sociales de transparencia y responsabilidad permitirá reforzar la imagen y la confianza de la sociedad en dicha industria. La primera vez que se hicieron públicos los datos sobre estas transferencias de valor fue en junio de 2016, fecha en que los laboratorios⁸ publicaron los datos correspondientes a 2015, destacan-

⁶ La EFPIA aprobó en 2013 el *Efpia Code on Disclosures of Transfer of Value from Pharmaceutical Companies to Healthcare professionals and Healthcare Organisations*, que Farmaindustria, como miembro de dicha organización, tenía la obligación de transponer.

⁷ El artículo 18.1 del Código de buenas prácticas, que regula la obligación de publicación individual, establece lo siguiente: «Las empresas sujetas a las disposiciones del Código según lo establecido en los artículos 19.1 y 19.3 deberán documentar y publicar los pagos y Transferencias de Valor detallados en el presente artículo (en adelante, "Transferencias de Valor") que realicen, directa o indirectamente, a o en beneficio de los Destinatarios. En el caso de los Profesionales Sanitarios, de conformidad con el artículo 7 f) de la Directiva 95/46, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, existe un interés legítimo de las empresas sujetas al Código, reconocido por la AEPD en su Informe de fecha 22 de abril de 2016 (Anexo I del Código), de forma que no es necesario el consentimiento para la publicación de forma individual de las Transferencias de Valor a Profesionales Sanitarios. En todo caso, los laboratorios farmacéuticos informarán a los Profesionales Sanitarios, en virtud de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de datos de carácter personal, de que sus datos se publicarán de acuerdo con lo previsto en el presente Código. En el caso de Organizaciones Sanitarias, las Transferencias de Valor realizadas por los laboratorios a las mismas deberán publicarse, en todo caso, de forma individual. En la medida que legalmente sea posible y siempre que pueda proporcionarse con exactitud y consistencia, los laboratorios deberán publicar esta información a nivel individual, identificando al Profesional Sanitario (en lugar de a la Organización Sanitaria)».

⁸ Son los laboratorios los que deben publicar en abierto en su sitio web dentro de los primeros seis meses de cada año la información de cada año natural, debiendo estar disponible públicamente por un plazo mínimo de tres años.

do que las ayudas para acudir a congresos ascendieron a 119 millones de euros. En las publicaciones correspondientes a los dos primeros periodos –2015 y 2016– los médicos pudieron optar porque la cifra de ingresos recibida de cada laboratorio apareciera de forma agregada con el resto de los profesionales, por lo que solo se publicaron de forma individualizada los datos de quienes prestaron su consentimiento para ello. No obstante, en el año siguiente Farmaindustria ha decidido que todos los datos se publicarán de forma individual, una vez que la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) dictaminó que para ello no era necesario el consentimiento de los profesionales⁹. En la medida en que los médicos temían que dicha publicación pudiera dar lugar a un control tributario de estas rentas por parte de la AEAT, diversas asociaciones profesionales realizaron varias consultas a la DGT, que fueron el origen del informe de 5 de mayo de 2017. Por ello, ante el temor de que la Administración tributaria pudiera realizar un control sistemático de los datos publicados por los laboratorios es por lo que las conclusiones de este informe han podido tener una mayor trascendencia que los criterios sostenidos en consultas previas, cuando tales datos no eran objeto de publicación.

2.2. LA CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS QUE CORRESPONDEN A LOS PROFESIONALES SANITARIOS

En cuanto a la calificación de las rentas que corresponden en el IRPF a los beneficiarios de estas percepciones hay dos aspectos que pueden plantear dudas. Ambas cuestiones son objeto de análisis en el informe de 5 de mayo de 2017.

La primera es si estas rentas deben integrarse entre los rendimientos del trabajo o entre los derivados de la actividad económica. El informe se fundamenta en la doctrina previa de la DGT, considerando que en la medida en que las asistencias a los congresos no comportan en sí mismas el ejercicio de una actividad, la calificación de estas retribuciones en especie vendrá determinada por la labor o actividad a la que se vinculan o derivan. En consecuencia, procederá su calificación como rendimientos del trabajo cuando la invitación al congreso venga motivada por el puesto de

⁹ Se trata del Informe 143318/2016 del gabinete jurídico de la AEPD, en el que se plantea si resulta conforme a la normativa sobre protección de datos de carácter personal que los laboratorios publiquen en sus sitios web y sin recabar previamente el consentimiento de los interesados las informaciones individualizadas relacionadas con las transferencias de valor realizadas en beneficio de organizaciones y profesionales sanitarios, de acuerdo con el Código de Buenas Prácticas de la Industria Farmacéutica. El informe considera que la publicación de estos datos sin el consentimiento de los interesados se encuentra amparada por el artículo 7 f) de la Directiva 95/46/CE, si bien se considera conveniente la adopción de las medidas de garantía de la privacidad de los profesionales, a fin de evitar ulteriores tratamientos que excedan de la finalidad que justifica la publicidad, para lo que los laboratorios deben implementar sistemas de seguridad que impidan la indexación de la información a través de los motores de búsqueda.

Un análisis crítico de este informe puede verse en el trabajo de Villegas Flores, J., Pérez Sarabia, M. y Acedo López, B. (2017). La AEPD autoriza la publicación de los pagos de la industria farmacéutica a los profesionales sanitarios sin su consentimiento: análisis de implicaciones en privacidad, fiscalidad e incompatibilidades. *Actualidad médica*, 102(800), 47-51 (ISSN 0365-7965).

trabajo desempeñado por el médico beneficiario, mientras que si la misma tiene su origen en el ejercicio libre de la profesión su calificación será la de rendimientos de la actividad profesional¹⁰.

El informe se fundamenta también en las tesis que ha defendido el TEAC en la mencionada Resolución de 4 de abril de 2017, que considera que la calificación de las rentas depende de la calidad en virtud de la cual se cursan las invitaciones para asistir al congreso, pues esto determina quién es el beneficiario último de este tipo de percepciones. Por ello se han de tener en cuenta las diferentes situaciones en las que se puede encontrar el profesional sanitario, que puede prestar sus servicios en régimen de dependencia para un hospital público o privado o realizar un ejercicio libre de su profesión, así como encontrarse en diversas situaciones mixtas. Estas percepciones tendrán la consideración de rendimientos del trabajo cuando el médico acuda invitado en su condición de representante designado por un determinado hospital en el que presta sus servicios en virtud de una relación laboral o estatutaria. Cuando el médico ejerza libremente la profesión y sea invitado en su calidad de especialista la renta se debe integrar entre los rendimientos de la actividad económica, pues en este caso es indudable que la formación recibida gratuitamente redundará en el interés particular del facultativo. La misma calificación de rendimiento de la actividad profesional recibirán estas percepciones en el caso de que un médico que trabaja en un hospital acuda a un congreso a título personal, a causa de su propio prestigio profesional, en la medida en que su condición de asalariado no es incompatible con un ejercicio libre de profesión. Por tanto, para que la renta sea calificada como rendimiento del trabajo no basta con que el personal sanitario tenga una vinculación laboral o estatutaria, pues se ha de acreditar que la asistencia al congreso está relacionada con el puesto de trabajo que ocupa, vinculando su asistencia y el resultado obtenido a dicha relación. En definitiva, para que estas percepciones constituyan renta del trabajo es preciso que el facultativo acuda invitado en su condición de representante designado por un determinado hospital (público o privado) en el que presta sus servicios en la especialidad involucrada en las jornadas del congreso. En otro caso, si el profesional decide libremente su asistencia al mismo, con independencia del trabajo desempeñado y de la decisión de su empleador, lo hará porque el mismo redunde en el ejercicio de su profesión, por lo que la renta será calificada como rendimiento de la actividad profesional. En consecuencia, aunque los profesionales sanitarios pueden encontrarse en diferentes situaciones, el elemento decisivo para la calificación de las rentas viene determinado por el hecho que motive su invitación, lo que dependerá de que la misma tenga relación con el puesto de trabajo por cuenta ajena desempeñado o con el desarrollo

¹⁰ En concreto, el informe transcribe lo establecido en la Consulta de la DGT de 4 de abril de 2006 (V0637/2006 –NFC022507–), si bien hay que advertir que alude a una referencia errónea de la misma. Una vez que la consulta aclara que las asistencias a congresos financiadas por la entidad consultante tienen la consideración de retribuciones en especie para sus destinatarios, se plantea qué clase de rendimientos constituyen, en los siguientes términos: «Teniendo en cuenta que las asistencias a los congresos no comportan en sí mismas el ejercicio de una actividad, la calificación de estas retribuciones en especie vendrá determinada por la labor o actividad a la que se vinculan o derivan; ello significa que procederá su calificación como rendimientos del trabajo cuando la "invitación" al congreso venga motivada por el puesto de trabajo desempeñado por el médico beneficiario. Por el contrario, cuando esa "invitación" se corresponda con el ejercicio libre de la profesión, su calificación será la de rendimientos de la actividad profesional».

de una actividad económica por cuenta propia¹¹. Todos estos argumentos se reproducen en el informe de la AEAT de 5 de mayo de 2017¹².

La segunda cuestión que se debe analizar es si la renta derivada del pago por los laboratorios de estas percepciones a los profesionales sanitarios debe considerarse como renta dineraria o en especie. A tal efecto, el informe de 5 de mayo de 2017, siguiendo el criterio defendido por la DGT, señala que la renta tendrá la consideración de dineraria si los laboratorios farmacéuticos realizan el reembolso de los gastos en los que hayan incurrido los profesionales sanitarios por la asistencia a las jornadas y congresos. Esta cuestión fue objeto de análisis en la Consulta de 10 de junio de 2002 (888/2002 –NFC016512–), en la que se planteaba qué ocurría en el caso de que tales gastos se abonaran directamente a los médicos. La cuestión que se trataba de aclarar no era la sujeción o no de la renta, pues esta cuestión no admitía dudas, sino si debía tener la consideración de renta en especie o dineraria. Esta consulta resolvió dicha cuestión de forma diferente con

¹¹ Según determina el fundamento jurídico séptimo de la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 «... para determinar quién es el beneficiario último de esta mejora habrá que distinguir si la actividad que realiza el sanitario es por cuenta propia o ajena. En el primer caso, cuando la profesión sanitaria se ejerce por cuenta propia, es indudable que la formación recibida gratuitamente redundará en el interés particular del sanitario, mientras que en el segundo, cuando la profesión sanitaria se ejerce por cuenta ajena, parece claro que el beneficiario principal de las ventajas de esta formación es el empleador para quién el sanitario trabaja. Para realizar el análisis aquí pretendido, ha de considerarse el presupuesto de hecho que motiva la invitación para la asistencia a un congreso. En este sentido, hemos de detenernos en las diferentes circunstancias en que pueden encontrarse los asistentes a congresos médicos. En efecto, los facultativos sanitarios pueden tener la condición de asalariados (por ejemplo, como trabajador en un hospital) o bien, realizar un ejercicio libre de su profesión (percibiendo en tal caso rendimientos de actividad), así como encontrarse en diversas situaciones mixtas (consulta pública por las mañanas y privada por las tardes). Sin embargo, lo que resulta relevante es analizar en cada caso en qué calidad se cursan las invitaciones para asistir al congreso. Esto es, si un facultativo acude invitado en su condición de representante designado por un determinado hospital (público o privado) en el que presta sus servicios (por ejemplo, por ser el jefe de servicio de la especialidad involucrada en las jornadas del congreso), la calificación que habría de otorgarse sería la de "rendimientos del trabajo". Sin embargo, si se trata de un profesional que ejerce la profesión libre y es invitado en su propia calidad de especialista, nos encontraríamos ante "rendimientos de actividad profesional". En el caso de un especialista que trabaja en un hospital y que acude a un congreso invitado a título personal, a causa de su propio prestigio profesional, la calificación que habría de otorgarse a dichas rentas sería también la de "actividad profesional", ya que su condición de asalariado no es incompatible con un ejercicio libre de la profesión. De esta forma, a pesar de las diferentes situaciones en que pueden encontrarse los facultativos sanitarios, el elemento decisivo para la calificación de las rentas debe venir determinado por el hecho que motive su invitación, si tiene relación con el puesto de trabajo por cuenta ajena desempeñado, o con el desarrollo de una actividad económica por cuenta propia».

¹² El informe señala lo siguiente: «Por tanto, como afirma la resolución del TEAC, lo que resulta relevante es analizar en cada caso en qué calidad se cursan las invitaciones para asistir al congreso. Esto es, si un facultativo acude invitado en su condición de representante designado por un determinado hospital (público o privado) en el que presta sus servicios, la calificación que habría de otorgarse sería la de "rendimientos del trabajo". Sin embargo, si se trata de un profesional que ejerce la profesión libre y es invitado en su propia calidad de especialista, nos encontraríamos ante "rendimientos de actividad profesional". En el caso de un especialista que trabaja en un hospital y que acude a un congreso invitado a título personal, a causa de su propio prestigio profesional, la calificación que habría de otorgarse a dichas rentas sería también la de "actividad profesional", ya que su condición de asalariado no es incompatible con un ejercicio libre de profesión».

respecto a la Ley 18/1991, de 6 de junio, y con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre¹³. En esta última norma y en las posteriores leyes reguladoras del IRPF, si los profesionales sanitarios reciben cantidades dinerarias para reembolsarles de los gastos en los que hayan incurrido al asistir a este tipo de eventos, la renta será dineraria y deberá ser objeto de la correspondiente retención a cuenta¹⁴.

2.3. LA POSIBLE NO SUJECCIÓN DE ESTAS PERCEPCIONES POR TRATARSE DE CANTIDADES DESTINADAS A LA ACTUALIZACIÓN, CAPACITACIÓN O RECICLAJE DEL PERSONAL SANITARIO

El informe de la AEAT de 5 de mayo de 2017 determina que estas percepciones constituyen renta sujeta a gravamen en el IRPF pese a que la normativa reguladora de dicho impuesto determina la no sujeción de las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado. En concreto, el artículo 42.2 a) de la LIRPF establece que «no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo». Este supuesto de no sujeción se concreta en mayor medida en el RIRPF, cuyo artículo 44 se encarga de especificar los gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie. En este sentido, el precepto, con anterioridad a la reforma introducida por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, determinaba la no sujeción de los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, aunque su prestación efectiva se efectuara por otras personas o entidades especializadas¹⁵. Como

¹³ La consulta es del siguiente tenor: «En relación con el IRPF, la cuestión se centra en determinar la incidencia en dicho impuesto de las cantidades satisfechas por la entidad consultante por el pago de las cuotas de inscripción a congresos de diversos médicos. Tal y como vimos en el punto anterior, tanto si existe relación profesional como si no es así, la asistencia gratuita a un congreso recibida por los médicos debe calificarse como un rendimiento derivado de su actividad profesional, debiendo distinguir, según la normativa vigente en la fecha en que se realizan los pagos, lo siguiente: En los pagos realizados hasta el 31 de diciembre de 1998, de acuerdo con la Ley 18/1991, estaremos en presencia de una retribución en especie sujeta al correspondiente ingreso a cuenta, tal y como se ha expuesto anteriormente. En los pagos realizados desde el 1 de enero de 1999, de acuerdo con el artículo 43.1, segundo párrafo, de la Ley 40/1998, estaremos en presencia de una retribución dineraria sujeta a retención a cuenta».

¹⁴ La Consulta de la DGT de 4 de abril de 2006 (V0637/2006 –NFC022507–) ha resuelto esta misma cuestión en relación con el texto refundido de la LIRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, señalando lo siguiente: «Finalmente, procede indicar que si la entidad consultante pagase directamente a los médicos los importes para que estos, a su vez, paguen los gastos que se les producen por la asistencia a los congresos, nos encontraríamos en presencia de una renta dineraria, de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo del ya citado artículo 46.1 del texto refundido». Esta consulta se cita como doctrina de referencia en el informe de 5 de mayo de 2017.

¹⁵ Dicho precepto establecía lo siguiente: «No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 42.2 a) de la Ley del Impuesto, los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su presta-

destaca el informe de la AEAT de 5 de mayo de 2017, de acuerdo con dicho precepto solo podían incluirse dentro del supuesto de no sujeción los estudios que fueran dispuestos y financiados directamente por las empresas que empleen a los trabajadores que acudan a dichos congresos o reuniones. Por tanto, las cantidades abonadas por los laboratorios para que el personal sanitario pudiera participar en jornadas, congresos o cursos no se podían incluir dentro del ámbito de aplicación del señalado precepto cuando estos eventos fueran organizados y financiados por una persona o entidad distinta del empleador. Así es en la medida en que la Administración tributaria interpretaba los requisitos reglamentarios de forma muy estricta. En concreto, dicho informe consideró que para que fuera de aplicación el supuesto de no sujeción debían darse tres condiciones¹⁶, siguiendo a tal efecto los criterios señalados en la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017¹⁷, a saber:

- Que los estudios fueran dispuestos por los propios empleadores.
- Que los estudios fueran financiados totalmente por tales empleadores, no cumpliéndose las condiciones exigidas por la norma en caso de financiación parcial de los mismos.
- Que la finalidad perseguida fuera la actualización, capacitación o reciclaje del personal, siempre que los estudios vinieran exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

Según las anteriores exigencias resulta obvio que estos requisitos no se cumplen cuando la organización o financiación de los congresos se realizan por las compañías farmacéuticas, en la medida en que en estos casos es obvio que las actividades formativas son dispuestas o financiadas por un tercero distinto del propio empleador de los profesionales sanitarios que acuden a las mismas.

Por otra parte, cuando la renta se califique entre los rendimientos de la actividad económica no es preciso plantearse si estas percepciones pueden incluirse o no dentro del supuesto de no sujeción analizado, pues el mismo solo resulta de aplicación a las rentas que se califiquen como

ción efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas. En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia se registrarán por lo previsto en el artículo 9 de este reglamento».

¹⁶ El informe de 5 de mayo de 2017 señala lo siguiente: «De esta forma, para que la asistencia a congresos no tenga la consideración de rendimiento del trabajo en especie han de concurrir los siguientes requisitos: que los estudios sean dispuestos por los propios empleadores; la financiación total de los estudios por tales empleadores (no cabe parcial); y que la finalidad perseguida sea la actualización, capacitación o reciclaje del personal siempre que los estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, requisitos que no se cumplen en este supuesto en que la organización y financiación de los congresos se realiza por las compañías farmacéuticas. En consecuencia, en estos casos no será de aplicación el artículo 42.2 de la LIRPF».

¹⁷ El fundamento jurídico octavo de la mencionada resolución del TEAC señaló lo siguiente: «De esta forma, para que la asistencia a congresos no tenga la consideración de rendimiento del trabajo en especie han de concurrir los siguientes requisitos: que los estudios sean dispuestos por los propios empleadores; la financiación total de los estudios por tales empleadores (no cabe parcial); y que la finalidad perseguida sea la actualización, capacitación o reciclaje del personal siempre que los estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo».

rendimientos del trabajo y no existe un precepto similar para el supuesto de los rendimientos de la actividad económica¹⁸.

2.4. LA POSIBLE EXONERACIÓN DE GRAVAMEN DE LOS GASTOS DE DESPLAZAMIENTO, MANUTENCIÓN Y ESTANCIA POR SU CONSIDERACIÓN COMO DIETA EXENTA: LA DISTINCIÓN SEGÚN QUE SE ACUDA COMO ASISTENTE O COMO PONENTE

Otra cuestión que se ha planteado es la posibilidad de que a las cantidades destinadas a pagar los gastos de desplazamiento, estancia y manutención derivadas de la asistencia a los congresos les sean de aplicación las reglas correspondientes a las dietas exentas establecidas en el artículo 9 del RIRPF. La DGT considera que dicho régimen es únicamente aplicable a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se den las notas de dependencia y alteridad, no siendo de aplicación cuando no exista dicha relación entre el pagador del rendimiento y su perceptor. En consecuencia, no puede aplicarse el régimen de dietas exentas para este tipo de percepciones en la medida en que los asistentes a los congresos no mantienen una relación laboral con las compañías farmacéuticas que organizan los eventos o que pagan los gastos derivados de las jornadas dispuestas por otras organizaciones o instituciones¹⁹. Según señala el propio informe este criterio es el fijado por la DGT en la Consulta vinculante de 4 de septiembre de 2014 (V2279/2014 –NFC052262–)²⁰.

¹⁸ Así lo señala la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, cuyo fundamento jurídico noveno determina que «establecida la calificación como renta en especie de la actividad profesional, no es necesario entrar a analizar otros elementos (si el congreso tiene un contenido meramente divulgativo o se le puede otorgar naturaleza de formación, etc.) para concluir la no aplicación al caso que nos ocupa del supuesto contemplado en el artículo 42.2 b) LIRPF, pues dicha excepción viene únicamente prevista en la Ley del Impuesto en el marco de los rendimientos del trabajo, sin que exista precepto similar para el supuesto de rendimientos de actividad».

¹⁹ El informe de 5 de mayo de 2017 señala lo siguiente: «El régimen de dietas establecido en el artículo 9 es únicamente de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1.1 de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, si se analizan los conceptos incluidos en el apartado 2 del artículo 17, se observa que el legislador ha calificado de rendimientos del trabajo una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el perceptor del mismo, de la que trae su causa el régimen de dieta exonerada de gravamen, no se produce, por lo que el régimen del artículo 9 del reglamento no resulta de aplicación, salvo para aquellos casos expresamente previstos en la norma.

Consecuentemente, a las cantidades destinadas a pagar los gastos de desplazamiento, estancia y manutención por la asistencia a los congresos no le son de aplicación las normas del artículo 9 del Reglamento del Impuesto, ya que, en el caso planteado, los asistentes a los congresos mantienen una relación laboral con el hospital correspondiente, que es quien conserva la condición de empleador a efectos de la aplicación del régimen de dietas, pero no con las compañías farmacéuticas que organizan los congresos y pagan los gastos».

²⁰ Se trata de una consulta realizada por un profesor de universidad a quien le ha sido concedida una licencia por estudios para desplazarse por una «visita de Investigación» a una universidad alemana durante tres meses, periodo duran-

Distintas son las consideraciones que deben realizarse cuando los médicos y demás profesionales sanitarios participen como conferenciantes o ponentes en las jornadas, cursos y congresos. Las cantidades que obtengan como retribución por la prestación de tales servicios podrán tener la consideración de renta del trabajo o de la actividad económica, según los casos²¹. Ahora bien, se ha de plantear si tienen también la consideración de renta las cantidades satisfechas por los laboratorios para hacer frente a los gastos de desplazamiento, manutención y estancia de los ponentes o conferenciantes en las jornadas o congresos. En principio, estas cantidades no quedan exoneradas de gravamen en virtud del concepto de dieta exenta, incluso en el caso de que la renta derivada de las conferencias tenga la calificación de rendimientos del trabajo. Para que dicho concepto resulte de aplicación es preciso que exista una relación laboral o estatutaria entre

te el cual seguirá percibiendo de la universidad española el 100 % de las retribuciones que le corresponden. Además, la universidad alemana le reembolsa una determinada cantidad diaria, planteándose en la consulta si la misma puede tener la consideración de dieta exenta. A tal efecto, la DGT señala que «debe aclararse que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del RIRPF únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1 de la LIRPF. En el supuesto planteado, el consultante mantiene una relación estatutaria con una universidad española, que es quien conserva la condición de empleador a efectos de la aplicación del régimen de dietas, dado que el consultante es profesor titular de una universidad pública española a quien le ha sido concedida una licencia por estudios y que continúa percibiendo sus retribuciones de la universidad española. En consecuencia, a las cantidades percibidas de la universidad alemana no les resultará de aplicación el régimen de dietas y, por tanto, serán objeto de gravamen, considerándose rendimientos del trabajo».

- ²¹ El artículo 17.2 c) de la LIRPF establece que tendrán la consideración de rendimiento del trabajo «los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares». Por su parte el apartado 3 del artículo 17 determina lo siguiente: «No obstante, cuando los rendimientos a que se refieren los párrafos c) y d) del apartado anterior y los derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquellas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas».

En consecuencia, con carácter general las percepciones derivadas de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares se califican como rendimientos del trabajo, excepto que deban calificarse como rendimientos de la actividad económica. Para ello es necesario que se produzca la ordenación por cuenta propia de los factores productivos, lo que ocurre, según la DGT, en cualquiera de los dos siguientes casos:

- 1.º Cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando, en su caso, con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.
- 2.º Cuando el contribuyente ejerza actividades económicas y participe en la impartición de las clases o cursos en materias relacionadas directamente con el objeto de dicha actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la ordenación por cuenta propia configuradora de la actividad económica que ya venía desarrollando.

Este criterio se sostiene, entre otras muchas, en las Consultas de 3 de noviembre de 2008 (V2011/2008 –NFC032856–), 12 de mayo de 2009 (V1072/2009 –NFC033358–), 2 de julio de 2012 (V1433/2012 –NFC044928–), 13 de febrero de 2014 (V0374/2014 –NFC050304–), 18 de marzo de 2014 (V0747/2014 –NFC050660–), 20 y 22 de octubre de 2014 (V2825/2014 –NFC052913– y V2855/2014 –NFC052851–, respectivamente), 20 de febrero de 2015 (V0630/2015 –NFC054264–) o 20 de julio de 2016 (V3470/2016 –NFC061778–).

el pagador de la renta y su perceptor, lo que no ocurre normalmente en estos casos, en la medida en que no existe tal relación entre los laboratorios y los ponentes. Ahora bien, la Administración tributaria ha considerado que los gastos abonados por los laboratorios y que sean necesarios para que los ponentes en los congresos desarrollen su actividad pueden quedar exonerados de gravamen al incluirse dentro del concepto de «gasto por cuenta de un tercero». Para ello, el informe de 5 de mayo de 2017 considera que es necesario que se cumplan los dos requisitos siguientes:

- 1.º Que el contribuyente no tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen.
- 2.º Que los gastos en que incurra la entidad tengan por objeto poner a disposición de los conferenciantes los medios para que puedan realizar su trabajo, entre los que se encuentran los necesarios para su desplazamiento.

En consecuencia, si la entidad pone a disposición de los conferenciantes los medios para que estos puedan acudir al lugar donde se desarrollan las jornadas, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para las personas que son receptoras de estas percepciones. Ahora bien, en caso de que el laboratorio reembolse los gastos a los profesionales podrá considerarse como una retribución dineraria cuando estos no acrediten que estrictamente vienen a compensar dichos gastos o cuando se les abone una cantidad para que estos decidan libremente cómo acudir. El criterio defendido en el informe se fundamenta, según se indica en el mismo, en el que ha mantenido la DGT en la Consulta de 22 de febrero de 2000 (V0016/2000 – NFC010881–)²². No obstante, esta consulta trata sobre un caso diferente, aunque guarda cierta similitud a estos efectos con el que es objeto de análisis²³. Este mismo criterio se ha mantenido por la DGT en consultas pos-

²² El informe señala que «en el supuesto en que el contribuyente acude a dicho congreso y además participa como conferenciante, es decir presta un servicio, de acuerdo con la DGT en la consulta vinculante V0016-00, cabría la posibilidad de que pudiera apreciarse la existencia de un "gasto por cuenta de un tercero", en este caso de la entidad farmacéutica, para ello sería preciso que se cumplieran los siguientes requisitos:

- 1.º Que el contribuyente no tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.
- 2.º Que los gastos en que incurra la entidad tengan por objeto poner a disposición de los conferenciantes los medios para que puedan realizar su trabajo, entre los que se encuentran los necesarios para su desplazamiento.

En consecuencia:

- Si la entidad pone a disposición de los conferenciantes los medios para que estos acudan al lugar en el que deben realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para estos miembros.
- Si la entidad reembolsa los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y estos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que estos decidan libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria».

²³ La consulta trata sobre la tributación de las cantidades que los miembros de los órganos de gobierno de una Cámara Oficial de Comercio e Industria perciben en concepto de dieta por los gastos que asume la entidad como consecuencia del viaje y alojamiento de estas personas. Este caso está relacionado con el de los ponentes o conferenciantes a quienes los laboratorios farmacéuticos pagan los gastos de desplazamiento y alojamiento para que puedan participar

teriores en relación con el caso concreto de los conferenciantes, como la de 20 de julio de 2016 (V3470/2016 –NFC061778–), en la que se considera que existe un «gasto por cuenta de tercero» y, por tanto, no existe renta del trabajo cuando se reembolsan gastos del conferenciante de locomoción en transporte público y alojamiento, con independencia de que las facturas se emitan a nombre de la entidad que organiza las jornadas o del propio conferenciante. La misma consideración tendrá el supuesto en el que el conferenciante se desplace en vehículo propio, en cuyo caso se podrá reembolsar la cantidad que resulte de multiplicar los kilómetros recorridos por 0,19 euros, más los gastos de aparcamiento, peajes, etc.²⁴

como ponentes en las jornadas y cursos, porque en ambos supuestos no existe una relación laboral o estatutaria entre el pagador y el perceptor, quien no obtiene ningún beneficio particular con el pago de tales gastos, pues los mismos únicamente les permite el desarrollo de la tarea profesional encomendada por la entidad pagadora.

24 La consulta señala lo siguiente: «Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los gastos de locomoción y estancia en que puedan incurrir los conferenciantes (no vinculados a la consultante mediante relación laboral) no les resultan aplicables las normas del artículo 9 del Reglamento del Impuesto. No obstante, este Centro Directivo viene manteniendo que en casos como el consultado cabe la posibilidad de que pueda apreciarse la existencia de un "gasto por cuenta de un tercero", en este caso, la entidad organizadora de los cursos, para ello resulta preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el contribuyente no tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.
- 2.º Que los gastos en que incurra, en este caso la entidad organizadora, tengan por objeto poner a disposición de los conferenciantes los medios para que puedan realizar su trabajo, medios entre los que se encuentran los necesarios para su desplazamiento. Por el contrario, si el "pagador" se limitara a reembolsar los gastos en que aquella hubiera incurrido, sin que pudiera acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de su labor, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso, las cuantías percibidas tendrían también la consideración de rendimientos del trabajo.

En consecuencia:

- Si la consultante pone a disposición de los conferenciantes los medios para que esta acuda al lugar en el que debe ejercer sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y el alojamiento, no existirá para aquellos un rendimiento del trabajo, pues no se le produce ningún beneficio particular.
- Si la consultante les reembolsa los gastos de transporte y alojamiento en los que hayan incurrido por desplazarse hasta el lugar donde vaya a prestar sus servicios y los conferenciantes no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que estos decidan libremente cómo asignarla, estaríamos en presencia de una renta dineraria sometida al impuesto, renta que procedería calificar como rendimientos del trabajo y, consecuentemente, sometida a retención en concepto de rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios y similares.

Por tanto, en el supuesto consultado cabe entender que se produce la existencia de un "gasto por cuenta de un tercero" –no existiendo rendimientos del trabajo– en los tres casos concretos que se plantean respecto a los conferenciantes que se desplazan desde su lugar de residencia al de impartición de los cursos o conferencias:

- Gastos de locomoción (tren, avión o autocar) y alojamiento (hotel) del conferenciante a nombre de la entidad organizadora.
- Gastos de locomoción (tren, avión o autocar) y alojamiento (hotel) del conferenciante a su propio nombre.
- Gastos de locomoción en vehículo propio del conferenciante a 0,19 euros por kilómetro recorrido, justificando la realidad del desplazamiento en vehículo propio, y gastos de aparcamiento; pues cabe entender que esa asignación por kilómetro recorrido (cuantificada en el mismo importe que las asignaciones para gastos de locomoción exentas del artículo 9.A.2.b del Reglamento del Impuesto) viene a compensar estrictamente esos gastos de locomoción».

3. LOS PROBLEMAS DERIVADOS DE LA SUJECCIÓN DE ESTAS PERCEPCIONES Y LAS SOLUCIONES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO 1074/2017, DE 29 DE DICIEMBRE

Una vez que la Administración tributaria reiteró la sujeción en el IRPF de estas prestaciones el problema que se planteaba era la posibilidad de que, ante su tributación efectiva, muchos médicos y otros profesionales rechazaran las invitaciones a participar en este tipo de congresos o jornadas. Téngase en cuenta que se trata en muchos casos de una formación necesaria para el desempeño de las profesiones sanitarias y que, hasta el momento, de dicha formación no se ha encargado el Servicio Nacional de Salud, sino que ha sido organizada fundamentalmente por las sociedades científico-médicas españolas con el apoyo de la industria farmacéutica. Además, la interacción entre dicha industria y los profesionales sanitarios permite un importante intercambio de conocimiento, pues la experiencia de los profesionales aporta una información muy valiosa para el avance de la investigación en el ámbito farmacéutico y en el desarrollo de nuevos medicamentos más eficientes y eficaces para la salud de todos los pacientes. Aunque estas interrelaciones entre la industria y los profesionales médicos han sido vistas con recelo, pues también pueden producirse abusos, lo cierto es que están reguladas por normas nacionales e internacionales, siendo además de aplicación en nuestro país las normas y principios de Farmaindustria, que establece medidas estrictas de control y de transparencia. La tributación generalizada de las cantidades satisfechas por las compañías farmacéuticas para financiar la asistencia de los profesionales sanitarios en las actividades formativas que organicen o financien penaliza a todos los que participen en ellas, cuando los abusos que puedan cometerse deben corregirse por otras vías diferentes. Además, debe tenerse en cuenta que normalmente la colaboración de la industria farmacéutica en la formación no supone un pago directo al profesional, sino que el dinero se aporta a las organizaciones científicas que organizan las diferentes reuniones y, en todo caso, cuando se paguen cantidades monetarias a los profesionales es para el reembolso de los gastos en los que estos hayan incurrido. La normativa tributaria debe adaptarse a las peculiaridades de cada sector, y en el ámbito de las profesiones sanitarias lo cierto es que la formación de los profesionales depende de la financiación de la industria farmacéutica, por lo que si la normativa tributaria supone un obstáculo para que los profesionales puedan acudir a estos congresos y jornadas puede ser el fin del sistema de formación continua que se aplica en nuestro país, sin que haya seguridad de que vaya a ser sustituido por ningún otro mecanismo, lo que puede dar lugar a perjuicios para la sociedad en su conjunto.

Por todo ello las asociaciones médicas han defendido, entre otras soluciones posibles, que se modifique la normativa tributaria para establecer con claridad que los pagos realizados por la industria farmacéutica no constituyan retribución en especie, para lo cual sería necesaria la ampliación del supuesto de no sujeción establecido en el artículo 42.2 de la LIRPF y que es desarrollado por el artículo 44 del RIRPF. Es cierto que son posibles otras soluciones, como que sea el Sistema Nacional de Salud el que organice y pague esta formación o que, aunque continúe siendo organizada por las sociedades científicas, sean las Administraciones públicas las que la financien. También es posible que los laboratorios transfieran todos los pagos por formación a las sociedades médicas y que sean estas las que continúen organizando las actividades de este tipo, de tal forma que

serían estas sociedades las que tributarían por dicha financiación y no los médicos. No obstante, cualquiera de las soluciones anteriores supondría un cambio importante en el esquema que se ha aplicado hasta el momento en relación con el sistema de formación continuada que se emplea en el ámbito de las profesiones sanitarias y, particularmente, en lo que respecta a los médicos. Además, alguna de las soluciones propuestas daría lugar a un notable aumento de los costes que tendría que asumir la Administración pública, pues el incremento recaudatorio que se obtendría por el sometimiento a gravamen de los gastos derivados de la asistencia a congresos satisfechos por las compañías farmacéuticas se vería superado por el coste que deberían asumir las entidades públicas con competencia en materia de sanidad para sufragar la formación continuada de los profesionales.

La situación derivada del informe de 5 de mayo de 2017 motivó que se produjeran contactos entre el Ministerio de Hacienda y la Federación de Asociaciones Científico Médicas Españolas (Facme), para tratar de dar una solución satisfactoria que evitara que se debiera cambiar por completo el sistema de formación que desde hace años se emplea en relación con las profesiones sanitarias. La tributación de estas prestaciones podría ir en detrimento de los pacientes, pues, como se ha indicado, la formación tiene como fin último capacitar a los profesionales para que puedan dispensar una mejor atención a aquellos, así como poner a disposición de las compañías farmacéuticas los datos que puedan hacer mejorar la eficacia de los medicamentos en el futuro. A tal efecto, para evitar la tributación de estas prestaciones, el Ministerio de Hacienda se comprometió a dotar de mayor precisión a la normativa reguladora del IRPF para aclarar que la formación recibida por el personal médico no tendrá la consideración de rendimiento de trabajo en especie²⁵. Como se ha indicado, el principal escollo para que estas prestaciones quedaran no sujetas era la exigencia por el RIRPF de que los cursos, jornadas o congresos fueran dispuestos y financiados directamente por el empleador. Para conseguir el objetivo pretendido, la reforma realizada por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican, entre otros, el RIRPF, añade la posibilidad de que los estudios puedan ser dispuestos y financiados también de forma indirecta por el empleador, lo que ocurrirá cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador, siempre que el empleador autorice tal participación²⁶. En consecuencia,

²⁵ Tras la reunión celebrada el 29 de mayo de 2017 entre el ministro de Hacienda y el presidente de la Organización Médica Colegial de España (OMC), el ministerio ha señalado en un comunicado que la norma será dotada «de mayor precisión» para aclarar que esta formación recibida por el personal médico no tiene la consideración de rendimiento de trabajo en especie. (<<http://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/minhap/Paginas/2017/29052017-hacienda.aspx>>).

²⁶ La nueva redacción del artículo 44 del RIRPF es del siguiente tenor: «No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 42.2 a) de la Ley del Impuesto, los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados directa o indirectamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas. En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia se regirán por lo previsto en el artículo 9 de este reglamento. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los estudios han sido dispuestos y financiados indirectamente por el empleador cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos para

como señala el preámbulo de dicho real decreto la formación recibida por los trabajadores tampoco tendrá la consideración de renta del trabajo en especie cuando un tercero financie la realización de tales estudios, siempre que se cumplan los requisitos señalados²⁷.

A nuestro juicio, a partir de esta nueva regulación no será ni tan siquiera necesario analizar el contenido del curso o congreso, perdiendo importancia dos requisitos que tradicionalmente ha exigido el artículo 44 del RIRPF. En primer lugar, nos referimos a la exigencia de que los cursos vayan dirigidos a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal. A estos efectos da igual que los cursos o jornadas puedan tener un contenido científico, formativo o divulgativo, siendo además tales conceptos lo suficientemente amplios para que cualquier tipo de actividad formativa pueda tener cabida dentro del supuesto de no sujeción. Precisamente, el segundo requisito que establece el precepto reglamentario es que los estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo. No obstante, pensamos que difícilmente la Administración tributaria puede cuestionar el cumplimiento de este requisito, poniendo en duda la idoneidad o no de los cursos, salvo, obviamente, que se trate de unas jornadas o talleres que no tengan ninguna relación con la profesión desarrollada. Así ocurriría, por ejemplo, si un laboratorio pagara los gastos de un curso de cata de vino. En este caso se trataría de un curso que está relacionado con el ocio de los beneficiarios del mismo, por lo que no podría acogerse al supuesto de no sujeción. Pese a que resulta necesario el cumplimiento de las condiciones señaladas, el requisito más importante a estos efectos es una nueva condición que se ha introducido en la reforma, como es la exigencia de que el empleador autorice la participación del profesional sanitario en tales actividades. Téngase en cuenta que los procedimientos establecidos normalmente para ello son suficientes para asegurar el cumplimiento de todos los requisitos anteriores. A tal efecto, el profesional deberá solicitar el correspondiente permiso o licencia para actividades de formación, en la medida en que en muchos casos el curso coincidirá con la jornada laboral. En cualquier caso, aunque no coincida, lo importante es que el profesional deberá cursar dicha solicitud si pretende que los gastos derivados de la asistencia a unas jornadas no constituyan renta. Por todo ello, la asistencia a la actividad formativa deberá ser autorizada por el órgano competente, normalmente previo informe del responsable de la unidad o servicio sobre la idoneidad de la actividad solicitada y su adecuación al puesto de trabajo. Además, con posterioridad al desarrollo de las jornadas los empleadores deben controlar que efectivamente se haya participado en dicha actividad, para lo que el profesional deberá aportar el consiguiente certificado. Por tanto, son los procedimientos establecidos por los empleadores para autorizar a los profesionales su presencia

los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador, siempre que el empleador autorice tal participación».

²⁷ El preámbulo señala lo siguiente: «Se procede a aclarar que, dentro de los gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie, se encuentran también aquellos que son financiados por otras empresas o entidades distintas del empleador, siempre que dichas empresas o entidades comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador. De esta forma, la formación recibida por los trabajadores tampoco tendrá la consideración de renta del trabajo en especie para estos últimos, aunque sea un tercero el que, por las razones apuntadas, financie la realización de tales estudios».

en los congresos y jornadas y para el control de la asistencia los que aseguran que la formación recibida se considere necesaria por las características del puesto de trabajo desempeñado.

La reforma reglamentaria realizada resulta directamente de aplicación a los congresos, jornadas y cursos financiados por las compañías farmacéuticas. No podía ser de otra forma, en la medida en que, precisamente, la misma ha pretendido solucionar los problemas que la sujeción de estas rentas planteaba en el ámbito de la sanidad. En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de la reforma no tendrá la consideración de rendimiento del trabajo en especie la participación de los trabajadores sanitarios en los cursos o jornadas que sean dispuestos o financiados por dicha industria, en la medida en que se cumplen todos los requisitos señalados por la nueva redacción del artículo 44 del RIRPF. Sin embargo, con anterioridad a dicha entrada en vigor será de aplicación la anterior normativa reglamentaria, debiendo tenerse presente la interpretación que la AEAT ha realizado de la misma, según lo que se ha analizado en el presente trabajo, por lo que es muy importante determinar dicho momento. A tal efecto, la disposición final segunda del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, determina que el apartado dos del artículo primero —que es el que regula esta materia— tendrá efectos desde el 1 de enero de 2017. Dado que el efecto retroactivo de la medida juega a favor de los contribuyentes no pensamos que vaya a ser objeto de un recurso, aunque lo cierto es que no parece muy adecuado que una norma que debiera entrar en vigor el último día del periodo impositivo, de aplicarse las reglas normales²⁸, se aplique retroactivamente desde el primer día del mismo. En cualquier caso, en los periodos anteriores a 2017 podrán exigirse a las compañías farmacéuticas los ingresos a cuenta y las retenciones que correspondan por este tipo de percepciones, si no han sido objeto de ingreso y, además, se podrá regularizar la situación tributaria de los perceptores de las mismas si no han incluido entre sus rendimientos íntegros los gastos de este tipo satisfechos por los laboratorios.

En cuanto a los gastos de locomoción, manutención y estancia que asuman las compañías farmacéuticas en el marco de las actividades formativas el artículo 44 del RIRPF remite a lo previsto en el artículo 9 de este mismo reglamento, por lo que las cantidades que no se someten a tributación están limitadas a las cuantías que para cada tipo de gasto establece dicho precepto. En consecuencia, cuando los gastos financiados por estos conceptos por parte de los laboratorios superen estos importes, el exceso constituirá rendimiento del trabajo sujeto a gravamen. No obstante, en relación con los gastos de viaje y estancia no hay límites cuantitativos, por lo que no habrá renta gravable siempre que se haya realizado en un establecimiento de hostelería y el gasto esté adecuadamente justificado, lo que sucederá con carácter general. Los únicos gastos que podrán quedar limitados desde el punto de vista cuantitativo son las dietas por manutención, en caso de que se les pague unas cantidades por tal concepto a los asistentes a las jornadas, lo que no es habitual.

Ahora bien, cuando las compañías farmacéuticas reembolsen a los profesionales sanitarios los gastos en los que hayan incurrido por la asistencia a un congreso o cualquier otra actividad forma-

²⁸ La publicación de la norma se produjo el 30 de diciembre, por lo que su entrada en vigor se debería haber producido al día siguiente, es decir, el día 31.

tiva, supuesto en el que la renta es dineraria, no resultará de aplicación el supuesto de no sujeción. Así es en la medida en que el mismo se circunscribe únicamente a las rentas del trabajo obtenidas en especie. Por tanto, a partir de la publicación de la nueva normativa no tiene ninguna lógica que se utilice la fórmula del reembolso de gastos para todos aquellos profesionales sanitarios que tengan una relación laboral o estatutaria y acudan a las jornadas en virtud de la misma. A nuestro juicio, no tiene mucho sentido que una misma percepción se sujete o no a gravamen según que la renta se considere dineraria o en especie. Por ello, el supuesto de no sujeción debería haberse ampliado al caso en que los laboratorios reembolsen los gastos a los profesionales, siempre que se cumplan los mismos requisitos señalados para el caso de que las rentas se satisfagan en especie.

Por otra parte, la modificación del RIRPF está dirigida a los profesionales sanitarios que están vinculados con una relación laboral o estatutaria. Téngase en cuenta que el artículo 42.2 de la LIRPF se refiere únicamente a la no sujeción de los estudios que sean dispuestos y financiados, directa o indirectamente, por el empleador, cuando constituyan rendimientos del trabajo en especie. En consecuencia, los profesionales que no estén unidos por una relación laboral o estatutaria quedan excluidos de la nueva regulación, que solo se refiere a quienes obtengan rentas del trabajo personal. Ahora bien, pese a ello, la solución puede ser relativamente sencilla para que los profesionales que obtengan rendimientos de la actividad económica no se encuentren en peor situación que aquellos.

En primer lugar, los rendimientos profesionales están sujetos a retención o ingreso a cuenta –en la actualidad el tipo es el 15 %–, según se trate de una retribución en especie o dineraria. Por tanto, los laboratorios pueden asumir dichos pagos a cuenta, lo que minimizaría la tributación de estos profesionales. Es cierto que esto incrementaría el coste que las compañías farmacéuticas tendrían que asumir en el importe del ingreso a cuenta o las retenciones, pero si se conoce esta condición previa pueden adaptar el importe de la financiación que otorguen a los profesionales para que el coste total no se vea incrementado. En cualquier caso, como se ha analizado, ya con anterioridad estas percepciones tributaban de forma efectiva en relación con todos los profesionales, incluso en lo relativo a aquellos unidos por una relación laboral, por lo que la norma debe suponer un ahorro para los laboratorios que con anterioridad cumplieran adecuadamente con sus obligaciones tributarias. En efecto, solo existirá la obligación de retener o ingresar a cuenta en relación con los profesionales que ejerzan libremente la profesión, pues las cantidades aportadas para financiar los estudios de los profesionales unidos por una relación laboral o estatutaria quedarán no sujetas a partir del 1 de enero de 2017 cuando se cumpla el resto de exigencias reglamentarias.

En segundo lugar, en la medida en que estas percepciones constituyan renta gravable para el profesional el desembolso de los costes en los que se incurra de forma efectiva puede constituir gasto deducible de las actividades económicas. Así ocurrirá tanto con los gastos de inscripción como con los de viaje, manutención y estancia. Ahora bien, cuando el laboratorio pague directamente tales cantidades a la entidad organizadora del evento es más complicado articular la existencia de un gasto deducible, aunque económicamente sean dos supuestos equiparables. Por ello, cuando estas percepciones se califiquen como rendimientos de la actividad económica es más recomendable que el laboratorio reembolse al profesional de los gastos en los que incurra, que es justamente lo contrario de lo que había que hacer en caso de que la renta se integrara

entre los rendimientos del trabajo. En tal caso, el importe de los reembolsos que realicen los laboratorios tendrá la consideración de retribución dineraria de la actividad económica sujeta a retención, mientras que los gastos que se justifiquen adecuadamente serán gasto deducible. Ahora bien, para que el gasto tenga dicho carácter el profesional deberá probar la vinculación de la formación recibida en las jornadas con su actividad y su correlación con los ingresos, lo que es una cuestión de hecho que el profesional deberá acreditar ante los órganos gestores de la AEAT en caso de procedimiento de comprobación. Además, tendrá que disponer de los justificantes oportunos y haber registrado el gasto en los libros correspondientes. En suma, deberá cumplir todos los requisitos que se exigen para que un gasto resulte deducible en estimación directa²⁹. Ahora bien, con respecto a los gastos de manutención del profesional operan los límites cuantitativos aplicables desde el 1 de enero de 2018 en virtud de la nueva letra c) del artículo 30.2, regla 5.ª, de la LIRPF³⁰, que ha establecido unos límites máximos diarios para este gasto, para lo que se remite a lo dispuesto en relación con las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores en el artículo 9 del RIRPF³¹, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago³². Por

²⁹ En la Consulta de 19 de noviembre de 2015 (V3631/2015 –NFC056968–) se plantea por un profesional dedicado a la consultoría financiera la deducibilidad del coste de los cursos de doctorado en concepto de gastos de formación a efectos de determinar su rendimiento neto de las actividades económicas. La DGT señala que «... la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. No obstante, la comprobación de la correlación entre el gasto que supone la realización del curso objeto de consulta y la obtención de los ingresos del consultante no es una cuestión de derecho, sino de hecho, pues se debe comprobar las características de la actividad desarrollada por el consultante, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse al respecto, siendo competencia su comprobación de los órganos de gestión e inspección del impuesto. Sin perjuicio de lo anterior, cabe recordar que la deducibilidad de un gasto está condicionada además, entre otros requisitos, a que quede convenientemente justificado mediante el original de la factura normal o simplificada... y registrado en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, siempre que, como se ha indicado, determinen el rendimiento neto de las mismas en el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades. Con arreglo a lo anteriormente expuesto, en la medida en que el gasto derivado del curso de doctorado sea deducible en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por el consultante, este último podrá deducirse el importe total del mismo cuando determine su rendimiento neto de actividades económicas con arreglo al método de estimación directa en cualquiera de sus modalidades».

³⁰ Dicha letra ha sido incorporada por la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE de 25 de octubre). Para un análisis más exhaustivo de este gasto véase Malvárez Pascual, L. A. (2017). Análisis de las medidas tributarias introducidas por la Ley de reformas urgentes del trabajo autónomo. *RCyT. CEF*, 417, 17-28.

³¹ La cuantía del gasto depende de varios factores. Así, cuando no se pernocte en un municipio distinto del lugar de trabajo o de residencia del preceptor, la cantidad máxima que se podrá deducir será 26,67 euros/día, si el desplazamiento es en España, o 48,08 euros/día, si se produce en el extranjero. Si se pernocta fuera de los municipios señalados el gasto deducible ascenderá, como máximo, a 53,34 euros/día cuando el desplazamiento se produzca en España y a 91,35 euros/día, cuando tenga lugar en el extranjero.

³² El precepto establece que tendrán carácter deducible «los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería

otra parte, si la financiación del congreso es parcial, este régimen resultará más ventajoso que la mera no sujeción de las percepciones, pues permitirá que el contribuyente incluya como renta profesional el importe financiado por el laboratorio, mientras que podrá deducir todos los gastos en los que haya incurrido para asistir a los cursos y jornadas, lo que podría tener un efecto neto negativo. Esta solución no se hubiera podido aplicar en ningún caso cuando estas percepciones se califiquen como rendimientos del trabajo, dada la limitación de los gastos deducibles que opera en relación con este componente de la renta. De ahí que la única solución posible en este último caso era la que ha adoptado el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, al considerar el pago de las mismas como un supuesto de no sujeción.

Referencias bibliográficas

Malvárez Pascual, L. A. (2017). Análisis de las medidas tributarias introducidas por la Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo. *RCyT. CEF*, 417, 17-28.

Vidal Martí, B. (2017). Asistencia a congresos de profesionales médicos. *Carta Tributaria*, 32.

Villegas Flores, J., Pérez Sarabia, M. y Acedo López, B. (2017). La AEPD autoriza la publicación de los pagos de la industria farmacéutica a los profesionales sanitarios sin su consentimiento: análisis de implicaciones en privacidad, fiscalidad e incompatibilidades. *Actualidad médica*, 102(800), 47-51.

y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores».

El acceso a los datos personales en poder de la Administración tributaria

Bernardo David Olivares Olivares

*Doctor en Derecho.
Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Miguel Hernández de Elche*

EXTRACTO

La sociedad tecnológica se caracteriza por la enorme cantidad de información que se maneja, lo que unido al potencial de las comunicaciones permite llevar a cabo tratamientos masivos. En la actualidad, la Administración tributaria tiene a su disposición una ingente cantidad de datos de los ciudadanos en cumplimiento de las funciones que la ley le atribuye. En esta investigación exploramos el alcance de la garantía que el ordenamiento jurídico reconoce a los interesados a través del ejercicio del derecho de acceso a sus datos de carácter personal. Para ello, se analiza el fundamento y los límites de esta figura, prestando especial atención a la problemática que se origina en torno a su contenido, el periodo de conservación de la información y su limitación en el contexto tributario. Esto es especialmente relevante en un ámbito caracterizado por la exigua casuística resuelta por la jurisprudencia nacional y europea, así como por las escasas resoluciones de las agencias españolas de protección de datos, a pesar de la reconocida relevancia de esta garantía. Los resultados obtenidos ponen de relieve la necesidad de incorporar la innovación tecnológica para garantizar una adecuada gestión del acceso a los datos personales de los obligados tributarios.

Palabras clave: derecho de acceso; información personal; datos tributarios; Administración tributaria.

Fecha de entrada: 20-06-2017 / *Fecha de aceptación:* 28-07-2017 / *Fecha de revisión:* 13-12-2017

Access to personal data in the tax Administration databases

Bernardo David Olivares Olivares

ABSTRACT

The technological society is characterized by the enormous amount of information that is handled, which with the potential of the communications allows to carry out a massive processing. At present, the tax administration has at its disposal an enormous amount of citizen's data in fulfillment of the law. In this paper we explore the scope of the guarantee that the legal system recognizes to the interested parties through the exercise of their right to access personal data. This research analyzes the foundation and the limits of this legal figure, paying special attention to the problems around its content, the information conservation period and its limitation in the tax context. This is particularly relevant in an area characterized by the small casuistry resolved by national and European jurisprudence, as well as by the few resolutions of the Spanish data protection agencies. The results obtained highlight the need to incorporate the technological innovation to ensure an adequate management of the access to the tax related personal data.

Keywords: right to access; personal information; tax related data; tax Administration.

Sumario

1. El poder de control de los obligados tributarios sobre su información personal
2. El derecho de acceso
 - 2.1. Una aproximación a su concepto
 - 2.2. Titularidad, contenido y alcance
 - 2.3. Ejercicio
 - 2.4. Otros derechos de acceso a la información en poder de la Administración tributaria
 - 2.5. El acceso a la información de carácter personal
 - 2.5.1. Información sobre terceros e identificación de los cesionarios
 - 2.5.2. El periodo de conservación de los datos
3. La limitación del derecho de acceso
4. La necesaria adaptación del derecho de acceso a la realidad tecnológica como solución a los problemas detectados

Referencias bibliográficas

NOTA: Artículo realizado en el marco del Proyecto I+D: «La seguridad jurídica en el ordenamiento tributario español», número DER2015-68072-P (MINECO/FEDER).

Cómo citar este estudio:

Olivares Olivares, B. D. (2018). El acceso a los datos personales en poder de la Administración tributaria. *RCyT. CEF*, 419, 83-124.

1. EL PODER DE CONTROL DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS SOBRE SU INFORMACIÓN PERSONAL

El derecho a la protección de los datos personales ha sido reconocido por nuestro Tribunal Constitucional (TC) como un derecho fundamental a partir de la interpretación del artículo 18.4 de nuestra Carta Magna. La legislación que desarrolla el contenido del precepto constitucional tiene como objetivo garantizar el tratamiento leal, lícito y transparente de la información personal de los ciudadanos para evitar su uso desviado a través de los principios, derechos y obligaciones que integran su regulación¹.

Precisamente, como proyección de la transparencia y con el objetivo de que los titulares del derecho fundamental puedan controlar el uso que de sus datos llevan a cabo los distintos responsables, se les reconocen las facultades de acceso, rectificación, supresión y oposición a los tratamientos que realizan los operadores públicos y privados.

En este sentido, la doctrina de nuestro TC ha establecido de manera reiterada que el derecho fundamental a la protección de los datos personales debe garantizar a la persona un poder de control, lo que inevitablemente conlleva ser informado para conocer su uso y destino. Dicha facultad se materializa en nuestra legislación a través de la posibilidad de accionar los derechos enunciados frente a los responsables del tratamiento.

En este contexto destaca especialmente la potestad de acceso a la información de carácter personal. Esta garantía en el ámbito tributario reconoce la posibilidad de todo ciudadano a saber sobre sus datos, su origen y usos. La Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre (LGT), no la reconoce expresamente²; sin embargo, la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal 15/1999, de 13 de diciembre (LOPD), la explicita para todas las personas físicas cuya información personal es tratada por la Administración tributaria³. Por lo tanto, en este ámbito se consagra como una garantía distinta al de las tradicionales modalidades de acceso a los documentos administrativos que reconoce la LGT⁴. Las aportaciones científicas en el ámbito tributario⁵,

¹ Véanse el f.º 5 de la STC 11/1998, de 13 de enero; el f.º 8 de la STC 144/1999, de 22 de julio, y el f.º 6 de la STC 96/2012, de 7 de mayo.

² Este hecho ha sido criticado por Oliver Cuello, R. (2012). Administración electrónica tributaria y protección de datos personales. *Revista Aranzadi de derecho y nuevas tecnologías*, 28, 52.

³ También el Proyecto de Ley Orgánica de Protección de Datos, en los artículos 1 y 2.

⁴ Regulados principalmente en los artículos 34.1 f), 34.1 g), 34.1 s) y 99.5 de la LGT.

⁵ En el contexto tributario, el derecho de acceso a la información personal ha sido analizado por González Méndez, A. (2003). *La protección de datos tributarios y su marco constitucional* (pp. 117-122). Valencia: Tirant lo Blanch;

respecto del derecho de acceso, son valiosas pero insuficientes para dar respuesta a los nuevos retos que se plantean tras la aprobación del Reglamento (UE) 2016/679 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales (RGPD). Por ello, todavía quedan sin resolver diversas situaciones específicas de este contexto que, junto a la escasa casuística tratada por la jurisprudencia y la doctrina administrativa, originan la necesidad de investigar acerca de la problemática que presentamos a continuación.

En relación con el alcance de la facultad, la Administración tributaria debe proporcionar al ciudadano todos los datos personales que almacene sobre él. La legislación establece un concepto amplio de información personal, entendida como cualquier dato que identifique o haga identificable a la persona física⁶. Ello conlleva que nos planteemos qué información le deben proporcionar, durante cuánto tiempo las Administraciones tributarias han de almacenar estos datos y si es preciso que conserven datos relativos a los medios a través de los que fueron obtenidos o las interconexiones y las cesiones que se hubieran realizado a otras Administraciones.

El ejercicio de dicha facultad de control también plantea otras situaciones que deben ser analizadas. Es razonable argumentar que el ejercicio de este derecho no puede ser absoluto, sino que habrá situaciones en las que podrá ser limitado. En el ámbito tributario, la garantía de acceso no puede suponer una interferencia desproporcionada en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación que tiene encomendada por ley la Administración tributaria. Piénsese en la posibilidad de conocer los datos personales durante el desarrollo de un procedimiento de inspección. No sería razonable que, en el marco de una investigación, la Administración tuviera que llegar a poner en conocimiento del ciudadano las informaciones personales que, por su relevancia, pudieran poner en riesgo el curso de las actuaciones para asegurar el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria⁷. Ahora bien, esta posibilidad tampoco puede suponer una habilitación en blanco para rechazar sistemáticamente el acceso a los datos. Como tendremos la ocasión de examinar, la denegación del ejercicio del acceso debe conjugarse con un nuevo marco normativo aplicable a partir de mayo de 2018: el RGPD. Esta norma establece garantías materialmente distintas a las actuales que obligarán al legislador español a que adapte el sistema normativo a esta nueva circunstancia.

Ortiz Liñán, J. (2003). *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales* (pp. 53-55). Granada: Comares; Calderón Carrero, J. M. (2009). *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario* (pp. 95-100). La Coruña: Netbiblo; Oliver Cuello, R. (2012). Administración electrónica tributaria y protección de datos personales, ob. cit. (pp. 51-56); Bartolomé Larrey, C. (2014). El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria a la luz de los derechos reconocidos por la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal. *RCyT. CEF*, 376, 77-79; y Linares Gil, M. I. (2014). El acceso a la información tributaria. En J. Valero Torrijos y M. Fernández Salmerón (coords.). *Régimen jurídico de la transparencia del sector público: del Derecho de acceso a la reutilización de la información* (pp. 756-759). Pamplona: Aranzadi.

⁶ Aunque tendremos la ocasión de profundizar más adelante, dicho término está regulado en los artículos 3 a) de la LOPDP, 5.1 f) del RDLOPDP y 4.1 del RGPD.

⁷ Véase la limitación establecida en el artículo 23.2 de la LOPDP.

Además, esta problemática acarrea una necesaria reflexión desde la perspectiva de la innovación tecnológica para examinar críticamente si los medios jurídicos y técnicos actuales facilitan la trazabilidad de los datos y de su periodo de conservación y que, a la postre, son instrumentos esenciales que materializan el objetivo del derecho fundamental, permitiéndonos controlar el uso de la información una vez que ha sido obtenida por la Administración tributaria. Recuérdese que el artículo 4.6 de la LOPDP exige que los datos de carácter personal sean almacenados de forma que permitan el ejercicio de la garantía de acceso por parte de los ciudadanos.

Estas circunstancias justifican la necesidad de estudiar la figura del derecho de acceso a los datos personales en el contexto tributario para proponer soluciones que permitan alcanzar el equilibrio entre su ejercicio y el cumplimiento de las funciones que tiene encomendada por ley la Administración tributaria.

2. EL DERECHO DE ACCESO

2.1. UNA APROXIMACIÓN A SU CONCEPTO

La potestad de acceso ha sido definida por Lucas Murillo de la Cueva y Piñar Mañas⁸ como aquella que concede al interesado la posibilidad de comprobar si se dispone de información sobre uno mismo y conocer el origen del que procede. Este se consagra como uno de los pilares que permiten al particular controlar el tratamiento de su información, conociendo los datos para corregirlos, cancelarlos u oponerse a su uso.

Además, goza de especial relevancia respecto del resto de facultades que confiere la legislación sobre protección de datos. Por un lado, forma parte del contenido esencial del derecho fundamental, como ha concretado reiteradamente la jurisprudencia del TC en las Sentencias 254/1993, de 20 de julio, y 292/2000, de 30 de noviembre: «([el] derecho de acceso...) sirve a la capital función que desempeña este derecho fundamental: garantizar a la persona un poder de control sobre sus datos personales, lo que solo es posible y efectivo imponiendo a terceros los mencionados deberes de hacer»; «... ese derecho [...] requiere como complementos indispensables [...] la facultad de saber en todo momento quién dispone de esos datos personales y a qué uso los está sometiendo»⁹. La propia Audiencia Nacional (AN) ha indicado en su Sentencia de 9 de febrero

⁸ Véanse Lucas Murillo de la Cueva, P. y Piñar Mañas, J. L. (2009). *El Derecho a la Autodeterminación Informativa* (p. 38). Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo. Otros autores que en el contexto de la Administración pública han tratado el derecho de acceso son Troncoso Reigada, A. (2011). *La protección de datos personales. En busca del equilibrio* (pp. 549 y 550). Valencia: Tirant lo Blanch; y Guichot Reina, E. (2005). *Datos personales y Administración Pública* (p. 396). Navarra: Aranzadi. En el ámbito internacional véase Raento, M. (2006). The Data Subject's Right of Access and to be Informed in Finland: An Experimental Study. *International Journal of Law and Information Technology*, 14(3), 390-409. Disponible en SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=1098660> y <http://dx.doi.org/10.1093/ijlit/eal008>> (18-07-2017).

⁹ Véanse en ambos casos los fjs. 6 y 7. El texto entre paréntesis es nuestro.

de 2006 que «... es indiscutible que el derecho de acceso constituye núcleo esencial del derecho regulado en el artículo 18.4 de la Constitución»¹⁰.

La facultad de acceso también se ha incorporado expresamente como parte del derecho a la protección de los datos personales en el artículo 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), que contempla en su apartado 2 que «[t]oda persona tiene derecho a acceder a los datos recogidos que la conciernan...»¹¹. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) reconoce el decisivo papel que esta garantía tiene durante el tratamiento de los datos personales por una doble razón: es contenido necesario del derecho fundamental y permite al ciudadano conocer el uso de la información por parte del responsable, para posteriormente intervenir rectificando, suprimiendo o limitando el tratamiento¹².

Este reconocimiento implica que la potestad que permite saber qué información personal tiene la Administración sobre cada ciudadano se configura como una carga para el responsable del fichero, quién debe garantizar el acceso a los datos, y como garantía para el interesado, puesto que es una prestación de hacer que le permite controlar el tratamiento de su información¹³.

Su fundamento radica en la transparencia del tratamiento para evitar el uso ilícito de la información¹⁴. Esta afirmación conlleva que el derecho de acceso guarda, a su vez, una estrecha

¹⁰ Véase Lesmes Serrano, C. (coord.) (2007). *La ley de protección de datos. Análisis y comentario de su jurisprudencia* (p. 344). Valladolid: Lex Nova.

¹¹ Véanse Nieto Garrido, E. (2014). Transparencia y acceso a los documentos versus derecho a la protección de datos de carácter personal en la reciente jurisprudencia del TJUE. En J. L. Piñar Mañanas (dir.). *Transparencia, acceso a la información y protección de datos*. Madrid: Editorial Reus, y Blume, P. (2015). The Public Sector and the Forthcoming EU Data Protection Regulation. *European Data Protection Law Review*, 1, 34.

¹² En un sentido similar, el considerando 41 de la Directiva 95/46/CE establece las orientaciones que deben ser tenidas en cuenta cuando tratamos el derecho de acceso: «... cualquier persona debe disfrutar del derecho de acceso a los datos que le conciernan y sean objeto de tratamiento, para cerciorarse, en particular, de su exactitud y de la licitud de su tratamiento; que por las mismas razones cualquier persona debe tener además el derecho de conocer la lógica que subyace al tratamiento automatizado de los datos que la conciernan...». El papel clave del derecho de acceso y su influencia sobre el resto de facultades que configuran el contenido del derecho fundamental ha sido reiterado, entre otras, por las sentencias de asunto C-553/07, *College van burgemeester en wethouders van Rotterdam y M.E.E. Rijkeboer* (apartado 51) de 7 de mayo de 2009; asunto C-131/12, *Google Inc.* y Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) de 3 de mayo de 2012 (apartado 69); y asunto C-372/12, *YS (C-141/12) contra Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel y Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel* de 17 de julio de 2014 (apartado 55).

¹³ Dicha concepción de garantía y de prestación de hacer ha sido defendida por la jurisprudencia en distintas sentencias, véanse las SSAN de 9 de febrero de 2006, recurso contencioso-administrativo 321/2004, fj. 3; de 6 de julio de 2006, recurso contencioso-administrativo 590/2004, fj. 3, y de 26 febrero de 2014, recurso contencioso-administrativo 213/2013, fj. 2: «[c]onstituye una carga que, en garantía de los derechos del afectado, asume el responsable del fichero o del tratamiento de los datos, como consecuencia de la utilización que hace, en su beneficio, de los datos personales de aquel».

¹⁴ El derecho de acceso se sitúa en la Sección I titulada «Transparencia y sus modalidades».

relación con otras manifestaciones de la transparencia en la legislación sobre protección de datos. Nos referimos al deber de informar y al principio de calidad de los datos.

La conexión con el deber radica en que ambos están dirigidos a comunicar al interesado las circunstancias del tratamiento al que se someten sus informaciones. Recordemos que este exige que se informe al interesado «[d]e la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso...»¹⁵. Sin embargo, de su contenido se deduce que mientras que el derecho de acceso se configura como la facultad «del afectado a obtener información sobre sí mismo»¹⁶ cuando la Administración tributaria emplea sus datos, el deber de informar se concibe como la obligación del responsable del fichero de comunicar, previamente al interesado, los aspectos básicos sobre el futuro tratamiento (la finalidad de la información, la existencia del fichero, los destinatarios de la información, la posibilidad de ejercer los derechos de acceso, rectificación, cancelación, etc.). Por lo tanto, ambos preceptos tienen en común la regulación de acciones dirigidas a satisfacer la transparencia en el uso de los datos por parte de su responsable. Empero, el contenido y el alcance de cada uno es distinto.

Respecto a la relación de la garantía que examinamos con el principio de calidad de los datos¹⁷, es preciso recordar que el conocimiento acerca del uso de la información implica un mayor control de los datos. De este modo, el acceso permite al interesado controlar la adecuación, la necesidad y la pertinencia de los datos empleados respecto de la finalidad legítima, explícita y determinada para la que fueron recabados o empleados a través de una posterior legitimación¹⁸. Ello conlleva que el ciudadano pueda valorar la lealtad y la transparencia del tratamiento cuando la Administración le facilita su información personal.

2.2. TITULARIDAD, CONTENIDO Y ALCANCE

En el plano normativo, el derecho de acceso se encuentra regulado en los artículos 15 de la LOPDP, 27 a 30 del Real Decreto 1720/2007 (RDLOPDP) y 15 del RGPD¹⁹. Estos preceptos establecen la titularidad, el contenido y su alcance. Además, en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), la Instrucción 6/2000, de 4 de diciembre, regula el procedimiento de su ejercicio y afecta a su contenido material como a continuación analizaremos.

¹⁵ Véase el artículo 5.1 c) de la LOPDP. Sobre esta cuestión examínese el Dictamen CN07-021 de la AVPD sobre el deber de incluir o no el preceptivo aviso legal en los formularios donde se recaben datos de carácter personal en el ámbito de la Administración tributaria. En el citado dictamen se reconoce está vinculación entre el deber de informar y el derecho de acceso, véase la p. 7: «[h]emos de tener en cuenta, que la obligación de informar al titular de los datos sobre su destino, responsable del fichero, fuente de obtención, etc., está vinculado con el derecho de acceso, ya que a través de la obligación de informar se posibilita también el derecho de acceso y el ejercicio del poder de disposición sobre los propios datos».

¹⁶ Véanse los artículos 15 de la LOPDP y 27.1 del RDLOPDP.

¹⁷ Véanse los artículos 4 de la LOPDP y 5 del RGPD.

¹⁸ Véase el artículo 4 de la LOPDP, concretamente los apartados 1, 2, 3 y 4.

¹⁹ En el Proyecto de la Ley Orgánica de Protección de Datos de 2017 se regula en su artículo 13.

El sujeto que goza de las facultades que reconoce el derecho es el interesado, es decir, la persona física identificada o identificable a través de la información que se encuentra en poder de la Administración tributaria²⁰. La normativa le otorga la facultad de solicitar al responsable del fichero toda la información de carácter personal.

El conocimiento «debido» sobre el tratamiento de la información conlleva que el responsable del tratamiento en la Administración tributaria informe al ciudadano sobre:

- **Los datos personales objeto de tratamiento.** El interesado puede conocer los datos de carácter personal en poder de la Administración y si estos están siendo empleados²¹. El RDLOPDP reconoce expresamente que puede conocer información sobre datos concretos, informaciones incluidas en un determinado fichero o sobre la totalidad de la información sometida a tratamiento²².

Por otro lado, sobre el alcance del acceso a los datos en poder de la Administración, el RGPD²³ emplea la expresión «categorías de datos personales que se traten». Aunque la norma de la Unión Europea (UE) no define qué debe entenderse por una categoría de datos, entendemos que se refiere a la información de carácter personal que integra el fichero, dando continuidad a la terminología contenida en la Directiva 95/46/CE. Esto ha suscitado numerosos problemas interpretativos dada la amplitud de la expresión como indica la doctrina científica²⁴.

En el contexto tributario, la Instrucción 6/2000, de 4 de diciembre, obliga al responsable de la AEAT a suministrar al ciudadano toda la información de base sobre el interesado, así como la resultante de cualquier elaboración o proceso informático²⁵. Estos datos se refieren tanto a la información obtenida a través de las declaraciones y autoliquidaciones, como a los datos concretos que, por ejemplo, posteriormente se ceden a otras Administraciones en virtud de la normativa.

La nueva realidad de la gestión de la información que introduce la Administración electrónica a través de la posibilidad de segmentar los datos que tradicionalmente han

²⁰ Véanse los artículos 4 1) del RGPD y 3 e) de la LOPDP. Hemos circunscrito la definición a la Administración tributaria puesto que se vincula a nuestro ámbito de estudio.

²¹ Véanse los artículos 15 del RGPD, 15 de la LOPDP y 27 del RDLOPDP.

²² Véase el artículo 17.2 de dicha norma. Ahora bien, este mismo precepto permite que por razones de especial complejidad, el responsable del fichero podrá solicitar del afectado la especificación de los ficheros respecto de los cuales quiera ejercitar el derecho de acceso.

²³ Esta es una nueva exigencia del artículo 15.1 b) del RGPD.

²⁴ El artículo 12 a) de dicha norma indica que se deberá facilitar la información sobre «las categorías de datos a que se refieran». Cradock, E., Stalla-Bourdillon, S. y Millard, D. (2017). Nobody puts data in a corner? Why a new approach to categorising personal data is required for the obligation to inform. *Computer Law & Security Review*, 33, 156-157.

²⁵ Véase el apartado segundo, punto 5 de la citada Instrucción.

formado parte del documento administrativo, como unidad de gestión, puede facilitar el acceso a la información de carácter personal. Antes, el acceso en soporte papel podía dificultar enormemente la tarea de búsqueda de los datos de carácter personal del obligado tributario²⁶. Sin embargo, tras la aprobación de las Leyes 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, se consolida la Administración electrónica y se abre un nuevo horizonte de posibilidades que pueden facilitar el cumplimiento de la LOPDP por parte de las Administraciones tributarias.

- **El origen de los datos**²⁷, indicando la fuente exacta de la que se obtuvieron; si los datos provienen de fuentes diversas, deberán especificarse las mismas, identificando la información que proviene de cada una de ellas²⁸. Así, por ejemplo, cuando se reciba información del obligado tributario de otros Estados, bien a través del intercambio automático de información o de otras modalidades de transferencia, el interesado podrá saber el sujeto que comunica sus datos y las informaciones transmitidas que se califiquen de carácter personal.

Respecto a este extremo, el artículo 15.1 g) del RGPDP introduce una novedad, obligando únicamente al responsable a informar sobre el origen de la información cuando los datos personales no se hubieran obtenido del interesado, mientras que la normativa nacional actualmente no distingue si los datos fueron obtenidos del interesado o de terceros a la hora de otorgar la información.

- **La finalidad del tratamiento para la que se estén empleando los datos**²⁹. Sobre esta cuestión, la citada Instrucción de la AEAT exige que se otorgue información sobre los usos concretos ampliando los extremos respecto de los que debe informarse al interesado³⁰. La finalidad se refiere al objetivo para el cual se recoge la información, mientras que los usos describen los procesos en los cuales se utiliza³¹. Dichos

²⁶ Véase Valero Torrijos, J. (2014). Acceso, reutilización y gestión avanzada de la información en el ámbito de la administración sanitaria: implicaciones jurídicas desde la perspectiva de la innovación tecnológica. En J. Valero Torrijos y M. Fernández Salmerón (coords.). *Régimen jurídico de la transparencia del sector público: del Derecho de acceso a la reutilización de la información* (p. 652). Pamplona: Aranzadi.

²⁷ Como indica Troncoso Reigada, A. (2011). *La protección de datos personales. En busca del equilibrio*, ob. cit. (p. 55), la LOPDP incluía el «acceso al origen de los datos», mientras que el RDLOPDP ha regulado «la información disponible sobre el origen de los datos».

²⁸ Esta especificación sobre el origen de los datos se encuentra en el apartado segundo, punto 5, sobre el derecho de acceso. Entendemos que debe facilitarse información al afectado referente, por ejemplo, a la autoliquidación o la declaración a través del que se incorporaron; o si, por otro lado, fueron cedidos a la Administración tributaria por otras entidades, autoridades u administraciones.

²⁹ Véanse los artículos 15.1 a) del RGPDP y 27.1 del RDLOPDP.

³⁰ Véase el apartado segundo, número 5: «[I]a información que se proporcione [...] comprenderá [...] la especificación de los concretos usos y finalidades para los que se almacenaron los datos...».

³¹ Véase la Recomendación 1/2011 de la Agencia Catalana de Protección de Datos.

extremos vienen recogidos en el sistema de declaración de ficheros públicos de la AEAT³²; sin embargo, este sistema, que será sustituido por el registro de actividades del tratamiento cuando apruebe la nueva LOPD o sea aplicable el RGPD³³, contiene aspectos mejorables dada la amplitud de las finalidades y la ausencia de usos concretos por cada fichero³⁴. Esto tiene como resultado que la información referida a estos extremos es tan amplia que al ciudadano medio le puede resultar muy difícil comprender para qué se emplean sus datos de carácter personal.

- **Las comunicaciones realizadas o aquellas que el responsable prevea realizar en el futuro**³⁵. Ello exige que la Administración tributaria informe sobre las cesiones de datos que hubieran tenido lugar a otras administraciones, organismos o países, así como aquellas que prevea que puedan tener lugar. Como novedad, el artículo 15.1 c) del RGPD permite que el responsable del tratamiento informe de las «categorías de destinatarios» a los que se comunicaron los datos personales. Este precepto puede llegar a permitir que no se especifique el destinatario concreto de la información. En consecuencia, la previsión puede llevar a que el ciudadano pierda el «rastreo» y, por lo tanto, el control de su información personal. Entendemos que debería precisarse el cesionario en todo caso, puesto que si no el derecho corre el riesgo de perder su eficacia.

Junto a estas matizaciones y novedades que acabamos de examinar que introduce la nueva legislación sobre protección de datos, lo cierto es que el RGPD también amplía notablemente la información que se ha de comunicar a los interesados, exigiendo que el responsable del tratamiento también les comunique los extremos relativos a:

- **El plazo previsto para la conservación de los datos personales**³⁶. Esta obligación conlleva que el responsable comunique el periodo que tiene previsto para emplear o hacer uso de la información. Ello permitiría al interesado detectar cuando la Administración se ha excedido o puede excederse del plazo previsto, instando la supresión de sus datos. En caso de que no pudiera facilitarse al interesado información concreta sobre dicho plazo, el RGPD también contempla la posibili-

³² Véase la Orden de 21 de diciembre de 1999.

³³ Sobre esta cuestión confróntese el Informe de la AEPD de 19 de mayo de 2017 sobre «El impacto del Reglamento General de Protección de Datos sobre la actividad de las Administraciones Públicas», orientación número 10, p. 3. La obligación de mantener el sistema de declaración de ficheros públicos será sustituida por el deber de mantener un sistema de registro de tratamientos, de carácter interno. Véase también el artículo 31 del Proyecto de Ley Orgánica de Protección de Datos de 2017.

³⁴ Véase Olivares Olivares, B. D. (2016). *Protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención* (pp. 344-353). Cizur Menor: Aranzadi.

³⁵ Véanse los artículos 15.1 c) del RGPD y 15.1 de la LOPD.

³⁶ Véase el artículo 15.1 g) del RGPD.

dad de informar sobre los criterios empleados para determinarlo. Esta alternativa permitiría al responsable del fichero, en el ámbito de la Administración tributaria, facilitar información únicamente del periodo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar o a comprobar la obligación tributaria de los artículos 66 y siguientes de la LGT o la base legal de cualquier otra disposición que justifique el almacenamiento y uso de la información.

- **La existencia del derecho a solicitar la oposición, rectificación o supresión del uso de los datos personales, así como la posibilidad de limitar el tratamiento en caso de que se considere excesivo**³⁷.
- **El derecho a presentar una reclamación ante una autoridad de control**³⁸. En este caso debería informarse de la posibilidad de plantear una reclamación ante la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD).
- **La existencia de decisiones automatizadas, incluida la elaboración de perfiles**; esto implica que se comunique al ciudadano la información significativa que se empleará en el tratamiento avanzado de datos, la lógica aplicada, así como la importancia y las consecuencias previstas sobre dicho tratamiento para el interesado³⁹.

Como acabamos de examinar, son numerosos los extremos sobre los que es preciso informar al administrado cuando ejerce su potestad de acceso. En este sentido, la innovación tecnológica puede suponer un gran aliado facilitando el seguimiento de los datos personales a través de la incorporación de metadatos que contengan información sobre su titularidad, origen, comunicaciones realizadas, plazo de conservación de la información, sometimiento a decisiones

³⁷ Véase el artículo 15.1 e) del RGPD. También el Informe de la AEPD de 19 de mayo de 2017 sobre «El impacto del Reglamento General de Protección de Datos sobre la actividad de las Administraciones Públicas», orientación número 5, p. 2, en la que la AEPD recomienda que «... [se] establezcan mecanismos visibles, accesibles y sencillos, incluidos los medios electrónicos, para el ejercicio de derechos. Estos mecanismos, en particular cuando se trate del ejercicio por medios electrónicos, deben incorporar procedimientos para verificar la identidad de los interesados que los utilizan». El texto entre corchetes es nuestro.

³⁸ Véase el artículo 15.1 f) del RGPD.

³⁹ Véase el artículo 15.1 h) del RGPD. Sobre la elaboración de perfiles o toma de decisiones automatizadas en el ámbito de la Administración pública véase Troncoso Reigada, A. (2011). El ejercicio de los derechos de protección de datos en la administración electrónica y las competencias de las autoridades de control. En VV. AA. *Administración electrónica y ciudadanos* (p. 4). Aranzadi, referencia digital BIB 2011\708: «[h]ay que recordar la especial vigencia que tiene en el ámbito de la Administración electrónica el derecho de los ciudadanos «a no verse sometidos a una decisión con efectos jurídicos, sobre ellos o que les afecte de manera significativa, que se base únicamente en un tratamiento de datos destinados a evaluar determinados aspectos de su personalidad» –art. 13.1 LOPDP. Este derecho supone un importante límite para las decisiones administrativas adoptadas únicamente en virtud de un cruce de bases de datos. Este derecho atribuye al ciudadano la posibilidad de impugnar actos administrativos "que impliquen una valoración de su comportamiento, cuyo único fundamento sea un tratamiento de datos de carácter personal que ofrezca una definición de sus características o personalidad" –art. 13.2–. Si bien las decisiones administrativas no se encuentran basadas en la personalidad, sí lo pueden estar en virtud de las características personales».

automatizadas, etc.⁴⁰ Actualmente la normativa contempla la posibilidad de realizar este tipo de acciones⁴¹; pero en el ámbito de la Administración tributaria no hemos encontrado ninguna regulación que exija el etiquetado de la información como recomendamos para que, materialmente, se logre dar una respuesta al ciudadano como la que requiere el alcance del derecho de acceso.

La evidencia empírica demuestra que cuando, en el contexto del tratamiento masivo de la información, el responsable utiliza procedimientos manuales para dar respuesta a las exigencias normativas, existe un mayor riesgo de error que cuando dichos procedimientos se automatizan, por ejemplo, a través de un *software* específico para responder al acceso de los ciudadanos a sus datos de carácter personal⁴².

2.3. EJERCICIO

Tras examinar las cuestiones materiales que definen el alcance del derecho de acceso en el contexto de la Administración tributaria, a continuación trataremos los aspectos relacionados con el ejercicio de este enunciado jurídico, cuyo régimen establecen el RGPDP, la LOPDP y el RDLOPDP, así como la Instrucción 6/2000 que lo regula en el contexto de la AEAT.

En cuanto a la forma de acceso a los datos, la legislación⁴³ establece que el interesado podrá acceder a sus datos personales a través de su visualización en pantalla, por telecopia, por escrito, copia o fotocopia remitida por correo (no es necesario que sea certificado). A pesar de esta pluralidad de medios, todos tienen en común por imperativo legal que los datos comunicados sean legibles e inteligibles⁴⁴, sin utilizar claves o códigos que entorpezcan su entendimiento o que re-

⁴⁰ Sobre los gestores de información personal, los sistemas VRM y *personal data lockers*, véase Gil González, E. (2016). *Big Data, privacidad y protección de datos* (pp. 141-143). Madrid: Agencia Española de Protección de Datos-Ministerio de la Presidencia.

⁴¹ La normativa exige a la Administración pública la adopción de medidas técnicas y organizativas en relación con la creación, recuperación y conservación de los documentos. Entre ellos, podemos destacar el etiquetado obligatorio con metadatos de los documentos electrónicos. Estas medidas deben aplicarse con el objetivo de garantizar la integridad, autenticidad, confidencialidad, disponibilidad, trazabilidad, calidad, protección y recuperación de los documentos electrónicos. Véanse los artículos 26.1 d), 27.3 a) y 27.3 b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y 21.1 d), 22.3 y 23.1 del Real Decreto 4/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Interoperabilidad en el ámbito de la Administración Electrónica.

⁴² Véanse Schartum, D. W. (2008). Designing and Formulating Data Protection Laws. *International Journal of Law and Information Technology*, 1, y Schartum, D. W. (2016). Making privacy by design operative. *International Journal of Law and Information Technology*, 24, 175.

Actualmente, el responsable del tratamiento en el ámbito de la AEAT, por ejemplo, debe acceder fichero por fichero para conocer qué información personal almacena sobre los interesados que solicitan el acceso.

⁴³ Véanse los artículos 15.2 de la LOPDP y 28.1 del RDLOPDP.

⁴⁴ Tómesese como referencia la conclusión de la Abogada General sobre la STJUE de 17 de julio de 2014. YS (C-141/12) contra *Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel* y *Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel* (C-372/12) con-

quieran del uso de dispositivos específicos para su comprensión⁴⁵. Además, debe facilitarse la información en una forma física perdurable.

Por lo tanto, la información debe proporcionarse de forma concisa, transparente, inteligible y de fácil acceso, con un lenguaje claro y sencillo⁴⁶. Es necesario destacar que el RGPD, la LOPDP y el RDLOPD no reconocen un derecho de acceso a la información personal en la «forma» en la que originariamente se obtuvo⁴⁷.

En el contexto tributario, la Instrucción 6/2000 no aporta ninguna novedad respecto del régimen legal que acabamos de indicar, salvo que debe ejercitarse ante la delegación de la AEAT que corresponda al domicilio fiscal del afectado⁴⁸.

La Instrucción no regula el acceso a la información tributaria por no residentes. Entendemos que en estos casos el interesado podría dirigirse a cualquier delegación de la AEAT y que, en su caso, como contempla la citada norma, si la solicitud para el ejercicio se presentara ante una delegación, servicio o unidad distinta de la competente, deberá remitirse a aquella que deba conocer sobre su resolución en el plazo máximo de dos días⁴⁹.

Respecto a la solicitud de acceso, el artículo 25.1 del RDLOPD establece, como regla general, que el ejercicio deberá llevarse a cabo mediante una comunicación dirigida al responsable (o encargado) que en todo caso contendrá⁵⁰: el nombre y apellidos del interesado⁵¹, la petición en

tra *M y S.*, apartados 71 y 72, respecto a interpretación de la inteligibilidad en la regulación de la directiva: «[l]o que hace es disponer que los datos objeto de los tratamientos y toda la información disponible sobre el origen de los datos deben comunicarse al interesado "en forma inteligible"».

⁴⁵ Véase apartado 74 de la citada conclusión: «[l]a Directiva 95/46 no exige que los datos personales amparados por el derecho de acceso se faciliten en la forma material en que existen o en que fueron inicialmente registrados. A este respecto, soy de la opinión de que los Estados miembros gozan de una amplia facultad de apreciación para decidir, atendiendo a las circunstancias de cada caso, la forma en que facilitan los datos personales».

⁴⁶ El RGPD mantiene la misma concepción que la Directiva 95/46/CE, confróntese el artículo 12.1 del RGPD.

⁴⁷ Véase el apartado 79 de la mencionada conclusión: «[e]n consecuencia, el hecho de que los datos personales se incluyan en un documento como el acta no significa que el interesado tenga automáticamente derecho a esa forma material, es decir, a una copia o extracto de dicho documento».

⁴⁸ Véase el apartado cuarto sobre la tramitación de las solicitudes de dicha Instrucción.

⁴⁹ Véase apartado cuarto, punto tercero.

⁵⁰ Salvo la excepción del artículo 24.4 del RDLOPD que establece: «[c]uando el responsable del fichero o tratamiento disponga de servicios de cualquier índole para la atención a su público o el ejercicio de reclamaciones relacionadas con el servicio prestado o los productos ofertados al mismo, podrá concederse la posibilidad al afectado de ejercer sus derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición a través de dichos servicios. En tal caso, la identidad del interesado se considerará acreditada por los medios establecidos para la identificación de los clientes del responsable en la prestación de sus servicios o contratación de sus productos».

⁵¹ El artículo 25.1 a) especifica que se acreditará mediante: «... fotocopia de su documento nacional de identidad, o de su pasaporte u otro documento válido que lo identifique y, en su caso, de la persona que lo represente, o instrumen-

que se concreta la solicitud, la dirección a efectos de notificaciones, la fecha y firma del solicitante y los documentos acreditativos de la petición que formula. La Administración deberá acreditar la correcta tutela del derecho de acceso⁵². En el caso de que la solicitud no reúna los requisitos especificados, el responsable del fichero deberá solicitar su subsanación.

El plazo de resolución de la petición por parte del responsable o el encargado es de un mes⁵³. Además, se señala en la normativa que, en el caso de que no se dispusiera de datos de carácter personal, deberá igualmente comunicárselo al interesado. El artículo 15.3 del RGPDP amplía dicho plazo pudiendo prorrogarse otros dos meses teniendo en cuenta la complejidad y el número de solicitudes. En todo caso, el responsable informará al interesado, trasladándole los motivos de la dilación.

Sobre el coste del ejercicio del derecho, el artículo 15.1 de la LOPDP determina que «[e]l interesado tendrá derecho a solicitar y a obtener gratuitamente información sobre sus datos de carácter personal». Además, el artículo 17.2 de la LOPDP dispone también que «... no se exigirá contraprestación alguna por el ejercicio de los derechos de oposición, acceso, rectificación o cancelación». En un sentido similar, el artículo 24.2 del RDLOPDP establece que «... deberá concederse al interesado un medio sencillo y gratuito para el ejercicio de los derechos de acceso...». También el artículo 28.2 del RDLOPDP indica respecto al sistema de consulta que «... siempre que el que se ofrezca al afectado sea gratuito...». Asimismo, el RGPDP contempla en su artículo 12.5 la gratuidad del ejercicio de acceso siempre que no sea excesivo, ni reiterativo a juicio del responsable del tratamiento.

2.4. OTROS DERECHOS DE ACCESO A LA INFORMACIÓN EN PODER DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El ordenamiento jurídico reconoce diversos derechos de acceso a la información que emplea la Administración tributaria. Por lo tanto, es preciso diferenciar el derecho que analizamos

tos electrónicos equivalentes; así como el documento o instrumento electrónico acreditativo de tal representación. La utilización de firma electrónica identificativa del afectado eximirá de la presentación de las fotocopias del DNI o documento equivalente».

⁵² En el contexto tributario, puede observarse un ejemplo de inobservancia de esta obligación en la R/00547/2006, de 27 de julio, donde la AEPD tuteló el derecho de acceso de una interesada frente a la Delegación de Huelva de la AEAT y acabó resolviendo en el f.º 5 que: «... en el presente caso, ha quedado acreditado que la reclamante solicitó a la AEAT el acceso a los datos personales existentes en sus ficheros, pero que no consta que esta haya atendido debidamente a su petición, por lo que procede la estimación de la presente reclamación de Tutela de Derechos». En un sentido similar en la R/00323/2011, de 22 de febrero, la AEAT no pudo acreditar el cumplimiento del deber, en el f.º 5 de esta resolución la AEPD reitera que: «[a]unque la LOPDP no obliga a la utilización de un medio concreto que permita acreditar el envío y la recepción, es conveniente que se efectúe con estas garantías a los efectos de poder justificar el correcto ejercicio del derecho, por si posteriormente existen discrepancias sobre la recepción».

⁵³ Véanse los artículos 15.3 del RGPDP y 29.1 del RDLOPDP. En este último citado precepto también se establece que «[t]ranscurrido el plazo sin que de forma expresa se responda a la petición de acceso, el interesado podrá interponer la reclamación prevista en el artículo 18 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre». También la Instrucción 6/2000 determina los mismos plazos que la legislación nacional en su apartado segundo, punto 3.

del resto de facultades⁵⁴. La LGT, en los artículos 34.1 f), 34.1 g), 34.1 s) y 99.5 reconoce, entre otros, los derechos a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración bajo la que se tramita el procedimiento tributario; a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas⁵⁵; y a acceder a los registros y documentos del expediente⁵⁶.

La primera diferencia es que, respecto de estas garantías, el acceso a los datos personales solo se reconoce al titular de la propia información⁵⁷. Además, no ampara la capacidad para acceder a documentos completos, solo a los datos personales objeto de tratamiento⁵⁸. El propio reglamento de desarrollo de la LOPDP señala en el artículo 27.3 que «... el derecho de acceso es independiente del que otorgan a los afectados las leyes especiales...» y menciona en particular la derogada Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC)⁵⁹, sin excluir otras normas que establezcan derechos similares, como son los que reconoce la LGT.

⁵⁴ Aunque no es objeto de estudio en este trabajo, el derecho de acceso a la información pública sería otra facultad que garantiza conocer la información en poder de la Administración tributaria. Véase García de Pablos, J. F. (2016). La transparencia tributaria y el derecho al acceso a la información fiscal. *Quincena Fiscal*, 16, 10-14, referencia digital BIB 2016\80456.

⁵⁵ Véanse Oliver Cuello, R. (2011). Régimen jurídico de los certificados tributarios. *Revista española de Derecho Financiero*, 149, 1-40; y VV. AA. (2015). La aplicación de los tributos: Información y asistencia a los obligados tributarios. Normas comunes de las actuaciones y procedimientos tributarios. En *Practicum Fiscal* (pp. 11 y 12). Aranzadi, referencia digital BIB 2015\64.

⁵⁶ Confróntense Coto del Valle, C. (2008). Derechos y deberes de los obligados tributarios en las actuaciones y procedimientos. En VV. AA. *Grandes Tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)* (pp. 4-5). Aranzadi, referencia digital BIB 2008\943; Guichot Reina, E. (2010). Principios de la protección de datos: comunicación de datos por las administraciones públicas a sujetos privados (2.ª parte). En VV. AA. *Comentario a la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal* (pp. 2-3). Aranzadi, referencia digital BIB 2010\7239; y VV. AA. La aplicación de los tributos: Información y asistencia a los obligados tributarios. Normas comunes de las actuaciones y procedimientos tributarios, ob. cit. (pp. 24 y 25).

⁵⁷ Véase el Informe de la AVPD CN13-028, p. 4, y el Dictamen de la AVPD CN08-0212, p. 7. Disponible en: <http://www.avpd.euskadi.eus/contenidos/informacion/dictamenes/es_def/adjuntos/cn08_021.pdf> (visitado el 18/06/2017).

⁵⁸ Véase la Resolución de la AEPD R/02911/2015, de 20 de octubre, expediente TD/01698/2015. En su fundamento octavo, p. 5, se indica que: «[a]simismo, procede señalar en cuanto al derecho de acceso, que tal y como establece el artículo 15 de la LOPDP anteriormente citado, es el derecho del interesado a obtener información de sus propios datos personales, ahora bien, dicho derecho no contempla la devolución de documentos concretos ni originales. Por tanto, la obtención de documentos concretos, como los que reclama usted en el presente caso, queda fuera del derecho de acceso configurado en la normativa de protección de datos. Todo ello con independencia de que otra normativa ampare la obtención de dicha documentación, debiendo dirigirse a las instancias competentes». Disponible en: <http://www.agpd.es/portalwebAGPD/resoluciones/tutela_derechos/tutela_derechos_2015/common/pdfs/TD-01698-2015_Resolucion-de-fecha-17-11-2015_Art-ii-culo-15-LOPDP.pdf> (visitado el 06/06/2017).

⁵⁹ Véase Arenas Ramiro, M. (2010). Derechos de las personas: el derecho de acceso (1.ª parte). En VV. AA. *Comentario a la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal* (p. 4). Aranzadi, referencia digital BIB 2010\7251.

También es unánime sobre esta postura la doctrina científica. Fernández Salmerón, Valero Torrijos⁶⁰ y Oliver Cuello⁶¹ han puesto de relieve que, junto al componente material, es también esencial el volitivo como elemento diferenciador. Es decir, debe examinarse cuál es la pretensión del interesado en el momento de ejercer su derecho. Si trata de conocer, por una parte, cualquier aspecto relacionado con las funciones de la Administración tributaria o solo aquel concerniente al tratamiento de sus datos personales. Por otro lado, Ortiz Liñán⁶² indica qué facultad de acceso a los datos personales garantiza una serie de poderes mucho más amplios que el derecho a acceder a la copia del expediente tributario, siendo su ámbito objetivo distinto.

La AEPD se ha pronunciado de la misma manera con relación al carácter independiente del derecho de acceso a los datos personales. El examen de la doctrina administrativa demuestra que esta potestad se consagra como una facultad distinta de aquellas reconocidas en la LGT⁶³.

En concreto, respecto al derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas por el ciudadano, la resolución de la AEPD R/02852/2013 resuelve un procedimiento de tutela del derecho, en el cual un contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) solicitó conocer sus declaraciones presentadas en años anteriores. Su petición no fue atendida por la Administración tributaria y formuló una reclamación ante la AEPD que tampoco prosperó. Se consideró que la reclamación de tutela no podía ampararse en los derechos regulados por la LOPDP «... ya que la normativa de protección de datos ampara el acceso a sus datos personales pero no ampara la solicitud de conocer qué declaraciones tuyas del IRPF anteriores a 2005 tienen en la DIRECCIÓN GENERAL DE LA AGENCIA TRIBUTARIA, en este caso [el acceso se encuentra] regulado por la Ley General Tributaria o por la LRJPAC al ser una Administración pública, pudiendo, para ello, utilizar los medios regulados en dichas leyes, y careciendo esta Agencia de competencias para su análisis»⁶⁴.

Sobre el distinto carácter del derecho de acceso respecto de la potestad para conocer la identidad de las autoridades y personal bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y pro-

⁶⁰ Véanse Fernández Salmerón, M. y Valero Torrijos, J. (2004). La difusión de información Administrativa en internet y la protección de datos personales: análisis de un proceso de armonización jurídica. *Revista Nuevas políticas públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones públicas*, 1, 310-314.

⁶¹ Confróntese Oliver Cuello, R. (2012). Administración electrónica tributaria y protección de datos personales, ob. cit. (pp. 43-44).

⁶² Véase Ortiz Liñán, J. (2003). *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda pública de sus datos personales*, ob. cit. (p. 105).

⁶³ No hemos incluido para su estudio las resoluciones de la AEPD R/01089/2017, R/01349/2015, R/02691/2013, R/00363/2013, R/02871/2012 y R/01341/2011 por tratarse de accesos a información sobre personas fallecidas en el ámbito tributario que quedan fuera del alcance del ejercicio de este derecho o casos cuya problemática versa sobre que la Administración tributaria competente no contesta en el plazo máximo señalado por la normativa.

⁶⁴ El texto entre corchetes es nuestro.

cedimientos tributarios; en las resoluciones de la AEPD R/02305/2016⁶⁵ y R/01539/2013⁶⁶, se denegó la petición de tutela de los contribuyentes que habían solicitado conocer los datos contenidos en los ficheros de la sociedad regional de recaudación del Principado de Asturias, en el primer caso, y de la delegación especial de la AEAT de Canarias en el segundo. En ambos supuestos se requerían a la Administración tributaria los datos identificativos de todos los funcionarios que habían tenido y continuaban manteniendo relación con su expediente en vía de inspección y de gestión tributaria. La AEPD resolvió el caso indicando que el derecho de acceso no permite facilitar la información sobre terceras personas, únicamente la propia. A su juicio, el obligado tributario goza de los mecanismos que brinda la LGT para conocer la información que se requería a través del artículo 34.1 f).

En el mismo sentido que las anteriores se solventó la resolución R/00139/2010, de 23 de abril⁶⁷. La AEPD ratificó la denegación del acceso a la información de un contribuyente ante la delegación de la AEAT de A Coruña. De nuevo, el contribuyente del IRPF no solicitó el acceso a sus datos personales, sino que instó a que la delegación le remitiera todos los accesos que se hubieran producido sobre su información personal, requiriendo la identificación expresa de todos los funcionarios que habían intervenido.

Siguiendo un orden cronológico descendente, la R/00558/2007⁶⁸ puso fin a otro procedimiento de tutela del derecho de acceso. En este caso, el reclamante «D.J.Z.M.» solicitó el acceso a los ficheros de la AEAT pidiendo específicamente el documento de «control de accesos»⁶⁹

⁶⁵ Expediente TD/01715/2016. La resolución está disponible en: <http://www.agpd.es/portalwebAGPD/resoluciones/tutela_derechos/tutela_derechos_2016/common/pdfs/TD-01715-2016_Resolucion-de-fecha-21-09-2016_Art-ii-culo-15-LOPDP.pdf> (visitado el 06/06/2017).

⁶⁶ Expediente TD/01049/2013. La resolución está disponible en: <http://www.agpd.es/portalwebAGPD/resoluciones/tutela_derechos/tutela_derechos_2013/common/pdfs/TD-01049-2013_Resolucion-de-fecha-27-06-2013_Art-ii-culo-15-LOPDP.pdf> (visitado el 18/06/2017). En esta misma línea se pronunció la SAN de 26 de febrero de 2014, recurso contencioso-administrativo 213/2013, que reiteró la aplicación del mismo criterio establecido por la jurisprudencia y la doctrina administrativa a la que acabamos de aludir respecto a la exclusión del alcance efectivo del derecho de la identificación de los actuarios que habían accedido a los datos del afectado.

⁶⁷ Expediente TD/01974/2009. La resolución está disponible en: <http://www.agpd.es/portalwebAGPD/resoluciones/tutela_derechos/tutela_derechos_2010/common/pdfs/TD-01974-2009_Resolucion-de-fecha-23-04-2010_Art-ii-culo-15-LOPDP.pdf> (visitado el 18/06/2017).

También puede accederse a la resolución (en reposición) n.º: N.º RR/00415/2010 en: <http://www.agpd.es/portalwebAGPD/resoluciones/recursos_reposicion/rr_sobre_tutela_de_derechos/common/pdfs/REPOSICION-TD-01974-2009_Resolucion-de-fecha-23-07-2010_Art-ii-culo-15-LOPDP.pdf> (visitado el 18/06/2017).

⁶⁸ Expediente TD/00024/2007. La resolución está disponible en: <http://www.agpd.es/portalwebAGPD/resoluciones/tutela_derechos/tutela_derechos_2007/common/pdfs/TD-00024-2007_Resolucion-de-fecha-15-06-2007_Art-ii-culo-15-LOPDP.pdf> (visitado el 06/06/2017).

⁶⁹ El control de acceso es un registro del que deben disponer las Administraciones públicas y se encuentra regulado en el Real Decreto 3/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Seguridad en el ámbito de la Administración Electrónica. 4.2: «El control de acceso cubre el conjunto de actividades preparatorias y ejecutivas para

de todas las personas que accedieron a sus datos entre el 22 de abril y el 16 de octubre de 2006. Téngase en cuenta que el control de accesos es un documento que permite identificar al funcionario, el motivo por el que accede, el número de accesos y la fecha y horario a la que se han producido. En este caso, la AEPD deniega parcialmente el derecho, puesto que el interesado no excluye de la petición la información relativa a terceras personas. Entendemos que la resolución estudiada hubiera tenido un fin distinto si únicamente se hubiera pretendido conocer el número de accesos, pero no a la identidad de los actuarios. Además, la AEPD vuelve a reiterar que el acceso a los documentos y datos que obren en el expediente administrativo se regía por la actualmente derogada LRJPAC.

En estos casos, el gabinete jurídico de la Agencia reitera que el artículo 34.1 f) de la LGT concreta un derecho propio del obligado tributario para poder acceder a la información solicitada, el derecho a conocer la identidad de las autoridades al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y los procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

La AEPD resuelve las demás peticiones de acceso a documentos que integran el expediente tributario de manera similar⁷⁰. En este sentido, insiste en que los derechos reconocidos en los artículos 34 y 99.5 gozan de una naturaleza y alcance diferentes, puesto que el artículo 27.3 del RDLOPDP establece que «[e]l derecho de acceso es independiente del que otorgan a los afectados las leyes especiales y en particular la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común». Recordemos que la citada norma reconocía a través de su artículo 35 b) el derecho de todo interesado a conocer a las personas responsables de la tramitación de sus expedientes.

En cuanto a las implicaciones del RGPDP, no se indica expresamente que el derecho es autónomo respecto de otras modalidades de acceso como, por ejemplo, las reconocidas en la LGT. Sin embargo, el contenido material y su alcance son muy diferentes, manteniendo las características que actualmente se prevén en la legislación nacional y que hemos analizado *ad supra*. Respecto a la forma en que deben facilitarse los datos, el artículo 15.3 del RGPDP hace referencia a que el responsable del tratamiento otorgará una copia de los datos personales que estén siendo empleados y continúa sin reconocer el derecho a acceder al documento completo⁷¹. A nuestro

que una determinada entidad, usuario o proceso, pueda, o no, acceder a un recurso del sistema para realizar una determinada acción; el control de acceso que se implante en un sistema real será un punto de equilibrio entre la comodidad de uso y la protección de la información...». También la legislación sobre protección de datos exige su implantación en función del nivel de seguridad exigido al responsable del tratamiento, artículos 5.2 y 91 del RDLOPDP.

⁷⁰ Entre otros, véase el f.º 6 de la resolución R/01539/2013, de 27 de junio.

⁷¹ Esto ya sucedía en la regulación de la Directiva 95/46/CE, véase la conclusión de la Abogada General sobre la STJUE de 12 de diciembre de 2013, sobre los asuntos acumulados C-141/12 y C-372/12 YS contra *Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel* y *Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel* contra *M y S.*, apartados 71, 72 y 74, de dicho documento: «[I]a Directiva 95/46 no establece el derecho a acceder a absolutamente cualquier documento o fichero en

juicio, la facultad que examinamos, en la nueva regulación y por las razones expuestas, seguirá gozando de la misma autonomía e independencia.

2.5. EL ACCESO A LA INFORMACIÓN DE CARÁCTER PERSONAL

Como acabamos de examinar, el derecho de acceso solamente alcanza a los datos personales que están siendo o pueden llegar a ser objeto de tratamiento. Por lo tanto, para conocer si los interesados pueden acceder a los ficheros tributarios o a cualquier otra información objeto de tratamiento en la Administración tributaria, entendemos que el responsable o encargado deberá analizar previamente, en cada supuesto, si la información a la que el interesado intenta acceder está protegida por la legislación sobre protección de datos⁷².

El dato de carácter personal se configura como un concepto amplio⁷³. El artículo 3 a) de la LOPDP lo delimita como «... cualquier información concerniente a personas físicas identificadas o identificables». Asimismo, el RDLOPDP concreta, en su artículo 5.1 f), que son datos de carácter personal «... cualquier información numérica, alfabética, gráfica, fotográfica, acústica o de cualquier otro tipo concerniente a personas físicas identificadas o identificables». De igual modo la Directiva 95/46/CE, en su artículo 2 a), lo define como «... toda información sobre una persona física identificada o identificable (el "interesado")...». El RGPD ha mantenido una definición similar a través del artículo 4.1 indicando que es «... toda información sobre una persona física identificada o identificable».

que se relacionen o utilicen datos personales, ni tampoco limita la forma material en que se han de facilitar los datos personales cuyo acceso garantiza; [l]a Directiva 95/46 no exige que los datos personales amparados por el derecho de acceso se faciliten en la forma material en que existen o en que fueron inicialmente registrados. A este respecto, soy de la opinión de que los Estados miembros gozan de una amplia facultad de apreciación para decidir, atendiendo a las circunstancias de cada caso, la forma en que facilitan los datos personales».

⁷² Véase Garrido Falla, C. (2012). El derecho a saber y el deber de la privacidad: el acceso a los documentos. *Tabula: revista de archivos de Castilla y León*, 15, 44: «1. Las normas de protección de datos de carácter personal no serán de aplicación en los supuestos en los que la información facilitada como consecuencia del acceso a los archivos o registros no contenga datos de carácter personal, bien por no incluirlos los documentos respecto de los que se solicita el acceso, bien al haberse producido un previo procedimiento de disociación».

⁷³ Comparten el mismo punto de vista, entre otros, el GT 29 en *Opinion 4/2007 on the concept of personal data*, pp. 6 y 7: «[t]he term "any information" contained in the Directive clearly signals the willingness of the legislator to design a broad concept of personal data. This wording calls for a wide interpretation», y Piñar Mañas, J. L. (2010). Definiciones: concepto de dato de carácter personal (1.ª parte). En A. Troncoso Reigada (coord.). *Estudios y Comentarios Legislativos. Comentario a la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal* (p. 9). Madrid: Aranzadi, referencia digital BIB 2010\7164: «[e]l concepto de dato personal es, pues, de gran amplitud y alcanza a cualquier información concerniente a personas físicas identificadas o identificables». En este mismo sentido apunta la jurisprudencia del TC, véanse las Sentencias 292/2000, de 30 de noviembre, f.º 6; 29/2013, de 11 de febrero, f.º 5. Véase también el sugerente trabajo de Boštjan, B. y Carlisle, E. G. (2009). Identifying Personal Data Using Relational Database Design Principles. *International Journal of Law and Information Technology*, 17(3), 233-251. Disponible en SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=1496685> o <http://dx.doi.org/10.1093/ijlit/ean007>> (18/06/2017).

La amplitud del alcance del concepto ha dado lugar a distintas posturas en la doctrina, puesto que se defiende, de un lado, la operatividad del concepto⁷⁴ y, de otro, se contraponen la falta de concreción de aquellos datos respecto al carácter finalista del derecho fundamental, que trata de proteger las informaciones ante el susceptible riesgo que supondría que fueran empleados de manera ilícita o lesiva, conformando una amenaza respecto a su titular. En este sentido, actualmente el concepto de dato personal no está condicionando a la evaluación de algún elemento de la personalidad del individuo para ser objeto de protección⁷⁵.

De la configuración normativa expuesta podemos extraer dos notas clave que configuran sustantivamente el concepto. Para que el dato sea considerado «personal» resulta necesario que exista una relación entre el dato y la cualidad personal⁷⁶. En consecuencia, para que en esta conexión se materialice el dato debe: a) ser concerniente a la persona; b) e identificarla o hacerla identificable⁷⁷.

El artículo 4.6 de la LOPDP obliga a que los datos de carácter personal sean almacenados de forma que permitan el ejercicio del derecho de acceso. Esto implica que la Administración tributaria debe incorporar procesos técnicos que le permitan acceder a los datos personales cuando los ciudadanos ejerzan su potestad.

Esta cuestión no es baladí, y en la práctica el concepto amplio de dato plantea diversos interrogantes en torno a la extensión de la información referente a la persona física que el responsable del tratamiento debe facilitar al interesado. Es decir, ¿puede acceder el obligado tributario a toda su información personal?, ¿la Administración tributaria debe aplicar un criterio restrictivo

⁷⁴ En este sentido, Martínez Martínez defiende la operatividad del concepto por la noción que le otorga la doctrina del TC y su normativa de desarrollo «[e]n primer lugar, el Tribunal Constitucional [...] y la LOPD acotan el concepto de dato personal de modo muy preciso: se trata de una información relativa a persona identificada o identificable careciendo de relevancia su naturaleza pública o privada»; «... este puede servir para la confección de perfiles –ideológicos, raciales, sexuales, económicos o de cualquier otra índole etc.–, subrayando que tal actividad podría constituir una amenaza para el individuo»; «... desde el punto de vista de la aplicación de la norma ofrece una ventaja innegable, ya que permite emplear el mecanismo de la subsunción de modo prácticamente automático: cuando se ha identificado un dato personal que es objeto de tratamiento, el silogismo interpretativo resulta más bien sencillo y la prevalencia de lo dispuesto por la LOPD resulta prácticamente asegurada». Véase Martínez Martínez, R. (2007). El derecho fundamental a la protección de datos: perspectivas. *Revista de Internet, Derecho y Política*, 5, 51-52.

⁷⁵ Confróntese Guichot Reina que defiende criticando la actual regulación que «... no necesariamente tendría que haber sido así, ya que la protección de los datos nace, básicamente, para proteger a los ciudadanos frente a la acumulación de la información que pudiera llevar a la creación de perfiles de personalidad que pudieran ser utilizados en su contra, atentando contra la propia dignidad humana y el libre desarrollo de su personalidad». Véase Guichot Reina, E. (2005). *Datos personales y Administración Pública* (p. 153), ob. cit.

⁷⁶ Véase el GT 29 *Opinion 4/2007 on the concept of personal data* (pp. 9-12): «... this building block of the definition is crucial as it is very important to precisely find out which are the relations/links that matter and how to distinguish them».

⁷⁷ Según la RAE, el verbo pronominal «identificar» consiste en «... dar los datos personales necesarios para ser reconocido». Consultado en <<http://lema.rae.es/drae/?val=identificar>> (visitado el 09/12/2014).

informándole únicamente de los datos que le identifiquen?, ¿durante cuánto tiempo debe conservarse dicha información? Trataremos de arrojar algo de luz sobre estas cuestiones.

La información proporcionada a través del ejercicio del derecho de acceso por parte de los obligados tributarios debe responder en su justa medida al conocimiento de los datos personales que amparan los preceptos de desarrollo de la potestad en nuestra legislación y que vimos *ad supra*. Es decir, el interesado puede conocer el origen de los datos, aquellos que están siendo objeto de tratamiento, los resultantes de cualquier elaboración o proceso informático, la especificación del uso y la finalidad del tratamiento para los que se esté empleado, así como las comunicaciones realizadas o aquellas que el responsable o el encargado prevean realizar en el futuro.

Ahora bien, todavía resta plantearnos qué sucedería en aquellos casos en los que el obligado tributario quisiera acceder a información relativa a las cesiones que se han realizado a otras Administraciones públicas o durante cuánto tiempo debe la Administración tributaria conservar la información de los obligados tributarios. Veámoslo en el siguiente subepígrafe.

2.5.1. Información sobre terceros e identificación de los cesionarios

Tras analizar el contenido informativo de la potestad y examinar su distinta naturaleza respecto del resto de modalidades contempladas en la LGT, a continuación examinaremos la problemática que ha presentado en la práctica tributaria el alcance del derecho de acceso y que ha dado lugar a diversas sentencias e informes de la AEPD y la Agencia Vasca de Protección de Datos (AVPD).

En este sentido, la SAN de 18 de mayo de 2005⁷⁸ y la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 7 de julio de 2009⁷⁹ establecen la doctrina actual sobre el alcance respecto a la información sobre terceros, la identificación de los cesionarios y la justificación de la comunicación de los datos en el ámbito tributario.

La SAN de 18 de mayo de 2005 trata sobre el ejercicio del derecho de acceso de un obligado tributario que quiso conocer el tratamiento de determinada información que se encontraba en las bases de datos de la AEAT. Concretamente demandó que el responsable de los ficheros le indicara los datos de los actuarios que habían accedido a estos, la justificación alegada para transmitir los datos, la identificación del funcionario (o su cargo), el órgano de la Administración pública que había transmitido los datos, las comunicaciones realizadas y la identificación del órgano administrativo cesionario.

El obligado tributario quiso conocer los extremos que hemos expuesto anteriormente respecto de la información personal contenida en los siguientes ficheros: 1. Rentas de capital mobiliario;

⁷⁸ Recurso contencioso-administrativo 484/2003.

⁷⁹ Recurso de casación 5672/2005.

2. Transmisión de valores inmobiliarios; 3. Fondos de inversión; 4. IBI rústica; 5. IBI urbana; 6. Transmisiones patrimoniales y AJD y operaciones societarias; 7. Altas, bajas y transferencias de vehículos; 8. Cuentas bancarias; 9. Planes y fondos de pensiones; 10. Titular de cheques bancarios; 11. Censo de actividades económicas; 12. Declaraciones de operaciones con terceras personas; 13. Declaraciones de rentas del trabajo personal; 14. Censo de contribuyentes; 15. Impuesto sobre el patrimonio; 16. Impuesto sobre el valor añadido; 17. Impuesto sobre la renta de las personas físicas; 18. Matrimonios⁸⁰.

Del total de los ficheros a los que el obligado tributario intentó acceder, la AN solo avaló⁸¹ el acceso a tres (IVA, IRPF e IP), porque el resto contenían información del contribuyente que habían suministrado terceros y su conocimiento podía entorpecer las actuaciones de comprobación con base en el artículo 23.2 de la LOPDP. Esta cuestión, dada su repercusión, será estudiada cuando tratemos la limitación del derecho de acceso.

Como hemos indicado, ni el RGPD ni la LOPDP ni el RDLOPDP contemplan de manera expresa el derecho al alcance al conocimiento de los accesos que realizaron terceros, la justificación empleada para su uso o cesión, la identidad de la persona u órgano que accede ni tampoco al órgano administrativo al que se ceden los datos.

Respecto al acceso a las bases de datos de la Administración tributaria, tanto la AN como el TS exigieron que la AEAT suministrara todos los datos como reclamaba el interesado, salvo la identificación del funcionario o cargo que accedió a estos⁸². Téngase en cuenta que la información de terceros es en este caso información personal, por lo tanto, la Administración no puede ceder datos de terceros salvo que hubiera una ley habilitante o contara con el consentimiento del actuante⁸³. Además, ya hemos examinado que el acceso a dichos datos, en todo caso, cuenta con una previsión específica en el artículo 34 de la LGT⁸⁴.

⁸⁰ Los ficheros de la AEAT se encuentran en el anexo I de la Orden ministerial de 21 de diciembre de 1999.

⁸¹ También posteriormente el TS a través de la Sentencia de 7 de julio de 2009.

⁸² Véase la SAN de 18 de mayo de 2005, f. 4: «[a] interesado, como razona la resolución recurrida, se le han comunicado las Administraciones públicas que han obtenido datos de sus ficheros desde 1997 y la imposibilidad legal de comunicar el nombre del funcionario de las mismas que accedieron a ellos. Ninguna objeción puede hacerse respecto de la no comunicación del nombre de los funcionarios de las Administraciones públicas que accedieron a dichos datos». Posteriormente la STS de 7 de julio de 2009, emplea el mismo argumento en el f. 3.

⁸³ Véase la conclusión de la Abogada General, la señora Eleanor Sharpston, presentadas el 12 de diciembre de 2013, eso sí, desde la perspectiva de la Directiva 95/46/CE en apartado 77 de la conclusión sobre el acceso a datos de terceros: «... garantiza al interesado el acceso a sus datos personales objeto de tratamiento, pero no a ninguna otra información, incluida la relativa a otros interesados».

⁸⁴ Recordemos que la AEPD a través del Informe 0167/2005 se posicionó en el mismo sentido respecto del alcance del derecho de acceso en las Administraciones públicas, p. 1: «... únicamente abarcaría el conocimiento de la información sometida a tratamiento, pero no qué personas, dentro del ámbito de organización del responsable del fichero han podido tener acceso a dicha información, tal y como ha indicado ya esta Agencia Española de Protección de Datos al resolver cuestiones similares a la planteada en el presente supuesto».

La AVPD en su dictamen CN08-021 ha llegado a aplicar un criterio más garantista sobre el alcance del acceso reconociendo que, a pesar de que no pueda identificarse al actuuario, el obligado tributario tiene derecho a conocer el número de accesos que se han producido a sus datos personales: «[e]n dicho sentido el n.º de accesos realizados a su información tributaria forma parte a juicio de esta Agencia, de la información que debe ser ofrecida al solicitante porque constituye en definitiva, "... información sobre si sus propios datos de carácter personal están siendo objeto de tratamiento..." tal como establece el artículo 27.1 del Real Decreto 1720/2007⁸⁵ [...] el ejercicio del derecho de acceso previsto en el artículo 15 de la LOPDP incluye el derecho a conocer el número de accesos que se han producido a los datos de carácter personal de su titular...».

Volviendo al supuesto de hecho que resuelven las sentencias, pese a que no era pertinente conocer la identidad de los actuarios, la AN y el TS concluyeron que la identificación de la Administración cesionaria a la que se le habían transmitido los datos no era suficiente. En la información que se le facilitó al contribuyente se indicó únicamente que los datos se habían cedido a la Comunidad Autónoma de Galicia hasta en cuatro ocasiones (2 de julio de 1997, 20 de septiembre de 1997, 20 de junio de 1999 y 5 de octubre de 2001), otra a la Diputación de A Coruña (8 de agosto de 2001) y otra (28 de septiembre de 2001) al Ayuntamiento de A Coruña⁸⁶. Estos tribunales en sendas resoluciones exigieron a la AEAT que concretara el órgano de la Administración que accedió a los datos del contribuyente y la función que desempeñaba.

Compartimos la postura de la AN y del TS, puesto que conocer el órgano concreto permite al interesado valorar la adecuación del uso y la nueva finalidad tanto en los casos en los que la información cedida se utiliza para las mismas funciones como en aquellos supuestos en los que se utiliza para funciones distintas. Es un control necesario para la limitación del tratamiento como reconoce el artículo 18 del RGPDP. De otra manera, el obligado tributario o interesado no podría controlar la situación de sus datos personales cuando durante su uso se ceden a otras administraciones sin su conocimiento ni consentimiento. Por lo tanto, no solo basta con conocer a qué Administración se le comunica la información sino también el órgano, ya que a través de este puede averiguarse su función permitiendo al obligado tributario controlar la finalidad para la que se utilizan sus datos⁸⁷.

Respecto a la información transmitida, esta Administración tributaria únicamente había otorgado datos sobre la comunicación, pero en ningún momento había relacionado la cesión de

⁸⁵ Véanse las pp. 6 y 7.

⁸⁶ Véase el fj. 5 de la SAN de 18 de mayo de 2005.

⁸⁷ Véase la STS de 7 de julio de 2009, que estableció la doctrina actual sobre el alcance del derecho a través de la resolución del recurso de casación 5672/2005, fj. 2: «... cuando lo determinante para apreciar la legalidad de la comunicación de datos es su destino al cumplimiento de los fines establecidos, en este caso, obligaciones fiscales, de lo que puede dar razón el contenido funcional del órgano cesionario y por lo tanto la identificación del mismo; menos virtualidad tiene la alegación del carácter voluntarista de la decisión adoptada por el tribunal *a quo*, que como se acaba de indicar resulta plenamente fundada en la recta aplicación de los preceptos examinados».

la información con el fichero en el que tenía origen. Por lo tanto, era imposible conocer los datos cedidos⁸⁸. La AN exigió que se comunicaran, al menos, los ficheros objeto de transferencia.

En cuanto a la justificación, la AN indicó que era suficiente con argumentar la operación a través del precepto legal que amparaba la cesión, que por entonces era el artículo 113.1 de la LGT de 1963 que establecía entre los supuestos de cesión: «... la colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias».

Sin embargo, este tribunal consideró que dicha justificación no era suficiente respecto a los tres ficheros (IVA, IRPF e IP). Téngase en cuenta que la transmisión de los datos se realizó a una comunidad autónoma, a un ayuntamiento y a la diputación. El tribunal llegó a la conclusión de que en el primer caso (la transmisión a la comunidad autónoma) la norma citada daba cobertura al IRPF y al IP porque eran tributos cedidos, pero no al IVA. Por lo tanto, en el segundo y tercer caso (ayuntamiento y diputación), no existía habilitación legal que justificara, en ningún caso, la cesión de la información de ninguno de los tres ficheros.

En este sentido, posteriormente el TS llegó a reconocer que en las comunicaciones de datos debe concurrir la existencia de una exigencia material que debe conectar la finalidad de la cesión con la habilitación legal; en este caso, con el citado precepto de la LGT de 1963, puesto que «... es una especificación de la previsión general del citado art. 1 de la LOPDP que limita la comunicación o cesión de datos al cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario»⁸⁹.

El Abogado del Estado alegó en contra del argumento de la AN⁹⁰ que, a pesar de que no hubiera una norma que otorgaba cobertura a estos supuestos, las cesiones de datos a las entidades locales sobre tributos no cedidos (IVA) podían ser trascendentes para determinar las obligaciones relativas a otras figuras tributarias, por lo que la única razón que ofreció la sentencia recurrida, a su juicio, «carece de sentido y de amparo normativo alguno». Según el Abogado del Estado «... la Agencia Tributaria cede los datos de que dispone porque existe una norma que lo prevé, sin distinguir la clase de impuesto, cedido o no, ante el que nos encontremos»; «[t]ampoco la identificación del fichero encuentra amparo en un precepto que la justifique, siendo una decisión esencialmente voluntarista».

⁸⁸ Véase la SAN de 18 de mayo de 2005, fj. 5: «[h]emos visto que se ha considerado accesible la información contenida en los ficheros de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre el Valor Añadido –folio 12 del expediente–. Al folio 13 del expediente administrativo, obran las comunicaciones de datos efectuadas a la Comunidad Autónoma de Galicia, Diputación y Ayuntamiento de A Coruña en las fechas que se relacionan en la demanda, pero no se conecta esa información con los ficheros accesibles. Es decir, no se ha especificado por la AEAT en relación con cada una de las comunicaciones efectuadas a las distintas Administraciones públicas, cual es el fichero o ficheros concretos de los tres accesibles, en el que se hallaban los datos o información cedida».

⁸⁹ Véase el fj. 2 de la citada sentencia.

⁹⁰ Véase el fj. 3 de la citada STS.

El TS ratificó en todos sus extremos la SAN desestimando las pretensiones del Abogado del Estado: «... tampoco este motivo puede prosperar, pues de nuevo la parte omite cualquier referencia a la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia, que se apoya en la interpretación de los artículos antes citados de aplicación al caso, incluyendo en este aspecto las previsiones de la Directiva 95/46/CE, aludiendo la Administración recurrente a la incomprensible argumentación para atribuir a la sentencia lo que no dice, alegación que evidentemente responde a su propia valoración subjetiva, como pone de manifiesto la parte recurrida que no encuentra dificultad alguna en señalar el alcance y justificación de los razonamientos de la sentencia, apreciación subjetiva de la recurrente que no desvirtúa las conclusiones del tribunal de instancia. Por otra parte, el planteamiento de la recurrente, entendiendo que la Agencia Tributaria cede los datos de que dispone porque existe una norma que la ampara, sin otra precisión, supone desconocer el alcance de la habitación legal contenida en el art. 113 de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 11 de la LOPDP, al que hemos hecho referencia al examinar el motivo anterior, que viene condicionada al cumplimiento de los fines legalmente previstos, en este caso exigencia de las obligaciones fiscales del interesado en el ámbito de la Administración cesionaria, cuyo control por el titular de los datos, a través de la información que puede exigir al respecto, justifica la interpretación de la norma efectuada en la instancia y el pronunciamiento estimatorio de las pretensiones del recurrente en los términos establecidos en el fallo de la sentencia recurrida».

Actualmente la postura de la AEPD en el contexto tributario es la misma que la expresada por la jurisprudencia que analizamos. En la resolución R/00107/2017, de 26 de enero⁹¹, una contribuyente ejerció su derecho de acceso ante la delegación de Alicante de la AEAT. En la contestación, el responsable del tratamiento no incluyó las cesiones que de sus datos se habían realizado. En este caso, la interesada conocía que dicha cesión se había producido y reclamó ante la AEPD. Esta situación terminó con el pronunciamiento de la AEPD indicando que «[e]n el supuesto aquí analizado, del examen de la documentación aportada se observa que el acceso facilitado a la reclamante es incompleto, al no habersele informado de todos los extremos solicitados»⁹². La AEPD recuerda que el derecho de acceso alcanza a todos los datos de base del afectado, los resultantes de cualquier elaboración o proceso informático, así como la información disponible sobre el origen de los datos, los cesionarios de los mismos y la especificación de los concretos usos y finalidades para los que se almacenaron los datos.

⁹¹ En un sentido similar resolvió la AEPD respecto del acceso de una ciudadana a los ficheros tributarios de Ayuntamiento de Valencia en la R/02614/2015, de 19 de octubre, expediente TD/00894/2015, p. 4: «[d]urante la tramitación del presente procedimiento, el ayuntamiento ha contestado a la solicitud de acceso de la reclamante, a través del escrito que se aporta en sus alegaciones. Sin embargo, el acceso concedido se realizó de manera incompleta, ya que únicamente se informa del origen de los datos de su domicilio en Barcelona y de un inmueble adquirido en Valencia, sin comprender todos los datos de base de la afectada que consten en el fichero de contribuyentes». Disponible en: <http://www.agpd.es/portalwebAGPD/resoluciones/tutela_derechos/tutela_derechos_2015/common/pdfs/TD-00894-2015_Resolucion-de-fecha-19-10-2015_Art-ii-culo-15-LOPD.pdf> (visitado 06/06/2017).

⁹² Véase la p. 7 de dicha resolución.

El problema que se plantea en estos casos es importante, puesto que si el interesado no está al tanto de la comunicación de los datos y la Administración tributaria no le facilita dicha información por falta de diligencia debida, ¿cómo puede el ciudadano controlar el tratamiento de su información? En este caso la innovación tecnológica puede ser la solución a través del acceso telemático y automatizado a los datos de carácter personal. Como apunta Valero Torrijos⁹³, ello permitiría que desapareciera el control acerca de la pertinencia del acceso que podía llevar a cabo la persona encargada de proporcionar la información reduciendo riesgos de esta clase⁹⁴. Por el contrario, este tipo de accesibilidad obligaría a rediseñar los protocolos de acceso. Siguiendo a este autor, además, ello comportaría que deberían determinarse cuestiones básicas como la identificación de quién pretende acceder, el título jurídico en que se base la pretensión y, sobre todo, la delimitación de los datos de carácter personal a los que se les permita acceder.

2.5.2. El periodo de conservación de los datos

El periodo de conservación de los datos es un elemento esencial para conocer la eficacia real del derecho de acceso. La regla general es que mientras que la Administración tributaria conserve la información personal, el ciudadano podrá acceder a ella. Los plazos de conservación dependen, en cada caso, de la propia normativa que regula su finalidad y uso. Ello implica que deberá procederse a la supresión de la información, como indica el artículo 4.5 de la LOPDP, cuando haya dejado de ser necesaria o pertinente para la finalidad para la cual había sido recabada.

La limitación del plazo de conservación de los datos también se prevé en el artículo 5.1 e) del RGPDP, que exige que la identificación de los interesados no dure más tiempo del necesario para el logro de los fines del tratamiento⁹⁵.

Además, el considerando 39 del RGPDP garantiza que se limite a un mínimo estricto su plazo de conservación. Para ello requiere al responsable del tratamiento en el ámbito de la Administración tributaria que establezca los plazos para la revisión periódica de la información o su supresión. Ahora bien, no obliga a que estos criterios sean públicos, pero sí pone de relieve la responsabilidad proactiva de la Administración para que compruebe la pertinencia del tratamiento. Aun así, sería deseable que los parámetros de conservación se hicieran públicos a través de una disposición normativa que permitiera al particular evaluar su alcance temporal. Esto es especialmente relevante tras el pronunciamiento de la STJUE de 8 de abril de 2014, en los asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.*, como tendremos la ocasión de examinar a continuación.

⁹³ Véase Valero Torrijos, J. (2014). Acceso, reutilización y gestión avanzada de la información en el ámbito de la administración sanitaria: implicaciones jurídicas desde la perspectiva de la innovación tecnológica, ob. cit. (pp. 654-655).

⁹⁴ El Proyecto de Ley Orgánica de Protección de Datos contempla la posibilidad del acceso automático en su artículo 13.2.

⁹⁵ Como vemos, en ambos casos no se exige la destrucción total de la información, sino que en todo caso podría admitirse la posibilidad de conservar la información siempre que pueda disociarse respecto de la identidad de las personas.

En suma, de la proyección de los principios de lealtad y transparencia puede extraerse un mandato concreto para que la información se conserve estrictamente el tiempo necesario para alcanzar la finalidad para la que fue obtenida.

En el contexto tributario los datos personales pueden mantenerse siempre que sean útiles para la determinación de las obligaciones tributarias y con el límite temporal que establece la institución de la prescripción. Este plazo, con carácter general, es de cuatro años salvo para los casos de comprobación de las bases imponibles, cuotas compensadas o pendientes de compensación y las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, en cuyos supuestos será de diez años. Ahora bien, en el ámbito tributario el cómputo reviste cierta complejidad, a estos plazos habrá que añadirles los periodos de interrupción de la prescripción y aquellas circunstancias en las que la información de un tributo pueda servir para regularizar la situación de un contribuyente respecto de otros no prescritos. En este sentido, las obligaciones tributarias conexas suponen otro reto para la concreción de reglas objetivables que permitan concretar con exactitud el periodo de mantenimiento de los datos⁹⁶.

Además, a los plazos anteriores habría que añadir otro de tres años, ya que la AEPD establece el mandato de conservar durante este tiempo la información que no se encuentra afecta a una finalidad concreta para futuras comprobaciones⁹⁷.

Como es lógico, por su propia naturaleza, también habrá datos que no se suprimirán mientras dure la relación del obligado tributario con la Administración. Piénsese en la información relativa al domicilio fiscal del interesado o los datos de contacto. Son informaciones que por sus características están destinadas a facilitar la relación entre la Administración y sus administrados. En estos supuestos, la circunstancia que permite la supresión irá vinculada no tanto a un periodo temporal como a la extinción de la relación jurídica entre la Administración tributaria y el interesado.

Por lo tanto, el responsable deberá verificar el tratamiento caso por caso o establecer filtros que le permitan discriminar cuándo los datos de los ciudadanos dejan de ser útiles y, en consecuencia, accesibles. Entendemos que la innovación tecnológica deberá centrarse en la elaboración de parámetros de selección temporales o cualitativos como los apuntados, los cuales podrían ordenarse en función de si, por el tipo de información, puede analizarse para su clasificación mediante una decisión automatizada o necesita el juicio subjetivo de una persona para ello⁹⁸.

⁹⁶ Sobre su concepto y alcance véanse Miguel Canuto, E. de (2016). De las obligaciones tributarias conexas a la obligación regularizada por la administración. *Quincena Fiscal*, 15, 2-4, referencia digital BIB 2016\80142, y Cordero González, E. M.^a (2016). La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015. *Revista española de Derecho Financiero*, 170, 8-12, referencia digital BIB 2016\2649.

⁹⁷ Véase el artículo 47 de la LOPDP.

⁹⁸ Sin duda, el periodo de conservación de la información en el ámbito tributario es un tema inexplorado necesitado de una mayor investigación.

Como hemos visto, sería aconsejable el establecimiento en la legislación de normas que permitieran establecer con mayor detalle el periodo de conservación de la información. Aunque este trabajo no está dirigido a analizar especialmente el principio de lealtad o de calidad de los datos, ni a profundizar en el fundamento de la conservación de los datos, no podemos dejar al margen la STJUE de 8 de abril de 2014, asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.* Como indica Moreno González⁹⁹, el TJUE criticó la Directiva 2006/24/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de marzo de 2006, sobre la conservación de datos generados o tratados en relación con la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas de acceso público o de redes públicas de comunicaciones, por vulnerar los artículos 7 y 8 de la CDFUE. Este pronunciamiento, como indica la autora, no puede trasladarse directamente al ámbito tributario pero, sin duda, sus argumentos han de ser examinados con cautela por las implicaciones que dicha postura del TJUE podría tener en un futuro en el ámbito tributario. Respecto al contenido del pronunciamiento, la citada norma no precisaba criterios objetivos para garantizar que la conservación se limitara a lo estrictamente necesario. En este sentido, no amparaba ninguna distinción entre las categorías de datos susceptibles de almacenamiento en función de su posible utilidad para el objetivo perseguido o las personas afectadas¹⁰⁰. Nuestra legislación tributaria tampoco establece especificaciones como las que reclama el TJUE.

El establecimiento de las soluciones que venimos exponiendo evitaría prácticas de la Administración tributaria como la que se puso de relieve en la Memoria del año 2000 de la AEPD¹⁰¹. La AEAT mantenía los datos tributarios de más de un millón de contribuyentes fallecidos desde la creación de su Sistema de Información en 1979. Tras una inspección realizada de oficio en 1999, la AEPD elaboró una serie de recomendaciones, entre las que instaba a la cancelación de los datos de los obligados tributarios por entender que no se adecuaban a la realidad, dado que era posible que algunos se hubieran almacenado por un periodo superior al necesario para los fines para los que se habían recabado¹⁰². A pesar de que la información sobre personas fallecidas no puede considerarse de carácter personal, este tipo de situaciones nos puede dar una idea sobre la gravedad de no atender a criterios racionales y pautas protocolizadas que permitan analizar la conservación de los datos.

En la R/00329/2007¹⁰³ de la AEPD, un contribuyente ejercitó dicha facultad ante la mencionada Agencia, requiriéndole toda la información relativa a la certificación de las aportacio-

⁹⁹ Véase Moreno González, S. (2016). El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales. *Quincena Fiscal*, 12, 18-19, referencia digital BIB 2016/21227.

¹⁰⁰ Apartados 62 y 63 de dicha sentencia.

¹⁰¹ Véase el artículo 2.4 del RDLODP.

¹⁰² Véase la memoria de la AEPD del año 2000, p. 73.

¹⁰³ Resolución de 8 de mayo de 2007, TD/00621/2006. Puede consultarse en: <http://www.agpd.es/portalwebAGPD/resoluciones/tutela_derechos/tutela_derechos_2007/common/pdfs/TD-00621-2006_Resolucion-de-fecha-08-05-2007_Art-ii-culo-15-LODP.pdf> (visitado el 18/06/2017).

nes que le habían imputado las entidades Banco Español de Crédito, SA y Banesto Seguros, SA desde 1988 hasta 2000 del IRPF.

La información personal a la que se requería el acceso comprendía las cantidades imputadas, los partícipes de fondos internos y de planes y fondos de pensiones; el nombre, apellidos y NIF¹⁰⁴ de cada uno de ellos. El objetivo del contribuyente era obtener los datos necesarios de los documentos mencionados para justificar que había sido partícipe ante el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) con la finalidad de que se le reconociera un complemento de pensión por incapacidad permanente¹⁰⁵. Ante las peticiones del contribuyente, entre otros argumentos, la AEAT¹⁰⁶ le indicó que, sobre la información reclamada, el ejercicio del derecho de acceso no alcanzaba a la información prescrita en virtud del artículo 66 de la LGT. Por ello, estimó que la información solicitada por el interesado había dejado de ser necesaria para la finalidad para la que fue recabada, relacionada con la efectiva aplicación de los tributos de modo que no podía ser facilitada. Por ello, si los datos no son necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la Administración ya no los debería almacenar en sus bases de datos.

Otro pronunciamiento de obligado análisis por sus implicaciones, en relación con el derecho de acceso y el periodo relativo a la conservación de la información de datos vinculados a las comunicaciones de información, se dilucida en la cuestión prejudicial resuelta por la STJCE de 7 de mayo de 2009, C-553/07, *College van burgemeester en wethouders van Rotterdam y M.E.E. Rijkeboer*.

Cuando introdujimos el alcance de la garantía de acceso, una de sus características era que, a través de su ejercicio, la Administración tributaria debía facilitar información acerca del origen de los datos y de las cesiones realizadas o previstas por el responsable y no solo sobre los datos personales sobre el interesado que poseía.

En esta STJCE equiparó el periodo temporal que los interesados tienen para ejercer su derecho de acceso a todas las categorías de información a las que puede accederse. Según el tribunal, para apreciar el alcance del derecho es preciso determinar a qué tipos de datos se aplica. En el supuesto de hecho litigioso, el TJCE distinguió dos tipos de información: a) la referida a los datos de carácter privado sobre una persona, que obran en poder de la Administración, como el nombre o domicilio, que constituyen en este caso los datos principales; b) la que atañe a los datos que se conservan sobre los destinatarios a quienes se han comunicado¹⁰⁷.

¹⁰⁴ No entramos en el análisis de si los datos reclamados son o no datos personales. Este claro, la información que se solicita hace referencia a aportaciones imputadas al contribuyente, por lo que deben ser consideradas datos personales.

¹⁰⁵ Véase el hecho 1 de la resolución R/00329/2007, de 8 de mayo.

¹⁰⁶ Véase el hecho 2 de la resolución R/00329/2007, de 8 de mayo.

¹⁰⁷ Véase el apartado 42.

En el caso que analizamos, el periodo conservación de los dos tipos de información era distinto¹⁰⁸. Respecto al segundo, la norma establecía un periodo inferior al primero, de un año. En nuestra legislación no se establecen diferencias puesto que no se distingue expresamente una diferenciación temporal de la conservación de estos dos tipos de información¹⁰⁹.

El TJCE concluyó que el artículo 12, letra a), de la Directiva 95/46/CE debe ser interpretado en el sentido de que no autoriza tal limitación temporal de conservación. Puesto que, a pesar de que es competencia de los Estados miembros establecer dicho periodo, una normativa que limita la conservación de la información sobre los destinatarios o las categorías de los destinatarios de los datos y el contenido de los datos transmitidos, al periodo de un año, limitando correlativamente el acceso a dicha información, pese a que los datos principales se conservan durante mucho más tiempo, no constituye un justo equilibrio entre el interés tutelado y la obligación por parte del responsable¹¹⁰.

Por lo tanto, proyectando las implicaciones de esta sentencia al ámbito tributario, la Administración no puede establecer criterios temporales distintos entre los diferentes extremos informativos a los que el interesado puede acceder, salvo que se acredite, de manera fehaciente, que el distinto periodo responde a una necesaria y proporcionada disminución de la carga para el responsable del tratamiento en la Administración tributaria.

3. LA LIMITACIÓN DEL DERECHO DE ACCESO

La facultad de acceso a la información personal en poder de la Administración tributaria no tiene un carácter absoluto en nuestro ordenamiento jurídico. La Constitución española (CE) no impide al Estado proteger derechos o bienes jurídicos a costa del sacrificio de otros igualmente reconocidos. El derecho de acceso no es una excepción, no se consagra como ilimitado. Ahora bien, tampoco debe perderse de vista que es un aspecto nuclear del contenido esencial del derecho fundamental reconocido en los artículos 18.4 de la CE y 8 de la CDFUE. Por lo tanto, el encuadre de sus lindes, en cada caso, habrá que buscarlo en su interacción con el resto de bienes jurídicos protegidos siguiendo el principio de proporcionalidad¹¹¹.

El artículo 23.2 de la LOPDP establece que los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán denegar el ejercicio del derecho de acceso cuando el mismo obstaculice las ac-

¹⁰⁸ Véase el apartado 43.

¹⁰⁹ Véase la SAN de 18 de mayo de 2005, recurso contencioso-administrativo 484/2003.

¹¹⁰ Véase el apartado 70. Sobre dicho pronunciamiento confróntese Calderón Carrero, J. M. (2009). *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, ob. cit. (p. 98).

¹¹¹ Véanse Álvarez Hernando, J. y Víctor Cazorro, B. (2015). Ejercicio de derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición (arco). En VV. AA. *Practicum Protección de Datos 2015* (p. 3). Aranzadi, referencia digital BIB 2014\8354.

tuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en particular, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras¹¹².

Por otro lado, el artículo 30.2 del RDLOPD también prevé que podrá denegarse el acceso en los supuestos en que lo prevea una ley o una norma de derecho comunitario de aplicación directa¹¹³ o cuando estas impidan al responsable del tratamiento revelar a los afectados el tratamiento de los datos a los que se refiera el acceso¹¹⁴.

En todo caso, la LOPDP reconoce que al interesado al que se deniegue, total o parcialmente, el ejercicio de la potestad de acceso podrá ponerlo en conocimiento del director de la Agencia de Protección de Datos como medio de tutela en defensa de sus intereses¹¹⁵.

La reiterada doctrina del TC¹¹⁶ ha venido considerando que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y las actividades de comprobación e investigación en materia tributaria, cuya fundamentación se incardina principalmente en el artículo 31 de la CE, representan «bienes y finalidades constitucionales legítimas» capaces de restringir el contenido del derecho que se reconoce a través del artículo 18.4 de la CE.

¹¹² Confróntese Linares Gil, M. I. (2014). El acceso a la información tributaria, ob. cit. (p. 757). Este autor critica la redacción del artículo 23.2 y la indeterminación del ámbito subjetivo: «... aunque el artículo 23.2 de la LOPDP alude a los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública, en realidad no se está haciendo una acotación subjetiva [...] [e]n el ámbito estatal, el artículo 5 de la LGP define la Hacienda Pública como el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos. Paradójicamente los ficheros de la AEAT no estarían comprendidos dentro de esta definición [...] por tanto, la referencia legal tiene alcance objetivo [...] puede ser entendida como equiparable a los ficheros que contengan información relativa a la materia tributaria...».

Junto a este supuesto específico en el ámbito tributario, el artículo 30.1 del RDLOPD también contempla la posibilidad de que el responsable del fichero o tratamiento deniegue el acceso a los datos de carácter personal cuando el derecho ya se haya ejercitado en los doce meses anteriores a la solicitud, salvo que se acredite un interés legítimo al efecto.

¹¹³ En este sentido la STJUE de 17 de julio de 2014, YS (C-141/12) contra *Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel* y *Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel* (C-372/12) contra *M y S*. es relevante traer a colación las conclusiones de la Abogada General apartado 60: «[a]demás, una persona tiene derecho a acceder a sus datos personales porque tiene un interés en proteger sus derechos y libertades fundamentales [...] cuando los Estados miembros traten información que les afecte. Denegar el acceso a los datos personales tratados o a la información sobre dicho tratamiento privaría de eficacia a otras partes de la Directiva 95/46. Por ejemplo, podría hacer imposible comprobar si los datos personales están siendo tratados solo en la medida necesaria para el cumplimiento de una misión de interés público en el ejercicio del poder público conferido al responsable del tratamiento, o bien conseguir la rectificación o supresión de los datos». Véanse Brouwer, E. R. y Zuiderveen Borgesius, F. J. (2015). Access to Personal Data and the Right to Good Governance during Asylum Procedures after the CJEU's YS. and M. and S. judgment (C-141/12 and C-372/12). *European Journal of Migration and Law*, 17(2-3), 9-13. Disponible en SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=2793776>> (18/06/2017).

¹¹⁴ Desde nuestro punto de vista es criticable la inclusión de estos supuestos en un reglamento de ejecución y no en la propia LOPDP.

¹¹⁵ Véanse los artículos 23.3 de la LOPDP y 30.3 del RGPDP.

¹¹⁶ Véanse, entre otras, las SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, y 143/1994, de 9 de mayo.

En relación con su limitación cabe traer a colación la STC 292/2000, de 30 de noviembre. Recordemos que el artículo 24.1 de la LOPDP permitía no informar a los interesados cuando se obtenían los datos directamente de ellos en los supuestos en los que se consideraba que impedía o dificultaba gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones públicas.

El Defensor del Pueblo subrayó, respecto a dicho artículo, que podía llegar a privar a los individuos de los derechos de acceso, rectificación y cancelación de la información en poder de las Administraciones públicas¹¹⁷. A juicio del Alto Comisionado de las Cortes, estas excepciones lesionaban el contenido esencial del derecho fundamental, al imponer limitaciones «injustificadas y desproporcionadas» que podían llegar a vaciarlos de contenido material.

Los presupuestos de hecho contemplados en la LOPDP, que permitían a la Administración aplicar medidas restrictivas cuando el derecho de información *impidiera o dificultara gravemente* la consecución de las «funciones de control y verificación de las Administraciones públicas» o cuando afectase «a la persecución de infracciones administrativas», fueron declarados inconstitucionales¹¹⁸.

Para el TC, la expresión «cuando el derecho de información al afectado impida o dificulte gravemente las funciones de control y verificación Administrativa» permitía al legislador abrir paso a una inquietante amplitud jurídica respecto al presupuesto que habilitaba la limitación.

Las razones aportadas para declarar la nulidad de dicho precepto por el TC fueron que la Administración podía limitar indiscriminadamente el derecho fundamental, puesto que el precepto legal no indicaba de manera específica los supuestos de restricción y, que la expresión que hemos reproducido en el párrafo anterior, como supuesto habilitante, podría reconducir la limitación del derecho a ser informado a todos los supuestos en los que la propia Administración necesitara los datos personales.

Por dichos motivos, el ciudadano se encontraba en «la más absoluta incertidumbre», ya que dicho presupuesto permitía que el titular de los datos no conociera cuándo era posible aplicar la restricción. Además, la eficacia del control jurisdiccional quedaba en un segundo plano, cediendo ante el criterio auxiliar que imponía la actuación administrativa.

De este modo, tal como sucedió en el caso de la STC 292/2000, de 30 de noviembre, un ejemplo de restricción genérica e inconstitucional sería aquella que, por sí sola, se basara en el concepto de actividad administrativa como presupuesto de limitación¹¹⁹. En este sentido, siguiendo la doctrina del TC, es el legislador quien debe determinar cuándo concurre ese bien o dere-

¹¹⁷ Véase el fundamento 2 b) de los antecedentes de la STC 292/2000, de 30 de noviembre.

¹¹⁸ Véase el f.j. 17 de la STC 292/2000, de 30 de noviembre.

¹¹⁹ Véase el f.j. 16 de la STC 292/2000, de 30 de noviembre.

cho que justifica su restricción y en qué circunstancias concretas puede limitarse. Además, debe hacerlo a través de normas claras y precisas que permitan al sujeto conocer la imposición de la limitación ante estos supuestos y las consecuencias que tendrán en el ejercicio de sus derechos.

Desde nuestro punto de vista, el artículo 23.2 de la LOPDP también plantea el mismo problema. Recordemos que indica que «[l]os responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán, igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado está siendo objeto de actuaciones inspectoras».

Como podemos observar, la amplitud de los supuestos de hecho que permiten limitar el derecho está presente también en este caso, aunque con menor intensidad respecto del procedimiento de inspección. La interpretación extensiva de cuando «obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento» podría situar otra vez al obligado tributario en la mayor de las incertidumbres al poder denegarse sistemáticamente su derecho de acceso¹²⁰. Sería deseable una mayor concreción sobre los casos objeto de limitación o, al menos, sería conveniente introducir pautas que permitan evaluar la proporcionalidad para denegar su acceso, en cada caso y de manera motivada¹²¹. El derecho de acceso forma parte del contenido esencial de la garantía fundamental que supone la protección de datos. Por lo tanto, la interpretación de los supuestos de limitación debe realizarse siempre de manera restrictiva.

Como bien vienen apuntando los distintos autores, entre ellos Calderón Carrero¹²², si tenemos en cuenta la interpretación que realizó el TC¹²³ en relación con el artículo 18.4 de la CE, los motivos que justifiquen la limitación de este derecho no pueden adolecer de indeterminación. Es decir, no se le puede otorgar a la Administración una «amplia maniobra de discrecionalidad» en aras al cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el obligado tributario «esté siendo objeto de actuaciones inspectoras». La interpretación del artículo 23.2 de la LOPDP pone de relieve la capital importancia que tiene la obligación de todas las Administraciones públicas y, en particular la tributaria, de motivar sus actuaciones, sobre todo en aquellas medidas restrictivas de aspectos esenciales que atañen a los derechos fundamentales.

¹²⁰ Compartimos la posición de Oliver Cuello cuando afirma que dicho precepto puede fomentar «... la continuada actitud de la Administración tributaria que se había dado en el pasado de denegar sistemáticamente el acceso a los ficheros fiscales por parte del titular de los datos...» y concretamente cita como ejemplo la STSJM de 13 de noviembre de 1994, donde se deniega el derecho de acceso con base en el carácter confidencial de la información que hoy se prevé en los artículos 34.1 i) y 95 de la LGT. Véase Oliver Cuello, R. (2012). Administración electrónica tributaria y protección de datos personales, ob. cit. (p. 51).

¹²¹ Este tipo de pautas tiene su origen en otras normas. Véase el artículo 15 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

¹²² Véase Calderón Carrero, J. M. (2009). *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, ob. cit. (p. 96).

¹²³ Véase la STC 290/2000, de 30 de noviembre, fjs. 6-9.

Siguiendo el argumento de Calderón Carrero, la negativa al ejercicio del derecho de acceso debe comportar para la Administración tributaria la carga de la prueba de que, a través del ejercicio del derecho, se está obstaculizando la actuación de comprobación o de inspección.

Entendemos que es importante reflexionar sobre hasta dónde puede llegar la discrecionalidad de la Administración tributaria para limitar la facultad de acceso. Piénsese en el ciudadano que trata de acceder a datos aportados por terceros, como, por ejemplo, los suministrados a través de los obligados a practicar las retenciones¹²⁴. Este acceso podría tener como finalidad contrastar los datos declarados por el contribuyente que ha soportado la retención de los rendimientos, con aquellos que sus pagadores han transmitido para comprobar discrepancias y, en su caso, corregirlas. Por lo tanto, para el perceptor de los rendimientos resulta de gran interés conocer qué han declarado sus pagadores, ya que el peligro de ser «detectado» depende de ello¹²⁵.

Como hemos visto en la SAN de 18 de mayo de 2005¹²⁶, se denegó el acceso del contribuyente a los ficheros relativos a la información que habían proporcionado los obligados a practicar la retención. El argumento tanto de esta sentencia, como de las distintas resoluciones administrativas de la AEPD¹²⁷ que hemos estudiado, en relación con el artículo 23.2 y, sin más argumento que la reproducción del artículo 95.1 de la LGT, es la invocación automática del carácter reservado de la información tributaria contenida en los ficheros sobre terceros como límite a su acceso.

Desde nuestro punto de vista, una interpretación estricta del alcance del derecho de acceso podría amparar el conocimiento de datos sobre terceros que se consideren información personal del interesado, disociando dichos datos de la identificación de aquellos que la proporcionan.

Téngase en cuenta que esta es la situación que implícitamente se alcanza en algunos de los pronunciamientos de las agencias españolas de protección de datos. En el Dictamen CN08-021 de la AVPD, la Agencia interpretó que el obligado tributario podía conocer el número de accesos,

¹²⁴ Téngase en cuenta que en las declaraciones trimestrales no suele identificarse a los contribuyentes a los que se les retiene a cuenta del tributo correspondiente. Esto solo sucede, anualmente, por ejemplo, a través de modelo 190, que formaliza una declaración informativa sobre retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas. Desde nuestro punto de vista, esta manera de organizar el sistema de suministro de información es una manifestación del principio de calidad de los datos que exige que únicamente se obtenga la información necesaria, adecuada y no excesiva en relación con la finalidad para la que se obtuvo. Como venimos indicando, la normativa solo obliga a transmitir la información personal que identifica a los obligados a soportar la retención en este resumen anual. Para un análisis en mayor profundidad, véase Olivares Olivares, B. D. (2016). *Protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención*, ob. cit.

¹²⁵ Sin embargo, en la actualidad, toda la información relativa a estas imputaciones es accesible por el obligado tributario a través de otras vías, por ejemplo, a través del programa Renta Web se facilita dicha información durante el periodo voluntario de presentación del IRPF.

¹²⁶ Recurso contencioso-administrativo 484/2003.

¹²⁷ Véanse las Resoluciones R/00327/2007, de 8 de mayo, R/00329/2007, de 8 de mayo, de la AEPD, p. 7 y p. 5, respectivamente.

pero no quién había accedido a sus datos. Así se compatibilizaba el acceso con el límite que se establece a la hora de obtener la identificación del tercero (que ya hemos estudiado). La disociación puede ser un mecanismo eficaz para alcanzar el equilibrio entre el acceso a la información personal y el carácter reservado de los datos tributarios.

La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, ya contempla en los artículos 5.3 y 15.4 mecanismos para alcanzar el equilibrio entre el derecho de acceso a la información pública y el derecho a la protección de los datos de carácter personal. En este sentido, se establece el mandato de proceder a la disociación de los datos personales durante las publicaciones de las resoluciones y tampoco es necesario que el responsable que facilita la información realice una ponderación de la proporcionalidad del acceso, en cumplimiento del artículo 15 de la citada norma, cuando hubiera procedido a facilitar las informaciones previa disociación de las personas afectadas.

El carácter reservado de los datos no puede suponer un límite indiscriminado que mine el acceso a información de carácter personal, porque en principio toda información que afecta a la aplicación del sistema tributario (aportada por el propio contribuyente o por terceros) goza de dicho carácter.

Retomando el análisis del artículo 23.2 de la LOPDP, Linares Gil indica que este tipo de casos demuestran «... la imprecisión del supuesto legal habilitante pues, salvo el supuesto claro de tramitación de un procedimiento de inspección, cuesta determinar con precisión si el acceso a un dato de carácter personal obrante en la Administración tributaria va a perjudicar o no la aplicación efectiva del sistema tributario»¹²⁸.

Por otro parte Guichot Reina¹²⁹ indica que si la Administración sirve intereses generales recogidos en la Constitución y las leyes, las limitaciones efectuadas deben servir a un interés general y a una eficacia Administrativa suficiente, que de ningún modo deberá tomarse como una carta en blanco para la limitación de un derecho fundamental. Así que siempre deberá cumplirse con el juicio de proporcionalidad a la hora de denegar el acceso a los datos personales de los obligados tributarios¹³⁰.

Es importante indicar que esta limitación ya se encontraba presente en la Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal (LORTAD) de 1992,

¹²⁸ Confróntese Linares Gil, M. I. (2014). El acceso a la información tributaria, ob. cit. (p. 758).

¹²⁹ Véase Guichot Reina, E. (2005). *Datos personales y Administración Pública*, ob. cit. (pp. 148-153).

¹³⁰ También Arenas Ramiro, M. (2010). Derechos de las personas: el derecho de acceso (2.ª parte). En VV. AA. *Comentario a la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal* (pp. 9-10). Aranzadi, referencia digital BIB 2010/7252: «[e]s especialmente llamativo situar los fines administrativos al mismo nivel que los fines policiales para justificar la denegación del ejercicio de los derechos, así como permitir que un responsable de un fichero público realice una ponderación de derechos y priorice la defensa de unos frente a otros, sin más criterios que orienten su decisión que la valoración de las circunstancias indeterminadas señaladas por el precepto [...] [e]l problema es que en la mayoría de estos casos, se trata de limitaciones al ejercicio de un derecho fundamental, pero que se basan en conceptos jurídicos indeterminados, que han de ser analizados y sopesados con cautela, con el fin de no lesionar los derechos de las personas».

en su artículo 21.1. Autores como Lucas Murillo de la Cueva¹³¹ ya consideraban que esta potestad en poder de la Administración podía generar una disminución de las garantías de las personas. En este sentido, la falta de concreción de los supuestos que da por buena la denegación de los distintos derechos resultaba desproporcionada.

En el específico contexto de la AEAT la Instrucción 6/2000, apartado cuarto, subapartado quinto, establece que: «[t]ambién se podrá denegar el ejercicio de los derechos de acceso [...] conforme a lo establecido en el artículo 23.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, cuando el ejercicio de los mismos obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones de investigación, comprobación o recaudatorias». Sobre la ampliación del ámbito objetivo que establece dicha norma, compartimos completamente la opinión de Oliver Cuello que indica que «[s]e trata de una clara extralimitación de la Instrucción [...] ya que la LOPD solo hace referencia a las actividades de investigación»¹³². Entendemos que el contenido del artículo 23.2 de la LOPDP debe interpretarse de manera restrictiva.

Desde nuestro punto de vista, el interesado está habilitado siempre para ejercitar el derecho de acceso a sus datos personales, debiendo constituir una excepción la negativa al acceso que, por otra parte, deberá encontrarse suficientemente motivada para que la amplia habilitación normativa no se convierta en una remisión en blanco para que la Administración tributaria pueda limitar indiscriminadamente el derecho de acceso a los datos de carácter personal. Además, tanto la AEPD¹³³ a través del procedimiento de tutela de derechos, como los tribunales, deberán valorar, en su caso, la adecuación de la decisión de la Administración tributaria ante la negativa del ejercicio del derecho de acceso. Como venimos reiterando, sería aconsejable la introducción de normas como las previstas en la legislación sobre transparencia pública para someter la decisión de la denegación a un juicio de proporcionalidad que recoja las particularidades del ámbito tributario como la valoración del otro límite que puede suponer el artículo 95.1 de la LGT.

Como hemos indicado en la justificación de este estudio, es preciso analizar las novedades que introduce el RGPDP sobre la restricción de la facultad de acceso.

En este sentido, el considerando 73 del RGPDP establece que el Derecho de la Unión o de los Estados miembros puede imponer límites al derecho de acceso cuando concurra un importante interés económico o financiero de la UE o de un Estado miembro.

¹³¹ Véase Lucas Murillo de la Cueva, P. (1993). *Informática y protección de datos personales* (pp. 104-105). Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

¹³² Véase Oliver Cuello, R. (2012). *Administración electrónica tributaria y protección de datos personales*, ob. cit. (p. 51).

¹³³ Pese a que esta norma lleva en nuestro ordenamiento jurídico desde 1992, llama la atención la ausencia de resoluciones administrativas de tutela de derechos de los interesados que incidan sobre la interpretación del alcance de dicha limitación. Únicamente hemos encontrado pronunciamientos dedicados a recordar la aplicabilidad del artículo 23.2 de la LOPDP. Véanse las resoluciones de la AEPD R/00441/2003, de 14 de octubre, R/00508/2006, de 6 de septiembre, R/00327/2007, de 8 de mayo, y R/00558/2007, de 15 de junio.

Este reglamento, en su artículo 23.2, indica que para que los Estados limiten, entre otros, la facultad de acceso deberán emplearse medidas legislativas que contengan, como mínimo, disposiciones específicas relativas a la finalidad del tratamiento o de las categorías de tratamiento; las categorías de datos personales de que se trate; el alcance de las limitaciones establecidas; las garantías para evitar accesos o transferencias ilícitos o abusivos; la determinación del responsable o de categorías de responsables; los plazos de conservación y las garantías aplicables habida cuenta de la naturaleza, alcance y objetivos del tratamiento o las categorías de tratamiento; los riesgos para los derechos y libertades de los interesados, y el derecho de los interesados a ser informados sobre la limitación, salvo que pueda ser perjudicial para sus fines.

En estos casos el responsable del tratamiento en la Administración tributaria podrá denegar su ejercicio si se aprueban normas como las indicadas, puesto que, en teoría, el interesado ha quedado informado de las condiciones en las que podrán ser empleados sus datos.

Si bien estas medidas otorgarán una mayor flexibilidad al responsable del tratamiento que quedará exonerado del deber de proporcionar a los ciudadanos información exacta acerca del uso de sus datos personales, puesto que los tratamientos quedarán publicados con exhaustivo detalle, no es menos cierto que se corre el riesgo de no ofrecer información exacta acerca del tratamiento de los datos de los ciudadanos, imposibilitándoles que realicen un control del uso de su información *real*. Este tipo de normas ofrecen una *foto estática* sobre el tratamiento. Recordemos que el derecho de acceso es un control externo al tratamiento que ofrece información dinámica, en *tiempo real*, sobre el uso de los datos (qué datos conoce la administración, cuándo han sido transmitidos, a quién exactamente, etc.). Por lo tanto, en este caso, dicha medida supone un auténtico detrimento en el nivel de garantía del que hasta ahora gozaban los ciudadanos respecto del tratamiento de sus datos personales por la Administración pública y, en particular, en el contexto de la Administración tributaria.

4. LA NECESARIA ADAPTACIÓN DEL DERECHO DE ACCESO A LA REALIDAD TECNOLÓGICA COMO SOLUCIÓN A LOS PROBLEMAS DETECTADOS

Tras los resultados obtenidos, estamos en disposición de afirmar que es precisa una revisión de las garantías jurídicas y técnicas que rodean el ejercicio de la facultad de acceso ante la Administración tributaria. La revisión documental ha puesto de manifiesto aspectos susceptibles de mejora. La innovación tecnológica debe abrirse paso en el ámbito tributario como un instrumento al servicio de dicha garantía.

Actualmente no es posible realizar un seguimiento exacto que garantice un efectivo control del tratamiento entre los distintos responsables públicos, puesto que la legislación no establece medidas que permitan asegurar la trazabilidad de los datos. Entendemos que el etiquetado de la información personal mediante metadatos, que sirvan para arrojar información sobre su contenido material, facilitaría su seguimiento y uso.

Asimismo, con el objetivo de reducir el riesgo a recibir respuestas incompletas como las detectadas en el ámbito tributario, la tecnología podría facilitar un acceso automatizado a los datos previamente etiquetados como de carácter personal. Así desaparecería el control previo sobre su pertinencia y el alcance, que da lugar a respuestas que han de ser tuteladas por la AEPD.

Hemos demostrado que el ciudadano debe poder conocer el origen de los datos que se emplean, aquellos que están siendo objeto de tratamiento, los resultantes de cualquier elaboración o proceso informático, la especificación de su uso y finalidad, así como las comunicaciones realizadas o aquellas que el responsable o el encargado prevean realizar en el futuro. En este último caso, la jurisprudencia exige que es preciso indicar no solo las cesiones de información, sino también la identificación del órgano que recibe los datos y su función concreta. Téngase en cuenta que si la Administración tributaria no justifica la comunicación de los datos personales del contribuyente será materialmente imposible controlar la adecuación de su uso a los principios de licitud y lealtad.

Desde la perspectiva jurídica, la problemática sobre el ámbito objetivo del alcance del derecho de acceso podría solucionarse a través del establecimiento, con más detalle, de las informaciones accesibles.

El RGPD ampliará los extremos informativos sobre tratamiento de los datos personales. Desde nuestro punto de vista, el principal reto al que se enfrenta la Administración tributaria es el de informar sobre los plazos de conservación, sobre todo, después del pronunciamiento del TJUE en la Sentencia de 8 de abril de 2014, asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd.* Es precisa una profunda reflexión sobre los aspectos que permiten al ciudadano conocer exactamente cuánto tiempo será almacenada y empleada su información en el ámbito tributario. Desde la innovación tecnológica, podrían introducirse protocolos para la elaboración de perfiles de datos basados en parámetros temporales y cualitativos, que permitieran acotar con precisión el periodo conservación de la información.

Sobre la limitación del derecho, siguiendo la posición del TC y, de gran parte de la doctrina científica, es necesario alcanzar soluciones que permitan limitar la amplitud de la habilitación normativa. Abogamos por que la LOPDP establezca, como mínimo, un procedimiento similar al contemplado en la legislación sobre transparencia y buen gobierno, que determine pautas sobre cómo debe garantizarse la proporcionalidad en la denegación del derecho de acceso.

En este ámbito, el RGPD introduce importantes cambios en la forma de limitar el derecho de acceso. Las medidas del artículo 23.2 del RGPD podrían dejar sin efecto la eficacia del derecho que hemos analizado.

En suma, ante el cambio normativo que supondrá la aplicación *de facto* del RGPD el próximo año, es necesario que el legislador reaccione y solucione los diferentes problemas que se han puesto de relieve a través de la casuística resultante del ejercicio del derecho de acceso desde la aprobación de la LOPDP en el año 1999 hasta la actualidad.

Es el momento de asumir el reto de adaptar el derecho de acceso a la realidad sobre la que se proyecta para afrontar las dificultades y aprovechar las posibilidades que el uso de medios electrónicos por parte de la Administración tributaria ofrece. Todo ello con el objetivo de que, a través de la innovación tecnológica, el legislador garantice la seguridad jurídica alcanzando el justo equilibrio entre el control del tratamiento de la información y las prerrogativas establecidas por ley a la Administración tributaria.

Referencias bibliográficas

- Álvarez Hernando, J. y Víctor Cazorro, B. (2015). Ejercicio de derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición (arco). En VV. AA. *Practicum Protección de Datos 2015* (p. 3). Aranzadi, referencia digital BIB 2014\8354.
- Arenas Ramiro, M. (2010). Derechos de las personas: el derecho de acceso (1.ª parte). En VV. AA. *Comentario a la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal* (p. 4). Aranzadi, referencia digital BIB 2010\7251.
- Arenas Ramiro, M. (2010). Derechos de las personas: el derecho de acceso (2.ª parte). En VV. AA. *Comentario a la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal* (pp. 9-10). Aranzadi, referencia digital BIB 2010\7252.
- Bartolomé Larrey, C. (2014). El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria a la luz de los derechos reconocidos por la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal. *RCyT. CEF*, 376, 77-79.
- Blume, P. (2015). The Public Sector and the Forthcoming EU Data Protection Regulation. *European Data Protection Law Review*, 1, 34.
- Boštjan, B. y Carlisle, E. G. (2009). Identifying Personal Data Using Relational Database Design Principles. *International Journal of Law and Information Technology*, 17 (3), 233-251. Disponible en SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=1496685> o <http://dx.doi.org/10.1093/ijlit/ean007>> (18/06/2017).
- Brouwer, E. R. y Zuiderveen Borgesius, F. J. (2015). Access to Personal Data and the Right to Good Governance during Asylum Procedures after the CJEU's YS. and M. and S. judgment (C-141/12 and C-372/12). *European Journal of Migration and Law*, 17(2-3), 9-13. Disponible en SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=2793776>> (18/06/2017).
- Calderón Carrero, J. M. (2009). *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*. La Coruña: Netbiblo.
- Cordero González, E. M.ª (2016). La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015. *Revista española de Derecho Financiero*, 170, 8-12, referencia digital BIB 2016\2649.
- Coto del Valle, C. (2008). Derechos y deberes de los obligados tributarios en las actuaciones y procedimientos. En VV. AA. *Grandes Tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)* (pp. 4-5). Aranzadi, referencia digital BIB 2008\943.

- Cradock, E., Stalla-Bourdillon, S. y Millard, D. (2017). Nobody puts data in a corner? Why a new approach to categorising personal data is required for the obligation to inform. *Computer Law & Security Review*, 33, 156-157.
- Fernández Salmerón, M. y Valero Torrijos, J. (2004). La difusión de información Administrativa en internet y la protección de datos personales: análisis de un proceso de armonización jurídica. *Revista Nuevas políticas públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones públicas*, 1, 310-314.
- García de Pablos, J. F. (2016). La transparencia tributaria y el derecho al acceso a la información fiscal. *Quincena Fiscal*, 16, 10-14, referencia digital BIB 2016\80456.
- Garrido Falla, C. (2012). El derecho a saber y el deber de la privacidad: el acceso a los documentos. *Tabula: revista de archivos de Castilla y León*, 15, 44.
- Gil González, E. (2016). *Big Data, privacidad y protección de datos*. Madrid: Agencia Española de Protección de Datos-Ministerio de la Presidencia.
- González Méndez, A. (2003). *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Guichot Reina, E. (2005). *Datos personales y Administración Pública*. Navarra: Aranzadi.
- Guichot Reina, E. (2010). Principios de la protección de datos: comunicación de datos por las administraciones públicas a sujetos privados (2.ª parte). En VV. AA. *Comentario a la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal* (pp. 2-3). Aranzadi, referencia digital BIB 2010\7239.
- Lesmes Serrano, C. (coord.) (2007). *La ley de protección de datos. Análisis y comentario de su jurisprudencia*. Valladolid: Lex Nova.
- Linares Gil, M. I. (2014). El acceso a la información tributaria. En J. Valero Torrijos y M. Fernández Salmerón (coords.). *Régimen jurídico de la transparencia del sector público: del Derecho de acceso a la reutilización de la información* (pp. 756-759). Pamplona: Aranzadi.
- Lucas Murillo de la Cueva, P. (1993). *Informática y protección de datos personales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Lucas Murillo de la Cueva, P. y Piñar Mañas, J. L. (2009). *El Derecho a la Autodeterminación Informativa*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo.
- Martínez Martínez, R. (2007). El derecho fundamental a la protección de datos: perspectivas. *Revista de Internet, Derecho y Política*, 5, 51-52.
- Miguel Canuto, E. de (2016). De las obligaciones tributarias conexas a la obligación regularizada por la administración. *Quincena Fiscal*, 15, 2-4, referencia digital BIB 2016\80142.
- Moreno González, S. (2016). El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales. *Quincena Fiscal*, 12, 18-19, referencia digital BIB 2016\21227.
- Nieto Garrido, E. (2014). Transparencia y acceso a los documentos versus derecho a la protección de datos de carácter personal en la reciente jurisprudencia del TJUE. En J. L. Piñar Mañanas (dir.). *Transparencia, acceso a la información y protección de datos*. Madrid: Editorial Reus.
- Olivares Olivares, B. D. (2016). *Protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención*. Cizur Menor: Aranzadi.

- Oliver Cuello, R. (2011). Régimen jurídico de los certificados tributarios. *Revista española de Derecho Financiero*, 149, 1-40.
- Oliver Cuello, R. (2012). Administración electrónica tributaria y protección de datos personales. *Revista Aranzadi de derecho y nuevas tecnologías*, 28, 52.
- Ortiz Liñán, J. (2003). *Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*. Granada: Comares.
- Piñar Mañas, J. L. (2010). Definiciones: concepto de dato de carácter personal (1.ª parte). En A. Troncoso Reigada (coord.). *Estudios y Comentarios Legislativos. Comentario a la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal* (p. 9). Madrid: Aranzadi, referencia digital BIB 2010\7164.
- Raento, M. (2006). The Data Subject's Right of Access and to be Informed in Finland: An Experimental Study. *International Journal of Law and Information Technology*, 14(3), 390-409. Disponible en SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=1098660> y <http://dx.doi.org/10.1093/ijlit/eal008>> (18-07-2017).
- Schartum, D. W. (2008). Designing and Formulating Data Protection Laws. *International Journal of Law and Information Technology*, 1.
- Schartum, D. W. (2016). Making privacy by design operative. *International Journal of Law and Information Technology*, 24, 175.
- Troncoso Reigada, A. (2011). *La protección de datos personales. En busca del equilibrio*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Troncoso Reigada, A. (2011). El ejercicio de los derechos de protección de datos en la administración electrónica y las competencias de las autoridades de control. En VV. AA. *Administración electrónica y ciudadanos* (p. 4). Aranzadi, referencia digital BIB 2011\708.
- Valero Torrijos, J. (2014). Acceso, reutilización y gestión avanzada de la información en el ámbito de la administración sanitaria: implicaciones jurídicas desde la perspectiva de la innovación tecnológica. En J. Valero Torrijos y M. Fernández Salmerón (coords.). *Régimen jurídico de la transparencia del sector público: del Derecho de acceso a la reutilización de la información* (p. 652). Pamplona: Aranzadi.
- VV. AA. (2015). La aplicación de los tributos: Información y asistencia a los obligados tributarios. Normas comunes de las actuaciones y procedimientos tributarios. En *Practicum Fiscal* (pp. 11 y 12). Aranzadi, referencia digital BIB 2015\64.

Ventas entre particulares a través de plataformas de internet: Su fiscalidad

Manuel Lucas Durán

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alcalá. Madrid*

EXTRACTO

Recientemente la Dirección General de Tributos ha indicado, en contestación a consulta vinculante, que las ventas entre particulares, realizadas a través de plataformas de internet, de enseres y objetos personales de segunda mano, resultan gravadas por el ITP y AJD al 4 %. Existen, sin embargo, más cuestiones concomitantes con la tributación en sede del referido tributo, como serían: los límites del gravamen de tales negocios con otro impuesto fundamental en nuestro sistema tributario como es el IVA; la eventual incidencia de consecuencias fiscales en la imposición directa de dichas operaciones; obligaciones formales de los contratantes o intermediarios; y, finalmente, posibles medidas normativas *de lege ferenda* que podrían mejorar la recaudación tributaria. Para resolver algunas de las anteriores cuestiones es preciso especificar las funciones que tienen atribuidas las plataformas que sirven para interconectar a comprador y vendedor, esto es, si son auténticas intermediarias en los pagos o, por el contrario, sirven únicamente como escaparate virtual de las ofertas existentes y, por tanto, ejercen un mero papel publicitario.

Palabras clave: ventas entre particulares; internet; fiscalidad; wallapop; ebay.

Fecha de entrada: 20-12-2017 / Fecha de aceptación: 18-01-2018 / Fecha de revisión: 18-01-2018

Purchases among individuals through internet platforms: Its taxation

ABSTRACT

The Spanish Tax Office has recently delivered an advance ruling in which it states that purchases verified among individuals are taxed at a 4 % rate. Nevertheless, there are some questions that should be analysed beyond that issue like distinction between the above tax and value added tax, effects that those operations have on personal income tax, other formal tax duties that should meet sellers and purchasers as well as possible legislation *de lege ferenda* that could increase tax collection. To answer those questions it is necessary to specify platform functions, that is if they are payments intermediaries or just act as an on-line shop window that merely allows the interaction between seller and purchaser without knowing any more about the transaction.

Keywords: purchases among individuals; internet; taxation; wallapop; ebay.

Sumario

1. Introducción
2. Fiscalidad indirecta asociada a ventas entre particulares
 - 2.1. Aspectos generales
 - 2.2. ¿Tributación de las transmisiones de bienes por IVA o ITP y AJD?
 - 2.3. Obligaciones tributarias formales que han de cumplir las entidades que intermedian en las transmisiones de bienes y propuestas *de lege ferenda*
3. Fiscalidad directa asociada a ventas entre particulares
4. Consideraciones finales

Referencias bibliográficas

NOTA: 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 Vérguez; 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.

Cómo citar este estudio:

Lucas Durán, M. (2018). Ventas entre particulares a través de plataformas de internet: Su fiscalidad. *RCyT. CEF*, 419, 125-148.

1. INTRODUCCIÓN

Afirmar que las ventas entre particulares de bienes de segunda mano se encuentran sometidas desde hace décadas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD), modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), no supone hoy en día una novedad, al menos entre el público especializado en Derecho Tributario.

Sin embargo, las declaraciones presentadas sobre tales transacciones eran habitualmente reducidas y los ingresos fiscales derivados de las referidas operaciones poco significativos. Ello es así porque, salvo que el bien adquirido fuera inscribible en algún tipo de registro público (por ejemplo en el de la Dirección General de Tráfico para el caso de vehículos), la Administración tributaria no conocía las indicadas ventas y ello implicaba una ausencia absoluta de control que se traducía en la inexistencia de declaración e ingreso por parte de los particulares. Hasta tal punto ello es así que, de hecho, parecía haberse creado una consciencia en la ciudadanía de que tales ventas no devengaban impuesto alguno.

Con la irrupción de internet en nuestra sociedad, las ventas entre particulares parecen haberse multiplicado. Ello es así porque, en primer lugar, resulta más sencillo publicitar las ofertas de venta de bienes a un mercado que se ha extendido en número de consumidores (virtuales u *online*) hasta límites insospechados; pero, en segundo lugar, se han desarrollado determinadas plataformas que ponen más fácilmente en contacto a oferentes y demandantes de bienes de segunda mano.

Recientemente se ha avivado la polémica sobre este particular con la contestación a una consulta vinculante emitida por la Dirección General de Tributos (DGT) sobre obligaciones fiscales derivadas de las ventas de segunda mano, realizadas a través de una página web o aplicación de dispositivo móvil, de objetos y enseres personales y familiares¹.

Aun cuando no se especifica en la consulta qué funciones desarrolla la página web o aplicación utilizada por las partes en relación con los bienes vendidos —esto es, si se trata de una mera

¹ Cfr. contestación a Consulta vinculante de la DGT de 22 de agosto de 2017 (V2170/2017 –NFC066274–).

función de comunicación de las ofertas y contenidos o si, por el contrario, se ejercerían labores de intermediación en el pago—, el centro directivo del Ministerio de Hacienda, enfocando la cuestión únicamente desde la perspectiva de la imposición indirecta, ha declarado lo siguiente:

«[...] el impuesto sobre el valor añadido solo grava las operaciones empresariales [con lo que para tributar por el mismo] ha de tratarse [...] de operaciones realizadas por empresarios o profesionales [...]. En consecuencia, no estará sujeta al impuesto sobre el valor añadido la venta de objetos y enseres personales y familiares si se produce al margen y con independencia de la realización de una actividad empresarial o profesional.

[...] si se entiende que la venta de objetos usados la realizan como particulares y no como empresarios ni profesionales en el ejercicio de su actividad, como operación no sujeta al impuesto sobre el valor añadido, debe considerarse, en todo caso, como transmisión gravada por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Debiéndose liquidar por el adquirente, en base al valor real de los bienes y en función del tipo de gravamen que corresponda a la clase de bien que se transmite. Este tipo se fija para los bienes muebles en la actualidad, en un 4 %».

Ciertamente, existen otras contestaciones a consultas que se refieren a la venta empresarial por internet², o a la obtención de ingresos publicitarios insertos en una página web³. Sin embargo, la consulta referida es acaso la primera que alude a las ventas entre particulares a través de internet, y de ahí que haya levantado una cierta expectación.

Es preciso indicar al respecto que tampoco se especifica en la pregunta a la DGT si existe habitualidad en relación con tales ventas *inter privados*, ni se concreta en qué ámbito impositivo (fiscalidad directa o indirecta) deben analizarse los efectos jurídico-tributarios de los referidos negocios. Y si bien la Administración tributaria entra a analizar la primera cuestión de las citadas en la contestación a la consulta antes aludida, la segunda no llega a abordarse por el centro directivo.

En las páginas que siguen se analizarán, pues, dos ámbitos diferenciados.

Por un lado, la tributación indirecta que en la actualidad rige tales transacciones (epígrafe 2), con referencias a la normativa estatal y autonómica que las regula (subepígrafe 2.1), así como a la delimitación entre ITP y AJD (modalidad TPO) y el impuesto sobre el valor añadido

² Entre otras, contestaciones a Consultas de la DGT de 7 de enero de 2015 (V0022/2015 –NFC053832–), 14 de junio de 2016 (V2643/2016 –NFC060748–), 18 de mayo de 2017 (V1191/2017 –NFC065388–), 18 de mayo de 2017 (V1219/2017 –NFC065167–), 8 de septiembre de 2017 (V2260/2017 –NFC066467–), 15 de septiembre de 2017 (V2339/2017 –NFC066371–), 18 de septiembre de 2017 (V2371/2017 –NFC066468–).

³ *Vid.* contestación a Consulta de la DGT de 26 de enero de 2009 (V0148/2009 –NFC031719–).

(IVA) (subepígrafe 2.2). Adicionalmente se ha estimado oportuno realizar algunas referencias sobre las modificaciones legislativas que convendría adoptar si se pretende que exista una recaudación más adecuada y un mayor control fiscal sobre los tributos devengados en tales transacciones (subepígrafe 2.3).

Por otro lado, se creyó interesante entrar a analizar —siquiera someramente— algunas cuestiones atinentes a la fiscalidad directa relacionada con las ventas entre particulares realizadas por internet, a lo cual se dedica el epígrafe 3 de este trabajo.

Finalmente, se recogen unas conclusiones recapitulativas (epígrafe 4) y un listado bibliográfico.

2. FISCALIDAD INDIRECTA ASOCIADA A VENTAS ENTRE PARTICULARES

Como se comentará seguidamente, la contestación de la DGT antes referida es, en esencia, adecuada aun cuando podría haberse aprovechado la oportunidad para aclarar con un poco más de amplitud el fenómeno cuestionado. De hecho, en determinados aspectos resulta en exceso simplista, como cuando indica que las ventas de bienes inmuebles tributan por ITP y AJD al tipo del 4 % sin especificar que, en realidad, dependerá de la normativa autonómica aprobada al efecto, tal y como se muestra seguidamente.

Asimismo, no se plantean por el citado centro directivo más cuestiones relacionadas con la fiscalidad directa ni con otras obligaciones tributarias que afectarían a las plataformas intermediarias. Tampoco, lógicamente, se hacen comentarios sobre posibles obligaciones formales (información) o materiales (declaración e ingreso) que podrían derivarse de modificaciones normativas futuras de la legislación sobre ITP y AJD que mejoraran la recaudación tributaria por el citado impuesto.

No obstante, en el presente trabajo se ha estimado conveniente examinar, al hilo de otros comentarios más apegados a la pregunta del contribuyente y la contestación de la DGT a la Consulta V2170/2017, más aspectos que resultan interesantes sobre todo en relación con posibles modificaciones *de lege ferenda* que podrían incorporarse en nuestro ordenamiento a fin de mejorar la eficiencia en la recaudación del tributo, habida cuenta de las posibilidades que brinda la economía digital en la trazabilidad de las operaciones llevadas a cabo a través de internet, y que están planteándose en otros ámbitos de la economía colaborativa⁴.

⁴ En relación con las plataformas de intermediación respecto de servicios de alquiler inmobiliario *vid.* el artículo 54 ter del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

2.1. ASPECTOS GENERALES

La contestación a la consulta vinculante antes citada, en la que se refiere la obligación de tributar por el ITP y AJD al tipo del 4% del precio de venta de bienes muebles o semovientes transmitidos entre particulares que se pusieron en contacto a través de una plataforma de internet, parece haber causado una cierta conmoción en la opinión pública. Incluso se ha llegado decir que el Ministerio de Hacienda *ha creado* un nuevo tributo, al que se ha llegado a bautizar con un nombre singular: «impuesto Wallapop».

Como puede fácilmente comprenderse, nada más lejos de la realidad: la tributación referida por el centro directivo en lo que respecta a tales operaciones no hace sino exponer la fiscalidad habitual de las mismas, ya se realicen a través de plataformas de internet o directamente y sin su intermediación.

Ciertamente, la extrañeza de la ciudadanía frente a la respuesta de la DGT puede deberse al desconocimiento general de las obligaciones tributarias que afectan las compraventas entre particulares, esencialmente las que se refieren a bienes muebles de escaso valor o no inscribibles en registros públicos, respecto de las cuales no suele abonarse tributo alguno. Ello es así porque ha existido una secular imposibilidad por parte de las Administraciones públicas de conocer la realización de tales hechos imponible, circunscritos a la esfera privada de los sujetos y en modo alguno fiscalizables. Ello a excepción, claro está, de algunos bienes como los vehículos (semovientes), cuya inscripción en un registro administrativo público (de la Dirección General de Tráfico o similar) conllevaba el necesario conocimiento del respectivo ente público, de manera que en tales casos sí podía exigirse coactivamente el pago de los tributos, ya sea con sistemas de cierre registral⁵ o de responsabilidades tributarias de la persona que, como funcionaria, autorizase cambios en la subjetividad pasiva de algún tributo cuando se requiere haber satisfecho previamente el ITP y AJD y no se haya solicitado justificación de que el mismo fue satisfecho⁶.

⁵ Más propio de registros de la propiedad inmobiliaria, pero también posibles en otros registros como los de prenda sin desplazamiento o hipoteca mobiliaria. Así, el artículo 54.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP y AJD), recoge al respecto: «Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada. Los juzgados y tribunales remitirán a la Administración tributaria competente para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación en dicha Administración.

La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original».

⁶ Cfr. artículo 9.2 del TRLITP y AJD, el cual dispone que «responderá del pago del impuesto de forma subsidiaria el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local, cuando tal cambio suponga directa o indirectamente una transmisión gravada por el presente impuesto y no hubiera exigido

Sin embargo, la tradicional imposibilidad administrativa de conocer transmisiones gravadas por el ITP y AJD, en cuanto que se realizaran entre privados y no debieran inscribirse los bienes en registro público alguno, ha venido a crear una suerte de conciencia colectiva de que no había de tributarse por tales compraventas cuando, en realidad, lo que existía era una economía sumergida que impedía su fiscalización pública.

Tales circunstancias pueden haber cambiado en la era digital en que nos encontramos, pues no en vano se aumenta mucho la trazabilidad de este tipo de operaciones en cuanto que existen plataformas de internet que las registran. A desarrollar dicha idea se dedica el epígrafe 2.3 de este trabajo, como se verá en su momento.

Dicho lo anterior, es preciso indicar que las compraventas entre particulares (esto es, cuando el vendedor no ostenta la condición de empresario o profesional) resultan gravadas desde hace décadas por el ITP y AJD (en su modalidad TPO)⁷ al tipo de gravamen contemplado por las comunidades autónomas, siendo así que *por lo general* (y no en todo caso, como parece derivarse de la contestación a la consulta DGT comentada) los bienes muebles y semovientes resultan gravados al 4 % de su valor real, que es el tipo contemplado supletoriamente en el artículo 11.1 a) del TRLITP y AJD siempre y cuando las comunidades autónomas no hubieran fijado otro distinto⁸.

previamente la justificación del pago del mismo». Ello no obstante, y aparte de lo ya comentado en el caso de vehículos, no es habitual que un bien resulte gravado en sí mismo por un tributo estatal, autonómico o local, a no ser en lo que toca a determinadas tasas por servicios municipales respecto de perros, en cuyo caso podría entenderse que el cambio del titular del can como sujeto pasivo del tributo, sobre todo cuando se trata de animales caros, habría conllevado el pago del ITP y AJD (modalidad TPO). Ciertamente, esta cuestión residual estará más que cuestionada una vez que se apruebe la Proposición de Ley de modificación del Código Civil, la Ley Hipotecaria y la Ley de Enjuiciamiento Civil, sobre el régimen jurídico de los animales, pues los animales dejarán de ser considerados jurídicamente como bienes.

⁷ Cfr. artículo 7 del TRLITP y AJD.

⁸ Ello no obstante, **Cataluña** ha aprobado un tipo para tales transmisiones del 5 % (art. 32 de la Ley catalana 25/1998, de 31 de diciembre, de Medidas Administrativas, Fiscales y de Adaptación al euro, según redacción del art. 145 de la Ley catalana 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono). Y, de un modo similar, las Comunidades de **Castilla-La Mancha** o **Extremadura** han fijado un tipo del 6 % para las mismas (art. 20 de la Ley castellano-manchega 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha; art. 37 del DLeg. 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado); y **Galicia** o **Cantabria** han fijado un tipo de gravamen del 8 % (art. 14.Uno.2 del DLeg. 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, y art. 11 del DLeg. 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado). Por otro lado, algunas comunidades autónomas han fijado tipos diferenciados cuando se transmitan determinados bienes semovientes (vehículos turismo y todoterreno con más de 15 caballos fiscales o, en las comunidades autónomas costeras, embarcaciones con más de 8 metros de eslora), o bien de objetos de arte o antigüedades conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio,

Habida cuenta de la diferencia de tipos de gravamen que afectaría a las transmisiones de bienes muebles o semovientes en función de la comunidad autónoma que tenga atribuida la competencia de su gravamen, resulta preciso indicar cuál es el punto de conexión con uno u otro ente territorial en relación con dichos bienes. Pues bien, a tenor del artículo 33.1.C.3.º de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, habrá de estarse en tales casos «a la comunidad autónoma donde el adquirente tenga su residencia habitual si es persona física o su domicilio fiscal si es persona jurídica». A tales efectos habrá que acudir a las reglas previstas en el artículo 28 de la misma norma antes referida o en el artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Y una vez localizada la comunidad autónoma que ha de legislar sobre la transmisión realizada, el sujeto pasivo en el ITP y AJD (modalidad TPO) es, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, precisamente la persona que los adquiere⁹.

Debe decirse aún más: solo resultarán gravadas «las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España», indicándose seguidamente que «[n]o se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos [...] cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español»¹⁰. En definitiva, resulta de lo anterior que para devengarse el ITP y AJD (modalidad TPO) –en relación con los bienes muebles de segunda mano que son objeto del presente comentario– debe cumplirse alguna de las siguientes circunstancias: 1) que el bien esté «situado» en territorio español (por ejemplo, por ser el vendedor residente en

en cuyo caso tales transmisiones serán gravados al 8% de su valor real (**Andalucía**: art. 25 ter del DLeg. 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos; **Asturias**: art. 32 del DLeg. 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado; **Castilla y León**: art. 25.2 del DLeg. 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos; o **C. Valenciana**: art. 13 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos); o solo vehículos de más de 15 caballos fiscales (**Baleares**: art. 14 del DLeg. 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado). Finalmente, un tercer grupo de comunidades autónomas ha fijado una cuota fija en función de la cilindrada del vehículo (**Aragón**: art. 121 del DLeg. 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos; **Canarias**: art. 38 ter del DLeg. 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos).

⁹ Cfr. artículo 8 a) del TRLITP y AJD.

¹⁰ Cfr. artículo 6.1 A) del TRLITP y AJD.

el mismo y disfrutarse en él); o, alternativamente, 2) que el adquirente tenga residencia en España y el bien se adquiera en nuestro país o, en caso contrario, sea trasladado a territorio español.

Sin embargo, una de las cuestiones más relevantes —como indicó la contestación a la consulta de la DGT de 22 de agosto de 2017 citada en este trabajo— es determinar si las transmisiones de bienes resultan gravadas efectivamente por el ITP y AJD (modalidad TPO) o bien por el IVA, cuestión que se aborda en el siguiente subepígrafe.

2.2. ¿TRIBUTACIÓN DE LAS TRANSMISIONES DE BIENES POR IVA O ITP Y AJD?

Una cuestión relevante a la hora de determinar la tributación indirecta de las transmisiones de bienes muebles es dilucidar si las referidas operaciones se encuentran gravadas por el ITP y AJD (modalidad TPO), o bien por el IVA, dado que ambas figuras tributarias se excluyen mutuamente como inmediatamente se analizará.

Para efectuar un adecuado deslinde entre IVA e ITP y AJD hay que partir de la normativa del IVA, la cual indica que están sujetas a este último impuesto «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional»¹¹. De hecho, el ITP y AJD (modalidad TPO) parece configurarse como una figura subsidiaria, residual y dependiente de la normativa IVA, por cuanto que solo se exigirá tal impuesto cuando las operaciones no se encuentren sujetas a este último tributo, como oportunamente recoge el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.5 del TRLITP y AJD¹².

¹¹ Cfr. artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Por su parte el artículo 5 de la LIVA —y nuestro ordenamiento jurídico en general— suele atribuir el concepto de «profesional» a quienes se dediquen a actividades económicas para las que se requiere una cualificación académica determinada siempre que se produzca «la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». En definitiva, el precepto citado se refiere a quienes se dedican al «ejercicio de profesiones liberales y artísticas». Por el contrario, el concepto de «empresario» es más amplio, y alude a quienes se dediquen a «actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras» (en un sentido similar *vid.* art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido).

¹² A tenor de tal precepto «No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto sobre el valor añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el impuesto sobre el valor añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la tota-

En definitiva, el IVA se define en gran medida en relación con un sujeto pasivo cualificado, cual es el empresario o profesional que desarrolle una actividad económica diferenciada¹³. Ahora bien, y en lo que a nosotros respecta, ¿cuándo las entregas de bienes conllevan una actividad económica que resulte gravada por el IVA? Pues a los efectos que ahora nos interesan, serán empresarios quienes comercialicen bienes de forma continuada, con ordenación de medios de producción materiales y humanos dirigidos a tal actividad y no de manera palmariamente residual.

Si ello es así, entonces, paralelamente, el ITP y AJD gravará operaciones realizadas entre sujetos privados, esto es, ventas de bienes de segunda mano llevadas a cabo por quienes en relación con tales negocios no ostenten la condición de empresarios o profesionales.

En el ámbito que ahora nos ocupa, para que las referidas ventas sean consideradas como actividades económicas habrá de producirse una ordenación de medios dirigidos a una venta profesionalizada de tales productos, en cuyo caso le sería aplicable el régimen especial del IVA «de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», que puede exceptuarse para las operaciones que decida el empresario, supuesto particular en el que se aplicaría el régimen general del impuesto¹⁴.

De lo precedente puede concluirse que cuando una persona no dedicada profesionalmente a la venta de productos usados transmita bienes de segunda mano que pertenezcan a su patrimonio, aunque lo haga en reiteradas ocasiones, no puede considerarse como empresario y tales operaciones tributarán por ITP y AJD (modalidad TPO).

Ciertamente, la condición o no de empresario deberá dilucidarse caso por caso en función de los signos externos que puedan observarse. Genéricamente podría decirse que cuando una persona cuenta con instalaciones (almacenaje, venta, etc.) de productos de segunda mano, teniendo una estructura profesionalizada y constante de ventas, realizando actividades continuadas de comunicación y publicidad, estaríamos ante alguien que desarrolla actividades empresariales y, por ende, en el ámbito del IVA. Cuando no sea así, se estará por el contrario en el entorno de particulares no empresarios y, consecuentemente, en el ámbito del ITP y AJD.

Dicho lo anterior es preciso indicar que una misma plataforma puede ser conducto para ventas que tengan o no carácter empresarial y, por ende, que resultarán gravadas por impuestos diferentes (IVA o ITP y AJD). Ello conllevará, como se analiza en el subepígrafe 3.3 siguiente, algunas dificultades para regular normativamente la colaboración de tales plataformas en pro de

alidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al impuesto sobre el valor añadido».

¹³ Así el artículo 9.1 de la citada Directiva 2006/112/CE indica que «[s]erán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen *con carácter independiente*, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

¹⁴ *Cfr.* artículos 135 a 139 de la LIVA.

una adecuada gestión tributaria. Así, aunque existen plataformas más utilizadas por vendedores profesionales (como sería el caso de Amazon), también pueden considerarse plataformas como eBay o Catawiki utilizadas indistintamente por empresarios y particulares. Si nos referimos a estas últimas, si quien vende el producto tiene una estructura empresarial dedicada precisamente a comercializar bienes, la transmisión será gravada por el IVA, tributo que deberá repercutir el propio empresario; por el contrario, si quien oferta el producto es un particular sin estructura empresarial adecuada para tales ventas, aun cuando realice varias ventas consecutivas, la operación resultará gravada por el ITP y AJD, y será el adquirente el que tendrá que ingresar el citado impuesto.

La circunstancia referida es, en suma, una novedad que vino de la mano de la economía digital. En efecto, en la economía tradicional era fácil identificar a un empresario por el canal de venta que utilizaba: normalmente dicho canal tenía un carácter formal (como sería el caso de un local comercial abierto al público) frente al carácter informal de la economía entre privados (anuncios puestos en tablones o periódicos, etc.). Sin embargo, en la actualidad –tal y como se ha indicado– el gran escaparate de internet puede servir tanto para empresarios que explotan ordinariamente su negocio como para particulares que realizan ventas marginales. Y, de hecho, el comprador no tiene que saber necesariamente si está adquiriendo de un empresario o no. Ello dificulta más, si cabe, la exigibilidad de obligaciones tributarias de imposición indirecta pues, dependiendo de que el vendedor sea o no empresario, deberá el adquirente cumplir o no las obligaciones de declaración de la operación e ingreso del oportuno tributo en relación con el bien adquirido.

Pero es más: la economía digital no solo ha traído confusión entre oferentes de bienes (profesionales o no), sino que también ha propiciado una mayor internacionalización de los intercambios comerciales, toda vez que internet permite exhibir productos en entornos no estrictamente nacionales sino, por el contrario, mundiales¹⁵. Ello conlleva complicaciones adicionales en lo que a las obligaciones tributarias se refiere.

Así, por un lado, en el ámbito del IVA podrá entrar en funcionamiento el régimen de ventas a distancia cuando se superen determinados umbrales, obligando al vendedor a repercutir el IVA del país de destino (e ingresar en la Administración tributaria del comprador)¹⁶.

Por otro lado, en el ámbito del ITP y AJD, el artículo 6.1 A) del TRLITP y AJD recoge unas reglas respecto del ámbito de aplicación territorial del citado tributo, de manera que solo cuando el bien transmitido se encuentre en territorio español (criterio de sujeción real) o cuando el adquirente tenga residencia en nuestro país (criterio de sujeción personal), se devengará el impuesto referido. Todo ello podría expresarse de forma analítica como sigue:

¹⁵ Ciertamente, existen plataformas que por su modelo de negocio son más nacionales (v. gr. Wallapop, dedicada al negocio de proximidad y, por ende, normalmente nacional); sin embargo, otras plataformas como eBay o Catawiki ponen en contacto oferentes y demandantes de distintas nacionalidades, lo cual conlleva la posibilidad de que se produzcan transacciones internacionales.

¹⁶ Cfr. artículos 68.Tres de la LIVA y artículos 33 y 34 de la Directiva 2006/112/CE antes citada.

	Vendedor empresario		Vendedor no empresario	
	Residente en España	No residente en España	Residente en España	No residente en España
Comprador empresario	Residente en España	Caso 1: IVA español que habrá de repercutir el transmitente.	Caso 2: IVA español (autorrepercusión).	Caso 4: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente.
	No residente en España	Caso 5: no hay obligación de repercutir; IVA extranjero, en su caso (por autorrepercusión).	Caso 6: IVA español solo si se adquiere por establecimiento permanente ubicado en nuestro país (autorrepercusión).	Caso 8: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente si el bien se trae a España para disfrutarse en nuestro país.
Comprador no empresario	Residente en España	Caso 9: IVA extranjero, en su caso, que habrá de repercutir el transmitente.	Caso 10: sujeto a reglas de ventas a distancia en el IVA (en función de superación o no del umbral previsto en la normativa aplicable).	Caso 12: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente (idéntico al caso 4).
	No residente en España	Caso 13: sujeto a reglas de ventas a distancia en el IVA (en función de superación o no del umbral previsto en la normativa aplicable).	Caso 14: no gravado por el IVA español salvo que se expida a España, en cuyo caso habría que estar a las reglas de ventas a distancia en el IVA (en función de superación o no del umbral previsto en la normativa aplicable).	Caso 16: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente si el bien se trae a España para disfrutarse en nuestro país. (idéntico al caso 8).

En definitiva, en los casos 3, 4, 7, 8, 11, 12, 15 y 16 del cuadro anterior, salvo que el bien en cuestión se haya adquirido en territorio extranjero y hubiere de surtir efectos fuera del territorio español –en cuyo caso la transacción no se gravaría por el ITP y AJD según lo dispuesto en el art. 6.1 A) TRLITP y AJD–, las operaciones se gravarán por ITP y AJD.

Ello no obstante, la complejidad de los regímenes tributarios derivados de la casuística que puede presentarse, tal y como se pone de manifiesto en el anterior cuadro, determina que vendedor y comprador deban conocer, para el cumplimiento de sus respectivas obligaciones fiscales, no solo el carácter o no de empresario de su contraparte sino, también, su lugar de residencia fiscal y, más allá de eso, el destino final del bien adquirido, lo cual dificulta notablemente la aplicación de la normativa tributaria y requiere quizá que la legislación fiscal obligue a las plataformas a identificar a sus posibles usuarios, mediante registro o de otro modo, como se indicará más adelante en el subepígrafe 3.3 de este trabajo.

Se trata, de nuevo, de una cuestión que no aborda la contestación a la consulta elaborada por la DGT (V2170/2017) en cuanto que el supuesto planteado por quien requería el pronunciamiento de tal centro directivo parecía referirse a entornos próximos o nacionales. Sin embargo, no puede dejar de indicarse la problemática que se produce cuando las ventas tienen lugar en escenarios supranacionales.

A todo lo anterior cabe añadir que también puede devengarse el IVA en relación con operaciones de compraventas realizadas entre particulares y gravadas por el ITP y AJD. Ello es así porque, en el caso de que la plataforma de internet gestione los pagos y cobre una comisión por ello, la misma está sujeta al IVA según las reglas del citado impuesto¹⁷. Una vez más, se trata de una cuestión que no aborda la contestación a la consulta emanada de la DGT el 22 de agosto de 2017, toda vez que no se planteaba tal duda por la persona consultante, si bien es preciso tener en cuenta la complejidad que ello conlleva sobre todo en entornos cada vez más globalizados.

2.3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES QUE HAN DE CUMPLIR LAS ENTIDADES QUE INTERMEDIAN EN LAS TRANSMISIONES DE BIENES Y PROPUESTAS *DE LEGE FERENDA*

Tal y como se ha indicado reiteradamente, las Administraciones tributarias tienen poco control sobre las transmisiones producidas entre particulares, de manera que difícilmente pueden

¹⁷ Cfr. artículos 69 y ss. de la LIVA y 43 y ss. de la citada Directiva 2006/112/CE, según las cuales habrá que distinguir si el adquirente del bien (y, por ende, receptor del servicio de intermediación) es o no empresario a efectos del IVA. Cuando lo sea, el servicio deberá entenderse realizado en el territorio de aplicación del impuesto (esto es, en España si el empresario o profesional que adquiere el bien mueble está radicado en él, con inversión del sujeto pasivo según lo previsto en el art. 84.Uno.2.º LIVA) y, por tanto, aplicar los tipos de IVA (e ingresar en la Administración tributaria) del país de destino del bien. Por el contrario, cuando el adquirente del bien no sea empresario, habrá de repercutirse el IVA del país de asentamiento de la empresa intermediaria que cobra la comisión, ingresándose allí la recaudación, salvo –claro está– que resultaran aplicables reglas específicas sobre prestación de servicios electrónicos.

hacer efectivo el cobro del ITP y AJD (modalidad TPO) cuando no existe un registro público en el que haya de inscribirse el bien transmitido y que, por ende, permita verificar el pago previo de los tributos indirectos debidos por el cambio de propiedad.

Ello no obstante, algunas comunidades autónomas han aprobado medidas normativas que intentan atajar tal problema, imponiendo obligaciones formales de suministro de información a las casas de subastas así como a determinadas entidades dedicadas a la venta de ciertos objetos por cuantías no despreciables (como sería el caso de la venta de determinados bienes de segunda mano o de joyas)¹⁸. Tal competencia normativa parece poder encuadrarse en la residual referida en el artículo 55.1 f) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, a tenor del cual después de citarse una serie de competencias de gestión tributaria, se indica que también corresponderán a las comunidades autónomas «[e]n general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos», entre las que podrían figurar las concretas obligaciones de información que se han referido y que habrán quedado de algún modo contenidas en las respectivas leyes de cesión.

¹⁸ Cfr. **Andalucía**: artículo 42 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (subastas); **Asturias**: artículo 53 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado (subastas); **Baleares**: artículo 85 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado (subastas); **Canarias**: artículo 39 bis del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos (subastas); **Castilla y León**: artículo 49 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (subastas); **Cataluña**: artículo 29 de la Ley catalana 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (subastas), así como el artículo 151 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (reventa de bienes muebles); **Extremadura**: artículo 63 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado (subastas), así como artículos 21 a 24 de la Ley 1/2015, de 10 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras de la Comunidad Autónoma de Extremadura (compraventa de vehículos, de objetos fabricados con metales preciosos o a reventa de bienes muebles usados); **Galicia**: artículo 34 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado (subastas), así como artículo 38 del mismo cuerpo legal (reventas, con o sin transformación, de bienes muebles usados); **Murcia**: apartado nueve del artículo 15 del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos (subastas), así como el apartado diez del mismo precepto (metales preciosos); **La Rioja**: artículo 54 de Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos (objetos fabricados con metales preciosos), el artículo 55 del mismo cuerpo legal (subastas); **C. Valenciana**: disposición adicional tercera de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos (subastas).

Ciertamente, todo lo anterior apunta a que las Administraciones tributarias pretenden un mayor control de la exacción del ITP y AJD, sobre todo cuando existe algún intermediario que conoce no solo las transacciones realizadas y su cuantía sino, adicionalmente, los extremos subjetivos de la misma, lo cual permitirá identificar al sujeto pasivo del tributo. Con todo ello se puede calcular la cuota tributaria y atribuirla a su deudor, esto es, se puede controlar con grandes niveles de eficacia el cobro de la deuda tributaria.

Como puede fácilmente comprenderse, la fiscalización de las operaciones es mucho más sencilla en el ámbito de la economía digital, donde su trazabilidad se eleva a extremos muy relevantes.

Ahora bien, como ya se ha referido previamente, debemos diferenciar dos tipos de modelos de negocio en el ámbito de la economía digital antes citada: por un lado, aquellas empresas que intermedian en los pagos realizados, de manera que conocen los extremos subjetivos de cada transacción; por otro, la cuantía abonada (v. gr. manzanas usadas, Catawiki, eBay, etc.), y que podrían también denominarse ventas *online*; y, por último, estarían las entidades que solo sirven como «escaparate» de las ofertas existentes, sin intermediar en los pagos y obteniendo dinero, en su caso, de la publicidad (v. gr. Wallapop, Vivo, todocoches, foros de ventas en internet, etc.) o de cuotas por los servicios de información de la plataforma, ámbito que cabe denominar «operaciones *offline*».

Solo en el primero de los modelos de negocio enunciados existe una auténtica trazabilidad de las operaciones realizadas, de manera que la plataforma intermediaria conoce quién compró y vendió y, asimismo, el precio abonado por la transacción. Por ende, únicamente en tales casos podrá conocer la Administración –de instrumentarse algún sistema de suministro obligatorio de información– los tributos que han de satisfacerse y además quién se encuentra obligado a hacerlo.

Cierto es que también el segundo de los modelos de negocio tiene informaciones relevantes para la Administración tributaria, dado que se recogen auténticas ofertas de ventas de bienes o potenciales negocios que habrán de tributar en el caso de que se casen oferta y demanda. De hecho, la mera retirada de un anuncio conllevará, las más de las veces, que se ha producido una transacción gravable y, en muchos casos, se indica precisamente que tal producto fue vendido. Sin embargo, habida cuenta de que el tributo que más habitualmente se devengará en tales operaciones es el ITP y AJD, y siendo así que dicho impuesto ha de satisfacerlo el adquirente del bien, no existirá en este segundo tipo de plataformas un rastro fidedigno de tal comprador (más allá que mensajes preliminares de negociación que pueden no concluir en nada), con lo que la información que pueda facilitar la intermediaria a las Administraciones tributarias será ciertamente limitada.

Pues bien, cabrían dos posibilidades de regulación pública para asegurar un cobro más eficaz del ITP y AJD (modalidad TPO) en relación con los bienes de segunda mano en los que hayan sido intermediarias las plataformas de internet (**ventas *online***): o bien requerir información sobre los sujetos intervinientes y las cantidades pagadas, por un lado; o bien nombrar a tales plataformas sustitutos del contribuyente, obligándoles a detraer el debido impuesto e ingresar tales cuantías en el correspondiente ente público, con indicación del contribuyente.

Así, en el primero de los casos citados, las distintas Administraciones tributarias podrían *exigir a las plataformas* –como ya hacen algunas comunidades autónomas, según lo indicado anteriormente respecto de las casas de apuesta o de los negocios de venta de bienes de segunda mano o de joyas– *la cesión de información sobre las operaciones respecto de las que han intermediado*. Tales obligaciones deberían imponerse, al ser una obligación personal de hacer y conforme con el principio de reserva de ley fijado en el artículo 31.3 de la Constitución española (CE), por una norma con rango legal, ya fuera estatal o autonómica¹⁹. Sin embargo, la normativa hoy existente sobre obligaciones de información –dispersa y diferente en las distintas comunidades autónomas, según se refirió con anterioridad– tiene un mejor encaje para regular la economía tradicional de intermediación de bienes y, sin embargo, mayores dificultades en el ámbito de la economía digital. Ello es así porque mientras una casa de subastas o tienda de venta de joyas o de bienes de segunda mano con establecimiento físico normalmente venderá objetos a residentes de la comunidad autónoma donde radica su negocio, y en tal sentido resulta adecuado que se fije una obligación de información por dicha comunidad autónoma, en las ventas a través de plataformas cambiarán probablemente las circunstancias dada la inmaterialidad de internet y la inexistencia de un lugar físico donde se ubique tal «escaparate» en red. Esto es: en una de estas plataformas de subastas o ventas de bienes de segunda mano por internet se producirán transacciones no localizadas en una determinada comunidad autónoma. Por ende, el ámbito autonómico no parece el más apropiado para regular unas obligaciones de información de tal calado²⁰.

De hecho, las transacciones en las plataformas referidas se producirán por lo general en un entorno global, propio de internet, si bien podrán identificarse los compradores en función del país en el que residen y, concretamente, en la comunidad autónoma en la que tienen su residencia habitual, por el mero hecho de que habrá de indicar la dirección de envío del producto adquirido. Pues bien, lo más adecuado en tales casos sería que se fijara por normativa estatal (idealmente en el TRLITP y AJD) una obligación de información telemática a favor de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) quien, de forma coordinada y automática, podría distribuir los datos entre las distintas comunidades autónomas en función del lugar de residencia de quien adquiere tales bienes de segunda mano y es, por ende, sujeto pasivo del impuesto. Ello parece deseable antes que una obligación de información individualizada a cada comunidad autónoma, recogida de forma dispersa en la normativa autonómica, en función de la residencia de dicho sujeto: este último caso conllevaría mayores costes de gestión para la plataforma, que podrían evitarse en la manera antes indicada si se dirige toda la información a un único ente (AEAT).

¹⁹ Cfr. Calvo Ortega, R. (2006). Las actividades de colaboración de los privados con la administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento: discurso leído el día 12 de junio de 2006 en su recepción pública como académico de número, por el Excmo. Sr. D. Rafael Calvo Ortega y contestación del Excmo. Sr. D. Eduardo García de Enterría. *Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*. Madrid, *passim*.

²⁰ Ciertamente, en tanto que no se aprobara el requerimiento de información a nivel estatal, nada impide que cada comunidad autónoma exija individualmente a las plataformas información sobre las compras realizadas por los residentes en la misma. Sin embargo, una regulación estatal y única parecería más eficaz y conforme con el principio de coordinación tributaria fijado en el artículo 156 de la CE.

Particularmente, en el ámbito estatal existe un supuesto de regulación que tiene importantes parecidos con el supuesto que ahora contemplamos. Así, el artículo 54 ter del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos), configura una obligación similar de información, si bien referido a las plataformas de intermediación en supuestos de alquiler de bienes inmuebles²¹.

Por otro lado, también podría aprobarse normativa que *nombrara a las propias plataformas sustitutos del contribuyente respecto del ITP y AJD (modalidad TPO)* devengado en relación con las operaciones respecto de las que intermedian (ventas *online*). Y habida cuenta de que el ITP y AJD es un impuesto estatal aunque cedido, de la citada Ley 22/2009 se desprende que con el actual marco normativo solo el Estado podría instaurar para las plataformas la figura de sustituto del contribuyente, siendo así que lo más lógico es que tal previsión se incluyera en el TRLITP y AJD. En ese caso, las plataformas deberían aumentar el precio de la transacción en, precisamente, el ITP y AJD que resulte de la normativa de la comunidad autónoma en la cual el adquirente tenga su residencia fiscal y, de forma paralela, declarar e ingresar el impuesto en la Administración tributaria de la comunidad autónoma acreedora. O bien realizar tal declaración e ingreso directamente a la AEAT –quien posteriormente se encargaría de redistribuir la recaudación a cada comunidad autónoma en función de la residencia de los adquirentes– a fin de que puedan hacerse algunas comprobaciones básicas, como por ejemplo constatar que la residencia declarada a efectos del ITP y AJD coincide con la declarada en relación con el IRPF.

De las dos opciones antes planteadas la más idónea, en mi opinión, sería la segunda. Ello es así porque la instauración de una figura como la del sustituto del contribuyente en las operaciones descritas simplifica mucho las obligaciones de los contribuyentes y la gestión tributaria, con una mínima carga para la plataforma de internet (similar, por otro lado, a la que tienen los empresarios y profesionales en relación con el IVA respecto de los bienes que venden). Tal obligación de cobro, declaración e ingreso podría incluso realizarse de forma automatizada (con exigencia del impuesto en el momento de cerrarse la transacción a través de la plataforma) y de manera digitalizada (respecto de la declaración e ingreso a la AEAT o, en su caso, a las Administraciones tributarias autonómicas).

Por el contrario, si se exigiera una mera transferencia de datos (personales del adquirente y precio al que se cerró la operación) a la AEAT o a las Administraciones tributarias autonómicas,

²¹ Precepto aprobado por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo de Defensa del Contribuyente (*vid.* sobre el particular Lucas Durán [2017, pp. 185-191]). En tal supuesto, aun cuando sería discutible la regulación reglamentaria de la misma, la lógica de que se haya recogido en normativa estatal es clara: lo que se pretende atajar es la ausencia de declaración de alquileres de inmuebles (sobre todo, de uso turístico) en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), cuya gestión es estatal. Sin embargo no puede descartarse que una vez se haya obtenido la información por parte de la AEAT, esta la distribuya a las comunidades autónomas para el control del ingreso de ITP y AJD (modalidad TPO) en relación con los alquileres de vivienda que se hayan producido en cada territorio autonómico.

solo se facilitaría a referidos entes públicos la comprobación de un correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Sin embargo, dado que los adquirentes de los bienes pueden no conocer sus obligaciones tributarias o, aun conociéndolas, no estar familiarizados con los procedimientos de autoliquidación e ingreso del tributo, muchas de las obligaciones tributarias no se cumplirán adecuadamente, requiriendo un mayor esfuerzo de gestión a los órganos de la Administración tributaria que con la figura de la sustitución antes comentada.

Dicho en otras palabras: es preferible que un solo sujeto, con capacidad suficiente de gestión, cumpla las obligaciones tributarias de un universo de contribuyentes antes que confiar en el cumplimiento espontáneo de tales obligaciones por los miles de adquirentes de bienes de segunda mano. En definitiva, y como he referido previamente, se trata de seguir una lógica similar a la que informa el IVA.

Ahora bien, en cualquiera de las dos opciones que podrían adoptarse según lo indicado, lo cierto es que si se pretende regular de algún modo la colaboración de las plataformas que intermedian en la venta de bienes de segunda mano con las Administraciones tributarias, habrán de conocerse una serie de datos de los sujetos intervinientes en tales operaciones. Particularmente, cuando una plataforma deba remitir a las Administraciones tributarias informaciones sobre las transacciones respecto de las que intermedia (o bien tenga que cumplir obligaciones fiscales de declaración e ingreso en sustitución de los contribuyentes del ITP y AJD en su modalidad de TPO), necesitará requerir la identificación en el momento de registro de los usuarios de la misma (ya sea como compradores o vendedores) pidiéndoles, aparte de sus datos personales y fiscales (nombre, apellidos, DNI, NIE o pasaporte), una serie de informaciones como, por un lado, su residencia fiscal (tanto en relación con un país como, de un ente subcentral, como sería el caso, si residiera en España, de la comunidad autónoma donde se entiende que reside –para personas físicas– o bien ostenta su domicilio fiscal –personas jurídicas–). Por otro lado, el carácter de empresario o de particular en relación con las compraventas que realizará pues, como se ha indicado, solo cuando el vendedor no tenga carácter de empresario se devengará el ITP y AJD. Idealmente también cabría exigir, para los bienes muebles adquiridos en el extranjero, una declaración de intenciones en relación con el traslado de los mismos a territorio nacional, pues en tal caso debería asimismo pagarse el ITP y AJD (modalidad TPO) al cumplirse el requisito de que «pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español». Se trata, sin embargo, de algo tan marginal y difícil de controlar que bien pudieran obviarse tales circunstancias en relación con los aspectos regulatorios que ahora se consideran.

Es posible plantear, al hilo de lo indicado, si bastaría con una mera declaración (de residencia, de ser o no empresario, etc.) o bien habrían de presentarse también pruebas a la plataforma que acreditaran tales declaraciones (v. gr. última declaración del IRPF o inscripción en el censo de profesionales y empresarios). Pues bien, en mi opinión sería suficiente con la mera comunicación a las autoridades fiscales de las circunstancias personales declaradas a la plataforma por quienes intervienen en las transacciones; o bien, en caso de que la citada plataforma fuera instaurada como sustituto del contribuyente según lo antedicho, del cumplimiento de las obligaciones tributarias según las circunstancias declaradas por los sujetos. Con ello se posibilitaría que la Ad-

ministración realizara las comprobaciones oportunas, si es que las declaraciones no son correctas y, en tal caso, recalculara las deudas tributarias; así como, eventualmente, rectificara ingresos en una u otra Administración autonómica si fuera menester.

Por otro lado, cabe considerar el supuesto en que las plataformas de internet no intermedien en el pago del bien transmitido sino, únicamente, sirvan para publicar ofertas y poner en contacto a ambos sujetos intervinientes, esto es, cuando las **ventas se realicen offline**. En tal supuesto, como se ha indicado ya, las plataformas no conocerán quién ha adquirido el bien ni, paralelamente, el precio que se ha fijado finalmente entre las partes. Y por tal motivo, no pueden contemplarse mecanismos de colaboración similares a los que hemos indicado previamente (comunicación de datos por parte de la plataforma o instauración de la plataforma como sustituto del contribuyente). En esos casos, en mi opinión, lo más adecuado y eficaz para la gestión tributaria sería fijar dos obligaciones diferenciadas:

- Establecer una obligación de información a la plataforma respecto de la identidad de las personas que han concluido una operación de venta y, por ende, han retirado su oferta del portal o aplicación electrónica.
- Instaurar al vendedor de bienes de segunda mano como sustituto del contribuyente. Ello es así porque la única información que existirá en la plataforma es la oferta realizada por el vendedor, de manera que con independencia de que en última instancia se haya modificado el precio, tal sujeto conocerá el valor en que se concluyó la transacción y tiene el control de la situación: puede exigir los datos del comprador y requerirle el pago del impuesto, que se sumará al valor de la transacción a los efectos de la transferencia que habrá de realizar quien adquiere. Ciertamente es que ello conlleva una carga de gestión para el vendedor, pero también debe considerarse que tal persona es quien queda expuesta al control de la Administración a los efectos de las oportunas comprobaciones que podrían derivarse, pues los datos del adquirente efectivo se desconocen. Y, adicionalmente, que dicha persona no tiene interés directo en dejar de ingresar el ITP y AJD, que habrá de soportar económicamente el adquirente, por mucho que el ingreso de tal tributo pueda hacer menos atractiva la oferta. En otro orden de cosas, y de establecerse el mecanismo de sustitución del contribuyente que se propone, la plataforma habría de facilitar las obligaciones de declaración e ingreso del sustituto del contribuyente (vendedor) con información suficiente y, en paralelo, debería establecerse un portal digital administrativo que permitiera un cumplimiento tributario sencillo de tales cargas fiscales. De cualquier modo la liquidación del ITP y AJD (modalidad TPO) es muy sencilla: solo debería declararse el precio de la transacción y, eventualmente, los datos fiscales de quien compra el bien, siendo así que el portal administrativo de internet podría identificar el tipo de gravamen de la comunidad autónoma de residencia del adquirente de forma automatizada y calcular el tributo a ingresar.

Con todo, existen otras aproximaciones a la problemática que acaba de referirse. Así, el profesor Rozas Valdés sugiere un imaginativo impuesto sobre actos jurídicos digitales (como moda-

lidad autónoma de, o paralela al, actual impuesto sobre actos jurídicos documentados previsto en el TRLITP y AJD), cuyo hecho imponible sería la realización de una oferta genérica, a través de una plataforma de internet o aplicación electrónica de dispositivo móvil, de bienes o servicios, siendo así que el sujeto pasivo sería la propia plataforma en concepto de sustituto del contribuyente²². Pues bien, sin negar la originalidad de la construcción que dicho académico realiza, lo cierto es que el impuesto que diseña podría plantear acaso –en función de su configuración definitiva– algunos problemas en relación con alguno de los principios constitucionales que rigen la imposición y, particularmente, respecto del principio de igualdad. Así pues, lo que propone el precitado profesor sería algo así como un impuesto de ITP y AJD (modalidad TPO) anticipado, cuyo devengo coincidiría con la oferta del bien (elemento constatable) y no con la venta (cuya información no es verificable para la Administración tributaria). Sin embargo, debe entenderse que el impuesto referido se aplicaría sobre el precio de la oferta y no sobre el valor final de venta, siendo así que ambas cuantías pueden variar significativamente. Y, en otro orden de cosas, ¿por qué habrían de pagar tal impuesto quienes oferten bienes por internet y no quienes realizan las mismas transacciones sin intervención de las citadas plataformas?

El profesor Rozas Valdés propone, además, una exención por ventas de bienes inferiores a una determinada cuantía que podría llegar, por ejemplo, hasta 1.000 euros²³. Ahora bien: ¿la franquicia propuesta se aplicaría solo a las transacciones derivadas de anuncios por internet o a todo tipo de operación cubierta por el ITP y AJD? Piénsese que existen determinadas ventas de bienes (por ejemplo, motocicletas o, en general, vehículos de segunda mano cuyo valor puede ser inferior al umbral propuesto) que, al poder controlarse administrativamente por el cambio de titularidad que debe producirse en el registro de la Dirección General de Tráfico y en el censo de contribuyentes del impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica, acaso permanecerían gravadas, constituyendo una notable desigualdad entre sujetos pasivos²⁴.

²² Recoge literalmente el citado profesor (Rozas Valdés [2017, p. 155]): «un modo sencillo de conectar la tributación de dichos beneficios con el lugar donde se generan es mediante el establecimiento de un impuesto de registro (que no sobre la renta ni sobre el consumo) ligado a la residencia de los usuarios de las plataformas digitales de economía colaborativa –que son quienes realmente están aportando valor añadido a las mismas– en las que su hecho imponible pueda ser meramente formal, el acto jurídico digital, la realización de una oferta genérica de prestación de servicio o entrega de bienes –no su realización efectiva– y en la que siendo el contribuyente quien lo realiza, el usuario, sería sustituto del mismo el operador de la plataforma. Necesariamente el impuesto debería de prever una franquicia de no sujeción y una estructura cuantitativa muy sencilla y liviana. Operando en relaciones de masa no iba, desde luego, a resolver los problemas de financiación de ningún Tesoro público pero, al menos, sí vendría a constituir un primer modo sencillo y contemporáneo de acercarse a parámetros de mayor justicia en la ordenación de los impuestos sobre las transacciones que se llevan a cabo en entornos de economías digitalizadas y colaborativas. Y, desde luego, un modo simple y operativo de censar a los operadores digitales y a sus clientes, como base relevante para el establecimiento de futuras obligaciones tributarias –sustantivas o formales– en torno a los mismos».

²³ Cfr. Rozas Valdés (2017, p. 139).

²⁴ Con todo, sí podría pensarse en un umbral exento general para todas las transmisiones patrimoniales gravadas por ITP y AJD, el cual podría rondar en torno a los 100 euros. Ello sería, además, coherente con la exoneración de la perseguibilidad de pequeñas cuantías que son dadas de baja en la contabilidad pública (Cfr. art. 16 de la Ley 47/2003, de 26 de

Por último, cabría preguntarse si la exigencia de información a las plataformas sobre los datos personales de los sujetos que intervienen en las operaciones respecto de las que intermedian es conforme con las exigencias que contemplan los derechos fundamentales y, particularmente, el derecho a la intimidad. Pues bien, sin poder entrar en este momento con detalle en dicho ámbito, lo cierto es que el Tribunal Constitucional (TC) entendió desde temprana fecha (*vid.* STC 110/1984, de 26 de noviembre –NFJ000067–) que tales intromisiones en la intimidad no se producen en supuestos como el descrito, prevaleciendo en tales casos el deber de contribuir, puesto que sin la comunicación de información desde los sujetos privados a la Administración tributaria se impide a esta realizar adecuadamente las funciones de comprobación que conllevarán un más eficaz cumplimiento del sistema fiscal.

3. FISCALIDAD DIRECTA ASOCIADA A VENTAS ENTRE PARTICULARES

Un aspecto que no aborda la Consulta de la DGT de 22 de agosto de 2017 antes referida es si las ventas entre particulares tienen alguna incidencia fiscal no ya en lo que toca a la imposición indirecta sino, adicionalmente, en lo que respecta a la imposición directa; y, dado que tales operaciones se verifican habitualmente entre personas físicas, en el IRPF o en el IRNR²⁵.

Pues bien, el supuesto que debe ocupar ahora nuestra atención es si la venta de bienes de segunda mano implica o no obligaciones tributarias en el ámbito de la imposición personal sobre la renta. Dicho en otras palabras, y asumiendo que la mayoría de las transacciones producidas en España se realizarán entre personas físicas residentes en nuestro país: ¿el dinero obtenido por la venta de bienes de segunda mano tributará por el IRPF? Ciertamente, a tenor del artículo 35 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), las ganancias patrimoniales con motivo de transmisiones onerosas habrán de computarse por el valor de transmisión menos el valor de adquisición²⁶. Ahora

noviembre, General Presupuestaria, así como Resolución de 13 de mayo de 2014, conjunta de la Administración del Estado y de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se acuerda la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones correspondientes a recursos de derecho público de la hacienda pública estatal recaudados por la AEAT de las que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a 3 €).

²⁵ Obviamente, si las ventas de bienes las realizan empresarios estarán sometidas a IRPF (por rendimientos de actividades económicas) cuando se trate de personas físicas residentes o al impuesto sobre sociedades (IS) cuando realicen las transacciones personas jurídicas residentes; o, en fin, al impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) si se trata de empresarios no residentes. Todo ello con las modulaciones de los convenios para evitar la doble imposición en el supuesto de que las operaciones se inscriban en un marco supranacional. Sin embargo, los dos últimos supuestos considerados quedan fuera de este trabajo, más centrado en el ámbito de las ventas de bienes entre particulares residentes, que es el supuesto contemplado en la contestación a la consulta de la DGT precitada.

²⁶ Las referencias realizadas al IRPF deben entenderse trasladables al IRNR en la medida en que este último tributo se remita a aquel para el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales (*cfr.* art. 24.2 del RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo,

bien, el artículo 33.5 b) del LIRPF recoge que «[n]o se computarán como pérdidas patrimoniales [...] [l]as debidas al consumo». Así pues, si un bien se adquirió como nuevo por 1.000 euros (impuestos de adquisición incluidos) y se vende por 500 euros años más tarde, se produciría, en puridad una pérdida patrimonial de 500 euros. Sin embargo, en la medida en que tal disminución de valor se deba al uso normal del bien, no puede computarse como pérdida a efectos fiscales.

Tal es la doctrina mantenida por la DGT de manera reiterada, quien ha considerado que tales pérdidas patrimoniales debidas al *uso normal u obsolescencia habitual* del bien transmitido no han de tenerse en cuenta a la hora de calcular la ganancia o pérdida patrimonial que se haya producido por la venta, con el evidente paralelismo que ello conlleva en relación con el IRNR, como se ha visto²⁷.

Ello no obstante, resulta complejo determinar cuál ha sido la reducción de valor producida por la utilización normal del bien, pues habría que atender a precios normales de mercado respecto de determinados productos (móviles, ordenadores, ropa, muebles, etc.) que no son del todo evidentes. Y si bien existen órdenes ministeriales para calcular el valor medio de determinados bienes semovientes (vehículos, naves y aeronaves), parece poco razonable que se apruebe por parte de las Administraciones tributarias (estatales o autonómicas) un listado de todo bien mueble susceptible de transmisión, y ni siquiera de aquellos que ostenten un mayor valor, dada su heterogeneidad.

Por todo ello, habrá que estarse a los procedimientos habituales de valoración (incluida la tasación pericial contradictoria), si bien resulta razonable y pragmático considerar que la venta de un bien de segunda mano, siempre que se haya producido en un mercado libre, refleja el valor de transacción del mismo, de manera que no existirá ganancia ni pérdida patrimonial alguna, sino simplemente una restitución del valor que el bien tiene en el momento de su venta, con lo que su transmisión no debería tener efectos tributarios en el ámbito de la imposición directa²⁸.

Por otro lado, también podría plantearse si las propias plataformas intermediarias o anunciadoras, en lo que concierne a la venta de bienes de segunda mano, han de tributar por el IS o el IRNR. Ciertamente se trata de una cuestión espinosa y que está siendo abordada por la OCDE en la conocida acción 1 de BEPS. No puede en estos momentos comentarse la problemática que la economía digital suscita, sobre todo en lo que respecta a los establecimientos permanentes vir-

por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes [TRLIRNR]) y también al IS en la medida en que la estructura de la base imponible de este último impuesto es exquisitamente contable.

²⁷ Así, la contestación a Consulta de la DGT de 29 de mayo de 2017 (V1313/2017 –NFC065305–) recoge: «el criterio que viene manteniendo este Centro (consultas núm. V1967-10, V3286-13 y V1939-15) –en base a lo previsto en la letra b) del artículo 33.5 de la Ley del Impuesto, donde se establece que "no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas al consumo"– es que al tratarse de bienes de consumo duradero no procederá computar una pérdida patrimonial en la medida en que la pérdida de valor venga dada por su utilización normal». *Vid.*, asimismo, con carácter previo, las contestaciones a Consultas de 2 de octubre de 1997 (2041/1997 –NFC066465–) y de 8 de junio de 1999 (966/1999 –NFC066464–).

²⁸ Aun cuando se entienda que esto no es necesariamente así, pues podrían venderse bienes a precio inferior o superior al medio que ofertarían otros posibles vendedores, las diferencias serían probablemente poco significativas y no justifican una gestión tributaria extenuante, tendente a determinar el valor de mercado ideal de una transacción.

tuales, si bien es cierto que se trata de una cuestión con diversas aristas y respecto de la cual no hay aún una visión definitiva²⁹.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Como resumen de todo lo anterior, podrían indicarse las siguientes cuestiones:

1. La venta entre particulares de bienes muebles o semovientes siempre ha estado gravada por el ITP y AJD (modalidad TPO), ya se realicen tales operaciones o no por medio de plataformas de internet o aplicaciones de dispositivos móviles. Ello siempre que, claro está, el vendedor no tenga la condición de empresario o profesional. De este modo, no resulta nada nuevo que se exija el pago del tributo referido, aun cuando no suela declararse por los contribuyentes dadas las dificultades existentes de control fiscal cuando los bienes no resulten inscribibles en registros públicos.
2. El tipo aplicable para tales ventas será el 4% del valor de venta siempre y cuando las comunidades autónomas no hayan legislado al respecto, si bien algunos entes territoriales han aumentado los tipos hasta el 8% en ciertos supuestos o de forma generalizada para bienes muebles y semovientes. Asimismo, algunas comunidades autónomas han aprobado obligaciones de comunicación de datos en relación con determinados negocios para aumentar el nivel de control (v. *gr.* casas de subastas).
3. Ahora bien, las posibilidades de rastreo asociadas a las transacciones realizadas por internet permitirían hoy en día un mayor control de las obligaciones tributarias relacionadas con las ventas realizadas a través de plataformas de internet o aplicaciones de dispositivos móviles.
4. Al respecto deben diferenciarse dos situaciones distintas: por una parte, aquellas en las que la plataforma de internet recibe del comprador el pago de la operación, descuenta su comisión, y transfiere el resto del precio al vendedor; y, por otra, las plataformas que solo publican anuncios de ofertas de bienes y permiten poner en contacto a compradores y vendedores.
5. En relación con el primer supuesto (intermediación en el pago), lo cierto es que cabrían, *de lege ferenda*, dos posibilidades: bien obligar por ley a las plataformas a comunicar la información de que disponen (datos de comprador, vendedor y valor de la transacción) a las Administraciones tributarias; o bien nombrar a la propia plata-

²⁹ Cfr. OCDE (2015), acción 1 del proyecto BEPS, *Addressing the tax challenges of the digital economy - Final Report*. OECD Publishing, París; así como la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 21 de septiembre de 2017, *Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*. COM(2017) 547 final. Sobre el particular puede consultarse Lucas Durán (2017).

forma como sustituto del contribuyente, siendo esta última opción la más adecuada, en mi opinión, para la mejor gestión del tributo. Las normas que aprobaran las obligaciones de información podrían ser autonómicas o estatales, aunque en pro de una mayor armonización tributaria sería conveniente que tal regulación se realizara por el Estado y no por las comunidades autónomas. Sin embargo, la normativa que nombrara sustituto del contribuyente a las plataformas habría de ser necesariamente estatal, pues el ITP y AJD es un tributo estatal cedido a las comunidades autónomas, sin permitirse en la actualidad a estas últimas variar los elementos subjetivos del mismo.

6. Respecto del segundo supuesto, esto es, cuando las plataformas permitan un mero anuncio de ofertas en internet, no puede solicitarse a las referidas plataformas información de la que no disponen, pues solo sabrán estas que finalmente se realizó una transacción por la baja del anuncio, pero sin conocerse los datos de la parte compradora ni el precio al que se llegó. Por ello, *de lege ferenda*, lo más adecuado sería para tales casos, en mi opinión y a fin de lograr una mejora de gestión tributaria del impuesto en cuestión, que la normativa estatal nombrara en tales supuestos al vendedor como sustituto del contribuyente y se le obligara a cobrar el tributo del adquirente, así como a declararlo e ingresarlo en la oportuna Administración tributaria.
7. A fin de evitar el control de cuantías tributarias mínimas, podría declararse con carácter genérico una exención de, por ejemplo, las transacciones con un valor menor a un cierto monto, que podría estar en torno a los 100 euros.

Por lo demás, la incidencia de las ventas de bienes muebles o semovientes en la fiscalidad directa es ciertamente mucho menor que la que tiene en la fiscalidad indirecta, según se ha comentado.

Referencias bibliográficas

- Bilbao Estrada, I. (11 de diciembre de 2017). ¿De verdad un Impuesto Wallapop? Todavía, no. *Diario La Ley*, 9096, Sección Tribuna.
- Calvo Ortega, R. (2006). Las actividades de colaboración de los privados con la administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento: discurso leído el día 12 de junio de 2006 en su recepción pública como académico de número, por el Excmo. Sr. D. Rafael Calvo Ortega y contestación del Excmo. Sr. D. Eduardo García de Enterría. *Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*. Madrid.
- Lucas Durán, M. (2017). Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas. *Anuario de la Facultad de Derecho UAH*.
- Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J. (10 de diciembre de 2017). ¿Tributan las ventas en las plataformas online? *Cinco Días*.
- Rozas Valdés, J. A. (2017). ¿Hacia un impuesto sobre Actos Jurídicos digitales? *Revista de Privacidad y Derecho Digital*, 8.

Doctrina del Tribunal Supremo sobre la retroacción de actuaciones en procedimientos de aplicación de los tributos sujetos a caducidad

Análisis de la STS de 31 de octubre de 2017, rec. núm. 572/2017

Ángel Puerta Arrúe

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El Tribunal Supremo establece en esta sentencia su doctrina sobre la retroacción de actuaciones en procedimientos de aplicación de los tributos sujetos a caducidad. Cuando la resolución estimatoria de los órganos económico-administrativos anula la liquidación por razones de forma que han provocado indefensión en el contribuyente, con la consiguiente orden de retroacción, las nuevas actuaciones no han de entenderse producidas en un procedimiento de ejecución de resoluciones previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, por referirse este precepto solo a la anulación por razones de fondo, sino en el seno del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto anulado, siendo el plazo para terminar este procedimiento el que restara en el procedimiento originario para dictar la correspondiente resolución desde el momento en que tuvo lugar el defecto formal determinante de la indefensión.

1. SUPUESTO DE HECHO

En los últimos años el Tribunal Supremo ha construido una doctrina definitiva sobre la retroacción de actuaciones inspectoras y la aplicación del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria. De dicha doctrina hemos dado cuenta en colaboraciones anteriores¹. Sin embargo, existían no pocas dudas sobre cuáles serían los criterios de aplicación en aquellos casos en que la orden de retroacción de actuaciones dictada por un órgano económico-administrativo o judicial afectara no a un procedimiento de inspección sino a un procedimiento de aplicación de los tributos sujeto a caducidad (comprobación de valores, verificación de datos o comprobación limitada). Y es que el Tribunal Supremo no se había pronunciado en relación con esta última cuestión, existiendo, eso sí, doctrina administrativa derivada de dos Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 27 de octubre de 2014 (R. G. 169/2011 –NFJ056741–) y de 12 de marzo de 2015 (R. G. 4203/2014 –NFJ057536–).

La sentencia que ahora analizamos aborda directamente la cuestión de la retroacción de actuaciones en procedimientos sujetos a caducidad, concretamente en un procedimiento de comprobación de valor, y al dictarse en el marco del nuevo recurso de interés casacional, establece la doctrina del Tribunal Supremo al respecto.

El caso examinado en la sentencia es el de un contribuyente que presentó autoliquidación por la modalidad «operaciones societarias» del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en relación con una escritura pública de disolución de una sociedad anónima. La Administración tributaria inició, mediante acuerdo notificado el 30 de abril de 2010, un procedimiento de comprobación de valor en el que rectificó al alza el valor declarado por el obligado tributario. La diferencia vino determinada por las discrepancias con respecto al valor que debía reconocerse a un determinado inmueble. El dictamen que sustentó la valoración administrativa fue emitido el 1 de junio de 2010 y la liquidación provisional se notificó el 24 de noviembre siguiente. El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), en Resolución de 23 de enero de 2012, anuló la citada liquidación provisional por falta de motivación de la comprobación de valores y ordenó la práctica de una nueva valoración y liquidación suficientemente motivadas. Esta resolución se notificó a la Administración en febrero de 2012 y tuvo entrada en la Consejería de Hacienda, autora del acto impugnado el 11 de junio de 2012.

¹ Puerta Arrúe, Á. (septiembre 2012). La retroacción de actuaciones inspectoras en las resoluciones económico-administrativas o judiciales a la luz de recientes sentencias del Tribunal Supremo. Artículo 150.5 de la Ley General Tributaria. *Hacienda Canaria*, 37, 107-126, y (septiembre 2015). Situación actual de la jurisprudencia en torno al artículo 150.5 de la Ley General Tributaria. La retroacción de actuaciones en los procedimientos sujetos a caducidad según la doctrina administrativa. *Hacienda Canaria*, 43, 73-101.

En ejecución de la resolución del TEAR la Consejería de Hacienda, aplicando el artículo 66 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA), inició un procedimiento para anular la liquidación provisional anterior y realizar una nueva comprobación de valores, que se practicó el 16 de octubre de 2012. Con fundamento en esta última valoración se aprobó una liquidación provisional que fue notificada al contribuyente el 22 de noviembre de 2012.

Impugnada la nueva liquidación ante el TEAR, el órgano económico-administrativo desestimó la reclamación por considerar que el procedimiento no estaba caducado y porque la motivación de la comprobación de valores era correcta. Concluyó el TEAR que conforme al artículo 66 del RGRVA los actos de ejecución de su previa resolución no formaban parte del procedimiento en el que tuvo su origen el acto anulado y que el transcurso del plazo de un mes establecido en dicho precepto no determinaba la caducidad del procedimiento sino simplemente los efectos derivados del artículo 26.4 de la LGT, esto es, la no exigencia de intereses de demora por el exceso temporal.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid lo estimó, declarando caducado el procedimiento (Sentencia de 28 de noviembre de 2016, rec. núm. 121/2016 –NFJ066762–). Para el TSJ la caducidad no resulta del transcurso del plazo de un mes del artículo 66.2 del RGRVA, toda vez que, a su juicio, dicho plazo está fijado para aquellos supuestos en los que el cumplimiento de la resolución económico-administrativa obligue, simplemente y sin más, a dictar un nuevo acto sin necesidad de seguir tramitación previa alguna (v. gr. cuando se trate de una estimación parcial por razones de fondo y no sea necesario nada más que dictar una nueva liquidación que se acomode a dicho pronunciamiento de fondo), pero no resulta de aplicación a los supuestos en los que se ordena una retroacción de actuaciones, supuestos en los que la ejecución exige que la Administración gestora lleve a cabo una tramitación procedimental (anulando totalmente la liquidación inicial y ordenando la continuación del procedimiento desde el momento en el que se produjo el defecto formal generador de indefensión hasta su terminación; terminación que lógicamente debe producirse en el que en cada caso sea el plazo máximo legal previsto para ese procedimiento).

El TSJ aprecia la caducidad porque aunque los actos de ejecución no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el acto impugnado, la Administración tributaria ha seguido para ejecutar la resolución del TEAR un procedimiento de gestión que, como tal, ha de estar sometido al plazo de caducidad que le es propio según el artículo 104 de la LGT. Y tal caducidad se ha producido, según el TSJ, porque transcurrieron más de seis meses desde que la Administración tributaria tuvo conocimiento de la resolución del TEAR (febrero de 2012) hasta que se notificó la nueva liquidación (22 de noviembre de 2012).

Interpuesto recurso de casación por la comunidad autónoma, fue admitido por Auto del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2017 (rec. núm. 572/2017 –NFJ066763–) al considerar que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.2 c) de la Ley 29/1988, de 13 de julio, precisando que las cuestiones que presentan ese interés son determinar si:

- a) Anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, la nueva comprobación de valores y la liquidación correspondiente se deben entender producidas en un procedimiento de gestión tributaria del artículo 134 de la LGT, o en uno de ejecución de resoluciones administrativas regido por el artículo 66 del RGRVA.
- b) Para determinar el plazo aplicable al procedimiento pertinente, se debe acudir al artículo 104 de la LGT, al actual artículo 150.7 de dicha ley por analogía (anterior art. 150.5) o al apartado 2 del artículo 66 del RGRVA, anudando en este último caso a su incumplimiento las mismas consecuencias jurídicas que la jurisprudencia del Tribunal Supremo anudó al incumplimiento del plazo equivalente del derogado artículo 110.2 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La sentencia analiza el artículo 239.3 de la LGT², en la redacción vigente cuando fue dictada la resolución del TEAR que anuló la primera comprobación de valores, precepto concerniente al contenido posible de las resoluciones de los órganos de revisión económico-administrativos, y el artículo 66 del RGRVA³, y distingue dos supuestos de resoluciones estimatorias de los órganos económico-administrativos:

² Dispone el artículo 239.3 de la LGT que «La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal».

³ Dispone el artículo 66 del RGRVA:

«1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

- 1.º La anulación del acto originario por razones materiales, supuesto en el que despliega sus efectos con toda su intensidad el artículo 66 del RGRVA en sus apartados 2 y 3, de forma que el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento a la resolución del órgano de revisión.
- 2.º La anulación por razones de forma que han provocado indefensión con la consiguiente orden de retroacción de actuaciones, supuesto en el que el plazo de un mes al que se refiere el artículo 66.2 del RGRVA carece por completo de operatividad, pues de la dicción literal del artículo 66.4 del RGRVA se desprende claramente la inaplicabilidad de dicho plazo. Aceptar, por otra parte, que en los casos de retroacción juega el plazo de un mes haría imposible cumplir el mandato del artículo 66.2 del RGRVA de que los actos de ejecución se notifiquen en el plazo de un mes desde que la resolución anulatoria tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución, por lo que parece evidente que el titular de la potestad reglamentaria no pudo pensar en la aplicación de ese plazo en los casos de retroacción. La actual redacción del artículo 239.3 de la LGT, dada por la Ley 35/2015, de 21 de septiembre, abunda en esta misma línea al incorporar las previsiones del artículo 66 del RGRVA. Así, sus párrafos tercero y cuarto disponen que con excepción de los supuestos de anulación por defectos formales con retroacción de actuaciones, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación y deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que la resolución económico-administrativa o judicial tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Concluye, por tanto, el Tribunal Supremo que en el caso examinado de anulación de la comprobación de valor y de la liquidación por razones formales (falta de motivación):

3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

[...]

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. [...]».

- 1.º Las nuevas actuaciones de comprobación y liquidación no están sometidas al plazo previsto en el artículo 66.2 del RGRVA por referirse este precepto exclusivamente a la anulación por razones de fondo.
- 2.º Las nuevas actuaciones de comprobación y liquidación no han de entenderse producidas en un procedimiento de ejecución de resoluciones económico-administrativas regido por el artículo 66 del RGRVA sino en el seno del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto anulado.

Sentado lo anterior, la sentencia del Tribunal Supremo analiza finalmente cuál es el plazo del que dispone la Administración para, tras retrotraer las actuaciones y reproducir el procedimiento, notificar la nueva liquidación y dar por finiquitada su tarea ya sin las carencias formales que determinaron la anulación de la primera, si el previsto con carácter general en el artículo 104 de la LGT o, por analogía, el contemplado en el actual artículo 150.7 de la LGT (art. 150.5 LGT, al tiempo de los hechos del litigio). Señala la sentencia que el artículo 104 de la LGT no contiene una norma que acote la duración de las actuaciones cuando se anula con orden de retroacción un acto resolutorio de un procedimiento de gestión, a diferencia de lo que ocurre con el artículo 150.5 de la LGT para las actuaciones inspectoras, y concluye que iría más allá de lo que permite la analogía, como técnica de integración normativa, extender al régimen general de duración de las actuaciones tributarias (el art. 104.1 LGT) una norma especial (el art. 150.5 LGT) prevista para un tipo singular de procedimiento que el propio legislador ha querido sustraer del mismo, por lo que la norma a tomar en consideración para determinar en los procedimientos de gestión el plazo en el que la Administración debe notificar la nueva liquidación tributaria es el artículo 104.1 de la LGT.

Ahora bien, la Administración no dispone para tramitar las nuevas actuaciones y notificar la nueva liquidación de todo el plazo previsto inicialmente para el procedimiento de gestión de que se trate, puesto que la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo sino que vuelve atrás en el ya abierto, en el que se produjeron los defectos procedimentales que determinaron la anulación de la resolución que lo puso fin, sino que dispone tan solo del plazo que restaba en el procedimiento originario para dictar la correspondiente resolución desde el momento en que tuvo lugar el defecto formal determinante de la indefensión del obligado tributario. El *dies a quo* de ese plazo es aquel en el que se comunica al órgano competente para llevar a puro y debido efecto la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones. Y el *dies ad quem* es aquel en que se notifique la resolución que pone fin al procedimiento de gestión tributaria de que se trate.

Aplicando estos criterios al caso de autos, el Alto Tribunal considera que el defecto procedimental tuvo lugar con la emisión del informe pericial de valoración insuficientemente motivado que determinó la invalidez de la comprobación de valores y, correlativamente, de la liquidación tributaria objeto del recurso, esto es, el 1 de junio de 2010. Teniendo en cuenta que el procedimiento de gestión tributaria originario se inició el 30 de abril de 2010, la Administración contaba con cinco meses menos un día para notificar la nueva liquidación. Como la resolución anulatoria tuvo entrada en la Administración competente para ejecutarla el 11 de junio de 2012 y la notificación

de la nueva liquidación se produjo el 22 de noviembre siguiente, más de cinco meses después, la Administración excedió el plazo de que disponía para resolver, por lo que el procedimiento caducó.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia del Tribunal Supremo confirma parcialmente la postura mantenida al respecto por el TEAC en sus Resoluciones de 27 de octubre de 2014 (R. G. 169/2011) y de 12 de marzo de 2015 (R. G. 4203/2014) a las que aludíamos al principio. Así, considera al igual que estas que el artículo 150.5 de la LGT no es susceptible de aplicación analógica a los procedimientos de gestión tributaria y que la retroacción de actuaciones implica volver al mismo procedimiento inicial para desarrollarlo y concluirlo en debida forma en el plazo que restase del procedimiento cuya liquidación se anula, plazo que es el resultado de deducir del plazo máximo legal de duración del procedimiento el tiempo transcurrido hasta el momento al que se retrotrae el procedimiento, que es el instante en que se cometió el vicio formal.

Ahora bien, el Alto Tribunal excluye de modo absoluto la aplicación del plazo de un mes del artículo 66.2 del RGRVA en los supuestos de retroacción de actuaciones, cosa que, sin embargo, aceptaba el TEAC en las resoluciones citadas al considerar que el órgano de aplicación de los tributos debía, en primer lugar, dictar y notificar los actos de ejecución de la resolución económico-administrativa –actos que se circunscribían a anular la liquidación impugnada, a ordenar la retroacción, a devolver las garantías o importes ingresados y a anular, si existían, los actos posteriores que trajeran su causa del anulado– en el plazo máximo de un mes desde que dicha resolución tuviera entrada en el registro del órgano competente para su ejecución y, una vez que se hubiera procedido así, el procedimiento reabierto por la orden de retroacción dada por la resolución debía continuar hasta su terminación (esto es, hasta la notificación de la liquidación), disponiendo para ello el órgano de aplicación de los tributos del plazo que restase del procedimiento cuya liquidación se anula.

Compartimos plenamente la doctrina del Tribunal Supremo expuesta en la sentencia. Y es que, ciertamente, no dejaba de resultar artificiosa y forzada la postura del TEAC de intercalar el plazo de un mes del artículo 66.2 del RGRVA, como plazo de pura ejecución de la resolución anulatoria, con anterioridad al plazo reabierto por la orden de retroacción.

Discrepamos, sin embargo, de la sentencia del Tribunal Supremo respecto del momento en que se entiende producido el vicio formal generador de indefensión y determinante de la retroacción de actuaciones. Según la sentencia dicho momento es el de emisión del informe pericial de valoración puesto que el defecto formal detectado es precisamente la insuficiente motivación del mismo. Cabría oponer a tal conclusión que el vicio formal debería situarse en todo caso no en el momento de emisión del informe pericial sino en el momento en el que dicho informe se notifica al interesado y le coloca en situación de indefensión precisamente por su falta de motivación. Y es que no debe olvidarse que a diferencia de lo que sucede en el supuesto de hecho analizado en la sentencia, en el que el informe de valoración se emite con posterioridad al inicio del procedimiento de comprobación de valores, en la mayoría de los casos la Administración inicia este pro-

cedimiento con la notificación de una propuesta de liquidación basada en un informe elaborado previamente a tal inicio. Si en estos últimos casos se aplicara el criterio de la sentencia, resultaría que el vicio formal habría de localizarse en un momento en el que todavía no se habría iniciado el procedimiento de comprobación de valores, lo cual carece de sentido, salvo que se entendiera que el procedimiento se ha iniciado ya desde el momento en que se solicitan estos informes por la Administración aun cuando formalmente esta está demorando la notificación formal de su inicio al interesado para evitar que transcurra el plazo de caducidad, conclusión esta que a nuestro juicio es perfectamente sostenible, pero que sería objeto de otro artículo dada su trascendencia⁴.

A nuestro juicio, sin embargo, pese a que el artículo 134.3 de la LGT exige no solo que la liquidación vaya acompañada de la valoración debidamente motivada sino que también la propuesta previa de regularización vaya acompañada de la propuesta de valoración debidamente motivada, el momento de localización del defecto formal es aquel en el que se notifica la liquidación, toda vez que la liquidación constituye el acto administrativo impugnado aunque el motivo de su impugnación y de su consiguiente anulación sea la falta de motivación de la valoración en que aquella se sustenta. No es correcto, en nuestra opinión, localizar el vicio en el acto de trámite constituido por la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y de la propuesta de valoración puesto que el tribunal lo que ha juzgado como insuficientemente motivado es la liquidación recurrida sobre la base de la valoración que acompaña a esta y no sobre la base de la propuesta de valoración. Podría haber sucedido, en efecto, que la Administración actuante hubiese modificado la propuesta de valoración a la vista de las alegaciones presentadas por el obligado tributario frente a la propuesta de liquidación, en cuyo caso si finalmente el órgano revisor juzga la valoración en que se apoya la liquidación como inmotivada no tendría sentido localizar el defecto formal en una propuesta de valoración sobre la que dicho órgano revisor no se pronunció. Piénsese, además, que si se considera que el vicio formal existe ya en la notificación de la propuesta de liquidación –en la medida en que esta ha de ir acompañada de una propuesta de valoración debidamente motivada–, dado que la mayoría de los procedimientos de comprobación de valores se inician con la notificación conjunta de ambas propuestas, entonces la Administración dispondría de otro plazo de seis meses para ultimar el procedimiento, lo cual no parece razonable.

⁴ El Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente sobre esta cuestión, aunque referida al procedimiento de inspección, en su Sentencia de 12 de julio de 2017 (rec. cas. unificación doctrina 2616/2016 –NFJ069022–), en la que interpreta otra anterior, de 26 de mayo de 2014 (rec. cas. núm. 16/2012 –NFJ054618–) señalando que para considerar que las actuaciones anteriores al inicio del procedimiento inspector deben computarse a efecto del plazo de terminación del mismo, tales actuaciones deben realizarse con el fin de burlar ese plazo máximo, es decir, con una intencionalidad fraudulenta, lo cual exige valorar las circunstancias concurrentes en cada caso y apreciar dicha intención torticera.

La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF

Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017

Luz Ruibal Pereira

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela*

EXTRACTO

De acuerdo con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, contenida en diversas Sentencias de 28 de noviembre y 14 de diciembre de 2017, la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1 a) de la LIRPF. Además, el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español. Su concurrencia no puede vincularse a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida, frente a datos objetivos como su efectiva duración.

1. SUPUESTO DE HECHO

El Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de noviembre de 2017 (rec. cas. núm. 812/2017 –NFJ068875–) se pronuncia sobre el concepto de «ausencia esporádica» en los supuestos de becas que conllevan una permanencia fuera de España superior a los 183 días.

En el momento de redactar este comentario son numerosos los Autos de admisión del Tribunal Supremo sobre esta cuestión (por ejemplo, los de fecha 10, 20, 24 y 31 de mayo, 7 y 14 de junio y 15 de septiembre de 2017) y seis las Sentencias del Alto Tribunal recaídas sobre la misma, todas ellas de 28 de noviembre de 2017 (rec. cas. núm. 807/2017, 809/2017, 812/2017, 813/2017, 815/2017) y de 14 de diciembre de 2017 (rec. cas. núm. 810/2017 –NFJ069029–), de tal forma que ya podemos entender que existe jurisprudencia sobre la cuestión.

El supuesto de hecho que da origen a la resolución judicial es muy sencillo: concesión de una beca de estudios por una entidad española que supone la permanencia fuera de España del beneficiario más de 183 días a lo largo del año y su influencia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF). En el caso objeto de litigio, el contribuyente entendió que no debía considerarse residente fiscal en España y, por lo tanto, solicitó la devolución de las cantidades retenidas a cuenta del IRPF correspondiente a ese periodo impositivo. Sobre esta situación fáctica, la cuestión jurídica que se planteaba consistía en determinar si esta permanencia fuera de España debe considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) o no.

El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del Principado de Asturias en Sentencia de 28 de noviembre de 2016 (rec. núm. 10/2016 –NFJ068873–) estimó la pretensión del contribuyente, reconociendo la devolución de las cantidades retenidas. El Abogado del Estado presentó recurso de casación contra la citada sentencia aduciendo los siguientes motivos: la existencia de jurisprudencia contradictoria al haber una Sentencia del TSJ de Madrid de 16 de diciembre de 2010 (rec. núm. 1080/2008 –NFJ056553–) que mantenía la opción contraria; la ausencia de jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la cuestión y la trascendencia de la cuestión más allá del caso objeto del proceso.

Tal y como muestran tanto la sentencia del TSJ de Madrid referida a una beca para estudios e investigación concedida por el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI), como la del TSJ de Asturias, que trataba de una beca del Instituto de Comercio Exterior (ICEX), la cuestión incide sobre la tributación en España de becas de estudios, investigación o similares, concedidas por organismos públicos españoles, que facilitan una estancia en el extranjero por más de 183 días al año.

El recurso fue admitido por Auto del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2017 (rec. cas. núm. 812/2017 –NFJ068874–), estableciendo que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en determinar:

«(i) Si la permanencia de un sujeto fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, y a fin de determinar su residencia habitual en España, debe reputarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(ii) Si el concepto de "ausencias esporádicas" debe entenderse vinculado a un elemento volitivo que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida; o, por el contrario, a un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español.

(iii) Si, en cualquier caso, la consideración de las "ausencias esporádicas" como tiempo de permanencia en territorio español exige la acreditación de la residencia fiscal en otro país o si, como entiende la sentencia impugnada, esta exigencia solo opera cuando el país o territorio de residencia sea considerado como paraíso fiscal».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Supremo considera necesario establecer la medida en que las ausencias esporádicas integran el concepto de residencia habitual y, dentro de él, el de permanencia temporal.

Partiendo del concepto de residencia habitual del artículo 9.1 a) de la LIRPF, vinculado a la permanencia en territorio español durante más de 183 días a lo largo del año natural, el tribunal señala que las ausencias esporádicas tienen como finalidad reforzar la regla principal de permanencia, al permitir su mantenimiento, aunque el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español.

A la hora de pronunciarse sobre qué es o no es una ausencia esporádica, considera necesario partir de una interpretación literal o gramatical de la norma de acuerdo con la cual una ausencia esporádica sería «solo la acaecida de forma ocasional, la que no obedece a un patrón prefijado, continuo o permanente», y, por lo tanto, «no puede comprender periodos temporales dilatados en el tiempo y, de hecho, superiores al previsto en el precepto como de permanencia legal (más de 183 días), como tampoco podría absorber, por ejemplo, la totalidad del periodo impositivo, pues en tal caso lo ocasional o esporádico dejaría de serlo y prevalecería sobre lo permanente, en lugar de complementarlo». Esto supone que la permanencia, con los requisitos y duración que la ley prefigura, es lo principal y las ausencias esporádicas son lo accesorio o adjetivo, en tanto concebidas para el mantenimiento de aquella, de tal forma que las ausencias esporádicas pueden servir para completar el número de días de presencia exigidos por la norma para atribuir la condición de residente.

Además de la interpretación gramatical de la norma, entiende el tribunal que existe otra razón para no extender el concepto de ausencia esporádica más allá de sus términos y que consiste en que «la ley española, unilateralmente, no puede ser interpretada de modo que imponga expansivamente un modelo de tributación personal que favorezca la eventual colisión o conflicto con el que establezcan otros países cuya legislación esté basada en criterios semejantes de residencia habitual –a costa de los cuales se expandiría–, lo que significa que una interpretación extensiva, o más bien correctora, de la norma, por virtud de la cual se extienda la noción de residencia habitual más allá de donde alcance, naturalmente, la residencia efectiva, podría pugnar con las leyes de países en que el interesado pudiera residir de forma real, conforme a una norma semejante a la española» (FJ Tercero).

Partiendo de esta base, la sentencia responde a la primera de las cuestiones planteadas señalando que no puede ni debe el tribunal «fijar una interpretación jurisprudencial a todo trance del concepto jurídico indeterminado de las ausencias esporádicas, ni de sus caracteres configuradores», tanto por la casuística de la materia como por la propia naturaleza del proceso casacional, pero lo que sí procede es «identificar cuándo, notoriamente, se está en la zona de certeza negativa o de exclusión», es decir, «cuándo atendidos los hechos y circunstancias concurrentes, una ausencia no puede ser considerada en modo alguno como esporádica» (FJ Cuarto).

Y en este sentido, una beca cuya configuración y finalidad, como es la del objeto del litigio, presuponen la estancia en el extranjero por un periodo superior a los 183 días no puede considerarse ausencia esporádica.

La segunda de las cuestiones planteadas se refiere a si el concepto de ausencias esporádicas debe entenderse vinculado a un elemento volitivo que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente o, por el contrario, a un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español. En opinión del órgano judicial el artículo 9.1 a) de la LIRPF al incorporar el concepto de ausencias esporádicas está dando, dentro de unos límites, cierta «carta de naturaleza a la voluntad del contribuyente, pues de un lado puede computar tales ausencias como tiempo efectivo o computable de permanencia en España, a fin de ser considerado como contribuyente; y, de otro, puede también mostrar su designio contrario, acogándose a la salvedad que el propio artículo prevé para excluir la operatividad de las ausencias esporádicas, mediante la acreditación de la residencia fiscal en otro país» (FJ Quinto).

Pero no cabe admitir que la concurrencia de dicho concepto legal dependa de la exclusiva voluntad del contribuyente, al margen de las circunstancias concurrentes, porque «lo esporádico solo lo es cuando sucede de forma ocasional o aislada y por periodos de tiempo necesariamente breves». Por ello, no es admisible «que la naturaleza de la ausencia o el propósito de regresar a España al término de la actividad que la justifica sean factores que deban ser tenidos en cuenta para definir el carácter esporádico o no de estas a efectos del repetido artículo 9.1 a)» (FJ Quinto).

Finalmente, con relación a la tercera de las cuestiones planteadas sobre la exigencia o no de la prueba de la residencia fiscal en otro país, mantiene el tribunal que la respuesta dada a las dos primeras cuestiones hace innecesario un pronunciamiento sobre esta.

De conformidad con los argumentos esgrimidos, el tribunal fija en el fundamento jurídico séptimo la siguiente interpretación:

- 1.º La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1 a) de la LIRPF, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.
- 2.º El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.

3. COMENTARIO CRÍTICO

El Tribunal Supremo en la sentencia objeto de análisis aborda una cuestión de relevancia en la estructura del IRPF: la determinación de la residencia fiscal a partir del concepto de permanencia.

Como elemento conformador del concepto de residencia habitual, la figura de las ausencias esporádicas aparece para completar el concepto de permanencia. Obviamente, este concepto adquiere relevancia cuando la permanencia real en España no alcanza el mínimo establecido en la ley, es decir, los 183 días durante el año natural, que permitirían considerar *ab initio* que un contribuyente tiene su residencia habitual en España (art. 9 LIRPF).

Por lo tanto, la residencia habitual en España, a efectos del IRPF, puede determinarse en función de la permanencia por más de 183 días en este territorio (al margen de otros criterios) y esta podrá ocasionarse de dos formas:

- Derivada de una permanencia real y efectiva en dicho territorio superior a los 183 días.
- Derivada de la suma de una permanencia efectiva inferior a 183 días más el tiempo consumido por ausencias esporádicas de dicho territorio.

Pues bien, el Tribunal Supremo se centra en este segundo supuesto, es decir, aquel en el que la permanencia necesita de las ausencias esporádicas para conformar la residencia habitual en España. Y llegados a este punto, la cuestión que se plantea es qué debe entenderse por ausencia esporádica. La resolución judicial rechaza realizar un pronunciamiento genérico sobre el alcance de este concepto jurídico indeterminado habida cuenta de que no cabría hacerlo con un suficiente grado de seguridad jurídica pero, atendidas las circunstancias del caso, lo que sí hace el tribunal es señalar lo que no cabría entender comprendido en este concepto; es decir, aquello que no cabrá considerar una ausencia esporádica y la conclusión es clara: ni es esporádica la ausencia que supera los 183 días ni el elemento volitivo es determinante en dicho concepto.

La conclusión que alcanza el Alto Tribunal resulta además acorde con la propia evolución que ha sufrido el binomio permanencia/ausencia a lo largo de las diferentes regulaciones del IRPF. Así, en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, se preveía el criterio de permanencia en territorio español y se incluían en el cómputo del mismo las ausencias, cuando por las circunstancias en las que se realizasen pudiese inducirse que aquellas no tendrían una duración superior a tres años. Posteriormente, la Ley 18/1991, de 6 de junio, partiendo del criterio de permanencia, añadía que se computaban las «ausencias temporales», salvo que demostrase la «residencia habitual» en otro país durante 183 días en el año natural. Y, finalmente, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, introduce la actual redacción en la que se parte nuevamente del criterio de permanencia y se añade el concepto de «ausencia esporádica».

Por lo tanto, la lectura de las distintas redacciones del precepto relativo a la residencia fiscal en España a efectos del IRPF nos permite comprobar como, por una parte, siempre se ha exigido como elemento clave la permanencia por más de 183 días en España y, por otra, y en cuanto al concepto de ausencia computable en el sentido de la ley, se ha ido reduciendo paulatinamente su ámbito objetivo. Así, inicialmente se computaba en la permanencia cualquier ausencia que se entendiese no iba a durar más de tres años; posteriormente se redujo considerablemente el concepto para limitarlo a «ausencias temporales» (temporal: que dura por algún tiempo, según el diccionario de la RAE) y finalmente se acabó limitándolo a las «ausencias esporádicas», que por

definición deben entenderse como ausencias más reducidas que las temporales por cuanto, como señala el Tribunal Supremo, una ausencia esporádica sería «solo la acaecida de forma ocasional, la que no obedece a un patrón prefijado, continuo o permanente» (FJ Tercero), o con otras palabras «lo esporádico solo lo es cuando sucede de forma ocasional o aislada y por periodos de tiempo necesariamente breves» (FJ Quinto). Además, se pasó de exigir la prueba de la «residencia habitual» a la acreditación de la «residencia fiscal» en otro Estado.

Esto supone que la voluntad del legislador ha sido la de ir aquilatando cada vez más el concepto de ausencia que debe tenerse en cuenta en el cómputo del tiempo de permanencia en territorio español. Es decir, existe una clara tendencia en la evolución normativa a exigir la permanencia efectiva durante los 183 días en España y a reducir la duración temporal de aquellas ausencias que van a ser computables a efectos de residencia.

Por otra parte, en esta permanencia el elemento volitivo tiene un carácter meramente coyuntural y opera, como señala la sentencia objeto de este comentario, bien para confirmar la permanencia a través del cómputo de ausencias esporádicas cuando las haya, bien para negar la residencia fiscal en España mediante una actuación proactiva que acredite la residencia fiscal en otro país.

Esta interpretación está en la línea de algún pronunciamiento anterior del propio tribunal que, incluso con la redacción de la LIRPF del año 1978 donde el concepto de «ausencia» era eminentemente más laxo, ya apuntaba la importancia del elemento de la permanencia real frente a otros elementos a tener en cuenta a la hora de determinar la residencia. En efecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 8294/2003 –NFJ036406–), después de recordar que en el concepto de «residencia» se exige un elemento espiritual, la «intención» de residir en un lugar determinado, y un elemento material, la residencia efectiva, y de poner de manifiesto que la doctrina de la Sala 1.^a ha vacilado entre dar relevancia al elemento subjetivo o al objetivo, afirma de forma contundente que «[e]n materia fiscal y para el legislador de 1978 no ofrece dudas que el elemento relevante es el elemento objetivo. Por eso el artículo sexto, alude al elemento objetivo de la "permanencia" como rasgo definidor de la residencia» (FJ Cuarto). Y menor peso corresponde a la voluntad que opera como presunción de residencia cuando «por las circunstancias en que tenga lugar la ausencia se puede inducir (lo que parece hacer presumir un elemento intencional de permanencia) que no durará más de tres años». Pero esta sentencia contiene otra afirmación no carente de relevancia al señalar expresamente que «lo que resulta indudable es que no se deja de ser residente en España por el mero hecho de manifestar que se ha solicitado la residencia en otro lugar si a ello no se añade la efectiva residencia en el punto elegido» (FJ Cuarto). Es decir, incluso cuando entra en juego el elemento volitivo, por ejemplo, por manifestar el ciudadano su deseo de trasladar la residencia fiscal a otro lugar, este carece de relevancia si no se acompaña del elemento objetivo, es decir, de la residencia efectiva en el mismo.

Por lo tanto, con la actual redacción de la ley y tras la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en las Sentencias de 28 de noviembre, entendemos que la acreditación de la residencia fiscal en otro país no debe exigirse para desvirtuar el concepto de ausencia esporádica, que lo será o no, al margen de cualquier otro criterio, sino para impedir que, para calcular el tiempo de per-

manencia exigido por la norma española, se incluyan aquellas ausencias que siendo esporádicas no deben tenerse en cuenta por acreditarse la residencia fiscal en ese otro país.

Es por ello que, en nuestra opinión, no cabe seguir manteniendo una posición como la señalada por la Administración en la Consulta vinculante de 12 de noviembre de 2015 (V3473/2015 –NFC057173–), en la que la Subdirección General de Fiscalidad Internacional entendía que «en relación con el primer criterio (permanencia), cabe indicar que en tanto el consultante no acredite la residencia fiscal en otro país (Reino Unido), las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal del mismo, quien continuará siendo contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas, debiendo tributar en este impuesto por su renta mundial».

Es decir, no cabe mantener una presunción de residencia en territorio español, cuando la permanencia es inferior a 183 días, sobre la base de que cualquier ausencia es esporádica mientras no se acredite la residencia fiscal en otro Estado. Al contrario, primero deberá determinarse el carácter esporádico o no de la ausencia para posteriormente, de serlo, aplicar la presunción prevista en la ley. La redacción legal no ampara una interpretación tal que, en realidad, a través de ella se quiera llevar a cabo una labor correctiva de la norma que pueda provocar una desnaturalización de conceptos. Y ello al margen de que la actual redacción del artículo 9 de la LIRPF pueda dar lugar a situaciones no queridas, lo cual debe corregirse, más allá de lo que permita una interpretación teleológica, vía reforma legal.

La propia naturaleza del concepto de ausencia esporádica hará que, en cuanto concepto jurídico indeterminado, no se puedan dar soluciones con validez general y que, salvo supuestos como el abordado en este caso ya resuelto, se seguirán planteando dudas sobre su alcance. Pero la Administración tributaria deberá justificar el carácter esporádico de la ausencia y no presumirlo cuando el sujeto resida más de 183 días en otro Estado.

Sin embargo, el Tribunal Supremo no entra a enjuiciar, por no resultar necesario para la resolución del supuesto planteado, lo que constituye también una cuestión esencial en este tema y que consiste en determinar si la falta de permanencia por tiempo suficiente en España supone la no sujeción al IRPF (por el criterio de permanencia) o, por el contrario, dicha situación debe ir acompañada de la acreditación de la residencia fiscal en otro país, incluso cuando no se trate de un paraíso fiscal.

Habrà que esperar a futuros pronunciamientos, en los que la técnica casacional lo requiera, para saber cuál es la interpretación que sobre dicha cuestión realiza el Alto Tribunal.

Finalmente, como cuestión añadida al tema objeto de análisis por la sentencia, debe tenerse en cuenta que, si bien en el caso que resuelve la sentencia, el ciudadano no se considera residente en España durante el periodo impositivo en el que permanece por disfrute de la beca más de 183 fuera del territorio español, esto no significa automáticamente que en todo caso un sujeto no pueda ser sometido a imposición por las rentas obtenidas en España, de ser el caso, conforme a los criterios establecidos en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, LIRNR).

Debemos tener en cuenta que, conforme al artículo 14 de la LIRNR, están exentas de este impuesto las rentas mencionadas en el artículo 7 de la LIRPF (entre las que se encuentran algunas becas), percibidas por personas físicas (letra a), así como las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros (letra b).

Esto supone, *contrario sensu*, que, si no estamos ante uno de estos casos de exención, las rentas derivadas de una beca podrían someterse a imposición por el IRNR, siempre y cuando esa renta se considerase obtenida en territorio español lo que sucedería, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de la LIRNR, cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

Por lo tanto, caso de estar en condiciones de aplicar la LIRNR, la realización íntegra del trabajo en el extranjero y la sujeción a un impuesto de naturaleza personal en el otro Estado se convierten en requisitos necesarios para excluir la tributación en España por el IRNR de las becas pagadas por una Administración española. Y entre las becas pagadas por la Administración española se incluirían, por ejemplo, becas como las concedidas tanto por el CDTI como por el ICEX.

Previsiones que, obviamente, deberán tener en cuenta si hay o no convenio de doble imposición firmado entre España y el país en el que va a desarrollar el trabajo para el cual fue otorgada la beca, y de haberlo, estar a lo en él previsto en cuanto a reparto de la potestad tributaria.

Obviamente, y en otro orden de cosas, resulta claro que la no residencia en España a efectos de la ausencia de tributación en IRPF de la beca concedida por una Administración española, no impide el gravamen por IRNR de otras rentas que la persona pueda obtener como las derivadas de bienes inmuebles en España.

Una última consideración; más allá del supuesto concreto de becas concedidas por la Administración española y que suponen la permanencia fuera de España durante más de 183 días a lo largo del año, el problema de la residencia fiscal en España basada en el criterio de permanencia y el cómputo de las ausencias esporádicas se proyecta también sobre otras situaciones que afectan a numerosos trabajadores como puede ser el régimen fiscal de impatriados.

Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

(Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 3 de noviembre de 2016 [BOE de 14 de noviembre]).

EXTRACTO

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 3 de noviembre de 2016 (BOE de 14 de noviembre).

A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, aduanas e impuestos especiales y procedimientos de gestión tributaria, Inspección de los Tributos y recaudación.

Palabras clave: IRPF; IS; IVA; ITP y AJD; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación.

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá usted elaborar un dictamen que aborde los aspectos tributarios, civiles y mercantiles que puedan derivarse del mismo.

El dictamen se estructura en las ocho partes que se citan a continuación.

- **Parte 1.^a** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- **Parte 2.^a** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- **Parte 3.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades (IS).
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre el valor añadido (IVA) y al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD).
- **Parte 5.^a** Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- **Parte 6.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).
- **Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

II. NOTAS

Para la redacción del dictamen se tendrán en cuenta los siguientes criterios y consideraciones:

- La fecha del dictamen es la del día de hoy: 5 de mayo de 2017.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma, y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de países existe una legislación idéntica a la vigente en España, salvo que se indique expresamente lo contrario en algún punto concreto.
- Cada apartado del dictamen es independiente y autónomo, debiéndose hacer abstracción del resto de apartados en orden a la contestación a las cuestiones que en cada uno de ellos se plantea.

- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante. Deberá razonar las respuestas acompañándolas de los fundamentos de derecho que estime procedentes.

III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

La sociedad Cretona 2000, SA, que tiene su sede social y fiscal en La Coruña, se dedica a la fabricación y venta al mayor y al menor de batas de cretona, epígrafes del impuesto sobre actividades económicas (IAE) 435.3, 613.3 y 651.2. La sociedad se ha hecho un hueco en ese difícil mercado por la calidad de sus productos y la profesionalidad en la confección y distribución.

Por otra parte la sociedad Cretona 2000, SA ha iniciado una nueva actividad como es la de impartir cursos de corte y confección cuya homologación ha conseguido de la Universidad de Salvatierra (Campus de A Pobra do Caramiñal).

Las actividades de venta al por mayor se realizan directamente en su fábrica de La Coruña, así como en su filial de distribución (controlada al 100 % por Cretona) cuya denominación es Batas del Tambre, SL, ubicada en una nave industrial del Polígono Neynar de Madrid. Los productos fabricados por Cretona 2000, SA son vendidos a precio de coste a Batas del Tambre, SL, la cual arrastra cuantiosas pérdidas desde hace años.

Desde esta última sociedad se realiza también la comercialización al mayor y al menor de un modelo de «batas caloríficas» importadas de China, pero diseñadas y desarrolladas con tecnología propia. Por otra parte, la preocupación ecológica del grupo es patente al estar empeñados en proyectos de sostenibilidad y eficiencia energética.

Las acciones de Cretona 2000, SL están actualmente en poder del hijo del fundador, don Emiliano Zapata (508 acciones que representan el 50,8 % del capital), y de los tres hijos de este (Alberto, Blas y Carlos Zapata, con 164 acciones que representan el 16,4 % cada uno de ellos). Según consta en los estatutos y en el Registro Mercantil, el administrador único es Emiliano. La sociedad se plantea realizar una ampliación de capital que tendrá lugar en 2017.

La empresa cuenta con 150 empleados, pero en 2015 a través de un expediente de regulación de empleo redujo su plantilla significativamente.

El jefe de la asesoría fiscal de la empresa, don José Martí, es partidario de hacer todo legalmente, al menos eso dice cuando visita la sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en La Coruña. No obstante, se ha visto envuelto en numerosas comprobaciones efectuadas por Gestión Tributaria y por Inspección. Las deudas de la sociedad con la Agencia Tributaria han motivado también «discrepancias» con los órganos de recaudación.

Parte 1.^a Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe

Pregunta 1

Mediante contrato privado celebrado el 25 de octubre de 2012 Batas del Tambre, SL vendió una nave industrial que tenía en el polígono Neynar a doña María Luisa Martín. En el contrato se estipula que doña María Luisa Martín no entrará en la posesión de la nave hasta el 1 de enero de 2013, coincidiendo con el nuevo año fiscal. El 1 de noviembre de 2012 doña María Luisa Martín fallece de manera sorpresiva dejando un único heredero.

Batas del Tambre adeuda grandes cantidades a la AEAT a resultas de las importaciones que realiza de China, lo que motiva que la AEAT acuerde con fecha de 11 de diciembre de 2012 diligencia de embargo sobre la mencionada nave sita en el polígono Neynar. Enterado del embargo, el heredero único de doña María Luisa Martín interpone una tercería de dominio.

Se pide:

Analice la viabilidad de la tercería de dominio planteada por el heredero de María Luisa Martín contra la AEAT.

Pregunta 2

La sociedad Cretona 2000, SA solicitó una ayuda pública del Ministerio de Industria que se encontraba entre las convocadas por Orden ITC/3098/2013, de 15 de enero, asociada a la realización de actuaciones de reindustrialización. El objeto de la ayuda consistía en desarrollar un proyecto para «la implantación de una empresa innovadora, que se compromete a utilizar para la fabricación de las batas de cretona material reciclado».

Tras la correspondiente propuesta de concesión de la ayuda, la solicitud fue finalmente estimada positivamente el día 2 de marzo de 2013. El importe de la ayuda asciende a 2.500.000 euros, de forma que, según las normas de la convocatoria, las inversiones y gastos debían realizarse desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2013, las facturas que se incluyan como justificantes de las diferentes partidas debían emitirse entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, y los pagos en firme debían abonarse hasta el 31 de marzo de 2014. Los documentos justificativos debían ser remitidos al órgano concedente antes del día 31 de mayo de 2014.

Ante el incumplimiento, por parte de la sociedad Cretona 2000, SA, de las condiciones establecidas para la concesión de la ayuda, se acordó el reintegro de la misma, por lo que se encomendó la gestión del procedimiento ejecutivo a la Agencia Tributaria.

Tras la notificación de los correspondientes acuerdos, no se efectuó el pago y no se solicitó aplazamiento alguno. Con posterioridad, se notificó la providencia de apremio, resultando infructuoso el procedimiento ejecutivo, puesto que no se pudo embargar cantidad alguna.

El motivo es que, tras la obtención de la ayuda, el administrador único de la sociedad realizó múltiples retiradas de efectivo y transferencias, ascendiendo a más de 2.000.000 de euros, extremo que puede comprobarse fácilmente en el expediente ejecutivo seguido por la Dependencia de Recaudación de La Coruña.

El administrador único de la sociedad manifestó ante la Agencia Tributaria que la sociedad Cretona 2000, SA carecía de bienes con que hacer frente al reintegro de la ayuda, que no tenía ninguna intención de devolverla, añadiendo además que la sociedad había abonado comisiones a terceros para la consecución de las ayudas.

Quedó en todo caso acreditado que la totalidad de los fondos percibidos fueron transferidos a terceros, simulando pagos de servicios o adquisiciones ficticias de bienes, que no se han podido localizar, documentando pagos por importe de más de 2.000.000 de euros.

Se pide:

Conteste a las siguientes preguntas:

- ¿Qué actuaciones civiles o penales puede proponer la Dependencia de Recaudación de La Coruña?
- ¿Qué criterios han de tenerse en cuenta para elegir una vía u otra?
- Explique brevemente los requisitos exigidos a las acciones civiles y penales aplicables.

Parte 2.^a Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos

El día 15 de noviembre de 2015 se recibió en la Dependencia Regional de Inspección de Galicia una denuncia pública tributaria anónima que aportaba cierta documentación confidencial que contiene la planificación fiscal interna e internacional del grupo económico constituido por Cretona 2000 y Batas del Tambre, y copias de ciertos extractos contables que, una vez fueron cotejados por la Inspección con las declaraciones presentadas, arrojaron cifras de ventas sensiblemente superiores a las declaradas. En concreto, la partida 700N, «Ventas a mercadillos "B"», contiene varios cientos de miles de euros.

El día 11 de diciembre de 2015 se inicia una inspección por parte de las dependencias de Galicia y de Madrid mediante personación de funcionarios de Inspección en el domicilio fiscal de las entidades. En el curso de la inspección se accede a los sistemas de gestión contable de la empresa hallándose una doble contabilidad que acredita la veracidad de la documentación aportada por la denuncia. En el curso de la actuación el obligado manifiesta saber por qué se ha desencadenado la inspección ya que solo puede proceder de una denuncia de un empleado al que despidió el pasado mes de octubre y que tenía acceso a la contabilidad.

En fecha 1 de marzo de 2016 la inspección solicita informe a los órganos de Gestión Tributaria sobre los procedimientos de comprobación tramitados a la entidad. Gestión Tributaria contesta en fecha 28 de marzo de 2016 informando de la no concurrencia de comprobaciones, continuándose sin más el procedimiento inspector.

En fecha 4 de abril de 2016 el obligado solicita suspensión indefinida del procedimiento, por existir indefensión ya que entiende que la inspección cuenta con información procedente de un empleado que ha motivado la comprobación. En fecha 8 de abril de 2016 se deniega la solicitud, por no encontrarse fundada en derecho, notificándose al obligado dicha denegación en fecha 25 de abril de 2016.

En fecha 3 de febrero de 2017 se dicta acuerdo de liquidación que finaliza el procedimiento inspector, poniéndose a disposición del obligado tributario en esa fecha en su dirección electrónica habilitada y notificándose en fecha 9 de febrero de 2017 mediante acceso a la misma.

En las actas se han regularizado diversos elementos de la obligación tributaria, en parte de ellos los obligados tributarios estaban de acuerdo. Así las cosas, los contribuyentes han firmado dos actas con cuota a ingresar; un acta firmada con acuerdo y otra acta firmada en disconformidad, relativas ambas a diferentes elementos de la misma obligación tributaria.

Pregunta 1

Se pide:

Responda, fundamentando las respuestas en la normativa y en los principios del derecho tributario y administrativo, a las siguientes alegaciones que presenta el representante del obligado tributario.

- a) El procedimiento de inspección se ha iniciado como consecuencia de una denuncia, y ello supone indefensión para el obligado tributario, ya que la Inspección no lo ha manifestado.
- b) Además, el hecho de ser anónima la denuncia la hace igualmente inválida.

Pregunta 2

Se pide:

Respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras, responda a las siguientes preguntas:

- a) Plazo en el que deben concluir las actuaciones sabiendo que las entidades no tienen obligación de auditar sus cuentas.
- b) Efecto de la petición del informe de fecha 1 de marzo de 2016 a Gestión Tributaria en el plazo del procedimiento inspector.
- c) Efecto de la solicitud de suspensión del contribuyente de fecha 4 de abril de 2016 en el plazo del procedimiento inspector.
- d) Valoración sobre si se ha excedido el plazo máximo.

Pregunta 3

Se pide:

Describe los requisitos específicos para la firma de las actas con acuerdo. Teniendo en cuenta la coexistencia de las dos actas, determinar la forma de practicar la liquidación derivada del acta de disconformidad.

Parte 3.^a Aspectos relativos al IS

Pregunta 1

La sociedad Cretona ostenta desde su constitución de manera ininterrumpida el 100 % de Batas del Tambre, siendo 1.000.000 u.m. el valor de la participación, que coincide con el de su aportación en 2010.

Desde su constitución, Batas del Tambre ha contabilizado pérdidas por importe de 200.000 u.m. que han motivado hasta 31 de diciembre de 2016 un deterioro de esa participación en sede de Cretona, del cual un importe de 50.000 u.m. responde a deterioros anteriores al ejercicio 2013 que han sido fiscalmente deducibles.

Debido a las cuantiosas y continuadas pérdidas generadas por Batas del Tambre durante todos estos ejercicios, Cretona, el 30 de junio de 2017, transmite esta participación, a un tercero independiente, por importe de 600.000 u.m.

Se pide:

Determinar los ajustes extracontables que procede realizar.

Pregunta 2

Cretona adquirió al inicio de 2015 un elemento nuevo de su inmovilizado material por un importe de 100.000 u.m., que se iba a utilizar en dos turnos de trabajo diarios de siete horas de duración. Este elemento ha decidido amortizarlo contablemente en cinco años.

Se pide:

Determinar los ajustes extracontables que proceda realizar, teniendo en consideración los siguientes hechos:

- Este es el único elemento de su activo no corriente susceptible de amortización.
- De acuerdo con las tablas de amortización el coeficiente lineal máximo para dicho elemento es el 12 % y el periodo de años máximo es de 10.
- Desde su constitución, Cretona no cumple los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión.

Pregunta 3

Las actividades de venta se realizan directamente en la fábrica de La Coruña, así como en su filial de distribución, Batas del Tambre.

Los productos fabricados y distribuidos directamente por Cretona se venden a un precio unitario de 12 u.m., mientras que los que vende a Batas del Tambre lo hacen a precio de coste, esto es, 10 u.m.

Se pide:

Determinar el tratamiento fiscal de esta operación, teniendo en cuenta que durante el ejercicio 2017 se vendieron a terceros 100.000 unidades directamente y 50.000 a través de Batas del Tambre.

Pregunta 4

El incremento de fondos propios de Cretona, durante el ejercicio 2017 para aplicar la reserva de capitalización, ha sido de 6.000.000 de u.m. Estos fondos cumplen los requisitos del artículo 25 de la ley del impuesto.

Se pide:

Determinar la reducción en la base por reserva de capitalización y la base imponible negativa que podrá ser compensada en el ejercicio. Para ello se tendrá en cuenta que su resultado contable, determinado conforme a las normas del Plan General de Contabilidad, ascendió a 1.493.500 u.m., que esta entidad tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar por importe de 5.000.000 u.m. y que en el ejercicio de 2016 su cifra de negocios fue inferior a 20.000.000 de euros.

Parte 4.ª Aspectos relativos al IVA e ITP y AJD

Pregunta 1

Como ya se ha expuesto en el enunciado, en 2017 Cretona 2000, SA, además de la fabricación y venta al mayor y al menor de batas de cretona, ha iniciado una nueva actividad, la de impartir cursos de corte y confección cuya homologación ha conseguido de la Universidad de Salvatierra. Con dicha homologación, y dado que se trata de una entidad privada, ha conseguido la autorización correspondiente de la autoridad competente que le habilita a dar esta formación. Por ello, el Consejo de Administración ha decidido hacer un esfuerzo para dotar de recursos la nueva actividad. En este sentido, ha decidido adquirir, entre otros bienes, un potente ordenador para llevar las cuentas de la sociedad en su conjunto por importe de 20.000 euros más IVA. Además, ha comprado máquinas de coser por valor de 15.000 euros procedentes de Alemania entregando al empresario alemán el correspondiente NIF IVA facilitado por la Administración española. Adquiere en Marruecos 2.000 metros de tela de diversos colores, por un valor de 10.000 euros más impuestos. Igualmente, para la impartición de los cursos ha decidido reubicar 50 sillas y 50 mesas que tenía en el almacén de batas cuyo coste ascendió a 5.000 euros hace dos meses.

Se pide:

Comentar, fundamentando los comentarios en la normativa IVA:

- Los distintos aspectos de la nueva actividad en IVA.
- La deducción del IVA del ordenador común.
- La repercusión y deducción del IVA en la adquisición intracomunitaria de las máquinas de coser, en la importación de telas para formación y en la reubicación de mesas y sillas.

Pregunta 2

Blas Zapata está casado con doña Rosita Apañada, funcionaria de la Xunta de Galicia. Doña Rosita acaba de heredar 8.000.000 de euros depositados en una cuenta corriente procedentes de

una tía lejana suya que vivía en Cangas de Onís. Con parte de dichos fondos decide llevar a cabo la adquisición y reforma en profundidad de una casa antigua ubicada en Santander, cuya propietaria es una anciana de 85 años, jubilada, que reside en ella. El precio ascendió a 4.000.000 de euros, del cual el 40 % corresponde al valor del suelo. El objetivo de doña Rosita es revenderla al finalizar la citada reforma; el coste de esa reforma asciende a 700.000 euros. Las obras a realizar consisten en 80.000 euros en redistribución de espacios interiores y pintura y los restantes 620.000 euros se han destinado a reforzar estructuras y cubiertas.

Concluida la reforma, doña Rosita pone un cartel de «Se vende» en la casa y a los 4 meses la vende a Eventos Varios, SA, que va a poner en la misma un negocio de restauración y sala de fiestas.

Se pide:

Comentar, fundamentando los comentarios en la normativa del IVA:

- Tributación de la herencia y de la compraventa inicial del inmueble de Santander por doña Rosita (para vendedora y compradora). Justifique su respuesta.
- Incidencia de la reforma en la tributación (para vendedora y compradora) de la compraventa posterior del inmueble por parte de doña Rosita a Eventos Varios. Justifique su respuesta.

Pregunta 3

Cretona 2000, SA vendió en 2016 a Batas del Tambre, SL una partida de 10.000 batas, cuyo coste era de 20 euros y su valor de mercado de 25 euros. El transporte de las mercancías lo realizó don Luis Tributele quien tributa en régimen simplificado por lo que dice no estar obligado a expedir factura y como justificante del servicio entrega un recibo por un importe de 605 euros.

Ante la difícil situación económica que atraviesa Batas del Tambre, que a pesar de haber transcurrido 14 meses desde la entrega de las batas todavía no ha satisfecho su importe, Cretona decide directamente modificar la base imponible de la operación de venta al considerarla incobrable.

Batas del Tambre vendió 500 batas por un precio de 30 euros (sin incluir impuestos) a Confecciones Miño, quien le comunica que tributa en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Se pide:

Comentar, fundamentando los comentarios en la normativa, los distintos aspectos en la tributación por IVA de las operaciones referidas (venta inicial, transporte, modificación de la base imponible, venta a Confecciones Miño).

Parte 5.^a Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales

Pregunta 1

Alberto y Blas, los dos hijos mayores de don Emiliano, estuvieron residiendo en Alemania y Francia, respectivamente, desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2012. Alberto adquirió en Alemania el 3 de marzo de 2012 un vehículo usado matriculado (en condiciones normales de tributación) en dicho país. Blas adquirió en Francia el 26 de octubre de 2012 un vehículo usado matriculado (en condiciones normales de tributación) en dicho país.

El 1 de enero de 2013 ambos trasladaron su residencia a España y matricularon los vehículos en el Estado español, a su nombre, el 4 de enero de 2013, habiendo presentado ante la Administración tributaria una declaración de exención del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT) por traslado de residencia. Alberto vendió el vehículo el 15 de agosto de 2013. Blas vendió el vehículo el 5 de abril de 2014.

Ambos han sido notificados el 4 de mayo de 2017 del inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IEDMT, para comprobar el disfrute de la exención en relación con los vehículos en cuestión.

Se pide:

En relación con el IEDMT, análisis de los hechos realizados por cada uno de los hermanos, determinando si se cumplen los requisitos para el disfrute de la exención y, en caso contrario, hecho imponible y fecha de devengo del IEDMT a los efectos de una posible regularización por la AEAT.

Pregunta 2

Cretona 2000, SA tiene entre sus propósitos más básicos el mantener un comportamiento socialmente responsable. El interés de la compañía incluye, entre otras inquietudes, la preocupación por el medio ambiente. Por ello está analizando la posibilidad de sustituir algunos de sus paneles eléctricos para conseguir que el 100 % de los mismos sean ecológicos. Para ello, efectuó un estudio de mercado y determinó que los paneles fotovoltaicos más económicos se producían en la empresa china Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd.

El precio de venta en la factura expedida por Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd. fue de 20.000 dólares, bajo condiciones FOB Ningbo.

En la fecha de presentación de la declaración de importación en la aduana de Valencia el tipo de cambio aplicable €/€ fue 1,25. Para la presentación de la declaración aduanera, Cretona 2000, SA contrató al representante aduanero Paco Pérez que actúa bajo la modalidad de representación indirecta, quien les informó de que los derechos arancelarios de los paneles fotovoltaicos (Código Nomenclatura Combinada 8501 34 00) eran del 2,7% *ad valorem*.

Además, mediante el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2016/367 de la Comisión de 1 de marzo de 2017 se ha establecido un derecho *antidumping* definitivo sobre las importaciones de módulos fotovoltaicos originarios o procedentes de la República Popular China clasificados en los códigos NC 8501 31 00, 8501 32 00, 8501 33 00, 8501 34 00 y 8501 61 20. El tipo del derecho *antidumping* definitivo aplicable al precio neto franco en la frontera de la Unión, derechos no pagados, de los productos descritos y fabricados por las empresas enumeradas a continuación será el siguiente:

Empresa	Tipo de derecho (%)
Changzhou Trina Solar Energy Co. Ltd. Trina Solar (Changzhou) Science & Technology Co. Ltd. Changzhou Youze Technology Co. Ltd. Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd. Yancheng Trina Solar Energy Techonology Co. Ltd.	44,7
Delsolar (Wujiang) Ltd.	64,9
Jiangxi LDK Solar Hi-Tech Co. Ltd. LDK Solar Hi-Tech (Nanchang) Co. Ltd. LDK Solar Hi-Tech (Suzhou) Co. Ltd.	46,7
LDK Solar Hi-Tech (Hefei) Co. Ltd.	46,7
JingAo Solar Co. Ltd. Shanghai JA Solar Technology Co. Ltd. JA Solar Technology Yangzhou Co. Ltd. Hefei JA Solar Technology Co. Ltd. Shanghai JA Solar PV Technology Co. Ltd.	51,5
Todas las demás empresas.	53,4

Otra información de interés:

- Cretona 2000, SA posee acciones de Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd. que le proporcionan una participación del 1 % en la misma.
- Cretona 2000, SA ha abonado 2.000 dólares, en concepto de comisión por la compra de los paneles.

- c) Cretona 2000, SA ha abonado 600 dólares por el transporte en barco desde China a Valencia de los paneles.
- d) En el momento de la llegada de la mercancía al Puerto de Valencia, Cretona 2000, SA no dispone del certificado de baja tensión exigible para el despacho a libre práctica de la mercancía. La obtención del certificado puede demorarse más de tres meses.

Se pide:

- 1. Cálculo de los derechos arancelarios y *antidumping* que, en su caso, procedan.
- 2. Cálculo del IVA a la importación devengado con motivo del despacho a consumo de la mercancía.
- 3. Aclaración sobre la posibilidad de que los paneles solares pudieran permanecer en situación de depósito temporal hasta la obtención del certificado de baja tensión.

Parte 6.^a Aspectos relativos al IRPF

Pregunta 1

La otra nave industrial, situada en el polígono Neynar de Madrid, en la que Batas del Tambre, SL lleva a cabo actualmente su actividad de venta (nave de 600 m² de superficie y 7 metros de altura) es propiedad a partes iguales de don Carlos Zapata y su cónyuge, arrendándose por estos a aquella por 18.000 euros anuales pagaderos por doceavas partes los días 5 de cada mes. Según los estudios efectuados por el Departamento de Inspección, las naves situadas en el mismo polígono y con características prácticamente idénticas se alquilan a razón de 3 euros/m² el mes.

Se pide:

Determinar la existencia o inexistencia de vinculación entre don Carlos Zapata y su cónyuge –por una parte– y Batas del Tambre, SL –por otra– y, si fuese procedente, el método para determinar el valor de mercado.

Pregunta 2

A principios de 2015 la sociedad Cretona 2000, SA despidió a 20 trabajadores mediante un procedimiento de despido colectivo por causas económicas, conforme a lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores (ET). Las indemnizaciones correspondientes se abonan directamente por la empresa de forma fraccionada (mensualmente) desde la fecha de despido

hasta la fecha en que el trabajador cumpla 63 años. Respecto de un trabajador «tipo», se conocen los siguientes datos:

- Indemnización acordada: 200.000 euros.
- Indemnización obligatoria según ET en caso de despido colectivo: 40.000 euros.
- Indemnización obligatoria según ET en caso de despido improcedente: 85.200 euros.
- Antigüedad del trabajador en la empresa en la fecha de despido: 15 años.
- Edad del trabajador en la fecha de despido: 58 años.
- Indemnización abonada en 2015 y 2016: 80.000 euros (40.000 cada año).
- Indemnización a abonar en 2017: 40.000 euros.

A efectos del cálculo de retenciones, en el ejercicio 2017 la empresa no ha tenido en cuenta exención ni reducción alguna, por entender que la totalidad de la exención por despido (40.000 €) ya se agotó con motivo de los pagos realizados en 2015 y 2016, y que la reducción por periodo de generación superior a dos años no debe tenerse en cuenta para el cálculo del tipo de retención. Además, aunque hubiera de tenerse en cuenta, la empresa considera que en el caso planteado se trataría de un rendimiento obtenido *ex novo*, con motivo del acuerdo indemnizatorio, no siendo por tanto aplicable tal reducción.

Se pide:

Determinar justificadamente:

- a) Si la indemnización por despido exenta calculada por la empresa es correcta. En caso contrario, determinar el importe total de la indemnización exenta y el importe de la indemnización exento que procedería computar en 2017, tanto a efectos de retenciones como en la declaración del trabajador.
- b) Si la forma de proceder de la empresa en relación con la reducción por periodo de generación superior a dos años es correcta. En caso contrario, determinar el importe de la reducción aplicable en el ejercicio de 2017.

Pregunta 3

Las participaciones en el capital de Cretona 2000, SA, de 1.000 euros de nominal, fueron adquiridas por Emiliano Zapata y sus tres hijos por herencia al fallecimiento del fundador. El valor resultante de aplicar las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) fue de 1.250 euros por acción (cantidad considerada como valor de mercado) y los gastos y tributos satisfechos por los herederos correspondientes a tales acciones ascendieron a 50 euros por acción.

En febrero de 2017 Cretona 2000, SA realiza una ampliación de capital totalmente liberada, en la proporción de 1 acción nueva por cada 4 antiguas. Emiliano Zapata y sus hijos Blas y Carlos acuden a la ampliación, recibiendo las acciones correspondientes. Por su parte, Alberto decide transmitir los derechos de suscripción a su cónyuge a un precio de 250 euros por cada derecho. Con los derechos adquiridos, el cónyuge de Alberto adquiere 41 acciones.

Como consecuencia de esta operación, el asesor fiscal de Cretona 2000, SA, que también se ocupa de las cuestiones fiscales de los socios, comunica a estos la siguiente información en relación con el IRPF:

- Emiliano Zapata, y sus hijos Blas y Carlos:
 - La ampliación de capital no ha implicado la obtención de renta alguna.
 - Las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.250 euros cada acción.
 - Las acciones liberadas recibidas en la ampliación se valoran en 0 euros.
- Alberto:
 - La transmisión de los derechos de suscripción ha implicado la obtención de un rendimiento del capital mobiliario por importe de 41.000 euros.
 - Las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.300 euros cada acción.
- Cónyuge de Alberto:
 - Las acciones adquiridas con los derechos de suscripción quedan valoradas en 1.000 euros cada acción.

Se pide:

Valorar si es correcta la información comunicada por el asesor fiscal a los socios en relación con la ampliación de capital. En caso de que no se considere correcta, determinar el tratamiento aplicable en el IRPF.

Parte 7.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria

Pregunta 1

Uno de los hijos de don Emiliano presenta su declaración de renta el 25 de junio de 2016 con un resultado a devolver de 2.000 euros.

Al repasar dicha declaración observa que ha olvidado una venta de acciones cuyo resultado fue negativo.

Por este motivo presenta el 10 de septiembre de 2016 una solicitud de rectificación incluyendo dicha venta y solicita una devolución adicional de 1.000 euros.

La declaración inicial es sometida a comprobación interna por la AEAT de acuerdo con la información de que dispone, sin inicio de ningún procedimiento de comprobación, no detectándose ninguna irregularidad. Se procede a su devolución el 10 de enero de 2017.

Respecto de la solicitud de rectificación se notifica una propuesta de desestimación por falta de justificación. En periodo de alegaciones el contribuyente aporta más documentación. Tras la comprobación de esta documentación se considera procedente emitir una resolución el 10 de abril de 2017 acordando la devolución solicitada.

Se pide:

¿Procedería devolver intereses de demora en alguna de las dos devoluciones practicadas? En caso de que proceda, qué tipo de interés es el que se debe aplicar y por cuánto tiempo.

Pregunta 2

Otro de los hijos de don Emiliano presenta su declaración del impuesto sobre la renta de 2015 en el plazo reglamentario, incluyendo un importe de 1.000 euros por deducción en adquisición en vivienda habitual.

La AEAT inició un procedimiento de verificación de datos al considerar que no era su vivienda habitual al disponer la información del padrón que estaba empadronado en el domicilio de sus padres.

El declarante aportó como prueba de que constituía su vivienda habitual 10 tiques del servicio de taxi que había cogido durante el año en la zona en la que se encuentra la vivienda, un certificado emitido por una academia que se encuentra en el mismo inmueble que su piso certificando que asistió a un curso anual el año 2015 y un escrito del portero del inmueble que dice que ha visto al contribuyente algunos días en el inmueble durante 2015, pero sin decir cuántos.

La AEAT procedió a realizar la oportuna liquidación provisional eliminando la deducción por vivienda habitual, por considerar, tras la valoración de las pruebas aportadas, que no quedaba acreditado que la vivienda por la que se dedujo constituyera su vivienda habitual. Con dicha liquidación quedó finalizado el procedimiento de verificación de datos.

Se pide:

¿Ha actuado la AEAT de forma adecuada desde el punto de vista procedimental? Razone la respuesta.

Pregunta 3

El 12 de enero, el tercer hijo de don Emiliano recibe un requerimiento de la Agencia Tributaria solicitando la aportación de la escritura de adquisición del chalé adosado en el que reside con su familia. En dicho requerimiento se le indica que con la notificación del mismo se inicia un procedimiento de verificación de datos referente al IRPF de 2015.

El 20 de enero, el hijo de don Emiliano contesta al requerimiento manifestando que el citado chalé, que constituye su vivienda habitual, no es de su propiedad sino que lo tiene alquilado a un vecino propietario de varios chalés de la misma urbanización. Acompaña copia del contrato de alquiler formalizado al efecto.

El 1 de marzo, sin haber recibido ninguna notificación más de la Agencia Tributaria relativa al requerimiento de fecha 12 de enero, esta le notifica propuesta de sanción de 150 euros por presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, fundamentada en que, según consta en el citado documento, había indicado en su autoliquidación de IRPF de 2015 que su vivienda habitual era de su propiedad y no había consignado el NIF del arrendador.

El hijo de don Emiliano no está de acuerdo con la propuesta de sanción recibida ya que, como queda claro, Hacienda pretende sancionarle cuando únicamente ha recibido un requerimiento que ha atendido diligentemente y sin que se le haya notificado resolución alguna derivada del procedimiento de verificación de datos ni comunicado previamente que su conducta era constitutiva de infracción tributaria.

Se pide:

- ¿Es correcta la afirmación efectuada por el hijo de don Emiliano de que la Agencia Tributaria debe notificarle algún tipo resolución en relación con el procedimiento de verificación de datos?
- En cuanto a la propuesta de sanción, ¿se puede en este supuesto notificar la citada propuesta sin ningún trámite previo?

Parte 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

Pregunta 1

A la sociedad Batas del Tambre, SL la Inspección de Hacienda le liquidó en el año 2015 una deuda por retenciones del trabajo personal de 150.000 euros y un expediente sancionador de 80.000 euros.

La sociedad, dentro del plazo reglamentario, interpuso recursos de reposición contra ambas liquidaciones.

Simultáneamente solicitó la suspensión de la ejecución de la liquidación por retenciones, con dispensa total de garantías afirmando que no disponía de bienes que pudiera ofrecer como garantía, puesto que el inmueble del que es propietaria lo necesitaba como garantía de su financiación bancaria, y que la ejecución del acto recurrido podría ocasionarle daños de difícil o imposible reparación.

A los tres meses, la Dependencia de Inspección denegó la suspensión solicitada y desestimó los dos recursos.

La sociedad interpuso las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, reiterando la solicitud de suspensión con la misma argumentación utilizada en el recurso de reposición.

A los cuatro meses, el tribunal admitió a trámite la solicitud de suspensión con dispensa total de garantías de la deuda por retenciones.

Tres meses después, el tribunal económico-administrativo denegó la suspensión con dispensa total de garantías de la deuda por retenciones.

En enero de 2017, el tribunal notificó a la entidad la desestimación de las dos reclamaciones económico-administrativas.

La sociedad no interpuso ningún recurso contencioso-administrativo sino que solicitó el aplazamiento de las dos deudas, con dispensa de garantías, afirmando que concurrían las condiciones del artículo 82.2 b) de la LGT.

Se pide:

- a) Efectos que la interposición de los recursos y reclamaciones y las solicitudes de suspensión, indicados en el texto, tienen sobre la ejecutividad de las deudas.
- b) Fundamente la actuación que deberá mantener la Dependencia de Recaudación ante las solicitudes de aplazamientos formuladas.

Pregunta 2

La sociedad Cretona 2000, SL ejerce su actividad en una fábrica de titularidad de la sociedad Batas del Tambre, SL, inscrita en el Registro de la Propiedad de Madrid 1. Se trata de una nave industrial cuya valoración asciende a 500.000 euros. La sociedad Cretona 2000, SL es titular del 100 % del capital social de Batas del Tambre, SL.

La Inspección de Hacienda liquidó a la sociedad Cretona 2000, SL una deuda por IVA de los ejercicios 2011 y 2012 por importe de 320.000 euros y expediente sancionador por importe de 200.000 euros hace dos años. Estas deudas están en fase de embargo.

El equipo de recaudación embargó en enero de 2017 las cuentas bancarias y en febrero de 2017 los derechos de crédito que Cretona 2000, SL tenía con Batas del Tambre, SL. La sociedad Batas del Tambre, SL, notificada al efecto, contestó al equipo de recaudación que no tenía cantidades pendientes de pago a la sociedad Cretona 2000, SL. Sin embargo, del análisis de las cuentas bancarias de la sociedad se deduce que Batas del Tambre, SL le ha pagado un total de 20.000 euros en marzo de 2017.

Con motivo de las deudas con la Hacienda pública, la sociedad Cretona 2000, SL disminuye considerablemente su actividad. Las autoliquidaciones presentadas en el ejercicio de la actividad reflejan una disminución de su volumen de negocios. La última autoliquidación presentada correspondiente al IVA tiene cuota cero, que indica que no ha facturado en el último mes. De hecho, a finales de 2017 decide despedir a todos sus trabajadores y cerrar la fábrica, enviando una carta a Batas del Tambre, SL.

Don Emiliano Zapata fue administrador único en los ejercicios 2011 y 2012, pero en 2013 renuncia a su cargo de administrador único y se nombra a su hijo Alberto Zapata.

Se pide:

- a) Bienes o derechos susceptibles de embargo distintos a las cuentas bancarias y derechos de crédito y posibles actuaciones ejecutivas frente a los mismos.
- b) Posibles derivaciones de responsabilidad y su alcance.

SOLUCIÓN

PARTE 1.^a

Pregunta 1

La tercería constituye una forma de oposición que tienen las personas ajenas a un determinado procedimiento (denominados terceristas) para oponerse a la ejecución bien de una sentencia, bien de una resolución. Esta figura no es privativa del Derecho tributario, por cuanto su regula-

ción viene en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) (Ley 1/2000, de 7 de enero) y se configura como un incidente de la ejecución procesal.

La tercería de dominio (arts. 595 a 604 de la LEC) consiste básicamente en que el tercero reclama la propiedad de los bienes embargados al deudor.

A estos efectos, el artículo 165 de la Ley General Tributaria (LGT) dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender, entre otros, que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

Si se interpone tercería de dominio, se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.

Por su parte, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR) desarrolla en los artículos 117 a 121 dicho incidente.

El artículo 117 del RGR regula el carácter de la tercería, señalando que la reclamación en vía administrativa será requisito previo para el ejercicio de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales civiles. La tercería solo podrá fundarse en el dominio de los bienes embargados al obligado al pago o en el derecho del tercerista a ser reintegrado de su crédito con preferencia al que es objeto del expediente de apremio.

El artículo 119 del RGR regula la forma, plazos y efectos de la interposición de la tercería, señalando que la reclamación de tercería se formulará por escrito, acompañando los documentos originales en que el tercerista funde su derecho y copia de estos, si desea que le sean devueltos, previo cotejo. El escrito se dirigirá al órgano que esté tramitando el procedimiento de apremio, el cual lo remitirá al órgano competente para su tramitación.

Si el escrito de reclamación no reúne los requisitos exigibles a las solicitudes que se dirijan a la Administración o el tercerista no acompaña los documentos originales en los que pueda fundar su derecho al escrito de reclamación, el órgano competente para la tramitación le requerirá para que subsane su falta, para lo que dispondrá de un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, con la advertencia expresa de que, de no hacerlo así, se procederá al archivo de la reclamación.

Recibida la documentación o, en su caso, subsanados los defectos observados en la presentada, se dictará, si procede, acuerdo de admisión a trámite que será notificado al tercerista y al obligado al pago. Dicho acuerdo deberá ser dictado en el plazo de 15 días desde que se reciba la reclamación o se entiendan subsanados los defectos.

Recibido el escrito y los documentos que han de acompañarlo, se unirá al expediente de apremio, se calificará la tercería como de dominio o de mejor derecho y de haberse presentado en tiempo

y forma, se suspenderá o proseguirá el procedimiento sobre los bienes o derechos controvertidos, según lo dispuesto en el artículo 165.4 y 5 de la LGT, en los apartados siguientes de este artículo.

Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida a trámite se producirán, entre otros, los siguientes efectos:

- a) Se adoptarán las medidas de aseguramiento que procedan según la naturaleza de los bienes. Entre otras, podrá practicarse anotación de embargo en los registros correspondientes o realizarse el depósito de los bienes. Una vez adoptadas tales medidas, se suspenderá el procedimiento de apremio respecto de los bienes o derechos objeto de la tercería.
- b) El procedimiento seguirá con respecto a los demás bienes y derechos del obligado al pago que no hayan sido objeto de la tercería hasta quedar satisfecha la deuda; en este caso, se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes y derechos controvertidos, sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante y se procederá al archivo de la reclamación de tercería planteada.

En nuestra opinión, la tercería de dominio no prosperará, dado que no ha llegado a transmitirse la propiedad del bien, al no haber concurrido los dos elementos que exige nuestro derecho para la transmisión del dominio, esto es, el título y el modo, pues faltaría este segundo, ya que no se ha producido la *traditio*, es decir, no se ha tomado posesión del local por parte del adquirente (art. 609 del Código Civil –CC–), y tampoco se ha producido la tradición ficticia, pues no se ha formalizado en escritura pública (art. 1.280 del CC).

Pregunta 2

Las acciones civiles que podría ejercitar la Administración en el presente supuesto serían las siguientes:

- 1.^a La acción revocatoria o rescisoria o pauliana, que tiene por objeto la anulación del negocio. Hay que justificar que la intención tanto del deudor como del resto de las partes tenía el ánimo de impedir el cobro. También es requisito la subsidiariedad, es decir, que se haya intentado cobrar por todos los medios posibles (si no es así, el juez nunca rescindiría un negocio). El plazo para ejercitarla es de 4 años. Por esta vía se ataca el propio negocio de transmisión de los bienes.
- 2.^a Acción de nulidad por simulación. Esta acción no prescribe nunca y, por tanto, siempre se utiliza en último lugar. La pretensión de la misma es destruir el negocio y, en este caso, el negocio sí pierde todos sus efectos.

Por otra parte, en cuanto a las acciones penales que podría ejercitar la Administración en el presente supuesto, podría ejercitarse la acción penal por aplicación del tipo delictivo contenido

en el artículo 257 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el Código Penal (CP) (delito de alzamiento de bienes), si se prueba que se cumplen todos los elementos objetivos y subjetivos de dicho tipo.

Además, en caso de que la Administración requiera al obligado tributario que aportara relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, y el obligado tributario presente una relación de bienes o patrimonio incompleta o mendaz, y con ello dilate, dificulte o impida la satisfacción del acreedor, podría aplicársele el tipo delictivo contemplado en el artículo 258 del CP (relación de bienes incompleta).

La AEAT podrá optar por cualquiera de las dos vías, si bien deberá previamente plantearse cuál de las dos alternativas tiene más posibilidades.

El delito de alzamiento de bienes supone la ocultación del patrimonio o la salida de bienes del patrimonio del deudor con la intención de hacer inútiles las actuaciones de los acreedores tendentes a recuperar sus créditos.

En todo caso, es necesario la presencia de *consilium fraudis* (participación de los adquirentes de los bienes en la operación fraudulenta que motivó la acción penal); es un elemento muy importante en las acciones penales, por lo que junto a la acción penal es necesario que se inste la responsabilidad civil; con ello se conseguirá que bienes suficientes vuelvan al patrimonio del deudor a los efectos de que este sea solvente para afrontar el pago de las deudas pendientes.

La pretensión de la persona que realiza el alzamiento de bienes es salvar todo su patrimonio o algún bien del mismo, en beneficio propio o en el de alguna otra persona, obstaculizando de este modo la ejecución que podrían seguir los acreedores.

El alzamiento puede admitir diversas modalidades:

- El modo más elemental supone apartar físicamente algún bien para que el acreedor ignore dónde se encuentra.
- Una forma más compleja se realiza a través de algún negocio jurídico por medio del que:
 - Se enajena alguna cosa en favor de otra persona, generalmente parientes o amigos del deudor.
 - Se constituye un gravamen sobre algún bien del deudor que produce su infravaloración.
 - Se done algún bien a una persona afín al deudor.

El delito de alzamiento de bienes es cercano a la estafa. Por ello, para que exista un delito de alzamiento debe existir una deuda previa a los actos de alzamiento, ocultación o enajenación.

La conducta integradora del tipo es la de aquella persona que, siendo consciente de la existencia de créditos contra su patrimonio, realiza cualquier ardid o maniobra capaz de situar determinados bienes fuera del alcance persecutorio o realizativo del titular crediticio.

A este respecto, el artículo 257 del CP regula el delito de alzamiento de bienes, disponiendo que será castigado con las penas de prisión de 1 a 4 años y multa de 12 a 24 meses:

- 1.º El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.
- 2.º Quien con el mismo fin realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.

Con la misma pena será castigado quien realizare actos de disposición, contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio u oculte por cualquier medio elementos de su patrimonio sobre los que la ejecución podría hacerse efectiva, con la finalidad de eludir el pago de responsabilidades civiles derivadas de un delito que hubiere cometido o del que debiera responder.

Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores, y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada.

No obstante lo anterior, en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, o se trate de obligaciones pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda pública o la Seguridad Social, la pena a imponer será de prisión de 1 a 6 años y multa de 12 a 24 meses.

Este delito será perseguido aun cuando tras su comisión se iniciara un procedimiento concursal.

Por otra parte, la regulación legal de la acción revocatoria o rescisoria o pauliana se encuentra en el Código Civil en sus artículos 1.111 y 1.291.3. La acción revocatoria tiene por objeto la declaración de invalidez de aquellos negocios jurídicos inicialmente válidos pero que cuando se realizaron pretendían la ineficacia de la responsabilidad patrimonial del deudor, siempre que el acreedor no pueda obtener satisfacción de su crédito por otra vía.

El artículo 1.111 del CC establece:

«Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se le debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de este con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho».

Por otra parte, el artículo 1.291.3 del citado texto, referente a la rescisión de los contratos, establece que son rescindibles los contratos celebrados en fraude de acreedores cuando estos no puedan de otro modo cobrar lo que se les deba.

Los requisitos son los siguientes:

- a) Existencia de un crédito anterior a favor de una persona y en contra de otra. La jurisprudencia ha venido reconociendo que no es necesario que el crédito sea líquido, sino que bastará con que sea conocido, y ha de tener próxima y segura existencia.
- b) Que haya ánimo de perjudicar al acreedor. A estos efectos, el artículo 1.297 del CC indica que se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito.
- c) También se presumen fraudulentas las enajenaciones a título oneroso, hechas por aquellas personas contra las cuales se hubiese pronunciado antes sentencia condenatoria en cualquier instancia o expedido mandamiento de embargo de bienes.
- d) Es necesario que se dé subsidiariedad, es decir, que se carezca de otro recurso legal para obtener la reparación de las cantidades debidas. Se trata pues de una responsabilidad de carácter subsidiaria que precisa una declaración previa de fallido del deudor principal y del responsable solidario.
- e) Los bienes no pueden hallarse en poder de un tercero de buena fe, en caso contrario la devolución del bien se transforma en una obligación de indemnizar por el valor del mismo.
- f) El plazo para ejercitar la acción revocatoria es de cuatro años, siendo este plazo de caducidad; transcurrido dicho plazo no podrá ejercitarse esta acción; el plazo contará desde la declaración de fallido del deudor principal.

PARTE 2.^a

Pregunta 1

El artículo 114 de la LGT regula la denuncia pública, constituyendo un instrumento de colaboración social voluntaria en defensa del interés general, a través del que el administrado puede colaborar en el objetivo común de una mayor justicia impositiva a través de una aplicación generalizada de las leyes tributarias.

Mediante la denuncia pública se ponen en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que pueden ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos.

La denuncia se configura así como un derecho del ciudadano, no como una obligación. Frente a supuestos en que la norma establece la obligación de denunciar determinados hechos, cual es el caso de los ilícitos penales, no existe ninguna obligación de denuncia de las presuntas infracciones administrativas del ordenamiento tributario.

El ejercicio del derecho a la denuncia es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de la LGT.

En cuanto a la primera alegación, cabe oponer que la denuncia pública constituye un acto previo a la iniciación del procedimiento de inspección, por el que un ciudadano pone determinados hechos en conocimiento de la Administración que podrá, en su caso, iniciar de oficio el correspondiente procedimiento.

Recibida una denuncia, se remite al órgano competente para realizar las actuaciones pertinentes. En el caso de la Inspección, sería la Dependencia Regional de Inspección correspondiente o la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Una vez recibida la denuncia, se debe examinar su contenido, valorar los indicios aportados y, en su caso, contrastarlos con la información que obre en poder de la Inspección. Dicho examen permite al inspector-jefe tomar una decisión sobre la iniciación o no de un procedimiento inspector. Existe discrecionalidad en cuanto a la apreciación por la Inspección de la existencia de fundamento de la denuncia, para lo que resulta precisa una labor de examen para determinar si aquella tiene o no relevancia y si existen indicios suficientes de veracidad de los hechos imputados.

Se pueden iniciar las actuaciones pertinentes, en caso de existir tales indicios, o se puede acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada, o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o personas denunciadas. Si bien la finalidad de la denuncia pública es la colaboración con la Administración facilitando datos e informaciones que esta puede desconocer y que le permitan perseguir el fraude fiscal en beneficio del interés general, en ocasiones el denunciante no actúa con este fin sino que, por motivos diversos (rencores, enemistades, venganzas, etc.), puede pretender usar a la Inspección como ariete frente al denunciado. Por ello la Administración debe adoptar las cautelas necesarias para evitar dichas situaciones y asegurarse de la veracidad de las denuncias. De ahí el archivo antes mencionado, con el fin de proteger los derechos del denunciado ante denuncias de escaso contenido o fundamento.

Si tras el examen pertinente de la denuncia se inician las correspondientes actuaciones de comprobación, se plantea la cuestión de si el obligado tributario denunciado tiene derecho en dicho momento a conocer el motivo por el que ha sido objeto de selección para una actuación de comprobación e investigación. En este sentido debe destacarse el «carácter reservado» de los sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras, y que estos no serán objeto de publicidad, de comunicación, ni de puesta de manifiesto a los obligados tributarios (art. 170.7 del RGGIT).

La Administración tributaria no tiene obligación de poner en conocimiento del obligado tributario las actuaciones relacionadas con la denuncia, previas al inicio del procedimiento de comprobación.

Con carácter general no existe obligación legal de poner en conocimiento del interesado, en el momento de iniciar el procedimiento inspector ni durante su desarrollo los motivos por los cuales se ha acordado su inicio. En este sentido la LGT, al regular los derechos del obligado, contempla el derecho de este a ser informado al inicio de las actuaciones de la naturaleza y alcance de las mismas, sin que se haga ninguna referencia al motivo por el que se ha acordado dicho inicio (art. 34.1 ñ) de la LGT).

Por lo tanto, en caso de inicio de un procedimiento inspector, es el acuerdo del órgano competente (inspector-jefe) el que determina el comienzo de dicho procedimiento, pudiendo tal acuerdo adoptarse como consecuencia de diversos hechos, entre los que figura la denuncia.

De lo expuesto resulta que la norma no establece la necesidad de iniciar un procedimiento inspector por la mera presentación de cualquier denuncia por un particular.

En cuanto a la segunda alegación, cabe oponer que la LGT no contiene ninguna referencia sobre quién puede realizar una denuncia ante la Administración, ni sobre la necesidad de identificación del denunciante, hecho este que parece no impedir la posibilidad de efectuar denuncias anónimas.

Si bien siempre resulta preferible que el denunciante esté identificado, dicha identificación, en ocasiones, puede resultar difícil de llevar a cabo. Así sucede cuando hay denuncias presentadas fuera de los registros de los órganos administrativos a las que van dirigidas, como las presentadas por correo o ante cualquier otra oficina pública.

El hecho de que no conste la identidad del denunciante no debe ser obstáculo para el examen y análisis de la documentación por la Inspección y, en su caso, que se inicien las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su Sentencia núm. 878/2009, de fecha 17 de septiembre de 2009, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 257/2007 (NFJ036293), ha establecido los siguientes criterios sobre denuncias anónimas:

- Las denuncias anónimas solo podrán dar lugar al inicio de actuaciones inspectoras cuando los hechos aparezcan muy fundados y tras la ponderación de la intensidad ofensiva, la proporcionalidad, conveniencia de la investigación y de la legitimidad con la que se pretenda respaldar las imputaciones.
- Debe ser objeto de especial y específica motivación en la orden escrita al respecto del inspector-jefe para hacer así factible el control jurisdiccional exigido constitucionalmente (art. 106.1 de la CE de 1978).

- No puede caber duda de que la conciliación entre eficacia inspectora, garantías constitucionales y menor perturbación posible en la vida de los ciudadanos exige el mayor rigor en el examen de las denuncias anónimas, en la motivación del eventual acuerdo de inicio de actuaciones y en el control jurisdiccional posterior.

Pregunta 2

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, introduce una nueva regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras (art. 150 de la LGT), que tiene varios objetivos:

- Simplificar la normativa vigente, eliminando supuestos de interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración y de ampliación del plazo.
- Una mayor seguridad jurídica, en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento.
- Reducir la conflictividad tributaria.

En concreto, la reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección, que pasa a ser de 18 meses con carácter general, y de 27 meses en los siguientes casos:

- Cuando la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que dispone la Administración tributaria para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otra Administración.

No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la ley como supuestos que impiden la continuación del procedimiento, tales como:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la Comisión Consultiva.
- La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Asimismo, se podrá extender la duración del procedimiento en los siguientes casos:

- Por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo.
- Cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida, o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

Las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento inspector serán las actualmente previstas.

Por otro lado, se suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuaciones durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario.

Por lo que se refiere a la entrada en vigor de la modificación operada en el artículo 150 de la LGT, la disposición transitoria única, apartado 6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, dispone que la redacción dada a los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir del día 12 de octubre de 2015.

Dado que el procedimiento inspector se inició en fecha 11 de diciembre de 2015, es decir, con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015, resulta aplicable la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con posterioridad al 12 de octubre de 2015.

En consecuencia, y de conformidad con lo establecido en el artículo 150 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, cabe concluir que:

- a) El plazo en el que deben concluir las actuaciones, sabiendo que la entidad no tiene obligación de auditar sus cuentas, es de 18 meses, a contar desde la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras (11 de diciembre de 2015).

Ahora bien, en caso de que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora, el plazo será de 27 meses, a contar desde la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras (11 de diciembre de 2015).

- b) La petición del informe de fecha 1 de marzo de 2016 a Gestión Tributaria no tiene efecto alguno en el plazo del procedimiento inspector, al no tratarse de uno de los supuestos de extensión de la duración del procedimiento definidos de forma objetiva en la LGT.
- c) En cuanto a la solicitud de suspensión del contribuyente de fecha 4 de abril de 2016, el artículo 150.4 de la LGT dispone que el obligado tributario podrá solicitar antes

de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

Por tanto, cabe concluir que la solicitud de suspensión del contribuyente de fecha 4 de abril de 2016 no tiene efecto alguno en el plazo del procedimiento inspector.

- d) Teniendo en cuenta que las actuaciones inspectoras que nos ocupan se iniciaron en fecha 11 de diciembre de 2015, y que el acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 9 de febrero de 2017 y, por tanto, antes de que trascurra «el plazo de 18 meses» a que se refiere el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, cabe concluir que no se ha excedido el plazo máximo del procedimiento de inspección.

Pregunta 3

El artículo 155 de la LGT regula las actas con acuerdo, señalando que cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.

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

- a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de la LGT, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

- d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

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

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

El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.

Por otra parte, el artículo 186 del RGGIT regula la tramitación de las actas con acuerdo, estableciendo en la letra b) que cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria, si se manifestase la disconformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de la liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

PARTE 3.^a

Pregunta 1

Una de las cuestiones controvertidas con la que ha convivido el IS ha sido el gasto fiscal por los deterioros por participaciones.

De acuerdo con el artículo 12.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), se integraron en la base imponible pérdidas por deterioro de participaciones que, en algunos casos, con independencia del importe contabilizado, se consideraban fiscalmente deducibles.

Con efectos para los periodos impositivos que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2013, la Ley 16/2013 estableció la no deducibilidad de los gastos contabilizados por deterioro de las participaciones.

Y estableció en la disposición transitoria 41.^a del TRLIS la manera en cómo se tenían que integrar las pérdidas por deterioro que habían sido fiscalmente deducibles con anterioridad a periodos iniciados a 1 de enero de 2013.

La disposición transitoria 41.^a del TRLIS se trasladó a la disposición transitoria 16.^a de la LIS, que el Real Decreto-Ley 3/2016, de 3 de diciembre, modifica parcialmente.

Con carácter general, tenemos que recordar que:

1. Las pérdidas por deterioro de las participaciones a las que fue aplicable el artículo 12.3 del TRLIS se tenían que integrar en la base imponible, en los siguientes casos:
 - a) Cuando el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.
 - b) Por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.
2. Las pérdidas por deterioro de entidades que coticen en un mercado regulado a las que no fue aplicable el artículo 12.3 del TRLIS se integrarán en la base imponible en el periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

Y esto se mantiene por la modificación efectuada a la disposición transitoria 16.^a de la LIS por el Real Decreto-Ley 3/2016, en los apartados 1 y 2 de la misma.

Pero ahora, un nuevo apartado 3 establece lo siguiente:

«En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del IS en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión».

Con esta nueva disposición, nos encontramos lo siguiente:

1. Afecta a todos los valores, cotizados o no cotizados, con independencia de que hubiera sido o no de aplicación el antiguo artículo 12.3 del TRLIS, aprobado mediante Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo.
2. El deterioro pendiente de revertir a principio del periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2016, se tiene que integrar por partes iguales en cinco periodos impositivos siendo el primero de ellos el periodo que comience a partir del 1 de enero de 2016. Y ello, tanto si se ha integrado parte del deterioro anterior a la referida fecha, porque los fondos propios han aumentado, como si no se ha integrado cantidad alguna.
3. En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de que ha habido un aumento de los fondos propios o por el reparto de dividendos, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.
4. En el caso de producirse una transmisión de las participaciones en los periodos 2016 a 2020, el deterioro pendiente se integrará en la base imponible el año de la transmisión, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión. En este caso, hay que tener en cuenta lo establecido en la disposición transitoria 19.^a de la LIS, a los efectos de la aplicación de la exención del artículo 21.3 de la LIS, de la renta positiva derivada de la transmisión.

Por tanto, en relación con el deterioro pendiente de revertir a 1 de enero de 2016 y la cantidad que se tiene que integrar en el periodo iniciado en 1 de enero de 2016, cabe señalar:

- Con anterioridad a 1 de enero de 2013, el deterioro pendiente de revertir ascendía a 50.000 euros.
- A 1 de enero de 2016, falta por revertir 50.000 euros de deterioro deducido con anterioridad a 1 de enero de 2013.
- Por el punto 3 de la disposición transitoria 16.^a de la LIS, tiene que revertir 10.000 euros en cada uno de los años de 2016 a 2020.
- En 2016, se tiene que integrar vía ajuste + 10.000 euros, cantidad que no es contabilizada.

Y en cuanto a la transmisión de las acciones en 2017, en el momento de transmisión de las participaciones, tenemos:

- El deterioro pendiente de revertir con anterioridad a 1 de enero de 2013 es 40.000 euros.
- El valor contable de las participaciones es 800.000 de euros.
- El valor fiscal de las participaciones es 960.000 euros.

La transmisión, en el ejercicio 2017, por importe de 600.000 euros, de la participación a un tercero independiente, producirá las siguientes consecuencias:

Precio de transmisión	600.000
Resultado contable	-200.000
Renta fiscal	-360.000
Ajuste disposición transitoria 16. ^a 3 LIS	0
Ajuste por diferencia resultado contable y fiscal	-160.000

Por otra parte, una de las medidas fundamentales del Real Decreto-Ley 3/2016 ha sido establecer, en el artículo 21.6 de la LIS, la no integración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de las mismas participaciones cuya renta positiva está exenta.

De esta manera, se establece en el nuevo artículo 21.6 de la LIS que no se integran en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21.3 de la LIS.

El requisito del artículo 21.1 a) se entenderá cumplido cuando el mismo se alcance durante algún momento del año anterior a la transmisión.

- b) Cuando no se cumpla el requisito del artículo 21.1 b), en el caso de participaciones en el capital de entidades no residentes.

Obviamente, los requisitos del artículo 21.3 de la LIS son dos, esto es, que se cumplan los requisitos del artículo 21.1 a) y b).

Recordamos que para participaciones en el capital de entidades residentes en territorio español, solo se tiene que cumplir el requisito establecido en el artículo 21.1 a) de la LIS, que es que la participación sea igual o mayor al 5 % o que su valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000 de euros.

Por otra parte, para participaciones en el capital de entidades extranjeras, tienen que cumplir, adicionalmente, el requisito establecido en el artículo 21.1 b) de la LIS, que es que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS español a un tipo nominal de, al menos, el 10 %.

Por lo anterior, podemos decir que se integran en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital cuando se den las dos siguientes circunstancias:

- a) Cuando no se cumpla el requisito del artículo 21.1 a), en ningún momento durante el año anterior a la transmisión.
- b) Cuando se cumpla el requisito del artículo 21.1 b).

En los casos en que se integre la renta negativa derivada de la transmisión de participaciones en el capital, se tendrán que tener en cuenta los artículos 21.7 y 11.10 de la LIS.

Por tanto, fiscalmente, la pérdida de 360.000 euros (600.000 – 960.000) no es deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.6 de la LIS, por lo que procederá efectuar un ajuste extracontable positivo de 360.000 euros.

Por lo tanto, los ajustes extracontables a efectuar ascienden a –160.000 euros y + 360.000 euros.

Pregunta 2

El artículo 4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS), regula la amortización según la tabla de amortización establecida en la LIS, disponiendo en su apartado 2 que cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de:

- a) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización.
- b) El resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

Por tanto, el coeficiente a que se refiere el artículo 4.2 del RIS será del 0,135, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\text{Coeficiente artículo 4.2 del RIS: } 10\% + (12\% - 10\%) \times (14/8) = 0,135$$

Teniendo en cuenta que el gasto contabilizado asciende a 20.000 euros (100.000/5), mientras que el gasto fiscalmente deducible asciende a 13.500 euros (100.000 × 13,5%), procederá efectuar un ajuste extracontable positivo, por importe de 6.500 euros (20.000 – 13.500).

Pregunta 3

El artículo 41 de la LIRPF establece que la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS).

El artículo 18 de la LIS dispone que, en los supuestos de vinculación entre socio o partícipe y entidad, existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25 % en la entidad. El TRLIS preveía una participación mínima de al menos el 5 % directamente o del 1 % en caso de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. Por tanto, se equipara ahora el porcentaje mínimo de participación de forma indirecta, a partir del cual se entiende que existe una relación de vinculación, con el porcentaje mínimo de participación de forma directa.

De los datos del enunciado se desprende que Cretona es titular del 100 % de las participaciones sociales de la sociedad Batas del Tambre, por lo que cabe concluir que existe vinculación en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS y, en consecuencia, debemos valorar la operación de venta de 50.000 unidades por parte de Cretona a Batas del Tambre por su valor normal de mercado.

Por otra parte, el artículo 18 de la LIS, en su primer apartado, dice: «Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia».

El artículo 18.4 de la LIS dispone lo siguiente:

«Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia».

En este caso, el método del precio libre comparable es el que resulta aplicable, teniendo en cuenta que el precio de venta a terceros no vinculados es de 12 euros por unidad, mientras que el precio pactado por las partes intervinientes en la operación es de 10 euros por unidad.

El apartado 11 del artículo 18 de la LIS dispone que en aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la dife-

rencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.

Dado que el valor convenido (500.000 €) es distinto del valor de mercado (600.000), y dado que el porcentaje de participación de Cretona en el capital de Batas del Tambre es del 100 %, la diferencia (100.000 €) tendrá el siguiente tratamiento fiscal:

- 1.º Para Cretona (socio), los 100.000 euros supondrán un aumento del valor de adquisición de la participación en Batas del Tambre.
- 2.º Para Batas del Tambre (sociedad), los 100.000 euros tendrán la consideración de aportación del socio (Cretona) a los fondos propios de la entidad.

Pregunta 4

La reserva de capitalización, regulada en el artículo 25 de la LIS, constituye una rebaja fiscal para las empresas que no repartan parte del beneficio, constituyendo con el mismo esta reserva indisponible, sin requisito de materialización concreto en ningún tipo de activo. Trata de sustituir los incentivos fiscales eliminados en la nueva normativa (reinversión de beneficios extraordinarios y deducción por inversión en beneficios).

Tiene como objetivo potenciar la capitalización empresarial, incrementando el patrimonio neto de las empresas, contribuyendo a la sustitución de la financiación ajena por financiación propia.

Podrán aplicar este incentivo los contribuyentes que tributen al tipo general, o al tipo especial del 30 % (entidades de crédito y exploración, investigación o explotación de hidrocarburos).

La reserva por capitalización consiste en la reducción en la base imponible del 10 % del incremento de los fondos propios. Los requisitos para su aplicación son los siguientes:

- a) Que el incremento de los fondos propios se mantenga durante un plazo de 5 años, salvo por la existencia de pérdidas contables.
- b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá aparecer en el balance con absoluta separación e identificación y será indisponible durante el plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda la reducción.

Dicha reducción tiene como límite el 10 % de la base imponible previa a esta reducción, a la integración de la reversión de determinados gastos que en su día no fueron fiscalmente deducibles y a la compensación de bases imponibles negativas.

En caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en el que se haya generado el derecho a deducción.

El incremento de los fondos propios, es decir, la base de la deducción, vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio (sin incluir los resultados del mismo) y los fondos propios existentes al inicio del ejercicio, (sin incluir los resultados del ejercicio anterior). Se enumeran una serie de operaciones que no se tendrán en cuenta en los fondos propios (aportaciones de los socios, ampliaciones de capital por compensación de créditos, reservas de carácter legal o estatutario, etc.).

En el supuesto planteado, el incremento de fondos propios a efectos de la reducción del artículo 25 de la LIS asciende a 6.000.000 de euros, por lo que el importe de la reducción por reserva de capitalización ascenderá a 600.000 euros ($10\% \times 6.000.000 \text{ €}$).

No obstante lo anterior, la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores asciende a 1.800.000 euros, de acuerdo con los siguientes cálculos:

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias de 2017	1.493.500	
+/- Ajustes extracontables:		
Transmisión participación (apartado 1)	-160.000	
		+360.000
Amortización inmovilizado material (apartado 2)	+6.500	
Operaciones vinculadas (apartado 3)	+100.000	
Base imponible previa	1.800.000	

Por tanto, la reducción en la base imponible por reserva de capitalización ascenderá a 180.000 euros, que es el límite del 10 % de la base imponible previa ($10\% \times 1.800.000 \text{ €}$). El exceso (420.000 €) se podrá aplicar en los periodos impositivos 2018 y 2019, respetando el mismo límite y conjuntamente con la reducción que se genere en estos periodos impositivos.

Por otra parte, el artículo 26 de la LIS regula la compensación de bases imponibles negativas, señalando que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de la LIS y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1.000.000 de euros.

Dado que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2016 es inferior a 20.000.000 de euros, no resultarán de aplicación las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas establecidas en el Real Decreto-Ley 3/2016, de 3 de diciembre.

Por tanto, dado que la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas asciende a 1.800.000 euros, la entidad podrá compensar 1.260.000 euros, es decir, el 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de la LIS y a su compensación ($70\% \times 1.800.000$).

En consecuencia, la base imponible del ejercicio 2017 ascenderá a 360.000 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

Base imponible previa	1.800.000
– Reducción reserva capitalización	–180.000
– Compensación bases imponibles negativas	–1.260.000
Base imponible	360.000

PARTE 4.^a

Pregunta 1

En cuanto a los aspectos de la nueva actividad en el IVA, el artículo 20.Uno.9.º de la LIVA dispone que estará exenta la educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

En consecuencia, la nueva actividad iniciada por Cretona 2000, SA, consistente en impartir cursos de corte y confección, cuya homologación ha conseguido de la Universidad de Salvatierra, constituye una actividad exenta de IVA, tal y como dispone el artículo 20.Uno.9.º de la LIVA (el enunciado indica que, dado que se trata de una entidad privada, ha conseguido la autorización correspondiente de la autoridad competente que le habilita a dar esta formación), lo cual implica que Cretona 2000, SA no podrá deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que afecte a dicha actividad exenta (art. 94.Uno de la LIVA).

Además, dado que Cretona 2000, SA realiza otra actividad económica, consistente en la fabricación y venta al por mayor y al por menor de batas de cretona (actividad sujeta y no exenta del IVA, que le permite deducir íntegramente el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que afecte a dicha actividad), cabe plantearse si estamos en presencia de sectores diferenciados de actividad.

De conformidad con lo establecido en el artículo 9 de la LIVA, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, entre otros, aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesorio a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 % del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesorio durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de la LIVA, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquella constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de esta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

Por tanto, dado que las actividades económicas realizadas (el CNAE asignado a cada una de las actividades es diferente) y los regímenes de deducción aplicables son distintos (los porcentajes de deducción difieren en más de 50 puntos porcentuales), cabe concluir que estamos en presencia en sectores diferenciados de la actividad.

En cuanto a la deducción del IVA del ordenador, el enunciado indica que Cretona 2000, SA ha decidido adquirir, entre otros bienes, un potente ordenador para llevar las cuentas de la sociedad en su conjunto, por importe de 20.000 euros más IVA.

El artículo 101 de la LIVA dispone que 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.

Asimismo, cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de la LIVA, para determinar el porcentaje de

deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes (es decir, que el art. 101 de la LIVA nos remite al art. 104.Dos y ss. de la LIVA, que regula la prorrate general en el IVA).

Por tanto, para determinar el porcentaje de IVA soportado en la adquisición del ordenador que Cretona 2000, SA se podrá deducir, deberemos determinar el porcentaje de prorrate general del artículo 104 de la LIVA.

A estos efectos, el artículo 104.Dos de la LIVA establece que, para determinar el porcentaje de deducción aplicable, deberemos multiplicar por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

- 1.º En el numerador, el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda (es decir, en la actividad de fabricación y venta al por mayor y al por menor de batas de cretona).
- 2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo periodo de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir (es decir, tanto en la actividad de fabricación y venta al por mayor y al por menor de batas de cretona, como en la actividad de impartir cursos de corte y confección).

La prorrate de deducción resultante de lo anteriormente expuesto se redondeará en la unidad superior.

Por otra parte, el ordenador constituye un bien de inversión, tal y como se define en el artículo 108 de la LIVA, dado que se trata de un bien corporal que, por su naturaleza y función, está destinado a ser utilizado por un periodo de tiempo superior a un año como instrumento de trabajo y medio de explotación (además, su precio de adquisición no es inferior a 3.005,06 €).

Por tanto, en aplicación de lo preceptuado en el artículo 107 de la LIVA, las cuotas de IVA soportado deducibles por la adquisición del ordenador deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes al año de la adquisición (es decir, 2018, 2019, 2020 y 2021).

Ahora bien, dicha regularización solo se practicará cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años (2018, 2019, 2020 y 2021) y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión (2017), exista una diferencia superior a 10 puntos.

En cuanto a la repercusión y deducción del IVA en la adquisición intracomunitaria de la máquina de coser, en la importación de telas para la formación y en la reubicación de mesas y si-

llas, el artículo 1 de la LIVA establece que es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.

Por otra parte, el artículo 9.1.º c) de la LIVA califica como operaciones asimiladas a entregas de bienes (autoconsumo de bienes), entre otras, el cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

El enunciado indica que:

- 1.º Ha comprado máquinas de coser por valor de 15.000 euros procedentes de Alemania, entregando al empresario alemán el correspondiente NIF IVA facilitado por la Administración española.
- 2.º Ha adquirido en Marruecos 2.000 metros de tela de diversos colores, por un valor de 10.000 euros más impuestos.
- 3.º Para la impartición de los cursos de formación, ha decidido reubicar 50 sillas y 50 mesas que tenía en el almacén de batas, por lo que se está produciendo un autoconsumo de bienes interno, contemplado en el artículo 9.1.º c) de la LIVA, operación asimilada a una entrega de bienes a título oneroso.

Por tanto, cabe concluir que tanto la adquisición intracomunitaria de máquinas de coser, como la importación de telas para la formación, como el cambio de afectación de mesas y sillas, constituyen operaciones sujetas al IVA.

En cuanto a la repercusión del IVA en las operaciones anteriormente mencionadas, el artículo 88.Uno de la LIVA dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En cuanto a la adquisición intracomunitaria de bienes, el sujeto pasivo será quien la realice, es decir, la sociedad Cretona 2000, SA, de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LIVA.

En cuanto a la importación de bienes, el sujeto pasivo será quien realice la importación, es decir, la sociedad Cretona 2000, SA, de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de la LIVA.

En cuanto a la operación asimilada a entrega de bienes (autoconsumo de bienes), el sujeto pasivo será el empresario o profesional que realice dicha entrega de bienes, es decir, la sociedad Cretona 2000, SA, de conformidad con lo establecido en el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA.

Por lo que se refiere a la deducción del IVA en las operaciones mencionadas, el artículo 94.Uno de la LIVA señala que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del IVA en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

Dado que las máquinas de coser, las telas y las mesas y sillas se van a utilizar por Cretona 2000, SA en la actividad consistente en impartir cursos de corte y confección (actividad exenta de IVA, de conformidad con lo establecido en el art. 20.Uno.9.º de la LIVA, que no permite deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que se afecten a dicha actividad), Cretona 2000, SA no podrá deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición intracomunitaria de máquinas de coser, en la importación de telas procedentes de Marruecos y en el cambio de afectación de mesas y sillas de un sector diferenciado de la actividad a otro.

Pregunta 2

En cuanto a la tributación de la herencia, cabe señalar que el artículo 3 de la LISD dispone que constituye el hecho imponible de este impuesto, entre otros, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Por tanto, doña Rosita deberá tributar, en cuanto a los 8.000.000 de euros que acaba de heredar de una tía lejana, por el ISD.

Un mismo contrato o negocio jurídico no puede tributar simultáneamente por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD y por el IVA. En efecto, muchas de las operaciones que *a priori* constituyen hecho imponible de TPO (transmisión de bienes y derechos) también pueden constituir hecho imponible del IVA si el sujeto pasivo que realiza la transmisión es sujeto pasivo del IVA (arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA), en cuyo caso estaríamos ante una entrega de bienes sujeta al IVA.

Por tanto, la primera operación que debemos efectuar al analizar un contrato o negocio jurídico es comprobar si los mismos están sujetos al IVA por constituir hecho imponible del impuesto como entrega de bienes o prestación de servicios. Si la operación está sujeta a IVA, ya no quedará sujeta al concepto TPO, aunque dicha prestación o entrega esté exenta del IVA.

En cuanto a la tributación de la compraventa inicial del inmueble sito en Santander, cabe señalar que de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la LIVA, son operaciones sujetas al IVA las entregas de bienes o prestaciones de servicios, realizadas en el ámbito es-

pacial del impuesto, por un empresario o profesional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

La transmisión del inmueble sito en Santander, por parte de una anciana de 85 años, constituye una operación no sujeta al IVA, dado que quien realiza la entrega del bien inmueble no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de la LIVA, tributando por la modalidad TPO del ITP y AJD, tal y como establece el artículo 7.1 A) del TRLITP y AJD.

El sujeto pasivo, en la modalidad TPO del ITP y AJD, es el adquirente (doña Rosita), tal y como establece el artículo 8 a) del TRLITP y AJD.

Por otra parte, al tratarse de una operación (compraventa de un bien inmueble) que debe documentarse en un documento público (tal y como preceptúa el art. 1.280 del CC), la operación también quedará sujeta a la modalidad actos jurídicos documentados (AJD) (documentos notariales), siendo sujeto pasivo el adquirente del bien (doña Rosita), tal y como indica el artículo 29 del TRLITP y AJD.

Así, del análisis del artículo 31 del TRLITP y AJD se puede deducir que, en la modalidad AJD (documentos notariales), existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación a un tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primera copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al ISD o a TPO y OS.

En este caso, únicamente se devengará la cuota fija de AJD (documentos notariales), dado que la cuota variable de AJD (documentos notariales) es incompatible con la modalidad TPO, tal y como indica el artículo 31 del TRLITP y AJD.

En cuanto a la anciana de 85 años, transmitente del inmueble, se producirá una ganancia o pérdida de patrimonio en el IRPF, a computar por diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

Sin perjuicio de lo anterior, al tener una edad superior a 65 años, la ganancia de patrimonio eventualmente obtenida podría estar exenta en el IRPF, tal y como preceptúa el artículo 33.4 b) de la LIRPF, dado que se trata de la transmisión de su vivienda habitual (el enunciado indica que la anciana residía en dicho inmueble).

En cuanto a la tributación de la compraventa posterior del inmueble por parte de doña Rosita a Eventos Varios, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 d) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Por tanto, doña Rosita adquirirá la condición de empresario o profesional, a efectos del IVA, siempre que efectúe la rehabilitación de una edificación destinada a su venta, en las condiciones que a continuación se expondrán.

La calificación de un determinado proyecto de obras como de rehabilitación a efectos del impuesto determina los siguientes efectos:

- En primer lugar, permite la aplicación del tipo impositivo reducido del 10 a la ejecución de obra que se desarrolle como consecuencia del mismo, tal y como dispone el artículo 91.3.1.º de la LIVA.
- En segundo lugar, excluye la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.22.º A) de la LIVA a la entrega de las edificaciones que vayan a ser objeto de rehabilitación.
- Finalmente, cuando la edificación rehabilitada se transmita, tendrá lugar una entrega de bienes sujeta y no exenta del impuesto.

Resulta, pues, necesario concretar cuándo un proyecto de obras puede calificarse como de rehabilitación.

El artículo 20.Uno.22.º, letra B) de la LIVA dispone lo siguiente:

«A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 % del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 % del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.»

Por tanto, para determinar si las obras realizadas son de rehabilitación, habrá que actuar en dos fases:

- 1.^a En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

A estos efectos, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

- 2.^a Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25% del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

El citado artículo 20.Uno.22.º B) de la Ley 37/1992 termina definiendo las obras análogas a las de rehabilitación en los siguientes términos:

«Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados».

En cuanto a las obras conexas, su definición es la siguiente:

«Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables».

Con independencia del coste de las reparaciones o reconstrucciones y su relación con el valor del edificio, para que dichas operaciones tengan la consideración de «rehabilitación» a efectos del IVA, es necesario que cumplan el requisito señalado por el precepto, a saber, que consistan en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación (edificaciones, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos), de manera que las operaciones de reacondicionamiento, mejora o reforma de la edificación, por elevado que sea el importe de su coste, no tendrán el carácter de «rehabilitación» a efectos del IVA. Tal ocurrirá con las obras consistentes en la redistribución del espacio interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos, etc.

Por lo tanto, la cuestión estriba en determinar si se trata o no de obras de rehabilitación:

- 1.º El requisito de que más del 50 % del coste total del proyecto sean obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o sean obras análogas o conexas a las de rehabilitación, tal y como se definen por la LIVA se cumple, dado que el enunciado nos indica que de los 700.000 euros que representan el coste del proyecto, el 88,57 % (620.000 €) corresponde a obras de reforzamiento de estructuras y cubiertas.
- 2.º Además, también se cumple el requisito de que el coste total de las obras exceda del 25 % precio de adquisición de la vivienda (valor del suelo excluido):

$$700.000 > 25\% (4.000.000 - 1.600.000); \text{ esto es:}$$

$$700.000 > 600.000$$

El artículo 20.Uno.22.º de la LIVA dispone que se considerará primera entrega la efectuada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Por lo tanto, la venta del inmueble por parte de doña Rosita a Eventos Varios, una vez efectuada la rehabilitación del inmueble, constituye una operación sujeta y no exenta del IVA, al tener la consideración de primera entrega.

Pregunta 3

En cuanto a la venta de la partida de 10.000 batas, efectuada por Cretona 2000, SL, cuyo coste era de 20 euros, siendo su valor de mercado de 25 euros, el artículo 78 de la LIVA regula

la regla general de la base imponible, señalando que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación, entre otros, los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

Por tanto, el gasto de transporte formará parte de la base imponible del IVA, por su importe de 500 euros (605/1,21).

Por otra parte, el artículo 79 de la LIVA regula una serie de reglas especiales para la determinación de la base imponible, disponiendo en su apartado cinco que cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación, entre otras, en las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

No obstante, esta regla solo es aplicable cuando se cumplan alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el IVA y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- b) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

Al no concurrir ninguna de las tres circunstancias expuestas, no resultará aplicable esta regla especial de valoración de la base imponible (art. 79.Cinco de la LIVA), por lo que deberá aplicarse la regla general, contemplada en el artículo 78 de la LIVA, que dispone que la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al IVA procedente del destinatario o de terceras personas (200.000 €, es decir, 10.000 batas por un precio de 20 € para cada una de ellas).

Por otra parte, en cuanto a la obligación de expedir factura, el artículo 2 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las

obligaciones de facturación, dispone en su apartado 1 que, de acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la LIVA, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del impuesto, en los términos establecidos en el Reglamento de Facturación y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA.

El artículo 2.2 del Real Decreto 1619/2012 establece que deberá expedirse factura y copia de esta, en todo caso, entre otras operaciones, en aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

El artículo 3 del Real Decreto 1619/2012 regula las excepciones a la obligación de expedir factura, disponiendo que no existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este reglamento, entre otras operaciones, en aquellas realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado del impuesto, salvo que la determinación de las cuotas devengadas se efectúe en atención al volumen de ingresos.

Por lo tanto, cabe concluir que el transportista de las mercaderías está obligado a expedir factura por la prestación del servicio efectuada.

En cuanto a la modificación de la base imponible, el artículo 80.Cuatro de la LIVA dispone que la base imponible podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

- 1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.
Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.ª podrá ser de seis meses o un año.
- 2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto.
- 3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, IVA excluido, sea superior a 300 euros.

4.^a Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por entes públicos.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.^a anterior y comunicarse a la AEAT en el plazo que se fije reglamentariamente.

Ahora bien, el artículo 80.Cinco de la LIVA dispone que, en relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en el apartado cuatro anterior, no procederá la modificación de la base imponible, entre otros, en los casos de créditos entre personas o entidades vinculadas, definidas en el artículo 79.Cinco de la LIVA.

Por tanto, Cretona 2000, SL no podrá modificar la base imponible.

En cuanto a la venta a Confecciones Miño, que le comunica que tributa en el régimen especial del recargo de equivalencia, el artículo 163 de la LIVA regula la obligación de acreditar la sujeción al régimen especial del recargo de equivalencia, estableciendo que las personas o entidades que no sean sociedades mercantiles y realicen habitualmente operaciones de ventas al por menor estarán obligadas a acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la aduana, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen.

En cuanto al contenido del régimen especial del recargo de equivalencia, el artículo 154 de la LIVA dispone que la exacción del IVA exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores.

Por otra parte, el artículo 156 de la LIVA establece que el recargo de equivalencia se exigirá en las siguientes operaciones que estén sujetas y no exentas del IVA:

- 1.º Las entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles.
- 2.º Las adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes, realizadas por los comerciantes a que se refiere el número anterior.
- 3.º Las adquisiciones de bienes realizadas por los citados comerciantes a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta ley.

El artículo 160 de la LIVA dispone que la base imponible del recargo de equivalencia será la misma que resulte para el IVA.

El artículo 161 de la LIVA dispone que el tipo del recargo de equivalencia será, con carácter general, el 5,2%.

Por tanto, tratándose de la venta de 500 batas a un precio de 30 euros cada una de ellas, la base imponible del recargo de equivalencia, que coincidirá con la base imponible del IVA, ascenderá a 15.000 euros.

La cuota de IVA repercutida ascenderá a 3.150 euros ($15.000 \times 21\%$), mientras que el recargo de equivalencia ascenderá a 780 euros ($15.000 \times 5,2\%$).

PARTE 5.^a

Pregunta 1

El artículo 66.1 n) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (LIE) establece que estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los medios de transporte que se matriculen o se utilicen como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular desde el extranjero al territorio español.

La aplicación de la exención quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1.º Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual fuera del territorio español al menos durante los 12 meses consecutivos anteriores al traslado.
- 2.º Los medios de transporte deberán haber sido adquiridos o importados en las condiciones normales de tributación en el país de origen o procedencia y no se deberán haber beneficiado de ninguna exención o devolución de las cuotas devengadas con ocasión de su salida de dicho país.

Se considerará cumplido este requisito cuando los medios de transporte se hubiesen adquirido o importado al amparo de las exenciones establecidas en los regímenes diplomático o consular o en favor de los miembros de los organismos internacionales reconocidos y con sede en el Estado de origen, con los límites y condiciones fijados por los convenios internacionales por los que se crean dichos organismos por los acuerdos de sede.

- 3.º Los medios de transporte deberán haber sido utilizados por el interesado en su antigua residencia al menos seis meses antes de la fecha en que haya abandonado aquella.
- 4.º La matriculación deberá solicitarse en el plazo previsto en el artículo 65.1 d) de la LIE.
- 5.º Los medios de transporte a los que se aplique esta exención no deberán ser transmitidos durante el plazo de 12 meses posteriores a la matriculación. El incumplimiento de este requisito determinará la exacción del impuesto referida a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento.

Veamos, a continuación, si se cumplen los requisitos para el disfrute de la exención:

- 1.º Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual fuera del territorio español al menos durante los 12 meses consecutivos anteriores al traslado.

El enunciado del supuesto nos indica que los dos hijos mayores de Emiliano (Alberto y Blas) trasladaron su residencia a España en fecha 1 de enero de 2013, así como que estuvieron residiendo en Alemania y Francia, respectivamente, desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2012. Por tanto, en ambos casos, se cumple este primer requisito.

- 2.º Los medios de transporte deberán haber sido adquiridos o importados en las condiciones normales de tributación en el país de origen o procedencia y no se deberán haber beneficiado de ninguna exención o devolución de las cuotas devengadas con ocasión de su salida de dicho país.

El enunciado del supuesto indica que los medios de transporte fueron adquiridos, tanto por Alberto como por Blas, «en condiciones normales de tributación», por lo que, en ambos casos, se cumple este segundo requisito.

- 3.º Los medios de transporte deberán haber sido utilizados por el interesado en su antigua residencia al menos seis meses antes de la fecha en que haya abandonado aquella.

El enunciado del supuesto indica, por un lado, que Alberto adquirió en Alemania el vehículo usado, matriculado en dicho país, en fecha 3 de marzo de 2012, trasladando su residencia a España en fecha 1 de enero de 2013, por lo que sí que se cumple este tercer requisito.

En cambio, en el caso de Blas, el enunciado nos indica que adquirió en Francia el vehículo usado, matriculado en dicho país, en fecha 26 de octubre de 2012, trasladando su residencia a España en fecha 1 de enero de 2013, por lo que no que se cumple este tercer requisito.

- 4.º La matriculación deberá solicitarse en el plazo previsto en el artículo 65.1 d) de la LIE, es decir, dentro del plazo de los 60 días siguientes al inicio de su utilización en España.

El enunciado nos indica que el 1 de enero de 2013, tanto Alberto como Blas trasladaron su residencia a España, matriculando los vehículos en el Estado español, a su nombre, el 4 de enero de 2013, habiendo presentado ante la Administración tributaria una declaración de exención del impuesto especial sobre determinados medios de transporte por traslado de residencia. Por tanto, en ambos casos, se cumple este cuarto requisito.

- 5.º Por último, los medios de transporte a los que se aplique esta exención no deberán ser transmitidos durante el plazo de 12 meses posteriores a la matriculación. El incumplimiento de este requisito determinará la exacción del impuesto referida a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento.

El enunciado del supuesto indica, por un lado, que Alberto vendió el vehículo el 15 de agosto de 2013, es decir, dentro del plazo de los 12 meses posteriores a la matriculación (hecho que se produjo el 4 de enero de 2013), por lo que no se cumple este quinto y último requisito.

En cambio, en el caso de Blas, el enunciado nos indica que vendió el vehículo el 5 de abril de 2014, es decir, una vez transcurrido el plazo de los 12 meses posteriores a la matriculación (hecho que se produjo el 4 de enero de 2013), por lo que sí se cumple este quinto y último requisito.

En conclusión, en ninguno de los dos casos se cumplen todos y cada uno de los requisitos contemplados en el artículo 66.1 n) de la LIE para el disfrute de la exención:

- En el caso de Alberto, porque vendió el vehículo el 15 de agosto de 2013, es decir, dentro del plazo de los 12 meses posteriores a la matriculación (hecho que se produjo el 4 de enero de 2013).
- Y en el caso de Blas, porque adquirió en Francia el vehículo usado, matriculado en dicho país, en fecha 26 de octubre de 2012, trasladando su residencia a España en fecha 1 de enero de 2013, por lo que no utilizó el medio de transporte en su antigua residencia durante al menos seis meses antes de la fecha en que abandonó dicha residencia (1 de enero de 2013).

Tanto para Alberto como para Blas, el hecho imponible que les resulta aplicable, a efectos de la regularización a practicar por parte de la AEAT, es el contenido en el artículo 65.1 d) de la LIE, según el cual estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refiere el artículo 65 de la LIE, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España, conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los 60 días siguientes al inicio de su utilización en España.

A estos efectos, se considerará como fecha de inicio de su circulación o utilización en España la fecha de la introducción del medio de transporte en España, y si dicha fecha no constase fehacientemente, se considerará como fecha de inicio de su utilización la que resulte ser posterior de las dos siguientes:

- 1.º Fecha de adquisición del medio de transporte.
- 2.º Fecha desde la cual se considera al interesado residente en España o titular de un establecimiento situado en España.

En el caso de Alberto, dado que se incumplió el requisito relativo a la no transmisión del vehículo durante el plazo de 12 meses posteriores a la matriculación, la exacción del impuesto vendrá referida a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento, es decir, la fecha de venta del medio de transporte (15 de agosto de 2013).

En el caso de Blas, dado que se incumplió el requisito relativo al uso del medio de transporte en su antigua residencia al menos 6 meses antes de la fecha en que haya abandonado aquella, de conformidad con lo establecido en el artículo 68.2 de la LIE, el impuesto se devengará el día siguiente a la finalización del plazo al que alude la letra d) del apartado 1 del artículo 65 de la LIE, es decir, dentro del plazo de los 60 días siguientes al inicio de su utilización en España. Dado que trasladó su residencia a España en fecha 1 de enero de 2013, el plazo de 60 días finalizó en fecha 1 de marzo de 2013, por lo que el impuesto se devengará en fecha 2 de marzo de 2013. el devengo se producirá en el momento en que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte, es decir, el 4 de enero de 2013.

Por otra parte, en el caso de Blas, se ha producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 66 de la LGT), dado que entre el 4 de enero de 2013 (fecha de devengo del impuesto) y el 4 de mayo de 2017 (fecha de notificación del inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IEDMT, al objeto de comprobar el disfrute de la exención en relación con los vehículos en cuestión) ha transcurrido el plazo de prescripción de 4 años a que se refiere el artículo 66 de la LGT.

En cambio, en el caso de Alberto, no se ha producido la referida prescripción, dado que entre el 15 de agosto de 2013 (fecha de devengo del impuesto) y el 4 de mayo de 2017 (fecha de notificación del inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IEDMT, al objeto de comprobar el disfrute de la exención en relación con los vehículos en cuestión) no ha transcurrido el plazo de prescripción de 4 años a que se refiere el artículo 66 de la LGT.

Pregunta 2

1. La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), aplicable a partir del 1 de mayo de 2016.

Asimismo, con el objeto de completar y desarrollar lo previsto en el CAU, se han publicado los dos reglamentos siguientes, aplicables a partir de la misma fecha:

- a) Reglamento delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013.
- b) Reglamento de ejecución (UE) n.º 2015/2447, de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013.

El valor en aduana de las mercancías se regula en los artículos 69 a 74 del CAU. Según dispone el artículo 70 del CAU, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio efectivamente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero a favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.

El valor de transacción se aplicará siempre que se cumpla, entre otras condiciones, que no exista vinculación entre comprador y vendedor o la vinculación no tenga influencia en el precio.

El enunciado del supuesto nos indica que Cretona 2000, SA posee acciones de Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd., que le proporcionan una participación del 1 % en la misma, por lo que cabe concluir, a la vista del porcentaje de participación que Cretona 2000, SA posee en Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd., que la vinculación no ha influido en el precio.

De los datos del enunciado se desprende que el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas asciende a 20.000 dólares USA, es decir, 16.000 euros (teniendo en cuenta la paridad dólar-euro).

A la vista de los datos del enunciado, la importación se ha efectuado incluyendo la cláusula FOB Ningbo (*free on board* - franco a bordo), lo cual implica que el vendedor cumple con su obligación una vez que la mercancía, ya despachada de aduanas para la exportación, ha sobrepasado la borda del buque designado en el puerto de embarque convenido. Aunque es frecuente que este término se utilice para todo tipo de transporte, en principio, solo está pensado para el transporte mediante un buque.

Para completar la determinación del valor en aduana siguiendo el método principal relativo al valor de transacción de las mercancías importadas, deberán tomarse en consideración los ajustes previstos en los artículos 71 y 72 del CAU.

En el artículo 71 del CAU se detallan los conceptos que deben formar parte del valor en aduana, es decir, deberán adicionarse al valor de transacción siempre que no estén incluidos ya en el mismo.

En el artículo 72 del CAU se especifican los conceptos que no forman parte del valor en aduana, y que por ello deberán ser deducidos del valor de transacción en caso de estar ya incluidos en el mismo.

Según dispone el artículo 71 del CAU, al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con:

- a) Los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:
 - Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
 - El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren que forman un todo con la mercancía.
 - El coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales.

- b) El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar:
- Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas.
 - Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas.
 - Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
 - Trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.
- d) El valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor.
- e) Los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, así como los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Por otra parte, el artículo 72 del CAU dispone que al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes:

- a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión.
- b) Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial.
- c) Los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones:

- Que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar.
 - Que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación.
- d) Derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas.
- e) Comisiones de compra.
- f) Derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.

De conformidad con lo establecido en el artículo 72 del CAU, no formará parte del valor en aduana la comisión de compra de los paneles (art. 72 e) del CAU), cuyo importe asciende a 2.000 dólares USA, es decir, 1.600 euros, teniendo en cuenta la paridad dólar-euro (dado que la importación se ha realizado en condiciones FOB, entendemos que el precio efectivamente pagado o por pagar no incluye dicho concepto, por lo que no procede restarlo).

De todo lo anterior se deduce que el valor en aduana de los paneles fotovoltaicos asciende a 16.480 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Precio efectivamente pagado o por pagar	16.000
+ Ajuste transporte y seguro (art. 71.1 e) del CAU)	+480
Valor en aduana	16.480

Los derechos *antidumping* son derechos reguladores, que tienen como justificación neutralizar la ventaja adquirida por determinadas mercancías como consecuencia de prácticas comerciales prohibidas que posibilitan su llegada al país de importación a precios anormalmente bajos. De esta forma, los productos importados no supondrán una competencia desleal para los productos idénticos o similares producidos en el país de importación por el hecho de haberse beneficiado en el país de exportación de subvenciones oficiales o por haberse exportado en régimen de *dumping*.

De los datos del enunciado se desprende que los derechos arancelarios de los paneles fotovoltaicos (Código Nomenclatura Combinada 8501 34 00) son del 2,7% *ad valorem*, por lo que los derechos arancelarios ascienden a 444,96 euros ($16.480 \times 2,7\%$).

Por otra parte, de los datos del enunciado se desprende que el tipo del derecho *antidumping* definitivo aplicable al precio neto franco en la frontera de la Unión, derechos no pagados, de los paneles fotovoltaicos, fabricados por Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd., es del 44,7%, por lo que los derechos *antidumping* ascienden a 7.366,56 euros ($16.480 \times 44,7\%$).

2. El artículo 83 de la LIVA regula la base imponible de las importaciones de bienes, señalando que, como regla general, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes, en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA.
- b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad. Se entenderá por «primer lugar de destino» el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 25.891,52 euros, siendo el resultado, en el caso que nos ocupa, de adicionar al valor en aduana (16.480 €), tanto los derechos arancelarios devengados con motivo de la importación (444,96 €), como los derechos *antidumping* devengados con motivo de la importación (7.366,56 €), como la comisión de compra de los paneles (1.600 €).

Y teniendo en cuenta que, tratándose de la importación de placas fotovoltaicas, el tipo de gravamen del IVA aplicable será el 21 % (art. 90 de la LIVA), al no corresponderle ninguno de los tipos reducidos a que se refiere el artículo 91 de la LIVA, la cuota de IVA a la importación devengada con motivo del despacho a consumo de la mercancía ascenderá a 5.437,22 euros ($25.891,52 \times 21\%$).

3. El enunciado del supuesto nos indica que, en el momento de la llegada de la mercancía al Puerto de Valencia, Cretona 2000, SA no dispone del certificado de baja tensión exigible para el despacho a libre práctica de la mercancía, así como que la obtención del certificado puede demorarse más de 3 meses.

A este respecto, y en relación con la posibilidad de que los paneles solares pudieran permanecer en situación de depósito temporal hasta la obtención del certificado de baja tensión, el artículo 144 del CAU establece que las mercancías no pertenecientes a la Unión se mantendrán en depósito temporal a partir del momento de su presentación en aduana.

Ahora bien, el artículo 149 del CAU regula el fin del depósito temporal, señalando que las mercancías no pertenecientes a la Unión que se encuentren en depósito temporal se incluirán en un régimen aduanero o se reexportarán antes de que transcurran 90 días.

Es decir, que si transcurridos 90 días, no se dispone del certificado de baja tensión exigible para el despacho a libre práctica de la mercancía, las mercancías deberán ser reexportadas o bien incluirse en un régimen aduanero.

PARTE 6.^a

Pregunta 1

A la vista de los antecedentes, don Carlos Zapata y su cónyuge –por una parte– y la sociedad Batas del Tambre, SL –por otra–, respecto del contrato de alquiler, entran en el régimen de operaciones vinculadas.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 18.2 de la LIS:

«Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) [...].
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores [...].
- d) [...]».

Teniendo en cuenta que el padre de don Carlos Zapata (Emiliano Zapata) es socio de la entidad Batas del Tambre, SL, con un porcentaje de participación del 50,8% (superior al 25% requerido), la operación realizada entre la entidad referenciada, por un lado, y el hijo del socio (y su cónyuge), por otro, entrarían en el supuesto de vinculación contemplado en la letra c) del apartado 2 del artículo 18 de la LIS.

Por otra parte, el mismo artículo 18 en su primer apartado dice: «Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia».

El artículo 18.4 de la LIS dispone lo siguiente:

«Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia».

En este caso, el método del precio libre comparable es el que resulta aplicable, teniendo en cuenta los precios de mercado del alquiler de naves situadas en el mismo polígono y con características prácticamente idénticas.

Por tanto, cabe inferir que la sociedad está pagando un precio inferior al de mercado por el alquiler de la nave industrial:

Alquiler anual pagado por Batas del Tambre	18.000
Alquiler a precio de mercado ($600 \times 3 \times 12$)	21.600
Diferencia	3.600

Pregunta 2

a) El artículo 7 e) de la LIRPF dispone que estarán exentas, entre otras rentas, las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el ET, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del ET, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.

Por tanto, cabe concluir que la indemnización por despido exenta calculada por la empresa (40.000 €) no es correcta dado que, al tratarse de un despido colectivo por causas económicas, conforme a lo dispuesto en el artículo 51 del ET, la indemnización exenta es aquella que no supera los límites establecidos con carácter obligatorio en el ET para el despido improcedente (85.200 €).

Teniendo en cuenta que la indemnización abonada en 2015, 2016 y 2017 asciende a 40.000 euros en cada uno de los ejercicios, cabe concluir que la exención alcanza a las cantidades abonadas en los ejercicios 2015 y 2016 (40.000 € cada uno), así como a 5.200 euros de los 40.000 euros de indemnización satisfecha en 2017.

b) Con carácter general se aplica la reducción del 30%, contemplada en el artículo 18 de la LIRPF, en los supuestos examinados a continuación, que son todos los rendimientos del trabajo (incluidos los derivados de aportaciones al patrimonio protegido de las personas con discapacidad), excepto los derivados de los sistemas de previsión social:

- Rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años.
- Rendimientos generados en más de dos años, siempre que no se obtengan de forma periódica o recurrente, que se cobren de forma fraccionada, con el cumplimiento de determinados requisitos.
- Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo e imputados a un mismo periodo impositivo.

La cuantía máxima de rendimiento a la que se puede aplicar la reducción del 30% es de 300.000 euros anuales, sin perjuicio de la aplicación, en su caso, del límite previsto para los ren-

dimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones y del límite aplicable en caso de rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil.

La aplicación de la reducción del 30 % exige la imputación en un único periodo impositivo del rendimiento del trabajo.

No obstante, se sigue aplicando la reducción del 30 %, a pesar de no imputarse en un único ejercicio, a las indemnizaciones percibidas por la extinción de la relación laboral o común, percibidas de forma fraccionada, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación del rendimiento (antigüedad del trabajador) entre el número de periodo impositivos en los que se perciba la indemnización de forma fraccionada, sea superior a dos.

Este tipo de situaciones suele darse en el caso de despidos colectivos, aunque también en algunos despidos improcedentes.

En el caso de los despidos colectivos, cabe distinguir dos formas de instrumentarlos: pagar las indemnizaciones directamente por la empresa o bien exteriorizar este compromiso mediante un contrato de seguro colectivo.

Cuando las indemnizaciones laborales son pagadas directamente por las empresas en despidos colectivos (expedientes de regulación de empleo) las cantidades percibidas, una vez superado el límite exento a que se refiere el ET como indemnización, se han de computar en su integridad si su periodo de generación no es superior a dos años. En la medida que tengan un periodo de generación superior a dos años, se computan como sigue (DGT Consultas V1642/2008, de 6 de agosto –NFC030975–, y V2817/2009, de 22 de diciembre –NFC037056–):

- Cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos, procede practicar la reducción del 30 % en los rendimientos íntegros.
- Por el contrario, cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea igual o inferior a dos, los rendimientos íntegros han de computarse por su importe total.

Por lo que se refiere a la imputación temporal de la indemnización, de acuerdo con el artículo 14.1 a) de la LIRPF, se imputará a medida en que sean exigible por su perceptor, aplicándose la exención a los primeros rendimientos del trabajo que resulten exigibles, tal y como dispone la Consulta de la Dirección General de Tributos V0221/2017, de 30 de enero (NFC063795).

Por lo que se refiere a los periodos impositivos de fraccionamiento, hay que tener en cuenta todos y cada uno de los periodos en los que se perciben las cantidades, estén exentas o no (DGT Consulta V0221/2017, de 30 de enero –NFC063795–).

En el caso que nos ocupa, la antigüedad de un trabajador «tipo» es de 15 años, mientras que el número de periodos impositivos de fraccionamiento es de 5 (2015, 2016, 2017, 2018 y 2019), por lo que el cociente a que se refieren los artículos 18.2 de la LIRPF y 12.2 del RIRPF es de 3 (15/5), superior a dos, por lo que procede practicar la reducción del 30 % en los rendimientos íntegros.

Para que exista un periodo de tiempo durante el que se ha producido un determinado rendimiento del trabajo se hace necesario que el derecho a percibirlo existiera con anterioridad al momento del devengo de la prestación, en cuyo caso el tiempo que ha debido transcurrir desde el inicio de la existencia del derecho hasta que este se materializa –produciéndose el devengo del rendimiento–, es lo que representa ser el «periodo de generación». Esta ha sido la interpretación de la Administración que niega, por tanto, la aplicación de la reducción en los casos en que no exista un derecho previo a la obtención de la renta sino que su concesión se genera en el momento de la percepción, por acuerdo, y ello aunque la prestación satisfecha o su cuantía se determine en función del número de años de permanencia en la empresa.

Además se establece expresamente a nivel legal que en las extinciones de la relación laboral, común o especial, se ha de considerar como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador.

Por tanto, cabe concluir que la forma de proceder de la empresa en relación con la reducción por periodo de generación superior a dos años no es correcta.

En los supuestos de percepción de forma fraccionada del rendimiento, el límite de 300.000 euros anuales resulta aplicable en cada uno de los periodos de fraccionamiento (DGT Consultas V0159/2011, de 31 de enero –NFC040095–, y V2422/2011, de 11 de octubre –NFC042715–). Además, a efectos de la aplicación de dicho límite, no se tiene en consideración la parte del rendimiento íntegro que se encuentre exenta (DGT Consulta V0159/2011, de 31 de enero –NFC040095–).

El importe de la reducción aplicable en 2017 ascenderá a 10.440 euros ($34.800 \times 30\%$).

Resumen

Indemnización exenta	85.200
Indemnización no exenta	114.800

Es aplicable la reducción del 30 % dado que: periodo de generación (15 años)/periodos de fraccionamiento (5 años) = 3, es superior a 2:

- Año 2015: Se perciben 40.000 euros. Exentos.
- Año 2016: Se perciben 40.000 euros. Exentos.
- Año 2017: Se perciben 40.000 euros. Exentos: 5.200 euros. Rendimiento de trabajo: 34.800; reducción 30 %: 10.440.

- Año 2018: Se perciben 40.000 euros. Rendimiento de trabajo: 40.000; reducción 30 %: 12.000.
- Año 2019: Se perciben 40.000 euros. Rendimiento de trabajo: 40.000; reducción 30 %: 12.000.

Pregunta 3

El régimen de tributación de las rentas derivadas de la transmisión de los derechos de suscripción era sumamente ventajoso (al menos en lo que se refería a las operaciones realizadas con valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades) por cuanto del mismo se derivaba un diferimiento en su tributación.

En efecto, de acuerdo con la regulación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, la venta de derechos de suscripción procedentes de valores admitidos a negociación no genera renta gravable alguna sino que, en el importe obtenido, se minora el valor de la cartera y solo si lo obtenido con su venta supera el valor de adquisición, entonces su titular tendrá que tributar por dicho exceso en concepto de ganancia patrimonial. De esta forma, la ganancia patrimonial tributará cuando se produzca la transmisión de las acciones, pues al haber disminuido el valor de adquisición de las acciones, la ganancia patrimonial obtenida será necesariamente superior en un importe equivalente a lo previamente obtenido con la venta de los derechos.

El proyecto de ley de modificación de la LIRPF (que finalmente cristalizó en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la LIRPF, el TRLIRNR y otras normas tributarias) contenía una modificación del artículo 37.1 a) de la LIRPF que obligaba a los contribuyentes que realizaran este tipo de operaciones a tributar inmediatamente (en el periodo impositivo en que se produjera la transmisión), disponiendo a tal efecto la modificación proyectada del artículo lo siguiente:

«El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el periodo impositivo en que se produzca la citada transmisión».

Sin embargo, la entrada en vigor de dicha modificación se pospuso hasta el 1 de enero de 2017, de forma que hasta dicha fecha seguirá resultando de aplicación el régimen de diferimiento antes expuesto.

En este sentido, y también con efectos 1 de enero de 2017, se introduce en la LIRPF una disposición transitoria 29.^a por el apartado 95 del artículo primero de la Ley 26/2014, en la que se establece que:

«Disposición transitoria vigésima novena. *Transmisiones de derechos de suscripción anteriores a 1 de enero de 2017.*

Para la determinación del valor de adquisición de los valores a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 37 de esta ley, se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar».

Pasamos, a continuación, a valorar si es correcta la información comunicada por el asesor fiscal a los socios en relación con la ampliación de capital.

Emiliano Zapata, y sus hijos Blas y Carlos:

- La ampliación de capital no ha implicado la obtención de renta alguna.
- Las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.250 euros cada acción.
- Las acciones liberadas recibidas en la ampliación se valoran en cero euros.

De conformidad con lo establecido en el artículo 37 de la LIRPF, la entrega a los accionistas de acciones totalmente liberadas por la entidad consultante no comportará la obtención de renta para aquellos. Por todo, la primera de las afirmaciones («la ampliación de capital no ha implicado la obtención de renta alguna») es correcta.

Ahora bien, la segunda y la tercera afirmación («las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.250 euros cada acción» y «las acciones liberadas recibidas en la ampliación se valoran en cero euros») no son correctas, dado que el propio artículo 37 de la LIRPF establece que, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que corresponda.

El artículo 36 de la LIRPF establece que, cuando la adquisición o la transmisión se hubiese efectuado a título lucrativo, se tomará como valor de adquisición o como valor de transmisión el que resulte de la aplicación de las normas del ISD. Dado que las acciones fueron adquiridas por herencia, el valor a efectos del ISD asciende a 1.250 euros por acción, y a dicho importe deberemos adicionar los gastos y tributos satisfechos por los herederos, correspondientes a dichas acciones, que ascendieron a 50 euros por acción. Es decir, que el valor de adquisición unitario de las acciones de Cretona 2000, SA, antes de la ampliación de capital liberada, asciende a 1.300 euros.

Don Emiliano Zapata era titular de 508 acciones de Cretona 2000, SA, adquiridas por herencia, recibiendo 1 acción nueva por cada 4 acciones antiguas, por lo que recibe, en la ampliación de capital liberada de Cretona 2000, SA, 127 acciones nuevas.

El valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que corresponda.

Por tanto:

$$\frac{508 \times 1.300}{635} = 1.040 \text{ euros}$$

Por tanto, tanto las 508 acciones adquiridas por herencia como las 127 acciones liberadas recibidas en la ampliación de capital se valoran a 1.040 euros cada acción.

Por su parte, don Blas Zapata era titular de 164 acciones de Cretona 2000, SA, adquiridas por herencia, recibiendo 1 acción nueva por cada 4 acciones antiguas, por lo que recibe, en la ampliación de capital liberada de Cretona 2000, SA, 41 acciones nuevas.

El valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que corresponda.

Por tanto:

$$\frac{164 \times 1.300}{205} = 1.040 \text{ euros}$$

Por tanto, tanto las 164 acciones adquiridas por herencia como las 41 acciones liberadas recibidas en la ampliación de capital se valoran a 1.040 euros cada acción.

Por último, don Carlos Zapata era titular de 164 acciones de Cretona 2000, SA, adquiridas por herencia, recibiendo 1 acción nueva por cada 4 acciones antiguas, por lo que recibe, en la ampliación de capital liberada de Cretona 2000, SA, 41 acciones nuevas.

El valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que corresponda.

Por tanto:

$$\frac{164 \times 1.300}{205} = 1.040 \text{ euros}$$

Por tanto, tanto las 164 acciones adquiridas por herencia, como las 41 acciones liberadas recibidas en la ampliación de capital, se valoran a 1.040 euros cada acción.

Alberto:

- La transmisión de los derechos de suscripción ha implicado la obtención de un rendimiento del capital mobiliario por importe de 41.000 euros.
- Las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.300 euros cada acción.

Don Alberto Zapata era titular de 164 acciones de Cretona 2000, SA, adquiridas por herencia, decidiendo transmitir los 164 derechos de suscripción preferente que le correspondían a su cónyuge, a un precio de 250 euros cada derecho, por lo que obtiene en la venta la cantidad de 41.000 euros.

De conformidad con lo establecido en el artículo 37 de la LIRPF, el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el periodo impositivo en que se produzca la citada transmisión. Por tanto, la primera afirmación («la transmisión de los derechos de suscripción ha implicado la obtención de un rendimiento del capital mobiliario por importe de 41.000 euros») no es correcta, dado que no se trata de un rendimiento del capital mobiliario, sino de una ganancia de patrimonio.

La segunda de las afirmaciones («las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.300 € cada acción») sí es correcta. A estos efectos, el artículo 36 de la LIRPF establece que, cuando la adquisición o la transmisión se hubiese efectuado a título lucrativo, se tomará como valor de adquisición o como valor de transmisión el que resulte de la aplicación de las normas del ISD. Dado que las acciones fueron adquiridas por herencia, el valor a efectos del ISD asciende a 1.250 euros por acción, y a dicho importe deberemos adicionar los gastos y tributos satisfechos por los herederos, correspondientes a dichas acciones, que ascendieron a 50 euros por acción. Es decir, que el valor de adquisición unitario de las acciones de Cretona 2000, SA, antes y después de la ampliación de capital liberada, asciende a 1.300 euros.

Cónyuge de Alberto:

- Las acciones adquiridas con los derechos de suscripción quedan valoradas en 1.000 euros cada acción.

El cónyuge de Alberto adquiere 164 derechos de suscripción, abonando 250 euros por cada uno de los derechos, es decir, que abona un total de 41.000 euros. Con esos derechos adquiridos, el cónyuge de Alberto adquiere 41 acciones, dado que la ampliación de capital liberada se efectúa en la proporción de 1 acción nueva por cada 4 acciones antiguas.

Por tanto, las 41 acciones adquiridas suponen un desembolso de 41.000 euros, de lo que se desprende que el valor de adquisición unitaria de las 41 acciones adquiridas es de 1.000 euros (41.000/41). Por tanto, la afirmación del asesor («las acciones adquiridas con los derechos de suscripción quedan valoradas en 1.000 euros cada acción») sí es correcta.

PARTE 7.^a

Pregunta 1

El artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, regula las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, señalando que la Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Por su parte, el artículo 103 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas, establece un plazo de seis meses para ordenar el pago de las devoluciones solicitadas; a contar desde la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o de la fecha de su presentación, para el caso de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo.

Nos encontramos con una obligación *ex lege*, según la cual, transcurrido ese plazo de seis meses sin que la Administración haya efectuado, por causa a ella imputable, la devolución del importe que proceda, incurrirá en mora; comenzando así el devengo de los intereses de demora, de manera automática, sin necesidad de que sean reclamados por el obligado tributario.

Dado que el plazo para presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2015 finalizó el 30 de junio de 2016, y en fecha 10 de septiembre de 2016 el contribuyente presentó una solicitud de rectificación de autoliquidación con resultado a devolver de 1.000 euros, el plazo de seis meses de que disponía la Administración para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo deberá contarse desde la fecha de presentación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, por lo que dicho plazo de seis meses finalizó el 9 de marzo de 2017.

Por consiguiente, por lo que se refiere a la devolución de 2.000 euros (solicitada en fecha 25 de junio de 2016), procederá abonar interés de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el 31 de diciembre de 2016 y el 10 de enero de 2017, siendo la base sobre la que se aplicará el tipo de interés 2.000 euros.

Y, por lo que se refiere a la devolución de 1.000 euros (solicitada en fecha 10 de septiembre de 2016), procederá abonar interés de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el 10 de marzo de 2017 y el 10 de abril de 2017, siendo la base sobre la que se aplicará el tipo de interés 1.000 euros.

En ambos casos, y de conformidad con lo establecido en el artículo 26.6 de la LGT, el interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquel resulte exigible, incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de presupuestos generales del Estado establezca otro diferente (para los ejercicios 2016 y 2017, el interés de demora es el 3,75 %).

Pregunta 2

Dentro de los procedimientos de comprobación se encuentra el procedimiento de verificación de datos, que puede calificarse como aquel procedimiento de comprobación en el que la Administración ejercita las actuaciones de comprobación con una limitación bastante severa de sus facultades, de modo tal que en el curso de dicho procedimiento únicamente puede realizar una serie de actuaciones con las que obtener determinados medios de prueba en los que sustentar su resolución. La realización de actuaciones de verificación de datos se incluye por la LGT dentro de las funciones de gestión tributaria (art. 117.1 f) de la LGT).

De conformidad con lo establecido en el artículo 131 b) de la LGT, la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos, entre otros supuestos, cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

Por otra parte, la realización de actuaciones de comprobación limitada se incluye entre las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria (art. 117.1 h) de la LGT), sin perjuicio de que también se pueden encuadrar dentro de las funciones de inspección tributaria (art. 141 h) de la LGT). No obstante, el procedimiento es único y se regula en los artículos 136 a 140 de la LGT y 163 a 165 del RGGIT.

Mediante el procedimiento de comprobación limitada la Administración ejercita sus facultades de comprobación del adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias. Este procedimiento tiene un carácter intermedio entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de inspección, puesto que las facultades que la Administración tributaria puede desarrollar son más amplias que las previstas para el procedimiento de verificación de datos, pero sin que en ningún caso se igualen con las propias del procedimiento de inspección.

De conformidad con lo establecido en el artículo 163 del RGGIT, la Administración puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada, entre otros supuestos, cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.

Este supuesto viene a coincidir con lo fijado en el artículo 131 b) de la LGT, relativo al procedimiento de verificación de datos, por lo que la Administración debe valorar qué procedimiento inicia, si el de verificación de datos o el de comprobación limitada, teniendo en cuenta las facultades y los efectos que se derivan de uno u otro procedimiento.

A este respecto el TEAC, en resoluciones de fechas 5 de julio de 2006 y 3 de julio de 2014, entre otras, dispone que el alcance máximo del procedimiento de verificación de datos es que el órgano administrativo aprecie la indebida aplicación de la norma en la autoliquidación de forma «patente» (esto es, palmaria, evidente, notoria, clara) a la vista de la propia declaración presentada o de los justificantes aportados («mero control formal»), pero no pueden sustanciarse discrepancias jurídicas como, por ejemplo, cumplir con los requisitos para calificar la vivienda como habitual, que exigiría llevar a cabo actuaciones de comprobación en sentido estricto, para las que la LGT prevé el procedimiento de comprobación limitada o el procedimiento inspector.

Se considera que lo más correcto hubiera sido iniciar un procedimiento de comprobación limitada, a la vista de los datos del supuesto y de las facultades que la Administración puede desarrollar en el seno de este procedimiento.

Por otra parte, la AEAT no ha comunicado al obligado tributario propuesta de liquidación, al objeto de que alegue lo que convenga a su derecho, contraviniendo de esta forma lo establecido en el artículo 132.3 de la LGT, que establece que, con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

Pregunta 3

En relación con la primera pregunta, el artículo 133 de la LGT dispone que el procedimiento de verificación de datos terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.
- b) Por liquidación provisional, que deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma.
- c) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.
- d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la LGT sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- e) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

Por lo tanto, no es correcta la afirmación efectuada por el hijo de don Emiliano de que la Agencia Tributaria debe notificarle algún tipo de resolución en relación con el procedimiento de

verificación de datos, dado que la resolución es solo una de las cinco formas de terminación del procedimiento de verificación de datos.

En relación con la segunda pregunta, sí que es posible incorporar al acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador la propuesta de imposición de sanción, dado que el artículo 210.5 de la LGT dispone que si al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, esta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

No obstante lo anterior, se ha incumplido lo preceptuado en el artículo 210.2 de la LGT, que dispone que los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de la LGT y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

PARTE 8.^a

Pregunta 1

En cuanto a los efectos sobre la ejecutividad de la sanción, el artículo 212.3 de la LGT establece que la interposición, en tiempo y forma, de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

- 1.º La suspensión de la ejecución de la sanción automáticamente, sin necesidad de prestar garantía alguna, hasta que la misma sea firme en la vía administrativa.
- 2.º No se exigirán intereses de demora por el periodo que transcurra hasta la finalización del periodo voluntario de pago abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

En cuanto a los efectos sobre la ejecutividad de la deuda correspondiente a retenciones del trabajo personal, el artículo 25 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (RGRVA), en materia de revisión en vía administrativa, dispone que la mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

El artículo 225 de la LGT regula la resolución del recurso de reposición, disponiendo que el plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso.

Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de la LGT.

Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente.

Por otra parte, el artículo 39 del RGRVA dispone que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47 del RGRVA.
- b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.

El artículo 40 del RGRVA establece que cuando no se hubiera acordado la suspensión en el recurso de reposición con efectos en la vía económico-administrativa o este no hubiera sido interpuesto, la suspensión podrá solicitarse al interponer la reclamación económico-administrativa o en un momento posterior ante el órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, que la remitirá al órgano competente para resolver dicha solicitud.

En el caso de que la suspensión sea solicitada en los supuestos regulados en el artículo 46 del RGRVA, se deberá remitir una copia de la solicitud al órgano competente de recaudación a los efectos de la suspensión cautelar regulada en dicho artículo.

Por otra parte, el artículo 46 del RGRVA dispone que el tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

También será competente para tramitar y resolver la petición de suspensión que se fundamente en error aritmético, material o de hecho.

Si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar

perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2 del RGRVA, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión.

El tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

La admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud y será notificada al interesado y al órgano de recaudación competente.

El artículo 47 del RGRVA dispone que admitida a trámite la solicitud de suspensión, el tribunal económico-administrativo podrá solicitar al órgano que fuese competente para la recaudación del acto reclamado un informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía, especialmente en los supuestos de solicitud de suspensión con dispensa total de garantías. El órgano competente deberá pronunciarse expresamente sobre la suficiencia de los bienes ofrecidos y sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados en garantía, tanto en los supuestos de dispensa total como parcial, y específicamente sobre la existencia de medidas cautelares adoptadas en relación con el acto objeto de impugnación cuya ejecución se pretende suspender.

El tribunal deberá dictar una resolución expresa que otorgue o deniegue la suspensión. En los supuestos de suspensión con dispensa parcial, el acuerdo especificará las garantías que deben constituirse.

Estos acuerdos se notificarán al interesado y al órgano de recaudación competente.

Contra la denegación podrá interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

Por último, el artículo 42 del RGRVA señala que, si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, para que dicho ingreso sea realizado.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación.

De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

En cuanto a la segunda cuestión, cabe señalar que el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, procede a la eliminación de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de determinadas obligaciones tributarias. En este sentido, se suprime la excepción normativa que abría la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta.

Así, el artículo 65.2 b) de la LGT (en la redacción dada por el RDL 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2017) dispone que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento, entre otras deudas tributarias, las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.

La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere el artículo 65.2 de la LGT será objeto de inadmisión.

Por otra parte, el artículo 47 del RGR dispone que la inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos, si bien contra el acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económica-administrativa.

Por tanto, la deuda tributaria correspondiente a retenciones del trabajo personal no podrá ser aplazada, debiendo inadmitirse la solicitud de aplazamiento.

Por lo que se refiere a la solicitud de aplazamiento de la sanción, al amparo de lo establecido en el artículo 82.2 de la LGT, no podrá ser aplazada, de conformidad con lo establecido en el artículo 65.2 e) de la LGT, al tratarse de una deuda tributaria resultante de la ejecución de una resolución firme total o parcialmente desestimatoria dictada en una reclamación económico-administrativa, que previamente ha sido objeto de suspensión durante la tramitación de dicha reclamación.

Dicha solicitud de aplazamiento será también objeto de inadmisión.

Pregunta 2

En cuanto a la primera cuestión, el enunciado nos indica que la sociedad Cretona 2000, SL es titular del 100% del capital social de Batas del Tambre, SL, por lo que resultaría posible el embargo de dichas participaciones sociales.

Dado que se trata del embargo de participaciones en sociedades de responsabilidad limitada, el artículo 80.6 del RGR establece que la diligencia de embargo se notificará al órgano de administración de la sociedad para su inscripción en el libro registro de socios.

El procedimiento de adjudicación de las participaciones se llevará a cabo de acuerdo con su normativa específica.

Por otra parte, el artículo 109 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba la Ley de sociedades de capital, regula el régimen de la transmisión forzosa, señalando que el embargo de participaciones sociales, en cualquier procedimiento de apremio, deberá ser notificado inmediatamente a la sociedad por el juez o autoridad administrativa que lo haya decretado, haciendo constar la identidad del embargante así como las participaciones embargadas. La sociedad procederá a la anotación del embargo en el libro registro de socios, remitiendo de inmediato a todos los socios copia de la notificación recibida.

Celebrada la subasta o, tratándose de cualquier otra forma de enajenación forzosa legalmente prevista, en el momento anterior a la adjudicación, quedará en suspenso la aprobación del remate y la adjudicación de las participaciones sociales embargadas. El juez o la autoridad administrativa remitirán a la sociedad testimonio literal del acta de subasta o del acuerdo de adjudicación y, en su caso, de la adjudicación solicitada por el acreedor. La sociedad trasladará copia de dicho testimonio a todos los socios en el plazo máximo de cinco días a contar de la recepción del mismo.

El remate o la adjudicación al acreedor serán firmes transcurrido un mes a contar de la recepción por la sociedad del testimonio a que se refiere el apartado anterior. En tanto no adquieran firmeza, los socios y, en su defecto, y solo para el caso de que los estatutos establezcan en su favor el derecho de adquisición preferente, la sociedad, podrán subrogarse en lugar del rematante o, en su caso, del acreedor, mediante la aceptación expresa de todas las condiciones de la subasta y la consignación íntegra del importe del remate o, en su caso, de la adjudicación al acreedor y de todos los gastos causados. Si la subrogación fuera ejercitada por varios socios, las participaciones se distribuirán entre todos a prorrata de sus respectivas partes sociales.

Por otra parte, el artículo 170.6 de la LGT establece que la Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas.

Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

Por tanto, y una vez embargadas las participaciones sociales de Batas del Tambre, SL, la AEAT podrá acordar la prohibición de disponer del inmueble titularidad de la sociedad Batas del

Tambre, SL, sin necesidad de que el procedimiento de recaudación se dirija contra ella, ya que Cretona 2000, SA ejerce el control (posee el 100 % de las participaciones sociales) de la sociedad titular del inmueble.

En cuanto a las posibles derivaciones de responsabilidad y su alcance, por un lado, se debe exigir responsabilidad a la entidad Batas del Tambre, SL, al amparo del artículo 42.2 de la LGT, que establece que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

En cuanto a la naturaleza, se trata de un supuesto de responsabilidad solidaria, que podríamos encuadrar dentro de la letra b) del artículo 42.2 de la LGT, dado que Batas del Tambre, SL incumplió la orden de embargo de créditos.

En cuanto al alcance de la responsabilidad, el artículo 42.2 de la LGT limita la responsabilidad al importe de los bienes o derechos que se hubieran podido enajenar o embargar. En consecuencia, dado que el enunciado nos indica que Batas del Tambre, SL le ha pagado un total de 20.000 euros en marzo de 2017, ese importe será el alcance de la responsabilidad de la entidad.

Por otro lado, los administradores de Cretona 2000, SL que ostentaban el cargo en la fecha en que se cometieron las infracciones correspondientes al IVA de los ejercicios 2011 y 2012 pueden ser declarados responsables subsidiarios, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 a) de la LGT («administrador infractor»), que dispone que, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, serán responsables subsidiarios los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Dado que el enunciado del supuesto nos indica que don Emiliano Zapata fue administrador único en los ejercicios 2011 y 2012, y la infracción tributaria relativa al IVA se refiere a los ejercicios 2011 y 2012, será don Emiliano Zapata el responsable subsidiario, al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT, alcanzando su responsabilidad tanto a la deuda como a la sanción relativa al IVA de los ejercicios 2011 y 2012 (320.000 € y 200.000 €, respectivamente).

Por último, el enunciado nos indica que la sociedad Cretona 2000, SL, a finales de 2017, ha decidido despedir a todos sus trabajadores y cerrar la fábrica, por lo que don Alberto Zapata, que fue nombrado administrador de Cretona 2000, SL en 2013, puede ser declarado responsable subsidiario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 b) de la LGT («administrador del cese»), que establece que serán responsables subsidiarios los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago, alcanzando su responsabilidad únicamente a la deuda relativa al IVA de los ejercicios 2011 y 2012, cuyo importe asciende a 320.000 euros.

Análisis de la suposición de no linealidad en la relación entre la diversidad de género en el consejo de administración y la rentabilidad de la firma

Mercedes Redondo Cristóbal

*Profesora del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Valladolid*

Francisco Javier Jimeno de la Maza

*Profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Valladolid*

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

Desde el prisma de su consideración como uno de los aspectos que afectan al buen gobierno de la firma, la diversidad de género en el consejo de administración se ha convertido en un tema de notable interés para distintas áreas de la investigación empresarial, particularmente en lo referido a las a menudo sugeridas vinculaciones que pueda mantener con el éxito financiero de la entidad. A este respecto, las evidencias empíricas previas ofrecen resultados ambiguos, encontrándose efectos sobre el rendimiento de signo tanto positivo como negativo, adicionalmente a estudios que no aprecian impacto significativo alguno. A fin de extender las aportaciones que nos preceden, y con un soporte explicativo fundamentado en varios de los planteamientos habituales en el campo del gobierno corporativo, en el presente trabajo se contrasta la hipótesis de que la relación entre el nivel de diversidad de género del consejo y la rentabilidad de la firma siga una forma funcional no lineal. El análisis empírico realizado se basa en una batería de ratios contables calculados para el periodo 2009-2012, sobre la base de una muestra de más de 7.200 sociedades anónimas españolas. Los resultados obtenidos permiten sustentar el adecuado encaje de la aproximación curvilínea, que ha de interpretarse en el sentido de asociar expectativas más favorables a los consejos moderadamente heterogéneos.

Palabras clave: consejo de administración; diversidad de género; rentabilidad; relación curvilínea.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017

Analysis of the nonlinear hypothesis to shape the relationship between gender diversity on board of directors and firm profitability

Mercedes Redondo Cristóbal
Francisco Javier Jimeno de la Maza

ABSTRACT

In the framework of the mechanisms of good corporate governance, gender diversity on board of directors has become a topic of growing interest for recent business research. Although there is a lot of literature focused on the issue of the influence of the composition of board on the financial success of the firm, to date previous empirical evidence remains controversial, with both positive or negative effects, as well as other works that find no significant impact. Building on several of the most prominent theories in the field of corporate governance, the present paper extend previous studies and aims to analyze the non-linear hypothesis to shape the relationship between the level of gender diversity on boards and the firm's profitability. Based on a sample of more than 7,200 non-listed Spanish firms during the period 2009-2012, our empirical analysis uses some conventional accounting ratios. Our results show that the suggested curvilinear form seems to fit adequately, which can be understood as a signal of the benefits of boards with a moderate level of heterogeneity.

Keywords: board of directors; gender diversity; profitability; curvilinear relationship.

Sumario

1. Introducción
2. La influencia de la dimensión demográfica de la diversidad en contextos corporativos
3. La diversidad de género a la luz de los enfoques del gobierno corporativo
 - 3.1. El enfoque de agencia
 - 3.2. La perspectiva de los *stakeholders*
 - 3.3. El enfoque estratégico de la dependencia de recursos
4. La consideración de modelos no lineales para la representación funcional de los efectos de la diversidad de género en el consejo de administración
5. Análisis empírico
 - 5.1. Hipótesis
 - 5.2. Muestra y variables utilizadas
 - 5.3. Metodología
 - 5.4. Análisis descriptivo
 - 5.5. Análisis multivariante
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Redondo Cristóbal, M. y Jimeno de la Maza, F. J. (2018). Análisis de la suposición de no linealidad en la relación entre la diversidad de género en el consejo de administración y la rentabilidad de la firma. *RCyT. CEF*, 419, 167-200.

1. INTRODUCCIÓN

La diversidad de género que exhiben los consejos de administración se ha convertido actualmente en un tema de creciente popularidad en el campo de estudio del gobierno corporativo, a raíz de su progresiva incorporación a varias de las recomendaciones contenidas en los Códigos de buen gobierno de las sociedades cotizadas que en distintos países se han promulgado o reformado. En particular, hay una parte de la investigación empresarial que sitúa su foco de atención en la diversidad, al objeto de indagar si se configura como una dimensión de relevancia en el funcionamiento y desempeño de los consejos, repercutiendo en última instancia en la obtención de un superior éxito financiero como consecuencia de un mejor gobierno de la firma.

Sin embargo, aunque la literatura previa se encuentra repleta de argumentos que proporcionan un decidido respaldo de componente ético al fomento de la diversidad en las estructuras de gobierno de las firmas, y a pesar de que se ha producido un considerable impulso de los desarrollos teóricos que tratan de dar un soporte explicativo consistente a las hipótesis que presuponen que las composiciones de un consejo de mayor heterogeneidad van a influir favorablemente en el desempeño, lo cierto es que, hasta donde conocemos, no se ha llegado todavía a una verificación concluyente que respalde sólidamente la conexión entre diversidad y rentabilidad empresarial. Adoptando múltiples perspectivas argumentales y empleando variedad de tradiciones metodológicas, son numerosas las investigaciones empíricas que han proliferado a lo largo de los últimos años y que se han dirigido a analizar el impacto de la composición de los consejos sobre medidas contables de rentabilidad o sobre valoraciones de mercado de firmas cotizadas para diferentes contextos geográficos, ofreciendo evidencias contradictorias que no corroboran los efectos beneficiosos de la diversidad sobre el rendimiento que se insinúan reiteradamente desde la óptica habitual de la retórica popular. Así, algunos de estos trabajos confirman la incidencia positiva en la rentabilidad que se vincula a composiciones más diversas, sobre todo en consideración al atributo del género de los integrantes, mientras que otros estudios no obtienen ningún resultado consistente que apunte en esa dirección, e incluso hay algunas aportaciones que señalan que existe una asociación entre la diversidad y una superior conflictividad en grupos y equipos organizacionales que, en último término, podría perjudicar a la *performance* de la firma.

El presente trabajo intenta superar el problema de esa ambigüedad de resultados, extendiendo las aportaciones que nos preceden mediante la incorporación de un planteamiento alternativo al convencional de la relación directa y lineal, que ya ha empezado a encontrar cabida en algunas contribuciones recientes a la literatura, y que propugna la consideración de una función curvilínea no lineal como la más adecuada para la especificación de la conexión existente entre el nivel de diversidad de género en el consejo y la rentabilidad de la firma. De cara a sustentar dicha hipótesis, se ha optado por recurrir a un marco de apoyo multiteórico que combina algunos de los

tradicionales enfoques teóricos del gobierno corporativo (agencia, *stakeholder* y dependencia de recursos), junto a proposiciones que profundizan en la perspectiva de la demografía organizacional, a fin de contemplar algunos elementos de dinámica intragrupo en equipos decisorios, como los que prestan atención especial a la vertiente del procesamiento y uso compartido de la información.

A efectos de contrastar la hipótesis formulada, se ha realizado un análisis aplicando técnicas estadísticas multivariantes sobre una muestra que está compuesta de un total de 7.263 empresas españolas, no financieras ni cotizadas, para las que se ha determinado una medida del nivel de diversidad de género de su consejo y para las que también se ha procedido a calcular una serie de ratios financieros, partiendo de la información contable extraída de las cuentas anuales formuladas y depositadas durante el periodo 2009-2012, ambos inclusive. Los resultados de nuestro análisis confirman que el ajuste curvilíneo, en forma de «U» invertida, es el apropiado para representar a la relación que se establecería entre la diversidad de género en el consejo de administración y la rentabilidad de la firma.

El resto del trabajo se ha organizado de la siguiente forma: en primer término, se expondrá el marco teórico de referencia para el desarrollo de la hipótesis, desarrollando los planteamientos sobre los que se puede fundamentar la existencia de efectos sobre el desempeño que derivan de la dimensión de la diversidad de género en los consejos de administración. Tras detallarse la metodología empleada y las características de la muestra utilizada, se presentan los resultados obtenidos con el análisis efectuado, discutiéndose a la luz de las proposiciones teóricas. Finalmente, se reflejan las principales conclusiones.

2. LA INFLUENCIA DE LA DIMENSIÓN DEMOGRÁFICA DE LA DIVERSIDAD EN CONTEXTOS CORPORATIVOS

El estudio de la influencia derivada de la composición de las estructuras corporativas ha despertado un interés creciente en varias de las áreas de la investigación empresarial reciente. En este sentido, la temática relativa a la diversidad de perfiles que integran los equipos de trabajo y grupos organizacionales, sobre todo de aquellos que tienen atribuidas funciones decisorias, se ha constituido en una referencia principal en el campo disciplinar de la demografía organizacional, tanto por su consideración preferente en distintos planteamientos teóricos como por la difusión de estudios empíricos, experimentales y descriptivos que se encuadran en este ámbito. Acudiendo a la numerosa literatura relacionada con el tópico, la acepción de diversidad que predomina es la que remite al grado en el que se encuentran heterogéneamente distribuidos los atributos demográficos de los individuos que componen una unidad, grupo u organización (Jackson *et al.*, 2003). Aunque en el plano teórico la diversidad se configura como un constructo analítico multidimensional que abarca una pluralidad de matices, lo cierto es que, desde una vertiente más práctica, representa una forma asequible y fácilmente comprensible de destacar la importancia de ciertas diferencias apreciables que muestran las distribuciones de individuos que componen los grupos y equipos que aglutina una organización, o que forman parte de la misma en su conjunto (Ashkanasy *et al.*, 2002). En todo caso, los estudios sobre diversidad de los recursos humanos tienden a

concentrar su atención en aquellas diferencias prominentes que suelen ser de visible percepción y cuya justificación encuentra una común interpretación en términos de categorización de estatus de las personas, de conformidad con una remisión a códigos simbólicos de fuerte arraigo que encierran significados compartidos colectivamente.

Precisamente es la adopción de un prisma conductual la que, en primer término, permite proporcionar un soporte argumental de apoyo consistente a las hipótesis que presuponen que en la diversidad de los recursos humanos se halla el origen de una serie de efectos que irradian a distintos niveles de la organización, repercutiendo incluso a escala global de la misma. Conforme a este tipo de enfoques, se podría decir que hay una fuente de expectativas de contribución diferencial en la frecuente predisposición que las personas manifiestan a amoldarse a patrones prototípicos de elección y de comportamiento económico y productivo, en virtud de la recompensa moral de aprobación que entienden que se producirá al proyectar actuaciones o conductas que eviten transgresiones y que guarden coherencia con los estándares predominantes en cuanto a connotaciones de su identidad social. Esa acomodación psicológica de la conducta humana, tanto a nivel individual como en el ámbito de la interrelación grupal, se halla vinculada a los condicionantes inherentes a cada sujeto que derivan de la proyección de ciertos atributos prominentes que le distinguen, y que desencadenan procesos de categorización inconsciente, propia o externa (Roberge y Van Dick, 2010). Así, hay determinadas características demográficas personales, como sucede con la categoría del género, que se constituyen sobre rasgos definidos y representativos de identidad de los individuos y que suponen diferencias universalmente perceptibles, por lo que su asignación es prácticamente consustancial a todo sujeto de una población, además de corresponderse con expectativas subyacentes de conducta estereotipadas de general interpretación en el marco del entorno social (Strauss y Connerley, 2003). De esta forma, esta estrecha conexión entre atributos de identidad y tendencia conductual de cada individuo aportaría el principal argumento que explicaría el hecho de que la heterogeneidad que muestra la composición demográfica de un grupo organizacional esté sirviendo como reflejo de la disponibilidad de una distribución variada de capacidades y recursos cognitivos, siendo estos factores los que en buena lógica se habrá de presumir que realmente afecten a la dinámica y al desempeño del conjunto grupal (Korac-Kakabadse *et al.*, 1998; Harrison *et al.*, 1998).

De entre las varias posibilidades que se han propuesto para establecer una tipología básica de las dimensiones que comprende la diversidad, la clasificación clásica y de más amplia aceptación en la literatura es la que proponen Milliken y Martins (1996), que es la que distingue entre: 1) diversidad demográfica en su versión estricta, que se caracteriza por ser fácilmente observable, pues se basa en información sobre características tales como sexo, raza o nivel educativo, esto es, datos cuya recopilación parece accesible y asequible en la mayoría de situaciones; y 2) diversidad cognitiva, que no resulta visible directamente, pues alude a atributos cuya valoración no se aprecia con inmediatez, como sucede con el conocimiento, las capacidades o las habilidades individuales, incluidas las relacionales. Acudiendo a dicha clasificación, y en un primer acercamiento, ha de presumirse que las expectativas de contribución productiva que se generan respecto a cada partícipe involucrado en la organización se fundamentarán razonablemente en la percepción que se tenga en relación con sus características cognitivas, tales como los conocimientos, las habilidades, las capacidades o la experiencia acumulada, habiendo de atender especialmente a aquellas

especificidades que se vinculen a una cualificación individual que encaje adecuadamente con la tarea encomendada. Por este motivo, la dimensión de la diversidad cognitiva es la que adquiere el principal protagonismo a la hora de considerar los posibles efectos organizacionales sobre procesos, desempeño o resultados que derivan de una composición grupal concreta, en el sentido de que dicha diversidad actuaría como señal de una cierta capacidad de recursos variados con disponibilidad para ser aprovechados por parte de la unidad que es objeto de observación (Milliken y Martins, 1996; Harrison *et al.*, 1998).

No obstante, al efectuar una revisión de la literatura relacionada, se aprecia que la mayor parte de la investigación empírica sobre diversidad ha tendido a concentrarse en la distribución de las características demográficas de los grupos organizacionales, lo cual se justifica en su indiscutible simplicidad en lo referente a la recogida de información, en comparación con la relativa a las características cognitivas, que normalmente requiere de instrumentos no precisamente asequibles y a menudo costosos (Lawrence, 1997). Sin embargo, cuando se elige esta vertiente, y de cara a que sea posible admitir la validez y congruencia de los resultados que arrojan las repercusiones de la composición demográfica, previamente se requerirá del establecimiento de unas vinculaciones teóricas sólidas entre los atributos de diversidad de asequible detección que se hayan empleado y aquellas características cognitivas subyacentes que verdaderamente distingan al capital humano capacitado y valioso. En este sentido, hay un extendido consenso en este tipo de estudios al considerar que las dimensiones demográficas que caracterizan a los colectivos organizacionales pueden contemplarse sin controversia como una variable subrogada de los aspectos cognitivos y conductuales que inciden significativamente en la contribución productiva al grupo, dado que existe una sistemática y apreciable correlación cuando se da la circunstancia de que las principales atribuciones funcionales tienen naturaleza decisoria (Milliken y Martins, 1996; Lawrence, 1997; Korac-Kakabadse *et al.*, 1998; Shin *et al.*, 2012; entre otros).

Así, y de acuerdo a la lógica convencional que guía a los paradigmas conductuales, cabe interpretar que la correspondencia entre el grado de diversidad demográfica que exhibe una unidad organizacional y el nivel de diversidad cognitiva que atesora (con su consiguiente potencial diferencial de repercusión en el desempeño) estaría reflejando la capacidad de combinación de distintas posibilidades alternativas y divergentes de contribución o de elección de cursos de acción, a resultas de la complementación e interacción que se produce entre las variadas aportaciones individuales de los componentes que forman el grupo. Además, conviene tener en cuenta que las manifestaciones conductuales en el marco de un ámbito productivo a menudo se hallan mediatizadas por las interrelaciones, tanto formales como informales, que se establecen entre sujetos cuyos rasgos inevitablemente proyectarán identidades sociales que envuelven un indiscutible significado simbólico (Williams y O'Reilly, 1998). De hecho, a la hora de explicar los factores que influyen en la conducta personal, en el campo de la psicología se viene a subrayar la relevancia que continuamente tiene la propensión a interiorizar los sentimientos de pertenencia a las categorías de diversidad a las que una persona es adscrita, inclinación que se acentúa mediante el aprendizaje vital, y que lleva a una acomodación a supuestas reglas y expectativas ideales de idoneidad para cada identidad social que han conseguido arraigar en el imaginario colectivo (Ely y Padavic, 2007). Así, en contextos corporativos son varios los ejemplos ilustrativos de tales vin-

culaciones en situaciones de toma de decisiones que se citan recurrentemente, como los que con frecuencia asocian al género de un sujeto con sus preferencias por el riesgo, o a la edad con el grado de la experiencia acumulada (Rosenzweig, 1998).

Es posible encontrar numerosas evidencias experimentales de los procesos psicológicos de categorización propia y ajena que, de manera inconsciente y espontánea, los individuos tienden a llevar a cabo en el seno de los grupos organizacionales, acudiendo preferentemente a determinados rasgos que, como el género o el origen racial, son fácilmente discernibles, circunstancia que no parece manifestarse tan intensamente cuando las características personales no se detectan a simple vista, como ocurre con la trayectoria formativa de un sujeto o con su perfil funcional (Nielsen, 2012). Por otra parte, la investigación conductual ha comprobado que las similitudes en determinadas categorías de identidad social se suelen configurar como un elemento destacable de atracción y comparación interpersonal, además de constituirse en una fuente de generación de incentivos que fomentan los lazos relacionales de interacción en entornos organizacionales (Williams y O'Reilly, 1998). Igualmente, las personas recurren instintivamente a esos patrones de alineamiento con estándares de identificación social al objeto de realizar una lectura, sea favorable o negativa, de las conductas ajenas que el resto de actores implicados manifiestan. Es por eso que se activan mecanismos psicológicos de afiliación y colaboración con aquellas personas que cuentan con perfiles similares, en detrimento de otros individuos para los que se percibe que han de ser encuadrados en distinta categoría identitaria (Ellemers *et al.*, 2004). Como consecuencia de que en el seno de los grupos organizacionales es usual que actúen esos mecanismos informales psicosociológicos por los que se favorece o privilegia a sujetos similares que despiertan atracción, a la par que se restringe el uso compartido de información o de recursos con los que presentan características diferenciadas, también resulta frecuente que se acaben produciendo fenómenos de polarización o de exclusión que involucran a subgrupos poblacionales (Prieto *et al.*, 2009). De esta manera, sería razonable asumir que una característica como el género de los recursos humanos pueda llegar a presentarse como un importante catalizador de la formación de alianzas, coaliciones y redes informales en un marco organizacional o en un contexto profesional.

El género de las personas constituye un destacable exponente de las implicaciones simbólicas subyacentes que pueden asociarse a los atributos demográficos de los recursos humanos que integran una organización, siendo de hecho esta variable la más frecuentemente contemplada en los numerosos estudios empíricos que han situado su foco en los equipos decisorios y grupos situados en el ámbito jerárquico superior corporativo (Rosenzweig, 1998). Si se contempla aisladamente, se trata de un rasgo individual que objetivamente carece de influencia alguna en el desarrollo, ejecución o materialización de cualquier proceso de una organización, y tampoco aparece como un aspecto de demasiada utilidad para pronosticar *a priori* el rumbo de la actuación decisoria de una persona o su potencial nivel de desempeño. Sin embargo, cuando se amplía el foco analítico, a fin de considerar la asociación del género con la tendencia a desarrollar patrones conductuales, o como uno de los condicionantes de múltiples aspectos relacionales, se abre un escenario interpretativo que permite profundizar en explicaciones de mayor calado, ya que también extendería su alcance hacia el estudio de la composición demográfica de colectivos en el marco de actuación de un ámbito productivo. En este terreno, no parece aventurado conjeturar que se presenten

con habitualidad situaciones en entornos corporativos en las cuales las personas involucradas mantengan expectativas divergentes o desarrollen comportamientos diferenciados que, tanto en uno como en otro caso, se pueden interpretar en clave de esquemas de socialización típicos que simbolizan representaciones de feminidad o de masculinidad (Graves y Powell, 2007). Complementariamente, la subsistencia de estereotipos de género en múltiples espacios productivos, que ha sido corroborada sistemáticamente por numerosas aportaciones a la literatura, promueve un estándar diferenciado de lo que correspondería al supuesto ideal de estilo prototípico de liderazgo organizacional femenino, aspecto que también afecta a la dinámica de interrelaciones personales que se desarrolla en la esfera corporativa, cuando se da el caso de que las mujeres alcanzan posiciones que suponen ese estatus (Carli y Eagly, 1999).

Por todo ello, cada vez son más las aportaciones a la literatura empresarial que señalan que el componente de racionalidad que es de esperar que acompañe a la adopción de las decisiones a tomar en el seno de los grupos organizacionales se encuentra normalmente mediatizado por la aparición de otros elementos de influencia en la formación de la voluntad colectiva que son ajenos a la objetividad técnica. Y entre esos condicionantes de singular relevancia ha de contemplarse la fluctuación de efectos derivados del balance de interacciones conductuales, relacionales o de uso compartido de recursos que se manifiestan entre miembros del equipo organizacional adscritos a subgrupos articulados espontáneamente en torno a distintas categorías demográficas o de identidad, como sucede con el género (Chattopadhyay *et al.*, 2004). De acuerdo a los planteamientos de este tipo, la composición demográfica de un grupo o la distribución de perfiles de sus integrantes pueden convertirse en un factor que decante la imposición de las posturas que mantiene el subgrupo predominante, incluso aunque resulten subóptimas, a causa del establecimiento de coaliciones informales de intereses que es posible que arrastren a conflictos con el resto de partícipes aislados o minoritarios (Shaw y Barret-Power, 1998).

3. LA DIVERSIDAD DE GÉNERO A LA LUZ DE LOS ENFOQUES DEL GOBIERNO CORPORATIVO

Como es sobradamente conocido, los consejos de administración de las compañías por acciones se configuran como el mecanismo primordial sobre el que se estructuran los procesos de gobernanza de la empresa, incluso cuando las principales responsabilidades ejecutivas se confían a una dirección profesionalizada, como sucede en los esquemas predominantes de diseño institucional que corresponden a grandes empresas. Con todo, los consejos de administración se ocupan de formular las estrategias de la firma y se encargan con habitualidad de controlar, validar o desautorizar las decisiones que la alta dirección haya propuesto, de igual forma que en ocasiones adoptan algunas de tales decisiones directamente (Baysinger y Hoskisson, 1990). Por lo tanto, es posible afirmar que las funciones del consejo le confieren la condición de grupo organizacional decisorio, aunque a veces esa vertiente de su desempeño se lleve a cabo por cauces indirectos, o no resulte especialmente visible o sea irrelevante cuando la calidad del gobierno corporativo de una firma es pobre y el papel fáctico de su consejo sea meramente ceremonial (Bainbridge, 2002).

En cualquier caso, parece pertinente que los consejeros dispongan de conocimientos, de experiencia directiva, de compromiso y de habilidades de liderazgo suficientes para afrontar sus responsabilidades, tanto las que, en su caso, sean de naturaleza directamente ejecutiva como aquellas otras de supervisión y asesoramiento. Partiendo de esta premisa, se podría decir que la composición óptima de un consejo dependerá del enfoque de gobierno que se escoja por parte de quienes controlan la compañía, del grado de complejidad que cada organización alcance, de las dimensiones de la firma, del sector o sectores de actividad en los que opere, de las funciones estratégicas que se pretendan priorizar y de las limitaciones impuestas por el marco institucional vigente en el entorno de actuación corporativo (Raheja, 2005). En correspondencia con estas proposiciones, y en lo tocante al punto de vista de la gobernanza, tal y como se recoge en casi todas las recientes reformas de los Códigos de buen gobierno que han promulgado las instituciones reguladoras bursátiles, también se habría de valorar la conveniencia de que la composición de un consejo atienda a aspectos relacionados con la diversidad que exhibe, en la medida en que esta dimensión refleja una combinación variada de atributos, características, habilidades e interrelaciones intragrupal que se asocian a los perfiles de los miembros que lo integran (Van der Walt e Ingley, 2003).

Dentro de la multiplicidad de enfoques con los que se ha venido a abordar el análisis de la diversidad de género en los consejos de administración, son muchos los desarrollos que se pueden encontrar que invocan algunas de las propuestas teóricas tradicionales en las áreas de estudio del gobierno corporativo. Dicha perspectiva se suele combinar con otros planteamientos complementarios, a fin de dar cabida a visiones estratégicas basadas en recursos o a paradigmas conductuales de especial aptitud para dar explicación de la dinámica interna grupal. En este sentido, numerosas aportaciones consideran que la naturaleza pluridisciplinar que caracteriza a la temática de la diversidad requiere de un marco explicativo multiteórico, ya que así se facilita una más adecuada y completa comprensión de los efectos directos sobre el desempeño de las funciones atribuidas a los consejos de administración y de su ulterior y correlativo impacto sobre la *performance* de la compañía (Kiel y Nicholson, 2003; Hillman y Dalziel, 2003; Lynall *et al.*, 2003). Como se expresa en el trabajo de Carter *et al.* (2003), no parece posible encontrar un único enfoque teórico que llegue a proporcionar una sólida y completa argumentación que sirva para cualquier contexto corporativo y que justifique el hecho de que unos mismos factores catalizadores sean los que faciliten la conexión entre el nivel de diversidad que muestre el consejo y unas repercusiones significativas en el rendimiento empresarial.

3.1. EL ENFOQUE DE AGENCIA

Ocupando una posición central en los desarrollos convencionales del gobierno corporativo, la versión más extendida de la teoría de la agencia dedica una especial atención a la función de control de la alta dirección que deben llevar a cabo los consejos de administración. En particular, en esas circunstancias de accionariado disperso que suelen caracterizar a compañías cotizadas que presentan ciertas dimensiones, el consejo suele actuar como la principal estructura orgánica de salvaguarda de los intereses por los que se guía la propiedad de la firma, en aras de evitar que se produzcan divergencias que traigan causa en un hipotético oportunismo directivo. Así, son muchos los autores que destacan que la atribución al consejo de administración de funciones de control y

de supervisión de las actuaciones directivas resulta fundamental de cara a procurar un alineamiento de intereses con los de la propiedad, llevándose a cabo más eficazmente dicha monitorización cuando se desarrolla desde una posición de independencia (Forbes y Milliken, 1999). Aplicada al consejo, la cualidad de independencia se verá asociada normalmente al estatus o a las condiciones individuales de sus integrantes, manifestándose cuando la formación de juicio no se halla sujeta a otro criterio ni influencia distinta de lo que quepa estipular que objetivamente deriva de la condición de miembro del órgano que gobierna a la firma. Más concretamente, la característica de la independencia del consejo en su conjunto ha de interpretarse respecto de potenciales presiones de la dirección ejecutiva de la compañía, respecto de aquellos accionistas significativos por su proporción en el capital social y respecto de otros terceros involucrados (Gedajlovic y Shapiro, 1998).

Son varias las aportaciones a la literatura que sugieren que la independencia de un consejo de administración se ve incrementada con una adecuada mezcla de perfiles variados, tanto cognitivos como competenciales, lo cual en la práctica suele encontrar reflejo en las composiciones demográficas que muestran un cierto nivel de diversidad (Carter *et al.*, 2003). Adoptando un punto de vista conductual, esta afirmación se explicaría desde la base argumental que remite a la existencia de una correspondencia entre una elevada variedad de perfiles distintos y un más amplio rango de criterios y de posibilidades de perspectivas analíticas alternativas. Incluso la incorporación de voces críticas al seno del grupo redundaría a la postre en un más fluido uso compartido de la información relevante, así como en una mejora de la calidad de los procesos de toma de decisiones. De hecho, estudios empíricos que se dirigen a contrastar esta suposición, como el de Francoeur *et al.* (2008), observan la correlación entre un estimable grado de independencia y los consejos que cuentan con diversidad de perfiles demográficos, en contraposición a los consejos fuertemente homogéneos, que tienden a mostrar escasa flexibilidad, al menos en lo referente a la adopción de decisiones estratégicas innovadoras. En la medida en la que la diversidad de perfiles en el consejo conduzca a un mejor desempeño de la función de control de la dirección, se reducirán los costes de agencia derivados de conflictos entre propiedad y dirección, lo cual, a su vez, impactará positivamente sobre el rendimiento de la firma (Carter *et al.*, 2003). Por consiguiente, se podría concluir que la diversidad de género en los consejos favorecerá las expectativas de resolución de problemas de agencia, a resultas de un más eficiente ejercicio de la función de control, lo cual, en última instancia, se habrá de traducir también en un superior valor de la firma (Hillman y Dziel, 2003).

No obstante, la validez de las suposiciones relacionadas con la generación de efectos significativos de la diversidad sobre el rendimiento de la entidad de acuerdo a una hipótesis de disminución de costes de agencia quedaría restringida a las firmas en las que se manifieste con intensidad la conflictividad entre los objetivos del accionariado y los de la dirección de la compañía. Ese modelo suele encajar con la realidad que ofrecen las compañías que han accedido a mercados de capitales y que tienen un accionariado disperso y desvinculado del núcleo de poder ejecutivo. Sin embargo, los esquemas de agencia no suelen responder al estándar de países como España, que se caracterizan por una presencia relativamente limitada de firmas cotizadas, así como por un patrón predominante de estructuras de propiedad concentradas en manos de un mismo individuo o de redes familiares (La Porta *et al.*, 2002). Por lo tanto, desde el momento en que se dé la circunstancia de que propiedad y gestión se solapan, se debilitará la importancia del papel de la diversidad en el consejo en cuanto a la reducción de los costes asociados a la atenuación de potenciales conflictos de agencia.

3.2. LA PERSPECTIVA DE LOS *STAKEHOLDERS*

En el marco de los enfoques teóricos habitualmente empleados en los desarrollos del gobierno corporativo, la perspectiva de los *stakeholders* se ha convertido en otra de las aproximaciones a las que se suele recurrir a la hora de analizar los efectos de la diversidad de género en los consejos de administración. Se puede decir que la teoría de los *stakeholders* surge como un intento de ampliar esa visión del esquema de agencia que sitúa el foco de atención en el conflicto entre accionariado y dirección, planteando un esquema de empresa abierta a su entorno en el que se tienen en cuenta no solamente los contratos explícitos, sino también aquellos otros implícitos y relacionales que la empresa continuamente establece con otros individuos o grupos que tienen intereses en la firma, esto es, con sus *stakeholders* (Freeman, 2011). En consecuencia, un patrón de gobernanza de este tipo de orientación ha de implementar los mecanismos precisos que permitan articular respuestas equilibradas que den satisfacción a una pluralidad de partes interesadas en la actuación empresarial que se revelan fundamentales de cara a la consecución de los objetivos de supervivencia, crecimiento y rentabilidad.

Desde aportaciones iniciales como la de Fryxell y Lerner (1989), que proponían contemplar las implicaciones de la presencia de grupos demográficos minoritarios en los consejos de administración a la luz de su contribución al reflejo de los intereses de los *stakeholders*, han sido numerosos los trabajos que consideran que esta óptica proporciona un soporte adecuado para abordar el estudio de las repercusiones de la diversidad en las estructuras de gobierno corporativo (Francoeur *et al.*, 2008; Hillman, 2015). El hecho es que las composiciones demográficamente más diversas de los consejos guardan una mayor coherencia con la realidad que muestran los mercados globalizados en los que hoy en día operan las empresas, caracterizados por patrones demográficos heterogéneos y por una participación cada vez más activa de las mujeres en la esfera económica y productiva (Van Veen y Elbertsen, 2008). De esta forma, la incorporación de consejeras y la diversidad de género pueden jugar un papel importante en la obtención de legitimación y reputación corporativa, al servir de emisión de una señal de la responsabilidad social de una compañía en el terreno de la igualdad, lo cual se amplifica en el caso de las compañías que han accedido a mercados financieros, al situarse bajo el foco de monitorización de los analistas profesionales o, en algunas ocasiones, de las directrices que guían la llamada inversión socialmente responsable (Webb, 2004).

Bajo este prisma, una idea ampliamente aceptada es la que sugiere que las firmas que cuentan con un consejo de administración que se compone de una variedad heterogénea de perfiles demográficos se encuentran abiertas a unas mayores posibilidades de conexión con ciertos *stakeholders* de relevancia, lo que permite el desarrollo de procesos de gobierno más abiertos a una multiplicidad de intereses, a fin de conseguir extender el capital relacional, es decir, el que genera retornos para la compañía como consecuencia de los vínculos, relaciones e intercambios establecidos con las partes interesadas, sean empleados, clientes, financiadores o proveedores (Webb, 2004). En sentido opuesto, no se pueden obviar las graves consecuencias negativas que acarrea un quebranto en un recurso intangible como la reputación corporativa, que podría deteriorarse por el simple hecho de que en los mercados en los que actúa la empresa se interprete

que la ausencia de determinados perfiles demográficos en los asientos del consejo está implicando una discriminación a ciertos colectivos, lo que, en último término, acabaría perjudicando a los objetivos de supervivencia o rentabilidad de la firma (Roberson y Park, 2007). En particular, ha de destacarse que hoy en día el grado de diversidad en el consejo de administración suele obtener una elevada valoración por parte de analistas profesionales, agencias de calificación especializadas y determinados inversores institucionales, así como también viene a ser objeto de monitorización en la confección de rankings éticos y de responsabilidad social (Carter *et al.*, 2003), lo que constituye una motivación de primera magnitud para determinadas firmas que pretenden enviar un mensaje favorable hacia sus *stakeholders*. Incluso hay algunas aportaciones académicas que no consideran que los a menudo sugeridos beneficios de la diversidad de género procedan de su contribución intrínseca al buen gobierno, sino que fundamentalmente se producen de una manera indirecta, a partir de la percepción externa más propicia que es capaz de generar en terceros ajenos a la firma.

3.3. EL ENFOQUE ESTRATÉGICO DE LA DEPENDENCIA DE RECURSOS

Dentro de los desarrollos teóricos enmarcados en el área de estudio del gobierno corporativo, y coincidiendo con la teoría *stakeholder* en la concepción de empresa que ha de mostrarse abierta a su entorno, al considerarse que de este dependerá en buena medida el logro de sus objetivos, en los últimos tiempos se han popularizado los sistemas de gobierno corporativo que contemplan a la función estratégica que es conocida como de dependencia de recursos como uno de los aspectos primordiales de la actividad del consejo de administración. Las formulaciones basadas en este enfoque han proporcionado un apoyo a una parte de la literatura previa que se ha dirigido a examinar el impacto financiero de la diversidad de género en los consejos de administración, puesto que, como indica Nienhueser (2008), la combinación de propuestas estratégicas y conductuales que caracterizan a la dependencia de recursos permite una gran flexibilidad a la hora de abordar una amplia variedad de temáticas distintas. En general, las teorías organizacionales basadas en la dependencia de recursos enfatizan la importancia de la vinculación de las entidades con su entorno, al permitir la acumulación del capital relacional que se genera a través de interdependencias constantes que se establecen en los mercados de factores, productos y servicios, facilitando la obtención de recursos críticos que contribuyen al éxito competitivo de la firma y al cumplimiento de los objetivos corporativos.

La función estratégica de dependencia de recursos se encuadra en el rol de servicio que corresponde al consejo de administración. Los componentes de un consejo, además de contribuir con capital humano individual y específico en sentido genuino (es decir, mediante la aportación de conocimiento, experiencia acumulada, competencia, reputación personal, etc.), también facilitan un capital relacional, puesto que traen consigo la red de vínculos externos a la que tiene acceso cada persona concreta, que en no pocas ocasiones tendrá puntos de coincidencia o de conexión directa con características asociadas a la proyección pública de vertientes prominentes de su identidad. La acumulación de ese «capital del consejo», en expresión acuñada por Hillman y Dalziel (2003), que aglutina a la red relacional que aporta cada miembro, habilita a que la firma pueda acceder a determinados recursos distintivos, tales como los de asesoramiento, canales de comunicación, legítimi-

dad y reputación, o vinculación preferente con actores externos de relevancia. Por lo tanto, cuando la composición de un determinado consejo de administración está favoreciendo o aumentando las posibilidades de estrechar contactos y de tejer redes interpersonales con terceros significativos, induciendo a un incremento del capital relacional y de los vínculos exitosos entre la empresa y su entorno, ese consejo estará ejecutando mejor su función de dependencia de recursos, permitiendo a la firma la consecución de ventajas competitivas (Hillman y Dalziel, 2003).

De acuerdo con los razonamientos apuntados, el grado de diversidad en la composición del consejo afectaría a la función estratégica de dependencia de recursos, al influir en su capacidad de potenciar el establecimiento de vínculos exitosos de la empresa con su entorno que impulsarían la obtención de ventajas competitivas. Por este motivo, los consejos de administración que se caractericen por una composición que integre a variedad y diversidad de perfiles demográficos e identitarios serán, *a priori*, los más idóneos en cuanto a predisposición al establecimiento de una más amplia base de vínculos relacionales exitosos de la organización con agentes del entorno (Ruigrok *et al.*, 2007). De hecho, y de acuerdo a Hillman y Dalziel (2003), la mayor variedad de perfiles y habilidades cognitivas que se asocia a la diversidad de identidades sociales de las que se dispone en un grupo de decisión del máximo nivel corporativo se conforma como una importante fuente de generación de capital relacional. Adicionalmente, el género parece señalarse a menudo como un ejemplo de connotación de la identidad de las personas que favorece la función de vinculación, siendo varias las contribuciones que resaltan que la presencia de consejeras podría suponer un estímulo para el establecimiento de relaciones con otros perfiles femeninos, lo que puede facilitar el acceso de la empresa a recursos que, de otra forma, serían difíciles de allegar. Específicamente, en el trabajo de Muller-Kahle y Lewellyn (2011) se apunta al impacto reputacional positivo que se produce con la apertura de las estructuras de gobierno a la diversidad de género. También desde el punto de vista de la dependencia de recursos, en Kaczmarek (2014) se vienen a destacar las ventajas relacionales que se obtienen con los casos de multipertenencia a consejos de administración, habiéndose observado que esta situación suele darse con mayor frecuencia relativa en mujeres.

4. LA CONSIDERACIÓN DE MODELOS NO LINEALES PARA LA REPRESENTACIÓN FUNCIONAL DE LOS EFECTOS DE LA DIVERSIDAD DE GÉNERO EN EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

De acuerdo con el planteamiento argumental en el que se apoyan algunas de las aportaciones recientes a la literatura relacionada con el impacto de la diversidad sobre el desempeño organizacional, el problema de la inconsistencia de los resultados ofrecidos por los distintos estudios empíricos llevados a cabo se podría superar de forma convincente mediante la consideración de una premisa de partida en la que se cuestione que la interpretación de sus efectos deba realizarse necesariamente desde la suposición del establecimiento de una relación directa y lineal. Siguiendo esta línea de razonamiento, hay varios autores que sugieren que se ha de profundizar en aquellas cuestiones relativas a la dinámica relacional interna que se desarrolla en el seno de los consejos, en tanto que otras contribuciones entienden que sería preciso también indagar más a fondo en la manera concreta en la que

las composiciones diversas afectan al uso compartido de la información básica que se emplea como soporte para la toma de decisiones organizacionales (Hillman y Dalziel, 2003; Lynall *et al.*, 2003).

Lo cierto es que la formación de la voluntad colectiva en un grupo organizacional que tiene atribuidas funciones decisorias no se comprende desde la mera agregación de la aportación individual de cada integrante, habida cuenta de que la eficacia y eficiencia en el desempeño grupal se ve usualmente condicionada por la complejidad inherente a los aspectos de incidencia que entran en juego, fundamentalmente por aquellos que derivan de las interacciones intragrupo. Además, los efectos relacionales que cabe asociar al nivel de heterogeneidad que presenta la composición demográfica de un grupo parecen manifestarse más acusadamente cuando las funciones asignadas se distinguen por su naturaleza esencialmente decisoria. Esto encuentra su lógica en que las tareas a realizar en estos equipos son esencialmente cognitivas, no suelen resultar rutinarias, conllevan cierta complejidad y exigen procesamiento de información (Jehn *et al.*, 1999). Igualmente, cabe suponer que el normal funcionamiento de grupos organizacionales que han de acordar colectivamente sus decisiones, como los consejos de administración, exigirá habitualmente de negociaciones y consensos entre los miembros, de la conjunción de recursos cognitivos variados, de la confrontación de opiniones contrapuestas, o a veces, incluso, de la resolución o elusión de situaciones conflictivas (Ancona y Cadwell, 2009).

Por otro lado, los paradigmas teóricos conductuales proporcionan un marco de encaje adecuado para poder vincular de manera consistente al patrón demográfico de categorización de perfiles diferenciados que presenta un grupo organizacional con el grado de intensidad de interrelaciones formales e informales que se establecen entre los miembros. Ha de tenerse en cuenta que esas relaciones intragrupo se proyectan potencialmente sobre el desempeño conjunto en un doble sentido, tanto en una dirección beneficiosa, al manifestarse a través de actuaciones de cooperación, alianzas, cohesión, consenso, uso compartido de la información o alineamiento de esfuerzos, como desfavorablemente, en forma de conflictos, confrontaciones, desunión, polarización o dificultades en la utilización del flujo de información relevante (Van den Bossche *et al.*, 2006). Por lo tanto, el impacto del nivel de diversidad de la composición demográfica sobre la actuación del grupo dependerá de cómo se desarrolle esa dinámica interna, ocasionando un balance de efectos impredecible, a veces contrapuestos, incluso simultáneamente positivos y negativos, a modo de «espada de doble filo», recurriendo a la metáfora contenida en el trabajo de Milliken y Martins (1996), que encontrará eco posterior en múltiples contribuciones académicas que optan por descartar *a priori* la bondad intrínseca de toda composición grupal heterogénea que a menudo la retórica popular suele propugnar.

Precisamente, el género ha sido mencionado recurrentemente como una categoría demográfica de destacada influencia en el desarrollo de las interrelaciones intragrupo que se manifiestan en el seno de consejos de administración y grupos decisorios de alto nivel. En este sentido, por parte de muchos trabajos se viene a confirmar la influencia que tiene la situación de minoría o de dominancia del subgrupo poblacional de hombres o del de mujeres en el hecho de que se produzcan determinados fenómenos de polarización y exclusión grupal, que tienden a desembocar en divergencias de comportamiento de algunos miembros respecto al conjunto de pertenencia, mediante la inhibición de responsabilidades o de compromiso (Joecks *et al.*, 2013). Este tipo de

dinámicas pone de relieve la importancia de las relaciones de género no solamente a la hora de promover alianzas interpersonales de tipo informal, sino también en lo tocante a los desincentivos a la cohesión o a la provocación de confrontaciones en el seno de los grupos. De esta manera, son frecuentes los ejemplos documentados en ámbitos organizacionales de la articulación espontánea de subgrupos femeninos y masculinos, mutuamente excluyentes, basados en relaciones de tipo informal. Con todo, ha de resaltarse que esta consideración del género como una categoría de referencia para tejer «coaliciones naturales informales» en entornos empresariales también ha sido objeto de un notorio debate en la literatura, recibiendo críticas por quienes entienden que es irrelevante y obedece a una simplificación estereotipada, habida cuenta de que no siempre aparece como la principal variable situacional de identificación social para los involucrados en los grupos organizacionales (Chattopadhyay *et al.*, 2004).

Por otro lado, la distribución grupal de características demográficas también parece incidir en la capacidad de comunicar, compartir y transmitir la información que cada miembro de un consejo de administración acumula *a priori*, y que resulta de utilidad o relevancia para la ejecución de los procesos, en aras de un eficiente desempeño. Por consiguiente, no cabría duda de que, desde el planteamiento más elemental de las teorías empresariales, la diversidad informacional, entendida como la amplitud y diversidad de recursos cognitivos y de conocimientos a disposición del grupo organizacional, se presentará como un aspecto clave para el éxito de aquellos equipos que, como los consejos de administración, cuentan con funciones atribuidas de naturaleza decisoria. Ahora bien, ha de considerarse igualmente que el procesamiento de la información en cada equipo de trabajo se ha de ver afectado por el grado de cohesión o de polarización y confrontación relacional que se manifieste en su seno (Gul *et al.*, 2013). A este respecto, muchos trabajos empíricos y experimentales han encontrado que existe una sólida correlación entre el grado de diversidad demográfica que muestra un grupo, especialmente cuando se contempla la dimensión del género, y la recopilación, transmisión y uso compartido de flujos de información entre sus miembros (Frink *et al.*, 2003). En este sentido, los estudios llevados a efecto parecen apuntar a la obtención de ventajas cuando los equipos de trabajo exhiben un moderado grado de diversidad informacional, ventajas que tienden a anularse en la medida en la que se alcanza una distribución más simétrica, lo que suele atribuirse a las consecuencias perjudiciales que ocasionan los fenómenos de excesiva polarización que se manifiestan entre subgrupos poblacionales articulados informalmente en torno a características comunes de prominencia perceptible.

A results de lo expuesto, se podría afirmar que la presunción más generalmente aceptada, que asume una linealidad de los efectos de la diversidad organizacional a lo largo de sus diferentes niveles, parece difícil de sostener por su inadecuado encaje con las perspectivas que atienden a la dinámica relacional de los grupos o con los enfoques que contemplan su impacto en el procesamiento de la información. Profundizando en este tipo de perspectivas, cabe suponer que cada nivel de diversidad que presente la distribución de perfiles que componen el equipo decisor, de entre los posibles, puede arrastrar tanto a consecuencias favorables como perjudiciales para el funcionamiento y para el desempeño del grupo, con un balance impredecible que, en el plano de la modelización formal, difícilmente se ajustará a la pendiente que caracteriza a una representación funcional lineal. Por ello, y considerando que la conjetura más realista apunta a que los efectos de la diversidad sobre

el rendimiento sean simultáneamente positivos y negativos, hay autores que entienden que parece bastante más plausible optar por la alternativa de una relación cuadrática (Ben-Amar *et al.*, 2013).

Por añadidura, se podría decir que el recorrido por las distintas visiones teóricas que en la investigación se han contemplado parecería aportar suficientes argumentos para acabar inclinándose hacia la idea de que los efectos potencialmente positivos de la diversidad en el desempeño de un grupo organizacional solamente se pueden obtener hasta que se consigue un cierto nivel óptimo. Además, no ha de olvidarse que en los modelos analíticos de mayor complejidad y sofisticación se suelen incorporar aspectos como la intervención de factores mediadores, de contingencias ambientales o de interacciones entre distintas dimensiones de diversidad, lo cual no apoya precisamente la aproximación a una relación que adopte una forma lineal directa, sino que más bien sugiere la representación curvilínea (Joecks *et al.*, 2013). Así, la flexibilidad que otorga la elección de funciones que no deben mantener la misma pendiente a lo largo de su recorrido encaja bastante mejor con la idea de que existen puntos de inflexión que alteran la correlación interna de fuerzas de un consejo y que afectan a la cohesión o a la expresión de conflictos, así como la capacidad de influencia individual de algunos de sus integrantes.

5. ANÁLISIS EMPÍRICO

5.1. HIPÓTESIS

Teniendo presente las consideraciones teóricas que se han expuesto en los desarrollos previos, a continuación se formula la hipótesis a contrastar en el análisis empírico que se ha llevado a cabo en el presente trabajo.

En primer término, y como premisa de partida, basándonos en algunas de las tradicionales proposiciones teóricas del campo de la demografía organizacional, y, más particularmente, en aquellas que se apoyan en los paradigmas conductuales de la identidad social, asumiremos que las medidas cuantitativas que usualmente se utilizan para determinar el nivel de diversidad de género en un consejo de administración constituyen una representación pertinente y objetiva de otras variables subyacentes, que no son directamente observables, pero que tienen una repercusión significativa sobre el eficiente desempeño de las funciones de gobierno de la firma, así como sobre la elección de las posibles alternativas que se presentan en el desarrollo de los procesos de adopción de decisiones o en el marco de la formulación de estrategias corporativas.

Por otra parte, en sintonía con la idea de adoptar un enfoque multiteórico que permita un análisis más ajustado de las distintas vertientes explicativas de los efectos económicos de la diversidad, y sobre la base de tres de las líneas empleadas con habitualidad en el estudio de la temática relacionada con el gobierno corporativo (enfoques de agencia, de los *stakeholders* y de la dependencia de recursos), conjuntamente con otras de las aportaciones comentadas (dinámica de grupos organizacionales y procesamiento y uso compartido de la información), se propone la siguiente hipótesis a contrastar:

La relación entre la diversidad de género en el consejo de administración y la rentabilidad de la firma se ajusta a una forma funcional no lineal.

5.2. MUESTRA Y VARIABLES UTILIZADAS

La muestra de sociedades anónimas españolas utilizada en el análisis empírico se extrajo de la base de datos *Amadeus*, que contiene información financiera procedente de las cuentas anuales individuales depositadas en el Registro Mercantil. Se consideró únicamente a empresas para las que estuvieran completos los datos que se precisaban para el análisis y que correspondiesen al periodo 2009-2012, ambos ejercicios inclusive. *A priori* se excluyó a entidades públicas, inactivas, cotizadas o pertenecientes a los sectores financiero o asegurador, puesto que en todos esos casos las características diferenciales podían ocasionar distorsiones a efectos de criterios de presentación de la información o de comparación de estructura de recursos. Asimismo, y con posterioridad a la selección inicial de observaciones, se efectuó un proceso de depuración basado en verificaciones de consistencia y detección de valores excéntricos, tras el cual se obtuvo la muestra final que se compone de un total de 7.263 empresas.

Como indicador del nivel de diversidad que presenta la composición de un consejo de administración se ha empleado el índice de Blau, que en los trabajos empíricos previos es uno de los más frecuentemente utilizados. Se formula de acuerdo a la ecuación [1], donde B es el índice de Blau y p es el porcentaje de miembros en cada i -ésima categoría de las k existentes (en este caso una para cada sexo, luego $k = 2$). Cuanto más elevado sea el valor de B , mayor será el grado de diversidad, y dado que los valores varían entre 0 y $(k-1)/k$, la diversidad máxima se logrará cuando B alcance un valor de 0,5.

$$B = \left[1 - \sum (p_i)^2 \right] \quad [1]$$

Por otro lado, se ha establecido un perfil económico-financiero elemental de cada una de las empresas de la muestra procediéndose al cálculo de distintos ratios financieros, con base en las magnitudes obtenidas de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios económicos considerados en el análisis. Como es bien conocido, los ratios son la técnica de análisis financiero más extendida en la literatura contable, ya que permiten sintetizar en una medida adimensional la información original contenida en los estados financieros. Tras una exhaustiva revisión de trabajos empíricos que nos preceden y que sitúan su foco de atención en el impacto financiero de la diversidad, se optó por escoger una serie de ratios básicos que se recogen en la tabla 1, junto a la formulación con la que se han calculado sus valores. Dos de los ratios empleados representan a medidas tradicionales de rentabilidad, por lo que suponen una aproximación convencional a medidas de la *performance* empresarial, de acuerdo con la convencional interpretación de este término en el campo contable. Otro de los ratios, representativo de la autonomía financiera de la firma, se determinó en función de la proporción entre los recursos propios y recursos ajenos

de la firma, ofreciendo así una visión complementaria del endeudamiento. Asimismo, se han elegido dos ratios distintos para reflejar el nivel de liquidez, a fin de evitar eventuales distorsiones derivadas de la consideración de las existencias en almacén o de la aplicación de diferentes criterios contables de valoración.

Tabla 1. Ratios económico-financieros utilizados

Ratio	Formulación
Rentabilidad financiera (ROE)	$(\text{Beneficio antes impuestos} / \text{Patrimonio neto}) \times 100$
Rentabilidad económica (ROA)	$(\text{Beneficio antes impuestos} / \text{Total activo}) \times 100$
Ratio de autonomía financiera	$(\text{Patrimonio neto} / \text{Total patrimonio neto y pasivo}) \times 100$
Ratio corriente o de solvencia a c/p	Activo corriente / Pasivo corriente
Acid test	$(\text{Activo corriente} - \text{Existencias}) / \text{Pasivo corriente}$

Por otro lado, y de cara a la aplicación de técnicas de regresión estadística con el fin de contrastar la hipótesis formulada en nuestro estudio, se ha estimado la conveniencia de incorporar al modelo una serie de variables de control que son a menudo utilizadas en la literatura empírica previa relativa a los efectos de la diversidad. Entre ellas, seguramente la más destacable sea el tamaño empresarial (Carter *et al.*, 2003), habiéndose delimitado las dimensiones de cada entidad en cada uno de los ejercicios contemplados a partir de tres magnitudes distintas como son el total del activo, los ingresos de explotación y el número de empleados. Igualmente, es de habitual consideración el sector de actividad, dado que permite observar las diferencias que se presentan entre ramas de actividad no solamente en cuanto a impacto de la composición del consejo, sino también en ciertos aspectos genéricos de dinámica competitiva o de estructura de recursos. A este respecto, se ha recurrido a codificaciones desagregadas de dos dígitos según la actualización de 2009 de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) para establecer variables *dummy* representativas del ámbito sectorial principal de pertenencia de cada empresa de la muestra, además de contemplarse el desglose a tres dígitos de la CNAE para la construcción de otra variable que pretende medir el poder competitivo de mercado de la rama de actividad a la que pertenece una firma. La introducción de esta última variable de control se justifica por su conexión con algunos de los argumentos explicativos de tipo relacional, propios de los enfoques de dependencia de recursos o *stakeholder*. En el presente trabajo, y como aproximación al poder de mercado o indicador de competencia en el sector, se ha optado por determinar una variable denotada como *M*, a partir del tradicional índice de Herfindahl, *H*, que se formula en la ecuación [2], donde *Ventas_j* serían las correspondientes a cada ejercicio para la *j*-ésima firma perteneciente a la industria *i* en la que la empresa desarrolla su actividad principal, conforme a la clasificación CNAE de 3 dígitos, asignándose el resultado obtenido a cada observación en función de dicha adscripción sectorial.

$$M_i = 1 - H_i = 1 - \left[\frac{\sum_j (Ventas_j)^2}{\left(\sum_j Ventas_j \right)^2} \right] \quad [2]$$

Otra de las variables de control empleadas ha sido el tamaño del consejo de administración, esto es, el número de componentes que lo integran, aspecto recogido expresamente en recomendaciones de distintos códigos de buen gobierno de las compañías cotizadas en las que se establecen límites respecto al tamaño idóneo. Siguiendo la línea de la literatura empírica en el campo de estudio del gobierno corporativo, también se ha utilizado un indicador de la estructura de la propiedad, en cuanto a su grado de concentración o dispersión accionarial, que se ha obtenido directamente de la base de datos *Amadeus* y de la asignación a cada empresa en función del denominado «*Indicador de independencia BvDEP*». Si bien hay una pequeña proporción de empresas de la muestra en las que no se ha contado con dicha información, son tres las posibles categorías en las que cabe encuadrar a cada firma: estructura más dispersa (accionistas identificados nominalmente donde ninguno mantiene una proporción directa o total que suponga más del 25 %); estructura intermedia (ningún accionista identificado y registrado que posea el 50 % o más del capital social) y estructura más concentrada (en las que se identifiquen accionistas con un porcentaje de propiedad directo o calculado superior a 50 %). Por último, ha de referirse igualmente que se ha integrado una variable representativa de la antigüedad de cada empresa de la muestra a partir del cómputo del número de años enteros que han transcurrido desde su fecha de constitución hasta el cierre del ejercicio económico.

5.3. METODOLOGÍA

Un aspecto a tener en cuenta cuando a los ratios financieros se les aplican técnicas estadísticas basadas en modelos multivariantes es el del predecible problema de multicolinealidad entre variables, debido a las obvias correlaciones que tienen que existir por causa de la formulación de estos indicadores. Para solucionar esta dificultad se puede acudir a la realización de un análisis factorial, que reducirá el conjunto de variables originarias, en este caso los ratios, a otro conjunto con un número más limitado de factores incorrelacionados que explican el comportamiento de las variables iniciales. Hay distintos procedimientos para la extracción de factores, y cada uno conducirá a una posible solución, siendo la de mejor aceptación y conveniencia aquella que conserve la información esencial del conjunto originario de variables estandarizadas (lo cual se mide en términos del porcentaje de la varianza total explicada), a la par que ofrezca una más sencilla interpretación económica.

En este trabajo se ha optado por emplear el método de componentes principales para la extracción de factores, que escoge como primer factor al que explica el máximo porcentaje de la varianza total del conjunto de variables original, eligiendo sucesivamente al siguiente factor que explique el mayor porcentaje de la varianza residual que resulta después de efectuada cada extracción. Una vez alcanzado un número de factores que aporten un contenido informativo suficiente, es posible descartar a los restantes, considerando que no son significativos. Hay distintas posibilidades para decidir el número de factores que integrarán la solución, siendo de corriente aplicación el criterio de Kaiser, que consiste en conservar los componentes principales con va-

lores propios asociados superiores a la unidad, lo cual ha de interpretarse en el sentido de que el contenido informativo del factor extraído es mayor que el aportado por una única variable. La matriz de cargas o pesos factoriales recoge la correlación existente entre la selección final de factores y las variables originales, permitiendo establecer el significado de los factores extraídos, en el sentido de que, cuanto más elevada es la carga, esto es, cuanto más se acerca, con signo positivo o negativo, a la unidad, mayor relación existe con la variable inicial. La matriz factorial no es única, ya que hay infinitos valores posibles con idénticos resultados de comunalidad (la parte de cada variable que se explica por factores comunes a todas ellas) y de unicidad, por lo que se suelen aplicar procedimientos de rotación ortogonal, como el habitualmente empleado de tipo *varimax*, que intenta maximizar la varianza explicada, al objeto de encontrar otra base del mismo espacio vectorial que ayude a la interpretación de los factores cuando esta se hace difícil a causa de la ambigüedad en las cifras de las cargas factoriales.

Por otra parte, la mayoría de técnicas estadísticas que se aplican en el análisis empírico que se efectúa en el presente trabajo exigen el cumplimiento de una hipótesis de normalidad de las distribuciones de las variables contempladas que de partida hay que descartar, en particular en lo que respecta a los ratios contables. A fin de solventar este problema, y de mejorar las propiedades estadísticas, particularmente en lo relativo a curtosis, y, sobre todo, en la simetría, se ha optado por la transformación de las variables originales o de los factores obtenidos mediante el análisis factorial, a través de una transformación logarítmica, que se ha aplicado a las variables representativas del tamaño, mientras que para el resto de variable se ha acudido al método de Box-Cox, cuya formulación se expone en la ecuación [3], donde Y es la variable a transformar en cada caso (añadiendo una constante que corresponde al mínimo valor de la distribución cuando existan valores negativos) para cada firma $i = 1, \dots, N$; mientras que λ es el parámetro de transformación que optimiza la adecuación a la distribución normal. Aunque no se logrará la normalidad en ninguna de las transformaciones, se observa que sí que se consigue un acercamiento notable a la simetría de las distribuciones.

$$y_i^{(\lambda)} = \begin{cases} \frac{(y_i^\lambda - 1)}{\lambda} & \text{si } \lambda \neq 0 \\ \log(y_i) & \text{si } \lambda = 0 \end{cases} \quad [3]$$

Después de haberse efectuado la mencionada transformación de las variables, se procedió a la aplicación de técnicas de regresión lineal multivariante, de acuerdo con el clásico modelo de mínimos cuadrados ordinarios, a fin de verificar la hipótesis planteada, que presupone que la diversidad de género ocasiona unos efectos no lineales, siguiendo el planteamiento de trabajos previos en este campo (Joecks *et al.*, 2013). La especificación del modelo se formaliza en la ecuación [4], donde Y es la variable dependiente representativa de las características económico-financieras; β_0 es el intercepto; $\beta_1, \beta_2, \beta_3$ son los vectores de coeficientes asociados; D es la variable representativa del nivel de diversidad de género en el consejo de administración; X serían los vectores de las variables de control consideradas, y μ es la perturbación aleatoria.

$$Y = \beta_0 + \beta_1 \times D^2 + \beta_2 \times D + \beta_3 \times X + \mu \quad [4]$$

5.4. ANÁLISIS DESCRIPTIVO

En primer término, y previamente al análisis de regresión, se ha realizado un análisis descriptivo que se sustenta fundamentalmente en el cálculo de una serie de estadísticos básicos de las distribuciones de las variables contempladas. Con esto se persigue realizar un primer acercamiento a fin de caracterizar, desde el punto de vista económico-financiero, al conjunto de empresas de la muestra, atendiendo específicamente a su situación económico-financiera y a la composición de su consejo de administración, dado que constituyen las dos vertientes principales a las que se dirige el contraste de la hipótesis formulada. Así, en la tabla 2 se recogen los estadísticos descriptivos de las variables que corresponden a ratios financieros, para cada uno de los cuatro ejercicios económicos que comprende el periodo de estudio escogido, 2009-2012. Si bien, con las cautelas que para la representatividad de los valores medios implica la falta de adecuación de las distribuciones a la normalidad (que se aprecia inmediatamente, tanto por la desviación de los coeficientes de asimetría y curtosis respecto a los rangos de referencia primaria aceptables de $+2$ o -2 , como por la observación de valores máximos y mínimos excéntricos), se puede decir que los promedios obtenidos para los ratios parecen ilustrativos a la hora de reflejar la situación de crisis económica y de progresivas restricciones financieras por la que atravesaba el tejido empresarial español durante el periodo estudiado. Así, en el caso de los dos indicadores de rentabilidad, ROA y ROE, los promedios van disminuyendo con el transcurso de los años analizados, destacando el descenso que sufre la media de la rentabilidad financiera, alcanzando casi un 5% en 2009 mientras que llega a situarse en valores negativos a cierre de 2012. En lo referente al ratio de autonomía financiera, sus valores medios en las empresas de la muestra van incrementándose durante el periodo contemplado, lo que es indicativo de una tendencia a recurrir cada vez en mayor medida a la financiación con recursos propios, aspecto que ha de relacionarse con la existencia de restricciones de acceso al crédito que, como es bien conocido, han caracterizado esta etapa. De igual manera, es posible que los aumentos interanuales que se observan en los promedios de los dos ratios de liquidez que se han considerado tengan también alguna conexión con esa reducción que se ha producido en los niveles medios de endeudamiento.

En el caso de los indicadores de rentabilidad, la disminución interanual en los valores de la media, con la excepción de 2010, se reproduce para los valores de la mediana. También se observa que se acompañan los aumentos interanuales en los valores de la media y los incrementos en los valores de la mediana respecto del ratio de autonomía financiera. Sin embargo, si se compara la evolución de las medianas de los dos ratios de liquidez que se han calculado, se observa un comportamiento divergente entre ambas, en tanto que la mediana del ratio corriente aumenta de forma más o menos sostenida durante todos los años comprendidos en el periodo analizado, mientras que la mediana del ratio del acid test permanece en valores prácticamente inalterables durante los años contemplados. Esto sería un síntoma claro de que, a medida que se ahonda en el contexto restrictivo de la crisis económica, se van acumulando *stocks* de existencias a los que parece que resulta más difícil dar salida vía venta.

En la tabla 3 se han reflejado los estadísticos descriptivos de las tres variables obtenidas de las cuentas anuales que son indicativas del tamaño de la empresa (activo total, ingresos de explotación y número de empleados), así como los descriptivos de la variable de diversidad que se ha utilizado (índice de Blau) y del tamaño del consejo, medido a partir del número de sus integrantes.

Tabla 2. Descriptivos de las variables correspondientes a ratios financieros (N = 7.263)

	Ejercicio	Media	Mediana	Desviación estándar	Mínimo	Máximo	Asimetría tipificada	Curtosis tipificada
ROA (%)	2009	2,96	1,96	9,37	-86,69	82,41	13,1	167,6
	2010	3,15	1,92	8,84	-90,74	94,72	31,1	205,0
	2011	2,13	1,32	9,26	-93,62	82,32	5,8	184,6
	2012	0,87	0,85	10,28	-92,59	99,52	-11,5	214,0
ROE (%)	2009	4,97	4,54	35,19	-960,56	754,27	-113,8	2.605,2
	2010	5,20	4,38	37,53	-965,43	809,47	-267,9	3.991,1
	2011	2,42	2,98	37,61	-835,22	395,72	-280,9	2.517,6
	2012	-3,75	1,93	55,30	-989,19	340,00	-283,9	1.731,7
Autonomía financiera (%)	2009	50,37	49,51	23,73	0,17	99,90	2,22	-16,45
	2010	50,60	49,81	23,74	0,15	99,82	1,63	-16,39
	2011	51,54	51,10	24,13	0,13	99,73	0,57	-16,85
	2012	52,28	52,48	24,69	0,12	99,64	-1,42	-16,89
Ratio corriente	2009	2,85	1,71	4,56	0,002	99,07	308,9	2.120,3
	2010	2,91	1,72	4,56	0,008	78,42	246,1	1.220,0
	2011	3,09	1,74	5,12	0,010	92,39	263,2	1.468,3
	2012	3,35	1,79	5,96	0,009	99,18	255,3	1.318,1
Acid test	2009	2,04	1,21	3,36	0,002	84,39	300,5	2.104,5
	2010	2,07	1,21	3,49	0,002	78,42	291,5	1.901,3
	2011	2,15	1,20	3,75	0,003	92,29	283,9	1.921,4
	2012	2,33	1,20	4,59	0,001	96,60	306,7	1.998,4

Atendiendo a los descriptivos referidos al activo total, se observa que los valores de la media y de la mediana de la valoración de las inversiones que han materializado las empresas de la muestra se incrementan en 2010, reduciéndose en los ejercicios restantes. Hay una cierta estabilidad en los valores de la media y de la mediana, lo que puede interpretarse en el sentido de que las firmas han mantenido relativamente estable su estructura económica durante esa etapa, sin afrontar grandes in-

versiones, lo que quizá se deba a los problemas para obtener financiación que se han de suponer. Por otro lado, mientras que las medias y medianas de los ingresos de explotación oscilan entre la disminución interanual o el estancamiento, el patrón descendente se va a acentuar en las medias y medianas que corresponden a la variable que representa al número de empleados, lo cual también responde a otros de los síntomas que han de inferirse de la crisis económica que afrontaba el sistema económico en esos años. Además, si se tienen en cuenta como referencia los valores obtenidos para la mediana en estas tres variables de activo total, ingresos de explotación y número de empleados, al menos el 50% de las empresas de la muestra serían categorizadas como pequeñas empresas o microempresas, de acuerdo con los criterios de la Comisión Europea. Con todo, la ponderación en la muestra de compañías con altos volúmenes de activo e ingresos de explotación, y que cuentan con un elevado número de empleados, es lo que causa que los valores de la media se desplacen hacia valores mucho más altos que los de la mediana para todas estas variables, así como en todos los años y periodos.

Tabla 3. Descriptivos de variables de tamaño de la firma y diversidad en el consejo (N = 7.263)

	Ejercicio	Media	Mediana	Desviación estándar	Mínimo	Máximo	Asimetría tipificada	Curtosis tipificada
Total activo (miles €)	2009	39.902,2	4.720,7	336.502,0	111,1	1,46E+07	862,0	13.915,6
	2010	40.823,1	4.777,0	333.873,0	109,7	1,32E+07	816,7	12.318,1
	2011	40.645,8	4.632,7	335.300,0	81,0	1,26E+07	818,4	12.120,7
	2012	39.883,9	4.496,6	332.240,0	84,9	1,18E+07	804,3	11.449,3
Ingresos explotación (miles €)	2009	36.549,3	4.428,2	329.015,0	14,5	1,44E+07	937,0	15.776,4
	2010	37.651,8	4.435,4	333.610,0	3,2	1,53E+07	934,3	16.110,7
	2011	37.927,8	4.306,4	337.421,0	2,5	1,65E+07	970,2	17.996,4
	2012	36.140,6	3.773,9	324.978,0	1,2	1,76E+07	1.092,4	23.631,6
N.º de empleados	2009	130,4	27	1.073,49	1	61.803	1.239,9	29.940,0
	2010	131,3	26	1.103,97	1	63.142	1.220,6	29.101,3
	2011	130,2	25	1.122,10	1	67.208	1.310,3	33.608,5
	2012	126,3	24	1.131,87	1	71.333	1.442,5	40.120,6
Índice de Blau	2009	0,24	0,28	0,21	0,00	0,50	-4,12	-29,87
	2010	0,24	0,28	0,21	0,00	0,50	-3,37	-29,80
.../...								

	Ejercicio	Media	Mediana	Desviación estándar	Mínimo	Máximo	Asimetría tipificada	Curtosis tipificada
.../...								
Índice de Blau (cont.)	2011	0,24	0,28	0,20	0,00	0,50	-3,37	-29,39
	2012	0,23	0,28	0,21	0,00	0,50	-1,62	-29,99
N.º componentes consejo	2009	5,17	4	3,04	2	47	84,6	233,2
	2010	5,25	4	3,14	2	50	92,1	283,7
	2011	5,59	5	3,34	2	52	87,9	261,8
	2012	5,35	5	3,26	2	45	81,6	218,9

Por otro lado, los descriptivos del índice de Blau recogidos en la tabla 3, con valores para la media y mediana prácticamente inalterados, ponen de relieve la escasa diversidad de género que exhiben los consejos, tal y como cabía *a priori* esperar, mostrándose en sintonía con los resultados ofrecidos por los numerosos estudios que nos preceden y que han analizado esta cuestión. En cuanto al número medio de miembros del consejo de administración, aumenta mínimamente, desde 5,17 en el año 2009 a 5,25 en 2010, alcanzándose el promedio máximo de 5,59 en 2011, que se ve reducido ligeramente en 2012 a 5,35. Tales cifras implicarían que, por término medio, las empresas de la muestra cumplirían desde 2009 con la recomendación sobre tamaño que establecía el *Código Unificado de Gobierno Corporativo* que estaba vigente para las cotizadas en los años estudiados, que aconsejaba un tamaño del consejo no inferior a cinco ni superior a quince miembros. No obstante, la recomendación de este código de buen gobierno sobre las dimensiones del consejo no se cumple en muchas de las entidades de la muestra, a tenor de los valores que se obtienen para la mediana o de los datos que proporcionan los valores máximos y mínimos de la muestra en todos los años.

En general, los estadísticos descriptivos que se han calculado sugieren que la muestra se compone de un número importante de firmas de reducidas dimensiones, de las que ha de suponerse racionalmente que muchas no precisen de un consejo muy grande para cubrir sus necesidades de gobierno. No obstante, el hecho de que sean muchos los consejos con un escaso número de integrantes conlleva implicaciones para los análisis, en tanto que, en esos casos, la mera presencia femenina introducirá unos niveles considerables de diversidad de género.

5.5. ANÁLISIS MULTIVARIANTE

Tal y como se indicó al exponer la metodología, previamente al contraste de la hipótesis planteada, y de cara a mejorar las propiedades estadísticas de la información de la muestra con la que se trabaja, se ha procedido en primer término a la realización de un análisis factorial, utilizándose el procedimiento de componentes principales para llevar a cabo una extracción de factores, de modo

que se obtengan los que expliquen la máxima varianza del conjunto original de los cinco ratios calculados. A continuación, se ha adoptado como criterio para seleccionar a los factores el propuesto por Kaiser, consistente en escoger aquellos en los que su autovalor supere la unidad, recogiendo en la tabla 4 ese valor propio o autovalor asociado a cada factor, así como la varianza total que explica, junto a las cargas factoriales y la comunalidad que corresponde a cada ratio o variable original. Para favorecer la interpretación económica de los factores extraídos, se recurrió al procedimiento de rotación *varimax*, que conduce a la maximización de la correlación de los distintos ratios con cada factor, a la par que se minimizan las correlaciones entre los diferentes factores obtenidos. La aplicación del análisis factorial a los distintos ejercicios que abarca el periodo de estudio coincide al arrojar unos resultados que suponen la extracción, en todos los casos, de tres factores distintos, cuyo autovalor supera la unidad. El porcentaje de varianza explicada para cada análisis es el siguiente: el 77,83 % en el año 2009; el 76,23 % en el año 2010; el 76,68 % en el año 2011 y el 76,78 % en el año 2012. Atendiendo a la proximidad de los pesos factoriales respecto a la unidad en valores absolutos, se puede inferir que, para todos los ejercicios que han sido objeto de estudio, el *factor 1* que se ha obtenido con el análisis se interpreta que representa al tamaño empresarial, el *factor 2* se relaciona claramente con la solvencia y el *factor 3* se vincula con la rentabilidad.

Tabla 4. Análisis factorial. Método de componentes principales. Matriz de cargas factoriales después de rotación *varimax*, comunalidad, autovalores asociados y varianza explicada

Ejercicio 2009	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Comunalidad
Ingresos de explotación	0,956	-0,029	0,032	0,916
Total activo	0,832	-0,026	0,028	0,694
N.º de empleados	0,866	-0,024	0,011	0,750
Ratio corriente	-0,004	0,918	-0,053	0,846
Acid test	-0,000	0,929	-0,010	0,863
Autonomía financiera	-0,062	0,677	0,133	0,480
ROE	0,027	0,007	0,912	0,833
ROA	0,032	0,069	0,916	0,844
Autovalor	2,420	2,157	1,650	
% varianza explicada	30,25	26,96	20,62	
Interpretación	Tamaño	Solvencia	Rentabilidad	
.../...				

.../...				
Ejercicio 2010	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Comunalidad
Ingresos de explotación	0,947	-0,030	0,034	0,899
Total activo	0,817	-0,026	0,020	0,669
N.º de empleados	0,859	-0,025	0,015	0,738
Ratio corriente	-0,005	0,918	-0,057	0,847
Acid test	0,001	0,928	-0,015	0,862
Autonomía financiera	-0,065	0,680	0,140	0,486
ROE	0,020	0,005	0,891	0,794
ROA	0,038	0,067	0,894	0,804
Autovalor	2,378	2,139	1,582	
% varianza explicada	29,73	26,74	19,77	
Interpretación	Tamaño	Solvencia	Rentabilidad	
Ejercicio 2011	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Comunalidad
Ingresos de explotación	0,950	-0,032	0,032	0,905
Total activo	0,814	-0,017	0,024	0,664
N.º de empleados	0,863	-0,028	-0,003	0,746
Ratio corriente	-0,003	0,915	-0,047	0,839
Acid test	0,003	0,925	-0,008	0,857
Autonomía financiera	-0,066	0,685	0,143	0,494
ROE	0,015	0,025	0,902	0,815
ROA	0,029	0,062	0,900	0,815
Autovalor	2,377	2,152	1,606	
% varianza explicada	29,72	26,90	20,07	
Interpretación	Tamaño	Solvencia	Rentabilidad	
.../...				

.../...				
Ejercicio 2012	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Comunalidad
Ingresos de explotación	0,956	-0,028	0,024	0,915
Total activo	0,802	-0,021	0,025	0,644
N.º de empleados	0,871	-0,023	0,008	0,758
Ratio corriente	-0,004	0,933	-0,058	0,874
Acid test	0,002	0,936	-0,024	0,876
Autonomía financiera	-0,069	0,642	0,262	0,485
ROE	0,015	0,064	0,893	0,803
ROA	0,040	0,048	0,885	0,788
Autovalor	2,376	2,190	1,577	
% varianza explicada	29,70	27,38	19,71	
Interpretación	Tamaño	Solvencia	Rentabilidad	

Se comprueba fácilmente que los tres factores extraídos siguen sin verificar las pruebas de normalidad en ninguno de los ejercicios económicos considerados, motivo por el cual, y tal y como ya se ha comentado, se ha optado por la aplicación de la clásica transformación funcional de Box-Cox a las puntuaciones factoriales que corresponden al factor representativo de la rentabilidad y al factor representativo solvencia, en tanto que se ha recurrido a una transformación logarítmica para las puntuaciones factoriales del factor tamaño, como suele ser usual en los estudios empíricos que nos preceden. A pesar de que una vez transformadas las funciones continúa incumpléndose la hipótesis de normalidad, se ha observado que los resultados han favorecido apreciablemente la simetría en todas las distribuciones, siendo este un aspecto a destacar de cara a la representatividad de las medias.

Seguidamente, y a fin de proceder al contraste de la hipótesis establecida para cada uno de los cuatro ejercicios comprendidos en el periodo de estudio 2009-2012, relativa a que el impacto que supone la diversidad de género que exhibe el consejo de administración se proyecta según una forma funcional que se ajusta a una forma no lineal, se ha efectuado una regresión en la que la variable dependiente corresponde a la representativa de la rentabilidad obtenida (empleándose lógicamente la transformada del factor rentabilidad que se obtuvo a través del análisis factorial, al haberse conseguido mejorar las propiedades estadísticas de esta distribución), mientras que la variable independiente es el índice de Blau, representativo de la diversidad. Siguiendo la misma línea de otros trabajos empíricos previos (Joecks *et al.* 2013), se ha adiciona-

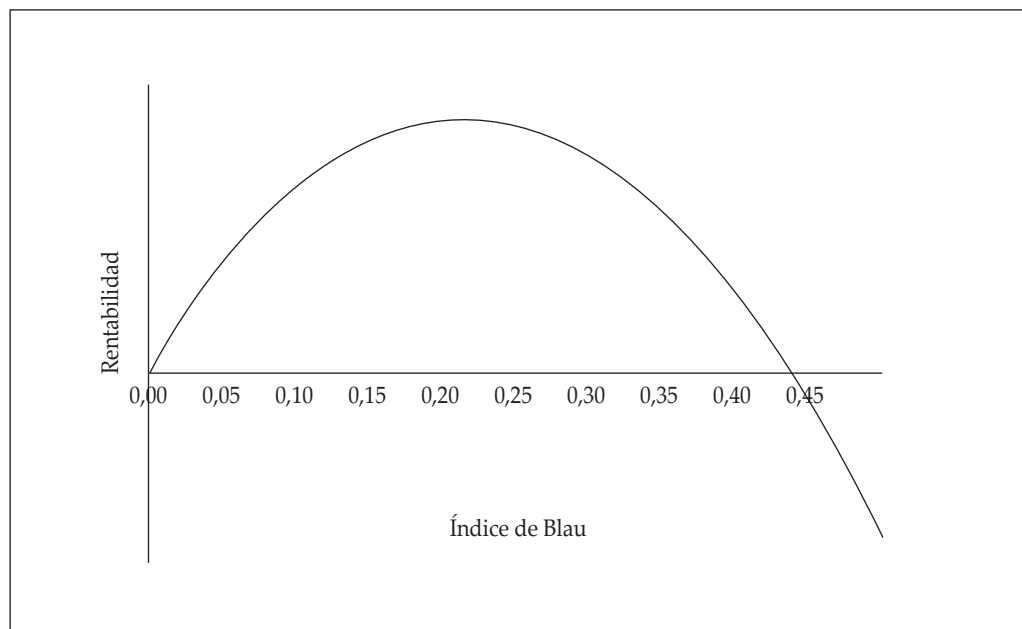
do un término cuadrático que permite contrastar formas curvilíneas de U invertida que parecen más apropiadas para los planteamientos de apoyo sugeridos. En principio, esta especificación propuesta se habría de interpretar en el sentido de que el incremento de la diversidad de género en el consejo de administración sería beneficioso cuando se está produciendo un aumento de la heterogeneidad partiendo desde niveles bajos, manteniéndose ese impulso hasta alcanzar niveles que podrían entenderse como moderados. No obstante, una vez superado un umbral de inflexión, la pendiente de la curva refleja que ese efecto positivo se va disipando, pues se intensifica la aparición de factores que afectan desfavorablemente a la dinámica relacional y al uso compartido de la información, al incrementarse las posibilidades de conflictividad y de falta de cohesión intragrupo, que inducen a que unos niveles elevados de diversidad acaben perjudicando al funcionamiento y desempeño del consejo.

Tabla 5. Estimadores del modelo de regresión. Variable dependiente: transformada del factor rentabilidad. Medida de diversidad: índice de Blau

	2009	2010	2011	2012
CONSTANTE	17,514	15,468	10,540	6,288
BLAU ²	-2,067**	-2,743***	-1,476*	-1,245*
BLAU	1,003**	1,197***	0,461	0,574
TRFSOLV	0,308***	0,290***	0,301***	0,415***
TAMANO	1,019***	0,949***	0,806***	0,812***
ANTIG	-0,006***	-0,006***	-0,004***	-0,005***
INDCOMP	0,441***	0,132	-0,032	0,159
NCONS	-0,050***	-0,040***	-0,012**	-0,013**
Control SECTOR	Sí***	Sí***	Sí***	Sí***
Control CONPROP	Sí	Sí	Sí	Sí
R ² ajustado (%)	13,89	14,49	14,62	21,07
*** significativo al 1 %, ** significativo al 5 %, * significativo al 10 % BLAU: índice de Blau; TRFSOLV: función transformada del factor solvencia; TAMANO: transformada del factor tamaño; ANTIG: años de antigüedad de la firma desde su constitución; INDCOMP: índice de competencia en el sector de actividad de pertenencia; NCONS: número de miembros que componen el consejo de administración de la firma; SECTOR: rama de actividad productiva según clasificación CNAE 2-dígitos; CONPROP: categoría de adscripción según el grado de concentración de la estructura de propiedad de la firma.				

Los resultados del modelo de regresión, que se presentan en la tabla 5, indican la existencia de una significación estadística en el coeficiente del término cuadrático, a un nivel de confianza del 95 % en los ejercicios 2009 y 2010 y también en los ejercicios 2011 y 2012 si se relaja la significación al 90 %. En consonancia con tales resultados, la hipótesis formulada se acepta, al ponerse en evidencia la existencia de una conexión entre la rentabilidad empresarial y el indicador de diversidad de género que exhibe el consejo, ajustándose dicha relación adecuadamente a una forma curvilínea cuadrática. Además, los estimadores para el término cuadrático son negativos, lo que se correspondería gráficamente con una forma funcional de «U» invertida que era la que *a priori* se esperaba, tal y como se aprecia en la figura 1, en donde, a modo de ejemplo ilustrativo, se ha escogido el año 2010 para trazar una aproximación gráfica a la representación de la relación que se establece entre la transformada del factor rentabilidad y el indicador de diversidad, que adoptaría esa forma curvilínea que cabe albergar de acuerdo al planteamiento teórico formulado. Por otro lado, ese ajuste funcional que se asemeja a una «U» invertida estaría indicando que el fomento de la diversidad de género en el consejo proporciona un plus de efectos beneficiosos hasta alcanzar un punto de inflexión, que de acuerdo a los estimadores obtenidos, se pueden considerar como niveles moderados. Como aproximación de referencia, en la figura 1 se podría decir que ese grado moderado de diversidad que constituye el óptimo en 2010 se encontraría en torno a un índice de Blau de 0,25 (cuando el máximo teórico que puede alcanzar esta variable es de un valor de 0,5 que correspondería a una composición totalmente equilibrada).

Figura 1. Aproximación a la relación entre la variable representativa de la rentabilidad y el índice de Blau. Ejercicio 2010



6. CONCLUSIONES

La diversidad de género en el consejo de administración se presenta como uno de los aspectos del buen gobierno de la firma que mayor debate han suscitado en los últimos tiempos, en especial en lo relativo a los potenciales efectos sobre la rentabilidad y la valoración de la empresa, que parece posible conjeturar que derivan de determinadas composiciones de las estructuras de gobernanza que permiten contar con variedad de perfiles y recursos cognitivos. En este sentido, desde distintos prismas teóricos se ha proporcionado un consistente marco explicativo de apoyo que permite sostener la idea de las repercusiones positivas que la retórica popular suele presuponer a la diversidad, particularmente desde los enfoques encuadrados en el campo de la demografía organizacional, así como desde los de las áreas de estudio del gobierno corporativo. No obstante, también es posible encontrar argumentos teóricos que alertan respecto de los componentes negativos que conlleva la dinámica relacional que se genera en el seno de los grupos decisorios de distribución heterogénea, y que inciden en el funcionamiento y desempeño del consejo. De cualquier forma, los resultados que ofrece la literatura empírica previa no se han mostrado hasta ahora concluyentes, en tanto que distintos estudios realizados para diferentes contextos geográficos obtienen evidencias de signo tanto positivo como negativo, o no aprecian que la diversidad del consejo tenga impacto significativo alguno sobre la rentabilidad.

En el presente trabajo se ha planteado la posibilidad de que la ambigüedad de resultados que ofrecen los trabajos que nos preceden se pueda solventar recurriendo a una especificación más apropiada de la función que representa la relación que se establece entre diversidad en el consejo y rentabilidad de la firma, en virtud de que la adopción de una forma no lineal parecería hallarse más en sintonía con las predicciones respecto de las consecuencias organizacionales de la diversidad que se formulan a la luz de distintas propuestas teóricas que se han comentado. A fin de contrastar esta hipótesis, se ha procedido a realizar un análisis mediante la aplicación de técnicas estadísticas multivariantes sobre una muestra que se compone de 7.263 empresas españolas, para las que se ha determinado una medida del nivel de diversidad de género de su consejo, habiéndose calculado una serie de ratios financieros de amplia tradición, a partir de la información contable extraída de las cuentas anuales formuladas y depositadas durante el periodo 2009-2012, ambos inclusive.

Los resultados de los modelos de regresión planteados son significativos, confirmando que el ajuste curvilíneo, en forma de «U» invertida, se ajusta adecuadamente a la relación que se observa que se establece entre la diversidad de género en el consejo de administración y la rentabilidad de las firmas que integran la muestra. Por consiguiente, se acepta la hipótesis formulada que presupone la no linealidad de la función, poniéndose de relieve que la forma curvilínea cuadrática representa apropiadamente a las vinculaciones entre la rentabilidad empresarial y el indicador de diversidad de género en la composición del consejo. Puesto que los estimadores obtenidos para el término cuadrático son negativos en todos los ejercicios contemplados en el periodo de análisis, también se cumplen las expectativas respecto de la forma funcional que se asemeja a una «U» invertida, lo cual estaría indicando que el fomento de la diversidad de género en el consejo proporciona un plus de efectos beneficiosos hasta alcanzar un punto de inflexión óptimo, que de acuerdo a los estimadores obtenidos, se pueden considerar como niveles moderados. Una vez

superado ese umbral, la pendiente de la curva refleja que el efecto positivo se va disipando, al intensificarse la aparición de factores que afectan desfavorablemente a la dinámica relacional y al uso compartido de la información, por lo que se incrementan las posibilidades de conflictividad o de falta de cohesión intragrupo, que inducen a que, con mayores niveles de diversidad, se perjudique al funcionamiento y desempeño del consejo.

Referencias bibliográficas

- Ancona, D. G. y Cadwell, D. F. (2009). Compose teams to assure successful boundary activity. En E. A. Locke (ed.), *Handbook of principles of organizational behavior* (pp. 295-308). John Wiley & Sons.
- Ashkanasy, N. M., Härtel, C. E. y Daus, C. S. (2002). Diversity and emotion: The new frontiers in organizational behavior research. *Journal of Management*, 28(3), 307-338.
- Bainbridge, S. M. (2002). Why a board? Group decision-making in corporate governance. *Vanderbilt Law Review*, 55, 1-55.
- Baysinger, B. y Hoskisson, R. E. (1990). The composition of boards of directors and strategic control: Effects on corporate strategy. *Academy of Management Review*, 15(1), 72-87.
- Ben-Amar, W., Francoeur, C., Hafsi, T. y Labelle, R. (2013). What makes better boards? A closer look at diversity and ownership. *British Journal of Management*, 24, 85-101.
- Carli, L. L. y Eagly, A. H. (1999). Gender effects on social influence and emergent leadership. En G. N. Powell (ed.), *Handbook of Gender & Work* (pp. 203-222). London: Sage Publications.
- Carter, D. A., Simkins, B. J. y Simpson, W. G. (2003). Corporate governance, board diversity, and firm value. *The Financial Review*, 38(1), 33-53.
- Chattopadhyay, P., Tluchowska, M. y George, E. (2004). Identifying the ingroup: A closer look at the influence of demographic dissimilarity on employee social identity. *Academy of Management Review*, 29(2), 180-202.
- Ellemers, N., De Gilder, D. y Haslam, S. A. (2004). Motivating individuals and groups at work: A social identity perspective on leadership and group performance. *Academy of Management Review*, 29(3), 459-478.
- Ely, R. J. y Padavic, I. (2007). A feminist analysis of organizational research on sex differences. *Academy of Management Review*, 32(4), 1.121-1.143.
- Forbes, D. P. y Milliken, F. J. (1999). Cognition and corporate governance: Understanding boards of directors as strategic decision-making groups. *Academy of Management Review*, 24(3), 389-505.
- Francoeur, C., Labelle, R. y Sinclair-Desgagné, B. (2008). Gender diversity in corporate governance and top management. *Journal of Business Ethics*, 81(1), 83-95.
- Freeman, R. E. (2011). Some thoughts on the development of stakeholders theory. En R.A. Phillips (ed.), *Stakeholders theory. Impact and prospects* (pp. 212-234). Cheltenham: Edward Elgar.
- Frink, D. D., Robinson, R. K., Reithel, B., Arthur, M. M., Ammeter, A. P., Ferris, G. R., Kaplan, D. M. y Morrisette, H. S. (2003). Gender demography and organization performance. *Group & Organization Management*, 28(1), 127-147.

- Fryxell, G. E. y Lerner, L. D. (1989). Contrasting corporate profiles: women and minority representation in top management positions. *Journal of Business Ethics*, 8(5), 341-352.
- Gedajlovic, E. R. y Shapiro, D. M. (1998). Management and ownership effects: Evidence from five countries. *Strategic Management Journal*, 19(6), 533-553.
- Graves, L. M. y Powell, G. N. (2007). Sex, sex similarity and sex diversity effects in teams: The importance of situational factors. En D. Bilimoria y S. K. Piderit (eds.), *Handbook on women in business and management* (pp. 217-231). Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- Gul, F. A., Hutchinson, M. y Lai, K. M. (2013). Gender-diverse boards and properties of analyst earnings forecasts. *Accounting Horizons*, 27(3), 511-538.
- Harrison, D. A., Price, K. H. y Bell, M. P. (1998). Beyond relational demography: Time and the effects of surface-and deep-level diversity on work group cohesion. *Academy of Management Journal*, 41(1), 96-107.
- Hillman, A. J. (2015). Board diversity: Beginning to unpeel the onion. *Corporate Governance: An International Review*, 23(2), 104-107.
- Hillman, A. J. y Dalziel, T. (2003). Boards of directors and firm performance: Integrating agency and resource dependence perspectives. *Academy of Management*, 28(3), 383-396.
- Jackson, S. E., Joshi, A. y Erhardt, N. L. (2003). Recent research on team and organizational diversity: SWOT analysis and implications. *Journal of Management*, 29(6), 801-830.
- Jehn, K. A., Northcraft, G. B. y Neale, M. A. (1999). Why differences make a difference: A field study of diversity, conflict, and performance in workgroups. *Administrative Science Quarterly*, 44(4), 741-763.
- Joecks, J., Pull, K. y Vetter, K. (2013). Gender diversity in the boardroom and firm performance: What exactly constitutes a critical mass? *Journal of Business Ethics*, 118, 61-72.
- Kaczmarek, S. (2014). Interlocking directorships and firm performance in highly regulated sectors: the moderating impact of board diversity. *Journal of Management & Governance*, 18(2), 347-372.
- Kiel, G. C. y Nicholson, G. J. (2003). Board composition and corporate performance: How the Australian experience informs contrasting theories of corporate governance. *Corporate Governance*, 11(3), 189-205.
- Korac-Kakabadse, A., Korac-Kakabadse, N. y Myers, A. (1998). Demographics and leadership philosophy: Exploring gender differences. *The Journal of Management Development*, 17(5), 351-362.
- La Porta, R., Lopez-De-Silanes, F. y Shleifer, A. (1999). Corporate ownership around the world. *The Journal of Finance*, 54(2), 471-517.
- Lawrence, B. S. (1997). Perspective-The black box of organizational demography. *Organization Science*, 8(1), 1-22.
- Lynall, M. D., Golden, B. R. y Hillman, A. J. (2003). Board composition from adolescence to maturity: A multitheoretic view. *Academy of Management Review*, 28(3), 416-431.
- Milliken, F. J. y Martins, I. L. (1996). Searching for common threads: Understanding the multiple effects of diversity in organizational groups. *Academy of Management Journal*, 21(2), 402-433.
- Muller-Kahle, M. I. y Lewellyn, K. B. (2011). Did board configuration matter? The case of US subprime lenders. *Corporate Governance: An International Review*, 19(5), 405-417.
- Nielsen, S. (2012). Diversity among senior executives and board directors. En T. Clarke y D. Branson (eds.), *The SAGE handbook of corporate governance* (pp. 345-363). London: Sage Publications.

- Nienhuser, W. (2008). Resource dependence theory. How well does it explain behavior of organizations. *Management Revue*, 19(1-2), 9-32.
- Prieto, L. C., Phipps, S. T. A. y Osiri, J. K. (2009). Linking workplace diversity to organizational performance: A conceptual framework. *Journal of Diversity Management*, 4(4), 13-21.
- Raheja, C. G. (2005). Determinants of board size and composition: A theory of corporate boards. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 40(2), 283-306.
- Roberge, M. E. y Van Dick, R. (2010). Recognizing the benefits of diversity: When and how does diversity increase group performance? *Human Resource Management Review*, 20, 295-308.
- Roberson, Q. N. y Park, H. J. (2007). Examining the link between diversity and firm performance: The effects of diversity reputation and leader racial diversity. *Group & Organization Management*, 32(5), 548-568.
- Rosenzweig, P. (1998). Managing the new global workforce: Fostering diversity, forging consistency. *European Management Journal*, 16(6), 644-652.
- Ruigrok, W., Peck, S. y Tacheva, S. (2007). Nationality and gender diversity on Swiss corporate boards. *Corporate Governance*, 15(4), 546-567.
- Shaw, J. B. y Barrett-Power, E. (1998). The effects of diversity on small work group processes and performance. *Human Relations*, 51, 1.307-1.325.
- Shin, S. J., Kim, T. Y. y Bian, L. (2012). Cognitive team diversity and individual team member creativity: A cross-level interaction. *Academy of Management Journal*, 55(1), 197-212.
- Strauss, J. P. y Connerley, M. L. (2003). Demographics, personality, contact, and universal diverse orientation: An exploratory examination. *Human Resource Management*, 42, 159-174.
- Van den Bossche, P., Gijssels, W. H., Segers, M. y Kirschner, P. A. (2006). Social and cognitive factors driving teamwork in collaborative learning environments team learning beliefs and behaviors. *Small Group Research*, 37(5), 490-521.
- Van der Walt, N. y Ingley, C. (2003). Board dynamics and the influence of professional background, gender and ethics diversity of directors. *Corporate Governance*, 11, 218-234.
- Van Veen, K. y Elbertsen, J. (2008). Governance regimes and nationality diversity in corporate boards: A comparative study of Germany, the Netherlands and the United Kingdom. *Corporate Governance: An International Review*, 16(5), 386-399.
- Webb, E. (2004). An examination of socially responsible firms' board structure. *Journal of Management and Governance*, 8, 255-277.
- Williams, K. Y. y O'Reilly, C. A. (1998). Demography and diversity in organizations: A review of 40 years of research. *Research in Organizational Behavior*, 20, 77-140.

Verificación de la información no financiera de carácter medioambiental en los grupos cotizados: Directiva 2014/95/UE

María Esperanza Calvo Centeno

Doctora. Profesora adjunta. Universidad Europea de Madrid

Enrique Gragera Pizarro

Doctor. Profesor asociado. Universidad Europea de Madrid

Eva Romero Ramos

Doctora. Profesora adjunta. Universidad Europea de Madrid

Eva Ropero Moriones

Doctora. Profesora titular. Universidad Europea de Madrid

EXTRACTO

El propósito de la investigación es, en primer lugar, examinar si existe una relación significativa entre la cantidad de información medioambiental divulgada por los grupos cotizados en el índice IBEX 35 de la Bolsa de Madrid y el nivel de verificación de dicha información por expertos independientes de acuerdo a la norma ISAE 3000 y de conformidad a la norma AA1000. Asimismo, se estudia si la cantidad de información revelada, medida a través de un índice de revelación de carácter medioambiental elaborado con base en la Directiva 2014/95/UE, tiene relación con la verificación de la misma por expertos independientes. En segundo lugar, se estudia si existe relación significativa entre el número de estándares a los que se acogen los grupos cotizados con el sector al que pertenecen y con sus indicadores económico-financieros. Se utiliza la metodología de análisis temático de contenido para revisar los estándares utilizados por expertos independientes para la verificación de la información no financiera, para posteriormente realizar un análisis inferencial de diferencia de medias que permita valorar la relación entre la verificación de la información no financiera y otras variables de interés. Los resultados ponen de manifiesto la existencia de una relación significativa entre los grupos cotizados que aportan más información según el índice de revelación y las entidades revisadas de conformidad con la norma ISAE 3000 y con la norma AA1000. Se observa una relación estadísticamente significativa en la variable rotación del activo como medida de la rentabilidad económica y en el tamaño de las entidades analizadas con la verificación de la información no financiera de carácter medioambiental. Los resultados obtenidos permiten inferir que compañías con gran tamaño y bajos niveles de rotación consideran necesario legitimar sus actuaciones medioambientales a través de una información no financiera revisada de acuerdo a estándares internacionales generalmente aceptados.

Palabras clave: información no financiera; sostenibilidad medioambiental; norma AA1000; norma ISAE 3000.

Fecha de entrada: 06-09-2017 / Fecha de aceptación: 31-10-2017

Verification of non-financial environmental information in groups listed: Directive 2014/95/EU

María Esperanza Calvo Centeno

Enrique Gragera Pizarro

Eva Romero Ramos

Eva Ropero Moriones

ABSTRACT

The purpose of the investigation is, first, to examine whether there is a significant relationship between the amount of environmental information disclosed by the groups listed in the IBEX 35 Index and the level of verification of such information by independent experts from according to ISAE 3000 and in accordance with standard AA1000. It also examines whether the amount of information disclosed, measured through an environmental disclosure index drawn up on the basis of Directive 2014/95/EU, is related to the verification of the information by independent experts. Secondly, it is studied whether there is a significant relationship between the number of standards that are offered to the groups quoted with the sector to which they belong and with their economic and financial indicators. The thematic content analysis methodology is used to review the standards used by independent experts for the verification of non-financial information, and then to perform an inferential analysis of difference of means to assess the relationship between the verification of non-financial information and other Variables of interest. The results show a significant relationship between the listed groups that provide more information according to the disclosure index and the entities reviewed in accordance with ISAE 3000 and AA1000. A statistically significant relationship was observed in the variable turnover of the asset as a measure of economic profitability and in the size of the entities analyzed with the verification of environmental non-financial information. The results obtained allow us to infer that companies with large size and low levels of rotation consider it necessary to legitimize their environmental actions by means of non-financial information reviewed in accordance with generally accepted international standards.

Keywords: non-financial information; environmental sustainability; standard AA1000; standard ISAE 3000.

Sumario

1. Introducción

1.1. Estándares internacionales como vía de verificación

1.1.1. Norma AA1000

1.1.2. Norma ISAE 3000

2. Metodología

3. Resultados

4. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Anexo

Cómo citar este estudio:

Calvo Centeno, M.ª E., Gragera Pizarro, E., Romero Ramos, E. y Ropero Moriones, E. (2018). Verificación de la información no financiera de carácter medioambiental en los grupos cotizados: Directiva 2014/95/UE. *RCyT. CEF*, 419, 201-224.

1. INTRODUCCIÓN

Los mecanismos que pueden utilizar los grupos cotizados para dar respuesta a las demandas de información sobre sostenibilidad medioambiental se pueden encontrar tanto en la información obligatoria contenida en los estados financieros y en el informe de gestión como en el conjunto básico de principios y directrices reconocidos internacionalmente y plasmados de forma voluntaria en los informes sobre responsabilidad social corporativa o informes de sostenibilidad.

Los auditores externos deben verificar que los estados financieros se han elaborado de acuerdo con el marco normativo recogido en las normas internacionales de información financiera en consonancia con los criterios establecidos por el *International Accounting Standards Board*. La auditoría también comprenderá la verificación del informe de gestión que acompaña a los estados financieros con el fin de dictaminar su concordancia con los mismos.

La revisión independiente de la información no financiera hasta el ejercicio 2016, para las compañías cotizadas, tiene carácter voluntario y se divulga a través del informe de sostenibilidad. Desde el punto de vista teórico, la literatura previa para interpretar la relación entre la información no financiera divulgada de forma voluntaria por las empresas y determinadas características de las mismas se ha basado en los postulados de diversas teorías, tales como la Teoría de la Agencia (García y Monterrey, 1993), la Teoría de los *Stakeholders* (Moneva y Llena, 1996) o la Teoría de la Legitimidad (Belkaoui y Karpick, 1989; Patten, 1992; Deegan, 2002; Campbell, 2003, y Husillos, 2007). La Teoría de la Agencia plantea la necesidad de mejorar la gestión de las organizaciones, a través de la divulgación de información que facilite la toma de decisiones de los accionistas. La Teoría de los *Stakeholders* presenta un enfoque pluralista hacia los grupos de interés, siendo el objetivo de la empresa la creación de valor para los mismos. La Teoría de la Legitimidad persigue un objetivo todavía más amplio al vincular la obtención del máximo beneficio de la entidad con los intereses de la sociedad.

Después de examinar las distintas teorías que como aportación a la responsabilidad corporativa sirven para evidenciar los motivos que empujan a las organizaciones a divulgar información no financiera, se han revisado las perspectivas utilizadas por la comunidad científica para analizar la revelación de dicha información. En la mayoría de las investigaciones, las aportaciones realizadas se hacen en relación con una serie de factores que intentan explicar, en función de la perspectiva planteada, cómo han influido en la información no financiera divulgada. Cabe señalar que los estudios revisados no proporcionan datos concluyentes.

Respecto de los estudios empíricos, el sector ha sido uno de los factores explicativos analizados en relación con la revelación voluntaria de información (Kelly, 1981; Marston y Leow, 1998; García-Ayuso y Larrinaga, 2003, y Da Silva y Aibar, 2011). También se han considerado otras variables como el endeudamiento (Belkaoui y Karpick, 1989; Moneva y Llena, 1996;

Giner, 1997; Archel y Lizarraga, 2001; Archel, 2003, y Brammer y Pavelin, 2006), la solvencia (García y Monterrey, 1993, y Wallace *et al.*, 1995), la rentabilidad financiera (Singhvi y Desai, 1971; Hackston y Milne, 1996; Archel y Lizarraga, 2001; Oyelere *et al.*, 2003; Husillos, 2007, y Da Silva y Aibar, 2011), la rentabilidad económica (Cormier y Magnan, 1999; Li y McConomy, 1999 y Al-Tuwaijiri *et al.*, 2004), el mercado bursátil (García y Monterrey, 1993, y Gómez *et al.*, 2005) y el tamaño (Cooke, 1989; Patten, 1991; Patten, 1992; Craven y Marston, 1999; Larrán y Giner, 2002; Bonsón y Escobar, 2006, y Rodríguez *et al.*, 2010).

La publicación de la Directiva 2014/95/UE, el día 15 de noviembre de 2014, en el Diario Oficial de la Unión Europea, modifica la Directiva 2013/34/UE y supone un cambio sustancial, ya que obliga a que, a partir de 2017, los grupos cotizados incluyan información no financiera en un estado no financiero que se deberá incorporar en el informe de gestión o bien en un informe separado. Los auditores legales deben comprobar que se haya facilitado el estado no financiero o el informe separado. Los Estados miembros pueden exigir la verificación de la información incluida en el estado no financiero consolidado o en el informe separado por parte de un prestador independiente de servicios de verificación. En el presente trabajo se hace referencia a la información no financiera de carácter medioambiental divulgada por los grupos cotizados a nivel consolidado en el informe de responsabilidad corporativa o informe de sostenibilidad.

El objetivo general de la presente investigación es determinar si la información no financiera sobre sostenibilidad medioambiental divulgada por los grupos cotizados en el informe de responsabilidad corporativa se encuentra verificada por expertos independientes de acuerdo con la norma ISAE 3000 (*International Standard on Assurance Engagements*) y de conformidad a la norma AA1000 *AccountAbility*. Se han planteado los siguientes objetivos específicos:

- Primer objetivo específico: Conocer si la cantidad de información revelada, medida a través de un índice de contenido de cantidad de información medioambiental (ICM), definido por Calvo *et al.* (2016) y basado en la Directiva 2014/95/UE, tiene relación con la verificación de la misma por expertos independientes.
- Segundo objetivo específico: Determinar si la pertenencia a un sector de actividad incide en la verificación de la información medioambiental divulgada.
- Tercer objetivo específico: Conocer si existe relación entre el número de estándares empleados para la verificación de la información no financiera y una serie de variables económico-financieras para las que la comunidad científica ha tratado de encontrar relación con el grado de divulgación de la información medioambiental, como el endeudamiento, la solvencia, el mercado bursátil, la rentabilidad y el tamaño.

1.1. ESTÁNDARES INTERNACIONALES COMO VÍA DE VERIFICACIÓN

Los grupos cotizados de los Estados miembros de la Unión Europea hasta el ejercicio 2016 presentan el informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas y el informe de verificación

de la información no financiera. El informe de auditoría incluye la verificación de la información contable contenida en el informe de gestión consolidado y su concordancia con la información recogida en las cuentas anuales consolidadas. El trabajo de auditoría respecto de la revisión de dicho informe está limitado, no incluyendo revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables. Para la emisión de los reportes de la información no financiera, el informe de verificación suele seguir estándares generalmente aceptados como AA1000 o ISAE 3000 y cuyo nivel de aseguramiento se elige por la propia compañía.

1.1.1. Norma AA1000

La norma AA1000 elaborada por el *Institute for Social and Ethical AccountAbility* promueve las innovaciones de rendición de cuentas que permitan avanzar en el desarrollo sostenible, trabajando con organizaciones empresariales, gubernamentales y sociedad civil, y así lograr comportamientos responsables en las prácticas empresariales. El objeto de la norma AA1000 es poner a disposición de las organizaciones un conjunto de principios reconocidos en el ámbito internacional, que sirva para que las compañías desarrollen un enfoque responsable de sostenibilidad y comuniquen su *accountability*.

La rendición de cuentas está basada en tres principios (AccountAbility, 2008): «Principio de Inclusividad; Principio de Materialidad y Principio de Capacidad de Respuesta». El primer principio es básico y necesario para alcanzar los otros dos (AccountAbility, 2008). Según este principio la organización desarrolla un proceso de implicación con los grupos de interés con el compromiso de ser responsable con aquellos sobre los cuales la compañía ha generado impactos, permitiendo, de esta manera, encontrar soluciones que mejoren los resultados. Según el segundo principio, la empresa deberá determinar, para ella misma y para sus grupos de interés, la importancia de las cuestiones relacionadas con la sostenibilidad (AccountAbility, 2008). El tercer principio es la respuesta de las organizaciones relativa a los asuntos sobre sostenibilidad de los grupos de interés, que a su vez participan en el proceso, pudiendo incluir el establecimiento de políticas medioambientales, sistemas de gestión y medidas de medición y control del desempeño medioambiental.

1.1.2. Norma ISAE 3000

La norma ISAE 3000 (*International Standard on Assurance Engagements*) publicada en 2003 y revisada en 2005 por la *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) es un estándar internacional de auditoría utilizado para la verificación de los informes de sostenibilidad de las organizaciones. El IAASB cuenta con el apoyo de la *International Federation of Accountants* (IFAC), teniendo como objetivos el establecimiento de principios, procedimientos y requisitos para la realización de auditorías de información no financiera, así como la delimitación de los requisitos que han de cumplir los verificadores o profesionales en ejercicio. La estrategia del IAASB para 2015-2019 se basa en los tres siguientes temas (IFAC, 2003): favorecer la

estabilidad financiera de los mercados a nivel global, incrementar la calidad del aseguramiento de las organizaciones y apoyar la implementación de normas que permitan la verificación de los informes de responsabilidad social corporativa.

En el apartado 2 de la norma ISAE 3000 (IFAC, 2003), se recogen dos niveles de verificación del informe de sostenibilidad: el compromiso de aseguramiento razonable y el compromiso de aseguramiento limitado. El primer nivel recoge una forma positiva de expresión de la conclusión del auditor, reduciendo el riesgo del trabajo para verificar un nivel aceptable de aseguramiento. En el objetivo del segundo nivel de aseguramiento se pretende limitar la reducción del riesgo en la verificación del auditor, en relación con una forma de expresión en la que el riesgo es mayor que en el primer nivel de aseguramiento.

2. METODOLOGÍA

La muestra analizada en este trabajo está compuesta por las sociedades cotizadas en el índice IBEX 35 de la Bolsa de Madrid en el año 2013. Para la consecución del objetivo planteado, se analizan los informes correspondientes a los ejercicios 2013 y 2015, dado que la nueva norma comunitaria se publicó en el año 2014. La observación de los datos permite dilucidar que no hay apenas diferencia entre el número de estándares a los que se acogen las empresas antes y después de la publicación de la norma en 2014, de modo que se han utilizado los datos de 2013, para poder analizar su relación con el ICM, que se refiere al año 2013.

Se ha partido de la información suministrada según la composición histórica del índice IBEX 35 a día 31 de diciembre de 2013, obtenida a partir de la página web de la Bolsa de Madrid (Bolsa de Madrid, 2015a). La muestra está constituida por las 35 empresas que se detallan en el anexo, estando compuesta por sociedades dedicadas a todos los sectores de la economía (Bolsa de Madrid, 2015b): petróleo y energía, 15 %; materiales básicos, industria y construcción, 26 %; bienes de consumo, 11 %; servicios de consumo, 11 %; servicios financieros e inmobiliarios, 26 %, y tecnología y telecomunicaciones, 11 %.

Se analiza si existe relación entre disponer de un informe de verificación con el estándar AA1000 y disponer de un informe de verificación de acuerdo con la norma ISAE 3000. Después se estudia si el número de estándares de que dispone una entidad guarda relación con el ICM. Dicho índice se ha elaborado tomando como referencia el artículo 29 bis de la Directiva 2013/34/UE, insertado por la Directiva 2014/95/UE y el considerando 9 de la nueva disposición comunitaria.

Para revisar la información sobre sostenibilidad se emplea la metodología de análisis temático de contenido, siguiendo las fases propuestas por Bardin (2002): preanálisis y explotación del material. En la primera fase se elige el informe de verificación de la información no financiera incorporado en el informe de responsabilidad corporativa, accediendo a través de las páginas web de los grupos cotizados analizados. La fase de explotación del material incluye la elección de las unidades de análisis y la elección de las reglas de recuento. Para la elección de las unida-

des de análisis se determina como unidad de registro la palabra. Las palabras clave seleccionadas son AA1000 e ISAE 3000. El sistema de recuento se ha basado en una escala dicotómica con la numeración 1 si la entidad divulga el dato y con el número 0 en caso contrario (Cooke, 1989, y Archel y Lizarraga, 2001). Por último, se analizan las posibles relaciones entre el acogimiento voluntario por parte de las empresas del IBEX 35 a los estándares de verificación analizados y su posición en el ICM, su sector y algunas variables financieras de interés. Se pretende con este análisis poner de manifiesto la relevancia de la preocupación medioambiental por parte de las empresas y su repercusión en sus resultados financieros para lo que se utilizarán los factores explicativos comúnmente utilizados en la literatura científica para este tipo de análisis (endeudamiento, solvencia, rentabilidad, mercado y tamaño). La cuantificación de los factores explicativos se mide a través de una serie de indicadores, detallados en la tabla 1.

Tabla 1. Medida de las variables

Variable	Indicador
Sector	Sectores de actividad de la Bolsa de Madrid
Endeudamiento	Ratio de endeudamiento = Deuda total/Patrimonio neto
Solvencia	Ratio de solvencia = Activo total/Deuda total
Rentabilidad financiera	ROE = Resultado neto atribuible a la dominante/Patrimonio neto promedio atribuible a la dominante
Rentabilidad económica	ROA = Resultado neto + (gastos financieros $\times$ 0,70 (1))/Activo total promedio Margen = Resultado neto + (gastos financieros $\times$ 0,70 (1))/Ventas Rotación = Ventas/Activo total promedio
Mercado bursátil	PER = Capitalización/Resultado neto
Tamaño	Cifra de negocios Activo total Capitalización = Cotización $\times$ Número de acciones
(1) 0,70 se refiere a (1 - Tasa impositiva), siendo la tasa impositiva media un 30 %.	
Fuente: elaboración propia.	

3. RESULTADOS

Para analizar la relación existente entre disponer de un informe de verificación independiente AA1000 y disponer de un informe de sostenibilidad ISAE 3000 para la muestra de las empresas

del IBEX 35, se ha obtenido la tabla de contingencia que generaran ambas variables. Las variables generadas, denominadas ISAE 3000 y AA1000 respectivamente, toman valor 0 si la empresa no dispone del informe en cuestión y 1 en caso afirmativo.

Tabla 2. Tabla de contingencia entre AA1000 e ISAE 3000

		ISAE 3000		Total
		,00	1,00	
AA1000	,00	9	8	17
	1,00	0	18	18
Total		9	26	35
Fuente: elaboración propia mediante el software SPSS.				

Se observa en la tabla de contingencia (tabla 2) que poco más de la mitad de la muestra, 18 de las 35 empresas, disponen conjuntamente de los informes de verificación independiente AA1000 y ISAE 3000. Se advierte también que las compañías del IBEX 35 parecen más interesadas en obtener el estándar ISAE 3000, ya que 26 disponen de él, frente a las 18 que disponen del informe de verificación AA1000. De hecho no hay ninguna empresa de la muestra que disponga del AA1000 sin disponer del ISAE 3000. Para analizar la existencia de relación entre las variables de interés se realiza una prueba de Chi-cuadrado que permite contrastar la hipótesis nula de que las variables son independientes frente a la alternativa que indica que una variable se comporta de modo distinto para los diferentes valores de la otra, indicando por tanto la presencia de relación entre ellas. En este caso el resultado se muestra en la tabla 3.

Tabla 3. Pruebas de Chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)	Sig. exacta (bilateral)	Sig. exacta (unilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	12,828 (a)	1	,000		
Corrección por continuidad (b)	10,206	1	,001		
Razón de verosimilitudes	16,395	1	,000		
Estadístico exacto de Fisher				,000	,000
.../...					

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)	Sig. exacta (bilateral)	Sig. exacta (unilateral)
.../...					
Asociación lineal por lineal	12,462	1	,000		
N.º de casos válidos	35				
(a) 2 casillas (50,0 %) tienen una frecuencia esperada inferior a 5. La frecuencia mínima esperada es 4,37. (b) Calculado solo para una tabla de 2 × 2.					
Fuente: elaboración propia mediante el <i>software</i> SPSS.					

La tabla 3 muestra que, a nivel de significación 0,05, se puede rechazar la hipótesis nula de independencia entre las variables y afirmar que las variables presentan una relación significativa. Esta relación indica que:

- Si una empresa no sigue el estándar AA1000 es más probable que tampoco siga el estándar ISAE 3000 y viceversa.
- Si una empresa sigue el estándar AA1000 es más probable que también siga el estándar ISAE 3000 y viceversa.

A la vista de los resultados anteriores se analiza a continuación si el número de estándares de los que dispone una empresa guarda relación con el ICM, para medir el grado de información medioambiental que incluyen las empresas del IBEX 35 en sus informes. Para ello se ha dividido a las empresas según sus valores del ICM en tres categorías mediante un análisis de conglomerados: una que incluye las empresas que disponen de un mayor grado de divulgación de su información medioambiental en sus informes (conglomerado 1), otra con las empresas con un grado de divulgación medio o moderado (conglomerado 2) y un tercer grupo con las empresas menos preocupadas por informar de sus medidas medioambientales a los inversores (conglomerado 3). La tabla de contingencia entre las empresas agrupadas en conglomerados según su valor en la variable ICM y el número de estándares de los que dispone la empresa (SUMA) se muestra a continuación (tabla 4):

Tabla 4. Tabla de contingencia ICM y SUMA

		N.º de estándares			Total
		,00	1,00	2,00	
Conglomerado	1,00	0	2	15	17
.../...					

		N.º de estándares			Total
		,00	1,00	2,00	
.../...					
Conglomerado (cont.)	2,00	4	1	0	5
	3,00	5	5	3	13
Total		9	8	18	35
Fuente: elaboración propia mediante el <i>software</i> SPSS.					

En esta tabla de contingencia se observa, como era de esperar, que las empresas que incluyen un mayor grado de información medioambiental en sus informes, incluidas en el conglomerado 1, disponen en su mayoría de los dos estándares (15 de 17), mientras que las empresas menos interesadas en la divulgación de este tipo de información (conglomerado 3) tienen en su mayoría un único estándar (ISAE 3000) o ninguno. Pero de nuevo para verificar la significatividad de la relación entre ambas variables se utilizará el contraste de Chi-cuadrado de Pearson (tabla 5).

Tabla 5. Pruebas de Chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	22,322 (a)	4	,000
Razón de verosimilitudes	26,772	4	,000
Asociación lineal por lineal	11,892	1	,001
N.º de casos válidos	35		
(a) 7 casillas (77,8 %) tienen una frecuencia esperada inferior a 5. La frecuencia mínima esperada es 1,14.			
Fuente: elaboración propia mediante el software SPSS.			

Este contraste muestra que la relación observada anteriormente es significativa. Si se realiza el mismo análisis clasificando a las empresas por su sector, la relación no resulta ser significativa como se puede observar en la tabla 6, lo que indica que el sector y la verificación de la información medioambiental son dos variables independientes, como vemos en el contraste Chi-cuadrado aplicado a ambas variables. Esto quiere decir que el sector al que pertenece una empresa no hace que esta esté más o menos interesada en obtener alguno de los estándares analizados.

Tabla 6. Tabla de contingencia sector * SUMA

		SUMA			Total
		,00	1,00	2,00	
Sector	Bienes de consumo	3	0	1	4
	Materiales básicos, industria y construcción	2	2	5	9
	Petróleo y energía	0	0	5	5
	Servicios de consumo	2	1	1	4
	Servicios financieros e inmobiliarios	1	4	4	9
	Tecnología y telecomunicaciones	1	1	2	4
Total		9	8	18	35
Fuente: elaboración propia mediante el <i>software</i> SPSS.					

Tabla 7. Pruebas de Chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	14,178 (a)	10	,165
Razón de verosimilitudes	15,586	10	,112
N.º de casos válidos	35		
(a) 18 casillas (100,0 %) tienen una frecuencia esperada inferior a 5. La frecuencia mínima esperada es ,91.			
Fuente: elaboración propia mediante el <i>software</i> SPSS.			

Por último, siguiendo las hipótesis marcadas por la literatura, se ha investigado la posible relación entre el uso de estos estándares y diferentes variables financieras. En primer lugar, se ha empleado el contraste de Kolmogorov-Smirnov para saber si se puede considerar que las variables provienen de una distribución normal y se han obtenido los resultados que se muestran en la tabla 8.

Tabla 8. Prueba de Kolmogorov-Smirnov para una muestra

	ROA	Rotación	Margen	R_ENDEUDAMIENTO	ROE
N.º	35	35	35	35	35
.../...					

		ROA	Rotación	Margen	R_ENDEUDAMIENTO	ROE
.../...						
Parámetros normales (a,b)	Media	,0369	,5471	,1212	9,4903	,6649
	Desviación típica	,05329	,57176	,14712	19,07215	3,58495
Diferencias más extremas	Absoluta	,132	,173	,113	,310	,457
	Positiva	,132	,148	,113	,287	,457
	Negativa	-,132	-,173	-,107	-,310	-,347
Z de Kolmogorov-Smirnov		,784	1,023	,668	1,831	2,702
Sig. asintót. (bilateral)		,571	,246	,763	,002	,000
(a) La distribución de contraste es la normal.						
(b) Se han calculado a partir de los datos.						

Prueba de Kolmogorov-Smirnov para una muestra						
		CIFRA_NEGOCIO	Cap_Bursátil	Activo_Tot	R_Solvencia	PER
N.º		35	35	35	35	35
Parámetros normales (a,b)	Media	1.250.9335,21	14.706.799,65	87.489.877,02	3,78	19,79
	Desviación típica	1.679.7235,29	19.428.858,09	208.110.961,17	12,95	14,34
Diferencias más extremas	Absoluta	,263	,253	,338	,447	,158
	Positiva	,263	,253	,320	,447	,158
	Negativa	-,234	-,253	-,338	-,415	-,096
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,557	1,497	2,003	2,643	,934
Sig. asintót. (bilateral)		,016	,023	,001	,000	,348
(a) La distribución de contraste es la normal.						
(b) Se han calculado a partir de los datos.						
Fuente: elaboración propia mediante el software SPSS.						

Como se puede observar en los resultados de la tabla 8, las variables: ROA, Rotación, Margen y PER se pueden considerar normales ya que, a nivel de significación 0,05 no hay evidencias suficientes para rechazar la hipótesis nula de normalidad. Se puede, por tanto, realizar con ellas un análisis

ANOVA para observar si hay diferencias significativas en estas variables cuando se clasifican según el número de estándares aplicados. Los resultados de este análisis ANOVA se muestran en la tabla 9.

Tabla 9. ANOVA de un factor

		Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
ROA	Intergrupos	,007	2	,003	1,210	,311
	Intragrupos	,090	32	,003		
	Total	,097	34			
Rotación	Intergrupos	2,303	2	1,151	4,181	,024
	Intragrupos	8,812	32	,275		
	Total	11,115	34			
Margen	Intergrupos	,001	2	,000	,017	,983
	Intragrupos	,735	32	,023		
	Total	,736	34			
PER	Intergrupos	128,416	2	64,208	,299	,743
	Intragrupos	6.864,518	32	214,516		
	Total	6.992,934	34			
Fuente: elaboración propia mediante el <i>software</i> SPSS.						

En la tabla 9 se muestra que solo en el caso de la rotación existen diferencias significativas entre los grupos, lo cual es coherente con los resultados obtenidos en la literatura (Calvo, 2006). Los valores más altos de rotación en media son para las empresas que no disponen de ninguno de los dos estándares analizados (AA1000 e ISAE 3000), como se puede observar en la tabla 10.

Tabla 10. Estadísticos descriptivos

SUMA		N.º	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
,00	Rotación	9	,01	2,95	,9778	,82483
.../...						

SUMA		N.º	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
.../...						
	N.º válido (según lista)	9				
1,00	Rotación	8	,01	,94	,3289	,33333
	N.º válido (según lista)	8				
2,00	Rotación	18	,01	1,26	,4287	,39044
	N.º válido (según lista)	18				
Fuente: elaboración propia mediante el software SPSS.						

Con el resto de variables financieras, que no han cumplido el test de normalidad, se realizará un contraste no paramétrico de Kruskal-Wallis, con el mismo objetivo de verificar si existen diferencias significativas cuando las agrupamos según los valores del número de estándares que asumen las empresas. Los resultados se muestran a continuación (tablas 11 y 12).

Tabla 11. Rangos

	SUMA	N.º	Rango promedio
R_ENDEUDAMIENTO	,00	9	16,56
	1,00	8	22,13
	2,00	18	16,89
	Total	35	
ROE	,00	9	23,89
	1,00	8	13,81
	2,00	18	16,92
	Total	35	
CIFRA_NEGOCIO	,00	9	12,00
	1,00	8	14,75
.../...			

	SUMA	N.º	Rango promedio
.../...			
CIFRA_NEGOCIO (cont.)	2,00	18	22,44
	Total	35	
Cap_Bursátil	,00	9	9,56
	1,00	8	16,25
	2,00	18	23,00
	Total	35	
Activo_Tot	,00	9	8,44
	1,00	8	20,25
	2,00	18	21,78
	Total	35	
R_Solvencia	,00	9	18,56
	1,00	8	13,88
	2,00	18	19,56
	Total	35	
Fuente: elaboración propia mediante el <i>software</i> SPSS.			

Tabla 12. Estadísticos de contraste (a,b)

	Endeudamiento	ROE	Cífra de negocio	Capital bursátil	Activo	Solvencia
Chi-cuadrado	1,687	4,517	7,277	10,631	10,659	1,738
Gl	2	2	2	2	2	2
Sig. asintót.	,430	,104	,026	,005	,005	,419
.../...						

	Endeudamiento	ROE	Cifra de negocio	Capital bursátil	Activo	Solvencia
.../...						
(a) Prueba de Kruskal-Wallis.						
(b) Variable de agrupación: SUMA.						
Fuente: elaboración propia mediante el software SPSS.						

Se observa ahora que existen diferencias significativas entre las empresas cuando se agrupan según el número de estándares para las variables: cifra de negocio, capitalización bursátil y activo total. Todas estas variables miden el tamaño de la empresa por lo que podemos afirmar que existe una relación significativa entre el tamaño de la empresa y el número de estándares de los que dispone. En la tabla 13 se muestran algunos estadísticos descriptivos para estas variables en los diferentes grupos.

Tabla 13. Estadísticos descriptivos

Número de estándares		N.º	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
,00	Cifra de negocio	9	302.273,00	18.675.000,00	4.512.931,77	6.039.381,685
	Capitalización bursátil	9	1.924.416,00	9.871.940,00	3.829.719,56	2.885.196,13
	Activo total	9	790.675,00	38.903.807,00	9.071.331,78	12.720.711,47
	N.º válido (según lista)	9				
1,00	Cifra negocio	8	635.904,00	38.372.521,00	8.946.106,625	13.734.037,42
	Capitalización bursátil	8	1.755.101,00	13.922.037,00	7.117.285,125	3.857.297,73
	Activo total	8	1.734.636,00	163.441.470,00	59.729.208,875	61.516.273,99
	N.º válido (según lista)	8				
2,00	Cifra de negocio	18	1.278.603,00	57.602.784,42	18.091.194,08	19.915.939,02
	Capitalización bursátil	18	1.995.031,00	74.674.982,00	23.518.457,28	23.936.647,47
	Activo total	18	3.864.871,00	1.115.638.000,0	139.037.224,39	28.0275.367,1
	N.º válido (según lista)	18				
Fuente: elaboración propia mediante el software SPSS.						

A la vista de los datos se aprecia que las empresas con mayor número de estándares tienen un mayor tamaño. Podemos afirmar, por tanto, que las empresas de mayor tamaño se interesan más por acogerse a estos estándares.

4. CONCLUSIONES

Se puede observar que hay una relación significativa entre los grupos cotizados que aportan más información según el ICM y las entidades revisadas de conformidad con la norma ISAE 3000 y con la norma AA1000. El 74 % de las empresas analizadas verifican la información según la norma ISAE 3000, acogiéndose el 51 % a los dos estándares.

Respecto del primer objetivo específico, los resultados del estudio empírico permiten concluir que el número de estándares de verificación (AA1000, ISAE 3000) a los que se acogen las empresas está relacionado con la cantidad de información no financiera que revelan. Los grupos cotizados que presentan menores valores en el ICM, es decir, aquellos que aportan menos información sobre las cuestiones medioambientales, en su mayoría no realizan la verificación de la información no financiera de conformidad con los dos estándares internacionales.

En lo referente al segundo objetivo específico planteado, tras ser cuantificado mediante técnicas estadísticas, los resultados obtenidos no permiten encontrar una relación empírica entre el sector de actividad al que pertenece una compañía y el número de estándares utilizados para la verificación de la información no financiera.

A la luz de los resultados del estudio empírico, respecto del tercer objetivo específico, se puede concluir que:

- Sí existe una relación significativa entre la rotación del activo, como medida de la rentabilidad económica, y el número de estándares. Se observa que la rotación es mayor en las empresas que no se acogen a los estándares.
- Sí existe una relación significativa entre el tamaño de la empresa (medido a través de las variables: cifra de negocios, capitalización bursátil y activo total) y el número de estándares a los que se acogen. A mayor tamaño, mayor número de estándares.
- No existe relación entre el número de estándares y el resto de variables financieras analizadas (endeudamiento, solvencia, rentabilidad financiera, margen y mercado bursátil).

Tal como señala Stickney (1990), la rentabilidad del activo se centra en la rentabilidad de las operaciones relativas a las inversiones como conjunto particular de factores medioambientales y opciones estratégicas de la empresa. Autores como Li y McConomy (1999) y Cormier y Magnan (1999) también encuentran una relación estadísticamente significativa entre la rentabi-

lidad económica y la divulgación de información no financiera de carácter medioambiental. La rentabilidad económica se ha medido a través de la rotación del activo. Los valores más altos de rotación, en media, son para las empresas en las que el trabajo de revisión de la información no financiera no se ha basado en alguno de los dos estándares objeto de análisis.

Los resultados obtenidos permiten inferir que las compañías con niveles altos de rotación se encuentran centradas en estrategias de comercialización masiva, no teniendo necesidad de apoyarse en la venta de productos o en la prestación de servicios diferenciados por ser respetuosos con el medio ambiente, ni tampoco en inversiones para reducir su impacto ambiental, por considerar innecesario legitimar sus actuaciones medioambientales a través de una información no financiera revisada de acuerdo a estándares internacionales como la norma ISAE 3000 y la norma AA1000.

Para analizar el efecto de la dimensión de la entidad en el grado de verificación de la información no financiera divulgada por la entidad, el tamaño se ha sustituido por las variables: activo total (Singhvi y Desay, 1971), cifra de negocios (Wallace, 1988) y capitalización bursátil (Larrán y Giner, 2002). Tal como se señala por Wong y Fryxell (2004), las empresas de grandes dimensiones se preocupan por la imagen que proyectan, siendo la divulgación de información medioambiental verificada una forma de legitimar sus actuaciones ante la sociedad.

En definitiva, las compañías con niveles bajos de rotación y gran tamaño han podido orientar la rentabilidad de sus inversiones con una visión estratégica sustentada en la responsabilidad empresarial, enfocada hacia políticas medioambientales que permitan proyectar una imagen de sostenibilidad acorde con los postulados de la Teoría de la Legitimidad.

Referencias bibliográficas

- AccountAbility (2008). *AA1000 AccountAbility Principles Standard 2008*. Recuperado en: <<http://www.accountability.org/images/content/0/7/074/AA1000APS%202008.pdf>>. Último acceso 18/02/2017.
- Al-Tuwaijiri, S., Christensen, T. y Hugues, K. (2004). The relations among environmental disclosure, environmental performance and economic performance: a simultaneous equations approach. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 447-471.
- Archel, P. y Lizarraga, F. (2001). Algunos determinantes de la información medioambiental divulgada por las empresas españolas cotizadas. *Revista de Contabilidad*, 4(7), 139-153.
- Archel, P. (2003). La divulgación de la información social y medioambiental de la gran empresa española en el periodo 1994-1998: situación actual y perspectivas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXII(117), 571-601.
- Bardin, L. (2002). *El análisis de contenido*. Madrid: Akal Universitaria (pp. 71-89).
- Bolsa de Madrid (2015a). *Índice IBEX 35. Composición histórica del índice IBEX 35*. Recuperado en: <<http://www.bolsamadrid.es/docs/SBolsas/InformesSB/compolIBEX.pdf>>. Último acceso 17/01/2016.

- Bolsa de Madrid (2015b). *Empresas cotizadas. Mercados y cotizaciones. Acciones*. Recuperado en: <<http://www.bolsamadrid.es/esp/aspx/Mercados/Precios.aspx?indice=ESI100000000>>. Último acceso 11/02/2016.
- Bonsón, E. y Escobar, T. (2006). Digital reporting in Eastern Europe: An empirical study. *International Journal of Accounting Information Systems*, 7, 299- 318.
- Belkaoui, A. y Karpik, P. G. (1989). Determinants of the corporate decision to disclose social information. *Accounting, Auditing & Accountability, Journal*, 11(1), 36-51.
- Brammer, S. y Pavelin, S. (2006). Voluntary environmental disclosures by large UK companies. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(7-8), 1.168-1.188.
- Calvo, M. E. (2016). Sostenibilidad ambiental y responsabilidad social de las sociedades cotizadas en el mercado bursátil español (Tesis doctoral).
- Calvo, M. E., Gragera, E., Romero, E. y Ropero, E. (2016). Información de contenido medioambiental divulgada por las empresas del IBEX 35: Análisis de los requisitos establecidos en la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo. *RCyT. CEF*, 403, 197-222.
- Campbell, D. (2003). Intra- and intersectoral effects in environmental disclosures: Evidence for legitimacy theory? *Business Strategy and the Environment*, 12(6), 357-371.
- Cooke, T. E. (1989). Disclosure in the Corporate Annual Reports of Swedish Companies. *Accounting and Business Research* (pp. 113-124).
- Cormier, D. y Magnan, M. (1999). Corporate environmental disclosure strategies: Determinants, costs and benefits. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 14(4), 429-451.
- Craven, B. M. y Marston, C. L. (1999). Financial reporting on the Internet by leading UK companies. *European Accounting Review*, 8(2), 321-333.
- Da Silva Monteiro, S. M. y Aibar Guzmán, B. (2011). Factores determinantes del grado de información medioambiental divulgada en las grandes empresas que operan en Portugal: Un análisis univariante. *Base*, 8(1), 3-19.
- Deegan, C. (2002). Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosures-a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282-311.
- García, M. A. y Monterrey, J. (enero-marzo 1993). La Revelación voluntaria en las Compañías Españolas cotizadas en Bolsa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 22(74), 53-70.
- García-Ayuso, M. y Larrinaga, C. (2003). Environmental disclosure in Spain: Corporate characteristics and media exposure. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 32(115), número especial, 184-214.
- Giner, B. (1997). The influence of company characteristics and accounting regulation on information disclosed by Spanish firms. *European accounting review*, 6(1), 45-68.
- Gómez, J. C., Iñiguez, R. y Poveda, F. (2005). Revelación voluntaria de información y características de las sociedades cotizadas en el mercado de capitales español. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 35(131), 8-32.
- Hackston, D. y Milne, M. J. (1996). Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 77-108.

- Husillos Carqués, F. J. (2007). Una aproximación desde la teoría de la legitimidad a la información medioambiental revelada por las empresas españolas cotizadas. *Spanish Journal of Finance and Accounting/ Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 36(133), 97-121.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2003). *International Standard on Assurance Engagements. ISAE 3000, Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*. Recuperado en: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A270_ISAE_3000.pdf>. Último acceso 12/07/2016.
- Kelly, G. J. (1981). Australian social responsibility disclosure: some insights into contemporary measurement. *Accounting and Finance*, 21(2), 97-104.
- Larrán, M. y Giner, B. (2002). The Use of the Internet for Corporate Reporting by Spanish Companies. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 2(1), 53-82.
- Li, Y. y McConomy, B. J. (1999). An empirical examination of factors affecting the timing of environmental accounting standard adoption and the impact on corporate valuation. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 14(3), 279-313.
- Marston, C. L. y Leow, C. Y. (1998). Financial Reporting on the Web by Leading Companies. En *21st Annual Congress of the European Accounting Association*, Antwerp, Belgium.
- Moneva, J. M. y Llena, F. (1996). Análisis de la información sobre responsabilidad social en las empresas industriales que cotizan en Bolsa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXI(87), 361-401.
- Oyelere, P., Laswad, F. y Fisher, R. (2003). Determinants of Internet financial reporting by New Zealand companies. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14(1), 26-63.
- Patten, D. M. (1991). Exposure, legitimacy and social disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(4), 297-308.
- Patten, D. M. (1992). Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: A note on legitimacy theory. *Accounting, organizations and society*, 17(5), 471-475.
- Rodríguez, L., Gallego, I. y García, I. M. (2010). Determinantes de la divulgación voluntaria de información estratégica en internet: un estudio de las empresas españolas cotizadas. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, 19(1), 9-26.
- Singhvi, S. y Desai, H. (1971). An empirical analysis of the quality of corporate financial disclosure. *The Accounting Review*, 46, 123-138.
- Stickney, C., Brown, P. y Press, D. (1990). *Financial Statement Analysis*. Harcourt Brace Jovanovich.
- Wallace, R. (1988). Corporate financial reporting in Nigeria. *Accounting and Business Research*, 18(72), 352-362.
- Wallace, R. y Naser, K. y Mora, A. (1995). Firm specific determinants of comprehensiveness of mandatory disclosure in the corporate annual reports of firms on the stock exchange of Hong Kong. *Journal of Accounting and Public Policy*, 14, 311-368.
- Wong, L. y Fryxell, G. (2004). Stakeholder influences on environmental management practices: A study of fleet operations in Hong Kong (SAR), China. *Transportation Journal*, 43(4), 22-35.
- Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de

empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo. (DOUE L número 182, de 29 de junio de 2013).

Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos. (DOUE L número 330, de 15 de noviembre de 2014).

ANEXO

Clasificación sectorial

Nombre	Sector
ENAGAS	Petróleo y energía
GAS NATURAL	Petróleo y energía
IBERDROLA	Petróleo y energía
R.E.C.	Petróleo y energía
REPSOL	Petróleo y energía
ACCIONA	Materiales básicos, industria y construcción
ACS	Materiales básicos, industria y construcción
ARCELORMITTAL	Materiales básicos, industria y construcción
FCC	Materiales básicos, industria y construcción
FERROVIAL	Materiales básicos, industria y construcción
GAMESA	Materiales básicos, industria y construcción
OHL	Materiales básicos, industria y construcción
SACYR	Materiales básicos, industria y construcción
TÉCNICAS REUNIDAS	Materiales básicos, industria y construcción
GRIFOLS	Bienes de consumo
INDITEX	Bienes de consumo
EBRO FOODS	Bienes de consumo
VISCOFAN	Bienes de consumo
ABERTIS, SA	Servicios de consumo
DIA	Servicios de consumo
IAG	Servicios de consumo
.../...	

Nombre	Sector
.../...	
MEDIASET	Servicios de consumo
BANCO POPULAR	Servicios financieros e inmobiliarios
BANCO SABADELL	Servicios financieros e inmobiliarios
BANCO SANTANDER	Servicios financieros e inmobiliarios
BANKIA	Servicios financieros e inmobiliarios
BANKINTER	Servicios financieros e inmobiliarios
BBVA	Servicios financieros e inmobiliarios
BME	Servicios financieros e inmobiliarios
CAIXABANK	Servicios financieros e inmobiliarios
MAPFRE	Servicios financieros e inmobiliarios
AMADEUS	Tecnología y telecomunicaciones
INDRA	Tecnología y telecomunicaciones
JAZZTEL	Tecnología y telecomunicaciones
TELEFÓNICA	Tecnología y telecomunicaciones
Fuente: elaboración propia a partir de Bolsa de Madrid y Bolsas y Mercados Españoles.	